



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Fernanda Borges Theodoro

**A injusta regressividade na imposição indireta**

Rio de Janeiro

2018

Fernanda Borges Theodoro

**A injusta regressividade na imposição indireta**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização.

Orientador: Prof.º Doutor Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

T388 Theodoro, Fernanda Borges.

A injusta regressividade na imposição indireta / Fernanda Borges  
Theodoro. - 2018.

175 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,  
Faculdade de Direito.

1. Justiça tributária- Teses. 2.Direito tributário –Teses. 3.Imposto sobre  
circulação de mercadorias e serviços – Teses. I.Campos, Carlos Alexandre de  
Azevedo. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de  
Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Fernanda Borges Theodoro

**A injusta regressividade na imposição indireta**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização.

Aprovada em 29 de agosto de 2018.

Banca Examinadora:

---

Prof.º Doutor Carlos Alexandre de Azevedo Campos (Orientador)  
Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof.º Doutor Gustavo da Gama Vital de Oliveira  
Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof.º Doutor Marco Antônio Ferreira Macedo  
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2018

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus filhos João, luz da minha vida e Francisco, razão da minha alegria.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, autor e consumidor da minha fé.

Ao meu orientador, Carlos Alexandre de Azevedo Campos, o qual, muito mais que um professor foi um amigo nessa jornada acadêmica. Terás sempre minha admiração e gratidão pelos ensinamentos, conselhos e apoio nesses dois anos de convivência.

Ao professor Gustavo da Gama, a quem tive o prazer de conhecer na disciplina federalismo fiscal e a honra de ter como examinador nas bancas de qualificação e defesa. Suas sempre precisas observações enriqueceram esse trabalho.

Aos professores da linha de finanças públicas e tributação da UERJ, Fábio Zambitte, Luiz Queiroz e Ricardo Lodi. Que alegria em ter tido a oportunidade de assistir suas aulas! Saibam que levarei suas lições comigo por onde eu for.

Aos meus queridos colegas do exame de admissão de 2015. Que turma! Espero poder revê-los sempre que possível. Tenho que dar especial agradecimento às amigas Carolina Ferraro e Debora Ottoni pela paciência e generosidade em compartilhar comigo informações preciosas sobre prazos, modelos e tantos outros “truques” desse labirinto acadêmico.

À secretaria do PPGD, todos os seus funcionários, pela amabilidade e pronto auxílio.

Aos meus pais, Luiz e Ângela, e minha irmã Luiza, pelo amor e carinho de sempre. Obrigada por ajudarem a cuidar dos meus dois tesouros nas muitas noites e finais de semana necessários para a conclusão dessa dissertação.

Ao meu esposo, Carlos Eduardo, por todo o suporte, companheirismo e compreensão. Mais uma de nossas aventuras está chegando ao fim! Que venham as próximas!

Saber estudar, possuir a arte de aprender, habilitar-se a navegar seguro por essas águas e através desses escolhos, já é ser abastado nas posses, e ter aproveitado o tempo.

*Rui Barbosa*

## RESUMO

THEODORO, Fernanda Borges. *A injusta regressividade na imposição indireta*. 2018. 175 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro – 2018.

Discussões sobre justiça na tributação tradicionalmente estão relacionadas à equânime repartição do ônus fiscal através de um critério aceito pelo grupo social, critério esse que usualmente corresponde à capacidade contributiva. O enfrentamento atual de questões relativas à justiça na tributação, contudo, requer que novas perspectivas sejam consideradas, especialmente se refletirmos sobre o papel que a tributação pode exercer ao intervir na repartição dos bens sociais conforme paradigma filosófico que oriente a visão da comunidade acerca do que pode ser reputado socialmente justo. Apresentadas as principais teorias da justiça modernamente desenvolvidas, a presente dissertação tem por objetivo, considerando a diretriz liberal-igualitária extraída dos artigos 3º e 145, parágrafo primeiro, da CRFB/88, determinar o que pode ser considerado equânime repartição do ônus fiscal na perspectiva constitucional brasileira, de modo a afastar arranjos que imprimam característica regressiva ao sistema tributário nacional. Dado que o sistema tributário brasileiro é regressivo pela expressiva participação dos impostos indiretos na composição da carga tributária nacional, deve ser questionada a legitimidade em eleger mencionados impostos como principal fonte de arrecadação, especialmente se considerarmos a correspondência existente entre regressividade tributária e desigualdade social e econômica. Demonstrada a injustiça de um sistema tributário regressivo, deverão ser adotados mecanismos para sua correção, através do uso coerente da seletividade tributária e de ajustes como a redução da carga tributária indireta incidente sobre o consumo com o conseqüente aumento da participação do imposto de renda.

Palavras-chave: Teorias da justiça. Justiça tributária. Regressividade. Imposição indireta. IPI. ICMS. Sistema Tributário.



## ABSTRACT

THEODORO, Fernanda Borges. *The unfair regressivity in indirect taxation*. 2018. 175 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro – 2018.

Discussions on justice in taxation are traditionally related to the equitable distribution of the tax burden through a criterion accepted by the social group, criterion that usually corresponds to the ability to pay. The confrontation of current issues related to justice in taxation, however, requires new perspectives to be considered, especially if we are supposed to reflect on the role that taxation can exert when intervening in the distribution of social goods according to the philosophical paradigm that guides the vision of the community about what can be reputedly socially just. Given the main theories of justice developed in the modern era, the objective of this dissertation is to determine what can be considered an equitable distribution of the fiscal burden as per the liberal-egalitarian guideline extracted from articles 3 and 145, first paragraph, of the Brazilian Constitution, to preclude arrangements that give a regressive characteristic to the Brazilian tax system. Given that the Brazilian tax system is regressive due to the expressive participation of indirect taxes in the Brazilian tax to gross domestic product ratio, the legitimacy of choosing such form of imposition as the main source of tax collection should be questioned, especially if considered the correspondence between regressive taxes and social and economic inequality. Once we have demonstrated the injustice of a regressive tax system, mechanisms should be adopted for its correction through the coherent use of tax selectivity, as well as adjustments such as the reduction of the tax burden upon indirect taxes with the correspondent increase of income tax in the gross domestic product ratio.

Key-words: Theories of justice. Tax justice. Regressiveness. Indirect taxation. IPI. ICMS. Tax system.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGRGR	Agravo Regimental
CDES	Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DRU	Desvinculação das Receitas da União
EC	Emenda constitucional
ENDEF	Estudo Nacional de Despesa Familiar
FECF	Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FMI	Fundo Monetário Internacional
HST	<i>Harmonized sales tax</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Operações com Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
INPC	Índice Nacional de Preços ao Consumidor
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
IRRF	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
IVV	Imposto sobre Venda a Varejo
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
POF	Pesquisa de Orçamentos Familiares
PSDB	Partido da Social Democracia Brasileira
PT	Partido dos Trabalhadores
RE	Recurso Extraordinário
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
RESP	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômico-Fiscais
SIT	Sistema de Integração Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

TIPI  
TRF

Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados  
Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	14
1	<b>CONSIDERAÇÕES SOBRE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA</b> .....	21
1.1	<b>Teorias da justiça</b> .....	21
1.1.1	<u>Justiça e o valor liberdade</u> .....	22
1.1.1.1	Liberalismo político de John Locke.....	22
1.1.1.2	Libertarianismo de Nozick.....	25
1.1.2	<u>Justiça como bem-estar e o utilitarismo</u> .....	27
1.1.3	<u>Justiça como equidade</u> .....	29
1.1.3.1	Uma teoria da justiça de John Locke.....	29
1.1.3.2	A perspectiva de Ronald Dworkin.....	31
1.1.4	<u>Justiça e o valor igualdade – viés comunitarista de Michael Sandel</u> .....	34
1.2	<b>Justiça tributária</b> .....	36
1.2.1	<u>Contextualização histórica</u> .....	36
1.2.2	<u>Critérios de repartição do ônus fiscal</u> .....	37
1.2.2.1	Benefício, custo e sacrifício.....	38
1.2.2.2	Igualdade tributária.....	40
1.2.2.3	Generalidade e universalidade tributária.....	43
1.2.2.4	Eficiência tributária.....	44
1.3	<b>Teorias da justiça e sua relação com a justiça tributária</b> .....	46
2	<b>INSTRUMENTOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA</b> .....	51
2.1	<b>Sobre a capacidade contributiva</b> .....	51
2.1.1	<u>Conceito, conteúdo e correlação com justiça tributária</u> .....	51
2.1.2	<u>Capacidade contributiva x capacidade econômica</u> .....	54
2.1.3	<u>Classificação e mensuração da capacidade contributiva</u> .....	55
2.1.4	<u>Aplicação da capacidade contributiva</u> .....	58
2.1.4.1	Impostos pessoais e impostos reais.....	59
2.1.4.2	Impostos diretos e indiretos.....	61
2.1.4.3	Capacidade Contributiva e o Supremo Tribunal Federal.....	63
2.1.5	<u>Subprincípios da capacidade contributiva</u> .....	65
2.2	<b>Sobre a seletividade vinculada à capacidade contributiva</b> .....	68

2.2.1	<u>Definição</u> .....	69
2.2.2	<u>Critério de aplicação</u> .....	70
2.3	<b>A justa repartição do ônus fiscal na CRFB/88</b> .....	72
3	<b>TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL</b> .....	76
3.1	<b>Aspectos históricos</b> .....	77
3.2	<b>Sobre o IPI e o ICMS</b> .....	80
3.2.1	<u>O IPI na CRFB/88 e legislação infraconstitucional</u> .....	80
3.2.2	<u>O ICMS na CRFB/88 e legislação infraconstitucional</u> .....	82
3.3	<b>Imposição indireta e seus atributos</b> .....	84
3.3.1	<u>Praticabilidade</u> .....	84
3.3.2	<u>Neutralidade</u> .....	86
3.3.3	<u>Não-cumulatividade</u> .....	88
3.4	<b>Seletividade no IPI</b> .....	91
3.4.1	<u>Previsão constitucional e caráter obrigatório</u> .....	91
3.4.2	<u>Incongruências na aplicação da seletividade em face da TIPI</u> .....	92
3.5	<b>Seletividade no ICMS</b> .....	94
3.5.1	<u>Previsão constitucional e caráter facultativo</u> .....	94
3.5.2	<u>Incongruências na aplicação da seletividade em face da legislação do Estado do Rio de Janeiro</u> .....	96
3.6	<b>Seletividade como instrumento de justiça tributária na imposição indireta</b> .....	99
3.7	<b>Imposição indireta e sua relação com a justiça tributária</b> .....	102
4	<b>REGRESSIVIDADE EMPIRICAMENTE DEMONSTRADA</b> .....	106
4.1	<b>Considerações iniciais</b> .....	106
4.1.1	<u>Funções da tributação</u> .....	107
4.1.1.1	Função alocativa.....	107
4.1.1.2	Função estabilizadora.....	109
4.1.1.3	Função distributiva.....	110
4.1.2	<u>A imposição indireta na carga tributária e sua relação com a regressividade</u> ..	111
4.1.3	<u>A renda como <i>proxy</i> adequado para aferição da regressividade</u> .....	113
4.2	<b>Estudos sobre o perfil distributivo do sistema tributário nacional</b> .....	114
4.2.1	<u>O trabalho de Eris et al e sua relevância histórica</u> .....	115
4.2.2	<u>O impacto da imposição indireta sobre os assalariados</u> .....	116

4.2.3	<u>Tentativa de aferir o grau de regressividade do sistema tributário nacional..</u>	118
4.2.4	<u>Regressividade do IPI e do ICMS.....</u>	120
4.2.5	<u>Regressividade tributária regional.....</u>	122
4.3	<b>Estudos sobre regressividade na imposição indireta e justiça social.....</b>	123
4.3.1	<u>Estudo do Conselho de Desenvolvimento Econômico Social.....</u>	124
4.3.2	<u>Estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.....</u>	125
4.3.3	<u>Estudos do Fundo Monetário Internacional.....</u>	126
4.3.4	<u>Estudos da Oxfam Brasil.....</u>	128
4.4	<b>Por que a regressividade tributária é um problema.....</b>	129
5	<b>CONSTRUINDO SISTEMAS TRIBUTÁRIOS MAIS JUSTOS.....</b>	133
5.1	<b>Paradigmas de justiça tributária na tributação indireta internacional..</b>	133
5.1.1	<u>A seletividade no IVA Europeu.....</u>	133
5.1.2	<u>Refundable tax.....</u>	135
5.1.3	<u>Sales tax credit.....</u>	138
5.2	<b>Propostas de correção da regressividade.....</b>	141
5.2.1	<u>Imposto progressivo sobre o consumo.....</u>	141
5.2.2	<u>O imposto X.....</u>	145
5.3	<b>Reforma tributária brasileira.....</b>	147
5.3.1	<u>A PEC nº 31/2007.....</u>	149
5.3.2	<u>A PEC nº 45/2007.....</u>	151
5.3.3	<u>A PEC nº 233/2008.....</u>	153
5.3.4	<u>A PEC nº 293/2004.....</u>	155
5.4	<b>Reforma tributária para um sistema tributário mais justo.....</b>	157
5.5	<b>Qual o caminho a seguir?.....</b>	158
	<b>CONCLUSÃO.....</b>	163
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	169

## INTRODUÇÃO

Análises acerca da justiça de um sistema tributário devem abarcar sua aptidão para promover a equânime repartição do ônus fiscal e também a possibilidade de utilização dos tributos como forma de intervenção na partilha dos bens sociais entre os membros da comunidade. Muito já se debateu sobre o tema, tendo por base os mais variados preceitos políticos, filosófico-morais, econômicos e jurídicos, não havendo, contudo, unanimidade acerca dos critérios e procedimentos a serem adotados para que haja uma divisão dos encargos fiscais considerada correta e muito menos a respeito do alcance distributivo da tributação. Tamanha a perplexidade acerca do tema, que alguns chegam a afirmar que para tratar da justiça de determinado sistema tributário seria necessário “abandonar quaisquer prescrições que não as de ordem filosófica, na medida em que a decisão por um sistema tributário que possa ser qualificado como justo se dará por meio de julgamentos de valor” (MCGEE, 1997, p. 158, tradução nossa).

Embora a afirmação acima mereça ser interpretada com moderação, reflexões acerca da justiça na tributação certamente serão permeadas pelo posicionamento filosófico subjacente à inter-relação existente entre liberdade e igualdade, já que a própria compreensão de justiça é, de certa forma, forjada pela ponderação desses valores. Em assim sendo, a defesa de um ou outro arranjo do sistema tributário, tendo por base argumentos de justiça, sempre trará em si, embora, às vezes, não explicitamente, uma visão acerca de qual desses valores deve preponderar nas relações existentes entre indivíduo e sociedade quando reciprocamente considerados. A formulação do texto constitucional não foge a esse padrão. Da conexão entre liberdade e igualdade é possível demarcar características do sistema tributário que possam ser, de acordo com o posicionamento filosófico-constitucional, reputadas justas.

Ainda que o sistema tributário não seja capaz de isoladamente fornecer informações sobre a concretização de um ideal de justiça, tal sistema não será indiferente para sua materialização, na medida em que seus diferentes desenhos irão colaborar para a produção de resultados econômicos e sociais distintos. Por mais que a realização dos objetivos desejados por determinada sociedade não seja alcançada exclusivamente através de modelos apriorísticos de tributação, é forçoso admitir que existirão arranjos do sistema tributário que serão contraproducentes ou até mesmo incompatíveis com mencionados objetivos. Dessa forma, se existir na Constituição previsão acerca do critério que irá balizar a repartição de encargos fiscais entre os contribuintes, não será possível acolher arranjos do sistema tributário



que o tornem antagônico a tal fundamento. Ainda, se a Constituição estabelecer o que seria um estado ideal de coisas no que concerne aos fins de nossa organização social, não poderá o sistema tributário ser estruturado de forma a produzir resultados contrários às metas que coletivamente nos propusemos a alcançar.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CFRB) em seu artigo 145, parágrafo primeiro, dispõe que os *tributos*<sup>1</sup> serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, de forma que nossa Carta Maior determinou a maneira através da qual deverá ser efetivada a repartição dos encargos fiscais. Ademais, seu art. 3º, diz ser objetivo fundamental da República “a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento, a erradicação da pobreza e a marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos”. A análise conjunta dos supramencionados artigos nos permite deduzir algo importante acerca da estrutura desejável do sistema tributário nacional.

O sistema tributário não poderá ser ordenado de forma manifestamente incompatível com o princípio da capacidade contributiva, o qual ao mesmo tempo é critério de repartição tributária escolhido pela Constituição e sua base de legitimação. Além disso, muito embora, como dito acima, o sistema tributário, por si, não seja apto a garantir a concretização dos fins da República, não é admissível, por coerência, que o mesmo tenha característica avessa à sua efetivação, especialmente se considerarmos os limites quanto às correções intersistêmicas que podem ser realizadas pela via do gasto público na atual conjuntura nacional em que se defende o equilíbrio das contas públicas por meio de rígidos mecanismos de controle.

Por existir íntima relação entre filosofia político-constitucional e os possíveis arranjos do sistema tributário, percepções libertárias a respeito de tal sistema, as quais negam legitimidade à capacidade contributiva, bem como contraditam a função distributiva da tributação por interferirem na esfera de liberdade do indivíduo, não nos parecem ser constitucionalmente aceitáveis. Por razões semelhantes, não podem ser consideradas perspectivas filosóficas unicamente utilitaristas da tributação, as quais ao associar bens e riquezas com bem-estar, viessem a limitar o fenômeno tributário a padrões mínimos ou ainda propor que o ônus tributário seja distribuído de forma linear em termos absolutos<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>A literalidade do texto constitucional dispõe que os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. As razões pelas quais afirmamos que todos os tributos serão graduados em conformidade com a capacidade contributiva serão abordadas no presente trabalho.

<sup>2</sup>A depender do viés adotado acerca da perda individual de utilidade do dinheiro, o utilitarismo poderia justificar uma tributação fixa per capita, proporcional ou até mesmo progressiva. Um esquema tributário fixo, em que seja estabelecida uma perda de utilidade idêntica a todos os indivíduos em termos absolutos não é compatível com a CRFB/88.

Depreende-se da CRFB/88 igual preocupação com os valores da liberdade e da igualdade, de modo que não será qualquer desenho do sistema tributário que poderá ser considerado constitucionalmente admissível. É necessário, portanto, debater parâmetros a fim de afastar modelos do sistema tributário que estejam em desacordo com os fins da República e com o princípio de justiça tributária selecionado pela Constituição, consubstanciado na capacidade contributiva.

Já que discussões sobre justiça tributária envolvem questões sobre quem deve arcar com o ônus fiscal, bem como sobre as bases sob as quais a tributação deve incidir, será necessário verificar a composição da carga tributária brasileira<sup>3</sup>, de forma a compreender o desenho do nosso sistema tributário e as características a ele correspondentes. De acordo com a Receita Federal do Brasil (RFB)<sup>4</sup>, nossa carga tributária em 2016 correspondia a 32,38% do Produto Interno Bruto (PIB), sendo que a tributação sobre a renda representava 19,97% da arrecadação total, ao passo que a tributação sobre o consumo de bens e serviços correspondia a 47,39%. Conforme o referido estudo, apenas o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é responsável por impressionantes 20,37% da arrecadação total.

A análise da composição da carga tributária brasileira, caracterizada pela substantiva participação dos tributos indiretos incidentes sobre o consumo de bens e serviços<sup>5</sup>, nos permite depreender uma das principais críticas dirigidas ao sistema tributário nacional relativamente ao seu grau de justiça: seu perfil regressivo. Considera-se regressivo o tributo que aumenta em razão inversamente proporcional à renda do contribuinte. Sendo assim, em razão da relevância da tributação indireta frente ao montante arrecadado pelo Estado brasileiro, e o conhecimento comum do caráter regressivo inerente à tributação indireta, é uma hipótese que contribuintes com menor capacidade contributiva empenham, proporcionalmente, parte maior de seus rendimentos no pagamento de tributos. Historicamente, percebe-se a preferência nacional pela tributação de bens e serviços, tanto pela solidez na cobrança, praticabilidade, quanto pelo fato da tributação indireta ser, de certo modo, menos perceptível aos contribuintes.

---

<sup>3</sup> Razão entre arrecadação de tributos e o PIB, a preço de mercado (RFB, 2017, p.1).

<sup>4</sup> Carga Tributária no Brasil em 2016. Análise por tributos e bases de incidência.

<sup>5</sup> ICMS, IPI, PIS, COFINS e ISS são os principais tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços no Brasil. Entendemos que tributação sobre o consumo é diferente de tributação indireta, a qual tem por característica a não-cumulatividade. Sendo assim, embora no trabalho possa ser encontrada referência à tributação sobre o consumo como sinônimo de tributação indireta, apenas a análise desta última, composta pelo IPI e o ICMS, está abarcada em nosso escopo.

Dadas as premissas liberais igualitárias da CRFB/88, deve ser analisada a oposição existente entre a eficiência propiciada pela tributação indireta e o nível de justiça que tal forma de tributação é hábil a assegurar. Se a imposição indireta, nas proporções em que se apresenta, imprime característica regressiva ao sistema tributário nacional, seria possível afirmar, por consequência, que tal imposição reforça traços indesejáveis de nossa sociedade, dada a correspondência entre regressividade tributária e desigualdade social. De modo semelhante, se o texto constitucional dispõe que os *tributos* serão graduados em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte, não é possível justificar um sistema tributário que perverta tal princípio ao fazer incidir sobre os mais pobres carga tributária mais elevada quando em comparação com os mais ricos.

Estabelecida a regressividade do sistema tributário nacional como um problema de justiça tributária, o objetivo geral dessa dissertação é investigar as razões que fazem com que o sistema tributário brasileiro possua tal característica. A primeira hipótese a ser analisada consiste na natureza regressiva da tributação indireta, quando considerada a renda como critério para determinação da capacidade de pagamento, de modo que se a forma de imposição indireta for predominante em nosso sistema tributário, todo o sistema acabará por também apresentar feição regressiva. A segunda hipótese baseia-se na utilização inadequada ou insuficiente de mecanismos de correção da regressividade existentes dentro do sistema tributário, o que faz com que a situação decorrente da primeira hipótese se torne ainda mais crítica.

Identificadas as razões que fazem com que o sistema tributário brasileiro seja regressivo, buscaremos apresentar possíveis soluções para a problemática da regressividade na imposição indireta, as quais deveriam integrar quaisquer propostas de reforma tributária a serem realizadas no País. Para tanto, mercadorias e serviços básicos e imprescindíveis à subsistência digna deveriam ser desonerados, ao passo que produtos, mercadorias e serviços necessários à vida em comunidade deveriam ser tributados moderadamente. Isso seria possível através do uso adequado da seletividade<sup>6</sup>, subprincípio da capacidade contributiva através da qual o valor de imposto indireto a ser pago varia conforme o critério da essencialidade. Também deveriam ser adotados recursos intrassistêmicos de ajuste da regressividade do sistema tributário, por meio da redução da carga tributária indireta incidente

---

<sup>6</sup> Em razão da necessidade de delimitação metodológica do escopo, apenas será estudada a seletividade em sua vinculação com a capacidade contributiva, não sendo abordada a seletividade em sua acepção extrafiscal, a qual nos parece fenômeno jurídico diverso.

sobre o consumo de bens e serviços, com o respectivo aumento da tributação incidente sobre a renda.

Com vistas a demonstrar os resultados de nossas investigações, apresentamos nossa pesquisa da seguinte forma: No primeiro capítulo, de forma propedêutica, serão apresentadas algumas teorias da justiça modernamente desenvolvidas, a fim de que possa ser evidenciada a complexidade da questão pertinente à sua definição, delimitação e alcance. Também nesse capítulo serão abordados tópicos relacionados à justiça tributária, sua contextualização histórica e os critérios já admitidos para uma justa repartição do ônus fiscal. Ao final, serão analisadas as possíveis características de determinado sistema tributário caso os preceitos de cada uma das teorias da justiça analisadas recebessem maior ou menor consideração, assim como delimitado se há alguma característica do sistema tributário que possa ser refutada por todas as teorias da justiça estudadas.

No segundo capítulo, serão examinados os instrumentos de justiça tributária. Será analisada a capacidade contributiva como fundamento primeiro de justiça tributária, sendo debatidos seu conceito, conteúdo, a diferença entre capacidade contributiva e capacidade econômica, sua classificação e mensuração, aplicação aos impostos reais e pessoais, diretos e indiretos e seus subprincípios. Da mesma forma, será apreciada a seletividade em sua vinculação com a capacidade contributiva, por meio de sua definição e critério de aplicação. Por fim, buscaremos delimitar, tendo por base os mencionados artigos 3º e 145, parágrafo primeiro da CRFB/88, o que pode ser entendido como equânime repartição do ônus fiscal no âmbito de nosso sistema constitucional.

O capítulo terceiro terá por objeto o exame da imposição indireta no Brasil. Para os fins desta dissertação, consideramos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ICMS como os únicos tributos efetivamente indiretos no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que tais exações são as únicas submetidas à não-cumulatividade propriamente dita, ante a existência de relação jurídica subsequente à imposição fiscal que permite o repasse do ônus tributário às etapas posteriores da cadeia produtiva. Isto posto, serão analisados os aspectos históricos da imposição indireta no Brasil, a estrutura constitucional e infraconstitucional do IPI e do ICMS, as principais características da imposição indireta sob o viés da praticabilidade, neutralidade e não-cumulatividade, a seletividade no IPI e no ICMS, sua função como instrumento de justiça tributária e a relação que pode ser estabelecida entre imposição indireta e justiça tributária.

O quarto capítulo será dedicado a demonstrar a existência de evidências empíricas que comprovem o caráter regressivo do sistema tributário nacional em função da ampla

participação da imposição indireta na carga tributária nacional e da utilização inadequada de mecanismos de correção da regressividade, de forma a corroborar nossa primeira hipótese. Nas considerações iniciais, serão analisadas as funções da tributação, a relação existente entre regressividade e imposição indireta e a razão pela qual a renda deve ser considerada o *proxy* adequado para aferição da regressividade<sup>7</sup>. Ainda, serão colacionados trabalhos realizados no Brasil desde 1983 acerca do perfil distributivo do sistema tributário nacional, os quais tenham utilizado a renda como critério para aferir a regressividade da imposição indireta e do sistema tributário nacional. Em adição, serão abordadas as pesquisas realizadas pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Fundo Monetário Internacional (FMI) e Oxfam Brasil, as quais traçam correspondência entre imposição indireta, regressividade tributária e piora de indicadores sociais.

No quinto capítulo serão propostas alternativas para que o sistema tributário brasileiro possa ser mais justo. Para tanto, serão abordados instrumentos existentes em outros ordenamentos jurídicos com vistas à retificação da tributação indireta sob a perspectiva da justiça, tais como a seletividade do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) europeu, o *refundable tax* utilizado nos Estados Unidos e o *sales tax credit* canadense. Ainda, serão abordadas algumas propostas de correção da regressividade da tributação incidente sobre o consumo apresentadas em outras jurisdições tais como o imposto progressivo sobre o consumo e sua variação conhecida como “imposto X”. Posteriormente, serão estudadas as propostas de reforma tributária que estão tramitando de forma concomitante junto ao Congresso Nacional consubstanciadas nas Propostas de Emenda Constitucional (PEC) nº 31/2007, 45/2007, 233/2008 e 293/2004. Todas essas proposições para modificação da Constituição são mencionadas para que seja possível, ao final, embasar nossa conclusão pela injustiça de um sistema tributário com feições regressivas e a necessidade de sua correção através do uso adequado da seletividade e redução da carga tributária indireta com o aumento da tributação incidente sobre a renda.

---

<sup>7</sup> Estudos que objetivam aferir a progressividade, proporcionalidade ou regressividade dos tributos e do sistema tributário podem ser conduzidos conforme dois diferentes critérios. Um deles consiste em determinar o percentual que os tributos diretos e indiretos perfazem em relação à renda dos contribuintes (*proxy* renda). Outro consiste em determinar o percentual que esses mesmos tributos diretos e indiretos perfazem em relação ao gasto familiar total (*proxy* consumo). A depender do critério utilizado pelo estudo para aferir o impacto distributivo dos tributos, os resultados alcançados variam significativamente – utilizado o gasto familiar, a tributação indireta será proporcional, enquanto que pelo critério renda, a tributação indireta será sempre regressiva. As razões pelas quais entendemos que a renda é o *proxy* adequado para seleção dos estudos que buscaram determinar o perfil distributivo do sistema tributário nacional serão detalhadas no capítulo 4.

Este trabalho não tem por pretensão apresentar uma solução definitiva para as inúmeras incongruências do sistema tributário nacional, senão questionar algumas das características que fazem com que o sistema tributário possa ser qualificado como injusto, especificamente no que diz respeito à regressividade da imposição indireta. Se a tributação não é indiferente aos objetivos que uma sociedade pretende alcançar, faz-se necessário porfiar o papel do sistema tributário nacional na criação de uma sociedade livre, justa e solidária, corrigindo-se suas características incompatíveis com o prisma da equânime distribuição do ônus tributário.

# 1 CONSIDERAÇÕES SOBRE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

## 1.1 Teorias da Justiça

Há muito discute-se a definição de justiça e a demarcação de suas fronteiras. Dessa forma, para que possamos dar início ao debate proposto no presente trabalho acerca da justiça tributária e a regressividade na imposição indireta, será preciso abordar, ainda que de forma abreviada, algumas das modernas teorias da justiça, de modo que seja possível fornecer conteúdo para a compreensão das múltiplas interpretações possíveis acerca desse tão almejado estado ideal de coisas. Iniciaremos a presente seção tratando da justiça em sua relação com o valor da liberdade através do estudo do liberalismo político de John Locke, o qual apregoava a liberdade dos homens reciprocamente e frente ao Estado, assim como o libertarianismo de Nozick, que entendia a liberdade individual como valor suficiente para a criação de uma sociedade justa, devendo ser refutada qualquer forma de atuação estatal com vistas à realização de justiça distributiva<sup>8</sup>.

Já para a justiça como sinônimo de bem-estar, a qual tem sua representação máxima na teoria utilitarista, os indivíduos buscam, naturalmente, aumentar seu prazer e consequentemente diminuir sua dor, num cálculo de custo e benefício. Por isso, a sociedade deverá implementar ações que acresçam prazer ao maior número possível de cidadãos, ainda que sacrifiquem uma minoria para alcançar tal objetivo. Em seguida, colacionaremos teorias da justiça vistas sob o aspecto da equidade, assim entendidas aquelas teorias que consideram como base para suas proposições um estágio inicial de organização social em que pessoas aceitam uma posição originária de igualdade para a determinação dos fundamentos que irão nortear o grupo social (BITTAR, 2001).

Para a justiça como equidade, os princípios e não as escolhas em nível privado irão orientar a estrutura básica da sociedade. Dentre essas teorias estão a formulada por John Rawls, para quem é dever dos cidadãos reduzir as desigualdades decorrentes da vida em sociedade com base na equitativa distribuição dos benefícios sociais, e por Ronald Dworkin, o qual defendeu uma teoria da justiça que assegurasse aos cidadãos igualdade de oportunidades, respeitadas as escolhas individuais, em oposição à igualdade de resultados.

---

<sup>8</sup> Justiça distributiva deve ser entendida como formulação com pretensão de intervir na distribuição dos bens sociais existentes e na sua forma de repartição entre os membros da comunidade (TORRES, 2014, p.110).

Por fim, será trazida uma compreensão da justiça em sua relação com o valor da igualdade, por meio da análise do viés comunitarista de Michael Sandel, de caráter substancial<sup>9</sup>. Para Sandel, a justiça não será alcançada apenas pela correta distribuição dos bens sociais, mas efetivamente pela correta avaliação dos mesmos. Na visão do autor, a justiça somente poderá ser concretizada por meio da razão pública que concilie as divergências existentes no corpo social, sempre observando o primado da solidariedade, responsabilidade e bem comum.

### 1.1.1 Justiça e o valor liberdade

#### 1.1.1.1 Liberalismo político de John Locke

O liberalismo político tinha por objetivo principal a defesa do indivíduo em face não somente de um Estado opressor, mas também contra “intromissões de constrangimento social” (MERQUIOR, 1991, p. 94). Por essa razão, diz-se que o pensamento liberal atuava em dois níveis de liberdade: o do pensamento e o da sociedade. Surgido na Inglaterra da luta política que culminou na Revolução Gloriosa de 1688, o liberalismo político teve como precursor o filósofo John Locke, o qual, em sua obra *Dois Tratados sobre o Governo* (1988), buscou estabelecer os riscos de uma monocracia, entendida como concentração de poder político e ideológico. Nesse sentido, Locke defendeu que todos os homens são livres e iguais entre si:

Todos nós nascemos livres, assim como todos nós nascemos racionais e a liberdade de agir em conformidade com a nossa própria vontade, nunca compelidos pela vontade de outrem, está baseada nessa mesma racionalidade (LOCKE, 1988, p.95, tradução nossa).

---

<sup>9</sup> Formulações de justiça procedimental estão relacionadas à legitimidade do meio escolhido pela comunidade para que sejam alcançados princípios de justiça. Sob o viés procedimental, debatem-se os aspectos do uso público da razão. Já teorias da justiça de caráter substancial detêm-se à justiça do resultado, somente sendo aceitáveis princípios concretos de justiça, através dos quais as ações de determinada sociedade serão julgadas como intrinsecamente boas ou más. As diferenças entre as abordagens procedimental e substancial da justiça podem ser melhor compreendidas em RAWLS, John. *Reply to Habermas*. *Journal of Philosophy* Vol. 92, nº 3, 1995.



Locke também afirmou que todo homem é proprietário de si mesmo e de seu trabalho. A natureza, presenteada por Deus a todos, poderia ser convertida em propriedade privada legítima através do trabalho, o que faria com que os homens fossem compreendidos como detentores naturais do direito à vida, liberdade e dessa mesma propriedade, fruto de seu esforço e trabalho individual. Na teoria de Locke, em sendo a propriedade decorrência da capacidade de trabalho, a mesma seria originalmente ilimitada. Somente com a criação do dinheiro passou a ser compreendida a existência de outras formas de aquisição da propriedade não relacionadas com o trabalho individual.

Para justificar o surgimento do Estado, Locke, contratualista<sup>10</sup>, propugnou encontrarem-se os homens originalmente em um estado de natureza, o qual seria regulado pela razão. Por serem os homens livres e iguais, nenhum deveria prejudicar ao outro, de modo que no estado de natureza existia perfeita liberdade de ordenação e regulação das suas ações, sem que fosse necessário pedir permissão ou depender da vontade de outrem. Nesse estado de natureza, os homens possuíam direitos naturais, de forma que aquele que desrespeitasse a vida, liberdade ou propriedade de outro homem, transgrediria a própria lei natural:

O estado de natureza é simplesmente a condição na qual o poder executivo da lei da natureza permanece exclusivamente nas mãos dos indivíduos e não na comunidade. Pode ser inferido que tal estado correspondia à condição original de toda a humanidade, uma vez que em todos os lugares em que uma autoridade coletiva está estabelecida de forma permanente pode ser verificado que tal autoridade resulta do discernimento humano, de seus arranjos deliberativos para assegurar e garantir o primado da racionalidade e da lei natural (LOCKE, 1988, p.98, tradução nossa).

Como não existia autoridade política no estado de natureza, cada indivíduo seria responsável por proteger-se e por reprimir ações contra sua integridade física e moral, bem como contra seus bens, de forma que cada um teria legitimidade para castigar os que ofendessem seus direitos naturais. Ocorre que os homens poderiam ser injustos e parciais ao aplicar as punições àqueles que violassem seus direitos, de forma que se fazia necessária a nomeação de um juiz comum a todos, imparcial e com poderes suficientes para fazer cumprir suas determinações. Logo, foi para salvaguardar seus direitos naturais de forma mais eficiente que os homens teriam se organizado em sociedades políticas, e, posteriormente, aceitado a submissão estatal. Contudo, todo governo já nasceria limitado pelas leis originais da natureza, as quais irão orientar as ações de governantes e governados. No processo de criação dos

---

<sup>10</sup> Para que fosse criada a sociedade, e por consequência, o Estado, fez-se necessária a elaboração de um contrato apto a garantir as condições necessárias para a realização de objetivos considerados desejáveis pelo corpo social.

governos há delegação de poder, de forma que o poder governamental sempre será limitado e condicionado:

Os homens por serem, como dito, por natureza livres, iguais e independentes não podem ser retirados dessa condição e sujeitados ao poder político de outrem sem seu consentimento. O único meio através do qual um indivíduo se destitui de sua liberdade natural para fazer parte de uma sociedade civil é por meio de seu consentimento em unir-se a outros homens para formar uma comunidade (LOCKE, 1988, p.374, tradução nossa).

A principal contribuição teórica de Locke consistiu na defesa da vida e liberdade naturais dos homens, os quais nascem titulares de direitos inalienáveis. Partindo da premissa de que o trabalho pertence ao indivíduo e que o trabalho gera frutos, fica também justificada a propriedade privada como direito natural do indivíduo. Na teoria de Locke, a sociedade civil, originada da superação do estado de natureza, tem como propósito maior a proteção dos homens e de seus direitos naturais.

O valor preponderante para o liberalismo político é o da liberdade individual, caracterizada como ausência de impedimentos colocados por outrem em relação às ações e posses privadas (OSTRENSKY, 2013). Para essa filosofia política, a esfera individual é inviolável, somente sendo nela admitidas incursões nos limites autorizados pelo seu detentor. Em assim sendo, o indivíduo tem o direito de pensar, agir e regular seus bens sem pedir permissão aos demais membros da comunidade, desde que não cause danos a outrem. Em contrapartida, todos os outros têm o dever de respeitar o âmbito de ação desse indivíduo, desde que ele também não prejudique aos demais.

O ponto de interesse do liberalismo não está na comunidade, senão no indivíduo, considerado titular de direitos. Como consequência da priorização do indivíduo, o liberalismo apregoa a limitação da participação estatal e de sua interferência na esfera individual do cidadão. Para o liberalismo clássico, cabe ao Estado oferecer aos membros da comunidade apenas as condições mínimas para que cada indivíduo possa agir de acordo com suas crenças e valores (VITA, 2013).

Dada a relevância do direito de propriedade na teoria de Locke, o qual defendia que ao seu titular caberia o uso exclusivo de seus frutos, qualquer forma de intervenção, inclusive estatal, nas riquezas e no patrimônio do cidadão deveria ser por este autorizada e conduzida dentro das balizas em que se deu tal autorização. Tal fato tem importância para o fenômeno tributário, especialmente no que concerne ao tamanho do ônus fiscal que pode ser

legitimamente exigido dos contribuintes, bem como quanto aos limites em que podem ser desempenhadas as funções da tributação.

#### 1.1.1.2 Libertarianismo de Nozick

Na obra *Anarquia, Estado e Utopia*, Robert Nozick (1991) inicia o desenvolvimento de sua teoria de justiça a partir de uma formulação acerca da forma como se deu o surgimento do Estado. O autor, adaptando o conceito formulado por Locke, faz referência a um estado de natureza, o qual gerava extrema insegurança aos integrantes do grupo social, na medida em que direitos eram violados sem que os indivíduos pudessem recorrer a uma instituição para solução de seus conflitos. No estado de natureza de Nozick, os indivíduos ordenam suas ações e dispõem de seus bens como acharem adequado, observando apenas os limites da lei natural. Por conseguinte, uma pessoa não teria condições de impor seus direitos ou exigir qualquer forma de reparação caso os mesmos fossem infringidos:

Há, contudo, inconveniências no estado de natureza, para as quais, reconheço plenamente, que o governo civil constitui remédio apropriado. A fim de compreender exatamente o que são esses remédios do governo civil, temos que fazer mais do que repetir a lista de Locke [...]. Temos que levar em conta também os arranjos que podem ser feitos no estado de natureza para lidar com esses inconvenientes (NOZICK, 1991, p.25).

Nesse contexto, Nozick conjectura que os indivíduos procurariam reunir-se em grupos, associações mútuas de proteção para garantia de efetivação/imposição de seus direitos. Em decorrência da necessidade de divisão de trabalho, tal proteção dos direitos seria realizada por agências especializadas, o que geraria, através de um processo que Nozick classifica como natural e espontâneo, um monopólio da agência dominante, a qual, posteriormente, acabaria por fundar as bases de um Estado legítimo.

Uma vez que as atividades jurisdicionais das agências concorrentes seriam proibidas pela agência dominante, os serviços de proteção, por razões morais, deveriam ser estendidos a todos os indivíduos localizados naquele território, mesmo àqueles que inicialmente não eram clientes da agência dominante. Nozick busca negar a existência do contrato social, já que, para as conclusões do autor relativas à existência de atribuições naturais do Estado, seria inconveniente pressupor qualquer espécie de transferência de direitos à autoridade pública.

Para Nozick, a concepção dos direitos estaria baseada na noção de limitações laterais, não sendo admissível que tais direitos fossem sacrificados ou usados para o atingimento de objetivos de outras pessoas. Dessa forma, os direitos estariam estritamente vinculados aos indivíduos, com o objetivo de assegurar-lhes o exercício da prerrogativa de programar suas vidas segundo suas próprias vontades. Em decorrência dessa concepção de direitos, a visão de justiça de Nozick está baseada na premissa de que nenhum princípio de justiça distributiva poderia ser levado a cabo pelo Estado sem que para tanto restasse configurada grave interferência na vida das pessoas:

Contra a tese de que tal Estado se justifica, a fim de realizar ou produzir justiça distributiva entre os cidadãos, eu formulo uma teoria da justiça (a teoria do título, ou direito a coisas) que não requer qualquer Estado mais amplo e emprego o aparato dessa teoria a fim de dissecar e criticar outras teorias de justiça distributivas que propõem um Estado mais extenso (NOZICK, 1991, p.12).

Nozick entende que a garantia da liberdade individual é suficiente para a criação de uma sociedade justa. Assim, deve ser resguardado o direito de propriedade, bem como o direito de cada indivíduo sobre o próprio corpo. Por essa razão, qualquer forma de violação da liberdade individual e da propriedade deslegitimaria o Estado, o qual estaria agindo em contrariedade aos únicos objetivos que embasaram seu surgimento. Ao propor uma teoria da justiça a qual denominou de teoria da titularidade, Nozick defendeu que os indivíduos são titulares de seus bens, desde que adquiridos de maneira justa, podendo deles dispor como bem entenderem. Esta teoria tem como fundamento três elementos:

1. A pessoa que adquire uma propriedade de acordo com o princípio de justiça na aquisição tem o direito a essa propriedade; 2. A pessoa que adquire uma propriedade de acordo com o princípio de justiça em transferências de alguém mais com direito à propriedade tem direito à propriedade; 3. Ninguém tem o direito a uma propriedade exceto por aplicações de 1 e 2. (NOZICK, 1991, p. 172).

O primeiro fundamento refere-se a uma aquisição inicial justa dos bens sociais. O segundo fundamento decorre do princípio de transferência, ou seja, algo que tenha sido adquirido de forma justa poderá ser transferido livremente. O terceiro e último fundamento guarda a possibilidade da retificação da injustiça, isto é, como devem ser tratadas as situações nas quais a propriedade foi adquirida ou transferida por meio da fraude ou força (KYMLICKA, 2006). As formas de retificação da aquisição da propriedade injustamente adquirida, as quais poderiam, eventualmente, legitimar alguma forma de distribuição, não foram adequadamente esclarecidas por Nozick. Por esta razão, se puder ser admitido que na

história da humanidade, alguma forma de injustiça possa ter sido perpetrada na aquisição e transferência da propriedade, será difícil apoiar os argumentos ao autor acerca da ilegitimidade do Estado em concretizar qualquer concepção de justiça distributiva.

Para o autor, quando princípios de justiça distributiva são incorporados à estrutura da sociedade, permite-se aos cidadãos um direito impositivo a parte do produto social gerado individual e coletivamente. Na medida em que tal produto social é gerado por pessoas que trabalham, os princípios de justiça distributiva implicam na apropriação dos resultados do trabalho por outrem, à retirada das horas empenhadas na criação desse produto social, o que corresponderia à uma violação do ideal liberal da posse de si mesmo. Por essa razão, Nozick afirmou que a tributação dos salários seria equivalente à imposição de trabalhos forçados.

A teoria libertária de Nozick constitui exemplo de exacerbação do valor liberdade em face da igualdade na determinação do que pode ser concebido como justo. Para o autor, os direitos estão imantados aos indivíduos com o objetivo de assegurar liberdade total no exercício de programar suas vidas segundo suas próprias vontades. Consequentemente, qualquer forma de intervenção estatal, mesmo que tal intervenção tenha objetivo igualitário ou distributivo, representará ação injusta. Apenas a ação estatal que tenha por fim a garantia das liberdades do indivíduo e a utilização desembaraçada de seu patrimônio será entendida como legítima para os partidários das teses libertárias de justiça.

### 1.1.2 Justiça como bem-estar e o utilitarismo

O utilitarismo é uma das filosofias de maior influência na formação do pensamento moderno sobre o que pode ser considerado socialmente justo. Em verdade, se analisarmos o atual cenário brasileiro, será de fácil constatação a utilização de preceitos utilitaristas, através dos quais um suposto bem maior deverá ser perseguido, mesmo que para tal, direitos e garantias individuais venham a ser, de certa forma, mitigados. Desenvolvida por Jeremy Bentham a partir de conceitos como vida boa e bem comum, a teoria utilitarista defende que a felicidade social está diretamente relacionada à justiça ou correção de determinada escolha, seja ela política ou legislativa. Para o utilitarismo, os bens sociais devem ser distribuídos com base na maximização da felicidade coletiva:

A máxima felicidade de todos aqueles cujo interesse está em questão é o fim justo, apropriado e universalmente desejável da ação humana; da ação humana em toda situação e, sobretudo, naquela de um funcionário ou grupo de funcionários que exerce os poderes de governo (BENTHAM apud MAFFETTONE e VECA, 2005, p. 231).

O grau de reprovabilidade de cada ação está relacionado à sua aptidão para aumentar ou diminuir a felicidade de quem a praticar. Nesse contexto, utilidade deverá ser entendida como parâmetro para determinação do benefício, vantagem, bem ou felicidade a ser produzido por cada ação, ou mesmo sua vocação para mitigar a ocorrência de injustiças, males ou infelicidade.

Para John Stuart Mill, discípulo de Bentham, será considerado justo aquilo que esteja em conformidade com a lei, o que respeita o legítimo direito de cada um. O autor também destaca a existência de correlação entre justiça e mérito, observando que será considerado justo que cada um receba a retribuição de suas ações individuais, boas ou más. O favorecimento de determinadas pessoas, sem que haja justificativa legítima para tanto, seria oposto ao senso universal de justiça, sendo a imparcialidade considerada obrigatória, especialmente em se tratando de direitos (MILL apud MAFFETTONE e VECA, 2005).

Defendia Stuart Mill que ter um direito equivale a ter algo que deva ser protegido socialmente com fundamento na utilidade geral. Qualquer escolha seria necessariamente arbitrária, a não ser que o critério de preferência venha a ser determinado pelas vias do utilitarismo. Sendo assim, a justiça fundada na utilidade é o elemento mais vinculativo de toda a moral, sendo a moral a espécie mais vinculativa de todas as normas de conduta (MILL apud MAFFETTONE e VECA, 2005). Logo, a sociedade deverá tratar igualmente bem todos aqueles que merecem o bem dela. Para essa norma de justiça devem convergir todos os esforços com base em um sentimento moral que faz parte do próprio conceito de máxima felicidade:

A felicidade é objetivo supremo da moralidade. É possível alcançá-la de modo parcial, por meio das generalizações empíricas, obtidas a partir das observações dos resultados das ações. Só se pode alcançá-la completamente deduzindo das leis da vida e das condições da existência quais gêneros de ação tendem necessariamente a produzir a felicidade e quais a infelicidade. (MILL apud MAFFETTONE e VECA, 2005, p. 264).

Assim, para os utilitaristas, a felicidade geral é o único fim socialmente desejável. Por consequência, justiça e felicidade estão vinculadas e a promoção desta última corresponderia à promoção da própria justiça. Conforme os preceitos utilitaristas, com forte viés consequencialista, todos possuem direito à igualdade de tratamento, exceto quando por razões

de conveniência social se impuser o contrário. Desse modo, apenas as desigualdades que se mostrarem socialmente inconvenientes deveriam ser combatidas, pois apenas estas últimas caracterizariam verdadeira injustiça.

Para o utilitarismo, direitos e garantias individuais não teriam importância intrínseca, o que levaria à sua observância apenas quando os mesmos estivessem justificados pela utilidade. No utilitarismo, todas as escolhas devem ser julgadas pelos resultados, o que, de certa forma, torna a teoria incompatível com princípios de justiça distributiva, já que o cálculo da utilidade é obtido pela soma da felicidade de cada indivíduo, sem atentar, contudo, para os graus de felicidade desiguais agregados para a obtenção desse resultado geral.

### 1.1.3 Justiça como equidade

#### 1.1.3.1 Uma Teoria da Justiça de John Rawls

A primeira vertente do liberalismo tinha como pilar a liberdade negativa, conceito formulado por Isaiah Berlin (2002), que consiste na não interferência, especialmente do poder estatal, em direitos adquiridos por meio de transações voluntárias. Nessa perspectiva, a justiça é atributo individual alcançada por meio de deveres de não intromissão na esfera particular. Em momento posterior, o liberalismo preconizou que além das chamadas liberdades negativas, deveriam ser garantidas aos cidadãos condições para o efetivo exercício de suas escolhas, a liberdade positiva<sup>11</sup>, o que se denominou liberalismo igualitário, sendo John Rawls um dos principais autores dessa linha filosófica.

Rawls defendeu que o objeto da justiça não consistia na mera conformidade da conduta individual a deveres negativos, mas sim à estrutura básica da sociedade (VITA, 2013). Em assim sendo, todos os cidadãos seriam responsáveis por mitigar as desigualdades geradas pela vida em sociedade, muito embora a concepção geral de justiça de Rawls não consistisse na remoção de toda a forma de desigualdade. Assim, cada pessoa deveria receber

---

<sup>11</sup> Conforme Berlin (2002), existem duas acepções para a liberdade. Na vertente negativa, ser livre equivale a não interferência nas atividades dos homens. Na positiva, ser livre corresponde a ter a posse dos meios e recursos necessários para concretização das potencialidades humanas.

uma porção igual das liberdades básicas, bem como as desigualdades sociais e econômicas deveriam ser conduzidas dentro de limites razoáveis.

Em sua obra *Uma teoria da justiça* (2000), John Rawls formulou uma teoria contratualista e procedimental da justiça, a qual seria alcançada através das instituições básicas de uma sociedade, escolhidas na chamada posição original, necessária para que as decisões sociais fossem tomadas de forma equitativa. A teoria da justiça de Rawls está baseada em duas formulações, a saber, o princípio da diferença e o véu da ignorância.

Pelo princípio da diferença, os bens primários devem ser distribuídos de modo igualitário, exceto se uma distribuição desigual desses bens beneficiar aos mais desfavorecidos (RAWLS, 2000). Bens primários, segundo John Rawls, podem ser naturais (saúde, inteligência, etc.) ou sociais (os direitos, as liberdades, os rendimentos, as oportunidades, etc.). Rawls considera que o indivíduo não dispõe e/ou não merece fazer uso contingente dos seus dons naturais. As vantagens que um indivíduo possa retirar dos seus dons, ou seja, a repartição natural e desigual das aptidões é considerada intrinsecamente arbitrária, e por isso injusta. Sendo assim, o princípio da diferença determinará que as obrigações sociais e os benefícios sejam atribuídos de maneira a atingir a melhor posição possível para aqueles menos favorecidos, de forma a minimizar as diferenças sociais existentes decorrentes da distribuição aleatória dos bens.

O véu da ignorância parte da suposição de Rawls de que cada indivíduo não saberia, inicialmente, qual a porção de bens primários lhe caberia. Nesse momento inicial, cada um desconheceria sua posição social, bem como quais seriam as suas aptidões físicas e psicológicas (RAWLS, 2000). Em função desse desconhecimento inicial, seria necessário que cada indivíduo considerasse a posição dos demais, o que permitiria uma melhor distribuição dos bens primários, já que a partir do véu da ignorância as pessoas estariam capacitadas a escolher formas mais justas para sua distribuição, dado o desconhecimento acerca do ranking de suas próprias aptidões na organização social.

O ideal de justiça apregoado por Rawls está profundamente ligado à minimização das desigualdades sociais consideradas prejudiciais à comunidade. A concepção acerca do que é justo teria sido pactuado anteriormente às instituições, sendo os princípios de justiça fruto do consenso social. Mediante tal premissa, Rawls defende que as pessoas nascem com posições sociais diferentes. Tais posições afetariam as expectativas de vida de cada membro do grupo social a partir da percepção de que as pessoas teriam mais ou menos sorte no que diz respeito à distribuição dos bens sociais e das habilidades naturais, experimentando, portanto, resultados diferentes em suas vidas.



Para a solução dos conflitos resultantes da distribuição dos bens sociais, Rawls desenvolveu princípios de justiça, de modo que apenas será considerada ordenada a sociedade na qual todos aceitem e saibam que outros aceitam os mesmos princípios, bem como a sociedade na qual as instituições sociais básicas satisfaçam a esses princípios (RAWLS, 2000). Logo, as instituições sociais deverão garantir que direitos e deveres não sejam distribuídos de forma arbitrária, bem como garantir a existência de regras que proporcionem equilíbrio na distribuição de vantagens sociais e riquezas.

Nesse sentido, Rawls (2000) afirmou que cada pessoa tem igual direito à maior liberdade possível, desde que tal liberdade seja compatível com a dos demais componentes do grupo social. Ainda, as desigualdades sociais e econômicas existentes deverão trazer vantagens a todo o grupo, bem como estar relacionadas a posições e órgãos abertos a todos. Por consequência, apenas seria injusta a desigualdade que não trouxesse benefício para o grupo social. A sociedade, portanto, deveria possuir mecanismos que possibilitassem aos menos favorecidos melhorar suas condições iniciais.

Para Rawls, existem dois pressupostos básicos para a configuração de uma sociedade justa: igualdade de oportunidades e distribuição dos benefícios auferidos em sociedade aos menos favorecidos. Para o autor, por existir afinidade entre justiça e correção de desigualdades sociais, deveria a sociedade propiciar um sistema educacional subsidiado pelo governo, garantir o mínimo existencial<sup>12</sup> e suplementar os baixos rendimentos. Na teoria de Rawls, os tributos teriam a função de possibilitar a dispersão de riquezas, a fim de impedir sua acumulação, a qual poderia comprometer as liberdades e as oportunidades a serem garantidas de forma equitativa aos cidadãos. O sistema tributário, seria então, uma das ferramentas possíveis de serem utilizadas na melhoria das condições iniciais dos menos favorecidos. Embora a teoria de Rawls tenha sido objeto de muitas críticas quanto ao seu conteúdo, ela possui o mérito de ter devolvido importância ao tema da justiça e aos seus atributos.

### 1.1.3.2 A perspectiva de Ronald Dworkin

---

<sup>12</sup> Ricardo Lobo Torres explica que o mínimo existencial possui uma dupla dimensão, havendo “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado na via dos tributos (imunidade) e que ainda exige prestações positivas”. (TORRES, 2009, p. 69). A mensuração do mínimo existencial é complexa por envolver critérios históricos, regionais, sociais e individuais.

Ronald Dworkin, em sua obra *Justiça para ouriços* (2012), consolida seu entendimento acerca da necessidade de existir coerência entre valores éticos e morais. Para Dworkin, a injustiça pode ser inerente a atos ou instituições, independentemente do juízo de valor da maioria do corpo social sobre elas. Nesse sentido, o autor defende que apenas poderá ser considerado justo aquilo que for compatível com a dignidade humana, devendo os governos demonstrar igual preocupação com a sorte de todas as pessoas sob as quais reivindica domínio, bem como respeitar a responsabilidade individual e o direito de ter acesso aos meios necessários para fazer de sua vida algo valioso.

Sob esse viés, seria desarrazoado assumir que o Estado possa ser neutro em relação aos resultados da corrida econômica, já que todas as suas ações ou omissões afetam os recursos de seus cidadãos e os benefícios que estes possam vir a alcançar. Dworkin apregoa que as pessoas não podem ser responsabilizadas por muito do que determina o seu sucesso ou o insucesso, já que não são moralmente responsáveis por suas heranças genéticas e talentos inatos. Isto não significa, todavia, que Dworkin defenda idêntica repartição dos bens sociais entre os indivíduos. Para o autor (2012), a adoção de uma teoria da justiça que implicasse em tornar as pessoas igualmente felizes e bem-sucedidas significaria impor a todos os membros da comunidade um juízo coletivo sobre o que constitui uma vida boa ou sobre como se viver bem.

Ademais, tal opção acabaria por eliminar a responsabilidade de cada membro do grupo, já que o bem-estar a cada um designado independeria de suas escolhas. Logo, a formulação de uma correta teoria da justiça teria de estar concentrada nos recursos pessoais e impessoais existentes na sociedade, sendo os recursos pessoais as capacidades físicas e mentais de um indivíduo e os recursos impessoais a riqueza, avaliada da forma mais abstrata possível. Ambas as espécies de recursos deveriam ser distribuídas com base nos requisitos acima mencionados, a saber, a igual preocupação dos governantes e o respeito à responsabilidade pessoal.

Nesse sentido, um governo empenhado em garantir igualdade *ex post* ou igualdade de resultados tentaria conduzir seus cidadãos sem as capacidades apreciadas pelo mercado/grupo social ao mesmo nível daqueles com maior capacidade, ao passo que um governo empenhado em garantir igualdade *ex ante* ou igualdade de oportunidades iria se esforçar para que seus cidadãos enfrentassem as contingências de suas diferentes capacidades em uma posição igual. Dworkin defende que a aplicação da justiça *ex ante* seria mais adequada, já que medidas que tentassem eliminar as consequências das disparidades naturais podem impactar as escolhas individuais. Por essa razão, o importante em uma sociedade justa seria garantir igualdade

inicial de oportunidades, permitindo-se a geração de desigualdades futuras, desde que as mesmas decorram de escolhas e não de critérios arbitrários como sorte, talento ou posição social.

Para corroborar sua teoria da justiça, Dworkin (2012) propôs um exercício no qual imaginaríamos as pessoas na posição em que ocupariam se fossem, num ponto anterior às decisões e aos acontecimentos que lhes moldaram a vida, igualmente capazes de se proteger das diferentes dimensões da má sorte através da segurança adequada. Dessa forma, argumenta pela existência de uma ilha em que seguros, juntamente com os recursos, estariam a ser leiloados. Nessa hipótese, alguns indivíduos irão propor segurar aos outros, em competição com outros seguradores e em condições de mercado. Quando o leilão terminasse, ninguém deveria invejar o pacote de recursos pertencente a outrem. Ademais, seria possível identificar um nível máximo de cobertura que nos é permitido assumir que a maioria das pessoas escolheria. Esse nível de cobertura deveria ser utilizado pelos governantes como guia para programas redistributivos.

Finalizado o leilão de recursos e tendo sido o teste da inveja bem sucedido, seria possível estabelecer o objetivo de recolher da comunidade, através dos impostos, quantia igual ao prêmio que teria sido pago para uma cobertura nesse nível ideal, e, posteriormente, distribuir a quem necessitasse serviços, bens ou fundos que correspondessem àquilo que essa cobertura lhes atribuiria em virtude da má sorte ou desequilíbrio de talentos naturais. Para Dworkin, o teste da inveja deve ser realizado pela sociedade múltiplas vezes, de modo que a igualdade de oportunidades deve ser garantida durante toda a vida do cidadão e não apenas no estágio inicial da organização social. Na medida em que a distribuição conforme o acima explicitado refletiria as preferências razoáveis da comunidade em relação ao risco e ao seguro, um governo que não os providenciasse falharia em suas responsabilidades.

Na concepção do autor, cada indivíduo deve poder fazer escolhas fundamentais sobre o significado e importância de sua vida. Apenas deverá ser garantida, em uma sociedade que pretenda ser justa, a igualdade de oportunidades em oposição a uma igualdade de resultados, pois se a sociedade buscar garantir esta última, restará desprestigiado o direito de liberdade individual. Um governo justo, portanto, deverá tratar seus cidadãos com igual consideração e respeito, sendo possível a existência de diferenças entre seus membros, desde que tal diferença possa ser justificada por esta igual consideração. Para Dworkin, as desigualdades serão justas desde que resultem das escolhas pessoais dos indivíduos e não de eventos ou circunstâncias alheias à sua vontade.

#### 1.1.4 Justiça e o valor igualdade - viés comunitarista de Michael Sandel

Na perspectiva comunitarista de justiça, a matriz social será responsável pela formação de uma concepção do que seja bom e justo. Dessa forma, a sociedade não pode ser compreendida como conjunto de indivíduos que possuem interesses independentes da comunidade, bem como o Estado não pode adotar posição neutra quanto aos valores morais. Para os comunitaristas, não há separação entre a esfera pública e a esfera privada, de modo que leis e regras devem ser forjadas a partir de uma análise da tradição da comunidade. Em sua obra *Justiça – o que é fazer a coisa certa*, Michael Sandel (2012) busca encontrar princípios de justiça que possam ser aplicados a todas as situações. Diante das dificuldades em definir o que é justo em razão das diferentes abordagens possíveis para o tema, o autor procura estudar ideais de justiça e as vantagens e desvantagens decorrentes da adoção de cada um deles.

O primeiro ideal de justiça analisado pelo autor é o do bem-estar, o qual, embora possa se mostrar desejável e moralmente aceitável em decorrência de seu efeito multiplicador da prosperidade e felicidade, caso adotado de forma única, pode conduzir a sociedade à uma situação de extremo desrespeito aos direitos individuais, já que, pela lógica utilitarista, a qual defende a ponderação de custos e benefícios visando à felicidade geral, uma medida que acarretasse dor intensa a um indivíduo com o objetivo de evitar sofrimento em grande escala seria moralmente aceitável. A lógica utilitarista defende que fazer a coisa certa corresponde à maximização da utilidade, o que faz com que a moral se limite a sopesar custos e benefícios. Sandel faz críticas à justiça como bem-estar por entender ser impossível traduzir todos os valores e bens sociais em uma única escala de medida, bem como contradita a lógica utilitarista que faz da justiça e dos direitos uma questão de cálculo e não uma questão de princípios.

Ao avaliar a justiça na perspectiva da liberdade, Sandel (2012) questiona a premissa liberal na qual o indivíduo é o único dono de si mesmo e de seu trabalho, cabendo a este o uso exclusivo de seus frutos. O autor contradita a efetiva superioridade do direito de liberdade do indivíduo frente à comunidade no atual estágio de desenvolvimento social, sendo para o mesmo questionável a filosofia política que permita aos cidadãos atuar única e exclusivamente em razão de suas convicções individuais, sem que ao Estado fosse permitido impor qualquer forma de restrição aos indivíduos em face dos interesses da sociedade. De

acordo com Sandel, uma percepção de justiça acentuadamente fundamentada na autonomia da vontade poderia, contraditoriamente, acarretar a própria instrumentalização do indivíduo em decorrência da exacerbação do consentimento, o que não se coaduna com a dignidade da pessoa humana.

Analisados o bem-estar e a liberdade, Sandel afirma ser necessário considerar uma teoria da justiça que tivesse por objetivo a concretização da virtude. A justiça deve ser compreendida em uma base teleológica, na qual a própria definição de direitos decorreria do estudo da finalidade da prática social sob análise, bem como das virtudes que se deseja recompensar. A virtude, de cunho eminentemente moral, estaria relacionada à deliberação acerca não apenas do que é bom para si mesmo, mas do que é desejável para todo o grupo social, sendo considerado legítimo aquilo que estivesse de acordo com a quota moralmente justa que poderia ser atribuída a cada indivíduo.

Na teoria do autor, não é possível corroborar a ideia defendida por muitos filósofos acerca da existência de um indivíduo efetivamente livre para tomar decisões. As obrigações firmadas em sociedade não se assentariam no consentimento, uma vez que os indivíduos estão sujeitos a obrigações morais que não dependem exclusivamente de sua concordância. Existem noções de comunidade e solidariedade, com forte vinculação a questões morais, que sempre irão influenciar as decisões a serem tomadas. Por isso, a justiça, indissociável de concepções de honra e virtude, deve ter como medida, especialmente no que diz respeito a direitos, os limites do que o autor denominou razão pública. A fundação de uma sociedade justa passará pela avaliação acerca do que significa ter uma vida boa, bem como pela criação de uma cultura pública conciliadora das divergências que necessariamente existirão no corpo social.

Uma sociedade justa demandará um sentimento de comunidade, o primado da solidariedade, da responsabilidade social e da devoção a um bem comum. Por isso, deverão ser objeto de debate a atuação do mercado e seus limites, a desigualdade social e suas consequências políticas no que diz respeito ao enfraquecimento da cidadania, bem como outras questões complexas inerentes às sociedades modernas. Dessa forma, deverá a sociedade incutir em seus cidadãos uma preocupação com o todo, com o bem comum. Sendo assim, uma política de engajamento moral não seria apenas um ideal inspirador, senão a base mais promissora para a sociedade, devendo ser buscada uma teoria de justiça que objetivasse a reestruturação da vida cívica e a aproximação dos diversos estratos sociais de uma comunidade através do debate público.

## 1.2 Justiça tributária

### 1.2.1 Contextualização histórica

A compreensão do que possa ser denominado justo tributário variou ao longo dos anos, conforme as etapas de desenvolvimento do fenômeno jurídico-tributário. Conforme aduz Paulo Caliendo (2005), inicialmente buscou-se a delimitação de contornos específicos para os conceitos tributários, o que, posteriormente, contribuiu para a separação metodológica entre o direito tributário e o financeiro. Para os conceitualistas, vinculados à filosofia política liberal, o direito tributário era decorrente do poder impositivo estatal, razão pela qual as percepções de justiça tributária se coadunavam com as limitações ao poder de tributar.

Como consequência desse pensamento, passou-se a considerar que a obtenção de recursos financeiros pelo Estado pela via dos tributos deveria estar pautada na maximização das liberdades individuais e minimização da interferência estatal. Em assim sendo, o poder de tributar do Estado deveria ser restringido, na medida em que os tributos eram compreendidos como forma coercitiva de angariar fundos (MCGEE, 1997). A percepção conceitualista da justiça tributária defendia a legalidade estrita e a tipicidade cerrada, sobrepondo-se a liberdade do contribuinte à igualdade.

Em momento posterior, passou-se a entender o fenômeno jurídico como sendo eminentemente normativo. Para Hans Kelsen, maior expoente dessa tese, o caráter jurídico de uma norma é consequência de seu pertencimento coerente a um sistema. Por essa razão, a imposição tributária deveria estar calcada na noção de competência, sendo legítimo, portanto, o tributo criado em conformidade com o sistema jurídico (CALIENDO, 2005). No Brasil, deve ser ressaltada a contribuição de Alfredo Becker para o estudo dos tributos como espécie de norma jurídica. Para os que comungavam desta linha de pensamento, o tributo deveria ser analisado a partir do critério material da hipótese de incidência e de sua base de cálculo.

A partir do positivismo<sup>13</sup> de Kelsen, as discussões sobre justiça foram seriamente impactadas, já que o autor afirmava que a virtude da justiça era uma qualidade moral, e por esta razão, deveria permanecer fora do Direito. A justiça absoluta seria um ideal absurdo, cujo conhecimento de forma científica e racional era impossível (TORRES, 2014). As ideias de

---

<sup>13</sup> Filosofia que identifica o conceito de direito com o direito posto por meio das normas jurídicas. Os requisitos de juridicidade da norma são formais, independentes de critérios externos como moral ou ética.

Kelsen influenciaram a doutrina brasileira na sua percepção acerca da justiça tributária, o que culminou na total rejeição da possibilidade de realização de juízos de valor sobre a imposição fiscal, bem como na refutação da capacidade contributiva<sup>14</sup>.

Com o advento do Estado Social,<sup>15</sup> buscou-se proteger os interesses tutelados ao determinar-se os sentidos possíveis do texto legal. No direito tributário, foi estabelecida a relação existente entre justiça tributária e capacidade contributiva, sendo esta última alçada à condição de princípio constitucional (ZILVETI, 2004). A primeira inserção da capacidade contributiva em um texto constitucional se deu em 1791, na Constituição francesa elaborada pós revolução de 1789, a qual, em seu artigo 13, dispunha que a distribuição do encargo das despesas públicas deveria ser feita de modo igual entre os cidadãos, respeitadas suas faculdades. Coube a Adam Smith a formulação teórica do princípio da capacidade contributiva, ao sustentar que a subordinação do cidadão ao governo deveria ser proporcional à sua respectiva capacidade de pagamento.

Desde o final do século XX, foi percebida a reaproximação entre ética e direito. Como ressaltou Ricardo Lobo Torres (2014), o pensamento de John Rawls influenciou James Buchanan e sua perspectiva do contrato social sob viés financista, a qual determinava que a justiça deveria ser tratada como atributo da estrutura fiscal e implementada no plano constitucional. Tais autores inspiraram a Klaus Tipke, para quem o direito tributário é o direito da justiça por excelência (TORRES, 2014). Em uma acepção moderna, a justiça tributária deve ser entendida como via de concretização dos valores do Estado democrático, meio através do qual será possível conciliar na tributação os múltiplos interesses a serem tutelados na vida em comunidade.

### 1.2.2 Critérios de repartição do ônus fiscal

Richard Musgrave, em sua clássica obra *Finanças Públicas: teoria e prática* (1980), preconizou que o sistema tributário deveria tributar seus cidadãos equitativamente; interferir o mínimo possível nas alocações do mercado; utilizar os tributos como meio de corrigir as

---

<sup>14</sup> É famosa a afirmação de Alfredo Becker (2007) no sentido de que a eleição da capacidade contributiva como fundamento da tributação nas constituições modernas equivaleria à constitucionalização do equívoco.

<sup>15</sup> Estado que, em oposição ao estado liberal clássico, o qual tinha por objetivo somente a proteção dos direitos individuais do cidadão, também tem por objetivo a garantia de direitos sociais.

ineficiências do setor privado; promover políticas tributárias com vistas à estabilização e crescimento; ser administrado de forma eficiente; ser de simples compreensão ao contribuinte e demandar baixos custos administrativos e de *compliance*<sup>16</sup>.

Aos criadores de um sistema tributário, portanto, é dada a tarefa de elaborar um sistema que seja simultaneamente eficiente e justo. Em verdade, grande parte das discussões acerca de sua adequação orbitam ao redor desse binômio, sem que se tenha notícia de um sistema tributário que tenha alcançado a total equalização das tensões existentes entre justiça e eficiência. Haja vista o escopo do presente trabalho, passamos a abordar os diferentes critérios de repartição do ônus fiscal já considerados como instrumento para uma equitativa repartição de encargos entre contribuintes. Nesse diapasão será abordada a distribuição do ônus fiscal em conformidade com o benefício, custo, sacrifício, igualdade, generalidade, universalidade, eficiência e capacidade contributiva, a qual, por ser o critério de repartição eleito pela CRFB/88 será abordada com maior profundidade no capítulo segundo.

#### 1.2.2.1 Benefício, custo e sacrifício

Cada um dos fundamentos que orientam a distribuição dos ônus fiscais está baseado em um fator de discrimine hábil a informar quais aspectos devem ser considerados para que seja alcançada uma equânime repartição do ônus tributário. Um dos primeiros fundamentos para a divisão do pagamento de tributos consistiu no quanto cada contribuinte poderia se beneficiar dos serviços estatais, o que levou muitos a concluir que a justiça tributária requer que os contribuintes paguem impostos na proporção dos benefícios recebidos do governo (MURPHY e NAGEL, 2005).

Surgida no início do liberalismo, a teoria do benefício se justificava como contrapartida à segurança e liberdade assegurados pelo Estado (TORRES, 2014). Uma repartição de tributos em conformidade com o benefício observaria, necessariamente, a correlação existente entre montante a pagar pelo indivíduo e benefícios entregues. Sendo assim, deveria ser comparada a situação individual em um momento pré-tributário, em que não existisse qualquer forma de governo, com um momento pós-tributário, no qual são

---

<sup>16</sup> Atos e procedimentos a serem observados pelo contribuinte para que o mesmo possa estar em conformidade com as disposições da legislação tributária, dentre os quais podem ser citados o cumprimento de obrigações acessórias, apuração e recolhimento dos tributos devidos, adoção de práticas de governança, etc.



asseguradas as instituições jurídicas, os direitos de liberdade, propriedade, etc. Como a medida de bem-estar individual no momento pós-tributário é superior pela ação do Estado àquela pré-tributária, este aumento de bem-estar seria a medida dos benefícios concedidos aos indivíduos.

Pela teoria do benefício, compreendem-se os tributos como espécie de preço a ser pago pela proteção estatal, uma espécie de taxa de afiliação à sociedade organizada (MUSGRAVE, 1976). De acordo com Ferreiro Lapatza (2007), a impossibilidade de determinar a vantagem individual recebida do Estado por cada um dos cidadãos levou os teóricos do benefício a defender que, em situações normais, cada indivíduo obtém do Estado vantagem proporcional à renda recebida ou à riqueza que possui. Essa percepção levaria futuramente à compreensão da capacidade contributiva como medida de concretização do justo tributário.

Uma outra versão do benefício como fundamento de repartição tributária surgiu com o causalismo. Desenvolvida na Itália nas décadas de 30 a 50 do século XX, a teoria causalista, que teve em Griziotti seu principal expoente, propugnava que o benefício ou vantagem usufruídos pela entrega de serviços públicos pelo Estado consistia na causa hábil a justificar o pagamento de tributos. A teoria causalista de Griziotti foi objeto de muitas críticas, na medida em que, por definição, impostos são desvinculados de qualquer contraprestação estatal. Em resposta, Griziotti ajustou sua teoria para estabelecer uma diferença entre causa mediata e imediata que justificariam o pagamento de tributos, sendo a causa imediata a capacidade contributiva.

Outro fundamento considerado na divisão do ônus tributário foi o do custo do fornecimento de bens e serviços pelo Estado. Guardando maior identificação com a cobrança de taxas e contribuições de melhoria, o princípio do custo propugna que a repartição do ônus tributário ocorrerá na medida do dispêndio correspondente ao bem ou serviço público que é oferecido ao contribuinte (MURPHY e NAGEL, 2005). Ocorre que a inviabilidade de exclusão de um indivíduo das utilidades inerentes a um bem fornecido pelo Estado torna inexecutável a adoção do princípio do custo do fornecimento de bens e serviços públicos como medida geral de justiça tributária. Isto porque é impossível mensurar a referibilidade de toda e qualquer atuação estatal. Além disso, não é viável a atribuição de parcela do custo para a prestação de bens e serviços públicos a um indivíduo quando o mesmo bem ou serviço está disponível para todos os outros.

Também foi considerada como fundamento de repartição tributária a teoria do sacrifício. Desenvolvida por Adam Smith em sua obra *Riqueza das nações* (1999), consistia

na defesa de que os súditos de todos os Estados deveriam contribuir para a manutenção das despesas estatais na proporção de suas respectivas capacidades individuais. Para Smith, renda e riqueza apenas estão disponíveis em virtude da proteção estatal, razão pela qual o justo tributário seria concretizado conforme a utilidade da renda.

Seguindo esse princípio, Stuart Mill sustentou teoria a qual distinguiria os contribuintes de acordo com sua renda, a fim de que cada contribuinte arcasse com perda equivalente de bem-estar. Usualmente, o princípio da igualdade de sacrifícios é invocado para justificar um sistema tributário progressivo<sup>17</sup>, baseado na perda individual de utilidade do dinheiro<sup>18</sup> (MURPHY e NAGEL, 2005). Contudo, Musgrave (1976) explica que a igualdade de sacrifício na teoria de Stuart Mill deve ser compreendida como igualdade tributária, sendo a capacidade contributiva a medida para que todos possam contribuir para o bem comum. Dessa forma, a teoria do igual sacrifício também poderia justificar um sistema tributário de compleição proporcional, tendo em vista que a igualdade tributária também poderá ser atendida pela via da proporcionalidade.

#### 1.2.2.2 Igualdade tributária

A igualdade constitui preceito jurídico com grande dificuldade de compreensão em razão do que Ricardo Lobo Torres (2003) denominou de polaridade, já que a desigualdade nem sempre é a ela contrária. Nas palavras do mestre carioca (2014) a igualdade é vazia, com conteúdo que deriva dos diversos outros valores acolhidos em nosso ordenamento jurídico. Por conseguinte, a igualdade tributária também é vazia e servirá de medida de harmonização simultaneamente para a justiça e seu princípio da capacidade contributiva, para a segurança e seu princípio da legalidade e a própria liberdade absoluta e suas imunidades. Como medida de justiça, a igualdade tributária pressupõe a igual repartição das cargas fiscais. Por outro lado, a justiça tributária também poderá ser alcançada pelo tratamento diferenciado aos desiguais:

---

<sup>17</sup> Diz-se que um tributo é progressivo quando suas alíquotas aumentam em conformidade com a base de cálculo. Regressivo é o tributo cujas alíquotas aumentam em razão inversamente proporcional à base. Proporcional é o tributo cujas alíquotas são constantes, não variando em relação à base.

<sup>18</sup> O sacrifício social representado pela tributação será mais intenso para aqueles dotados de menor capacidade contributiva com base na teoria da utilidade marginal do capital. Por esta razão, a dependência da apreciação que se faça desse nível de utilidade, poderia ser proposto um esquema tributário de natureza progressiva, consoante o nível de ajuste que se faça necessário para igualar pobres e ricos no que diz respeito ao peso da tributação (RIBEIRO, 2015, p.18).

É inevitável alguma desigualdade na equação da isonomia e o direito tributário não chega à igualdade absoluta. Assim sendo, se a legislação ao discriminar positivamente as situações tributáveis se tornar iníqua, igualando desiguais ou desigualando os iguais, ficará sujeita ao controle de legitimidade. Por outro lado, não há obrigatoriedade de se legislar sobre todas as situações. É logicamente impossível para a lei tributária criar a incidência sobre todos os fatos geradores imagináveis (TORRES, 2014, p. 162 e 163).

Humberto Ávila (2009) definiu a igualdade como relação entre sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Em assim sendo, a presunção de igualdade estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que exista uma finalidade, uma justificativa para tratá-los de forma diferente. Deve haver fundamento jurídico para legitimar o tratamento desigual e eventual diferença de tratamento por parte do ente estatal deverá ser evidenciada como correta e fundamentada em face do ordenamento. Tamanha a relevância da igualdade que o autor José Casalta Nabais (2004) chegou a afirmar que o próprio dever fundamental de pagar impostos<sup>19</sup> está vinculado à igual repartição dos encargos comunitários que a existência e o funcionamento do Estado implicam, uma vez que todos os contribuintes têm direito a uma imposição fiscal justa.

Palao Taboada no texto *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva* (1976) defendeu que a igualdade é princípio imperativo, dirigido ao legislador para justificação das normas e eliminação da arbitrariedade. Dessa forma, mesmo que a constituição de um país não impusesse de forma expressa conteúdo ou limites materiais decorrentes do ideal de justiça, normas que não respeitassem a igualdade seriam consideradas contrárias aos valores da comunidade. Taboada afirma que o imperativo de igualdade tributária se aplica a qualquer tributo, norma jurídica ou instituição, vinculando tanto a atividade legislativa, quanto a atividade consistente na aplicação das leis.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da igualdade tributária está previsto no art. 150, inciso II, da CRFB/88, consubstanciada no *caput* do art. 5º, da CRFB/88, o qual apresenta a igualdade de forma genérica, dividida nos aspectos da igualdade perante a lei e igualdade através da lei:

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

---

<sup>19</sup> O autor desenvolveu tese no sentido da fundamentalidade do dever de pagar impostos, na medida em que é através desse dever que são viabilizados o exercício dos direitos fundamentais, os valores compartilhados pela comunidade e os objetivos constitucionalmente estabelecidos. Para maior entendimento sobre o conteúdo do dever fundamental de pagar impostos, vide NABAIS, Casalta José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

À vista disso, não basta que a lei seja aplicada uniformemente, senão que o próprio diploma legal não contenha disposições arbitrárias. Uma das mais importantes aplicações da igualdade em matéria tributária consiste, portanto, na necessidade de justificação do tratamento desigual. O Estado deverá tratar os contribuintes de forma igual, a não ser que haja uma razão legítima para tratá-los diferentemente, contribuindo a presunção de igualdade para o ônus de fundamentação e comprovação de juridicidade do fator de discrimine que vier a ser utilizado (ÁVILA, 2009).

Existem fatores de discrimine que são, de plano, rechaçados pela CRFB/88, sendo vedados, conforme o inciso IV, do art. 3º preconceitos de origem, raça, sexo, cor e idade. Logo, cabe indagar quais critérios de comparação podem ser considerados legítimos e razoáveis no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, teremos que, em primeiro lugar, diferenciar normas tributárias que possuam finalidade fiscal, arrecadatória, das normas tributárias extrafiscais, com objetivos sociais ou de intervenção na economia.

Para tributos com finalidade fiscal, a distinção dos contribuintes deverá observar o princípio da capacidade contributiva, o qual determina que a participação no custeio dos bens e serviços estatais se dê moderadamente em face dos economicamente mais fracos, enquanto exige a participação de forma mais substancial daqueles que possuam maior aptidão para contribuir. Em contrapartida, para tributos extrafiscais, a concretização da igualdade se dará conforme a norma extrafiscal seja adequada, necessária e proporcional à finalidade que se pretende atingir. Nesse caso, o critério de discrimine será a proporcionalidade do fator eleito em razão da finalidade pretendida.

A desigualdade tributária também poderá decorrer do que Ricardo Lobo Torres (2014) chamou de injustiça sistêmica, uma vez que a igualdade estará comprometida em um sistema tributário que não for justo em sua totalidade, com equilíbrio entre impostos diretos e indiretos e entre princípios e valores. Essa percepção acerca da injustiça tributária sistêmica decorrente do desequilíbrio entre impostos diretos e indiretos é de suma relevância para as investigações que se pretendem realizar neste trabalho. Se a excessiva participação dos impostos indiretos na composição da carga tributária brasileira faz com que o sistema tributário assumam perfil regressivo, não estará sendo observado o critério de justiça tributária

eleito pela CRFB/88 pela franca oposição existente entre capacidade contributiva e regressividade.

### 1.2.2.3 Generalidade e universalidade tributária

Denomina-se generalidade tributária a exigência de que toda pessoa dotada de capacidade para contribuir esteja sujeita à tributação. Nesse sentido, a generalidade tributária pode ser compreendida como princípio derivado da igualdade, através da qual proíbe-se a existência de privilégios odiosos, definidos como permissão desarrazoada para que alguém deixe de pagar tributos que incidam sobre todos genericamente (TORRES, 2003). Sobre o tema, Sainz de Bujanda (1963) já alertava sobre a necessidade de isenções, benefícios e desonerações fiscais atenderem a ditames de justiça tributária mediante análise estrita e rigorosa da legitimidade da utilização desses institutos, ainda que os mesmos tenham por justificativa promover o desenvolvimento social e econômico. Para o autor, em razão da correlação entre capacidade contributiva e justiça tributária, somente poderiam ser amplamente admitidas desonerações fiscais relacionadas à garantia da seletividade e do mínimo existencial.

Bujanda criticava com veemência a concessão de incentivos baseados no atingimento de fins extrafiscais, sendo este, até os dias atuais, um dos maiores desafios apresentados aos juristas: conciliar a concessão de benesses fiscais lastreadas em critérios extrafiscais com as exigências de justiça tributária e, conseqüentemente, com a própria generalidade tributária. Isto porque, como já ensinava o mestre espanhol, pelo grau de subjetividade, impactos à igualdade e responsabilidade fiscal, os benefícios extrafiscais deveriam ser conduzidos de forma extraordinariamente prudente, exigindo-se grandes esforços argumentativos para sua concessão.

Na mesma linha de pensamento, Perfecto Martul-Ortega (2001) afirmou que a concessão de benefícios com vistas a estimular a política econômica e social constitui um dilema e um problema. Para Ortega, o progresso não será legítimo e eficaz se alcançado mediante o sacrifício da justiça, não podendo o direito tributário, sob nenhuma hipótese, prescindir da aspiração de ser justo sob pena de renunciar à sua própria natureza. Não chegaremos ao extremo de defender a incompatibilidade entre justiça tributária e a concessão de benefícios fiscais não baseados na capacidade contributiva, especialmente se levarmos em

conta as funções da tributação de angariar recursos para custear as atividades estatais, reduzir a distribuição desigual de recursos entre os membros da sociedade e regular comportamentos, direcionando as atividades dos particulares no sentido desejado pelo governo (AVI-YONAH, 2007). Contudo, a permissão para o não pagamento de tributos de todos exigidos deverá ser dotada de razoabilidade, a fim de evitar que a concessão de incentivos fiscais caracterize privilégio.

Conjugada com a generalidade tributária, pela qual toda pessoa que demonstre capacidade de contribuir deve ser requerida a pagar tributos, está a universalidade tributária, a qual pode ser compreendida como a necessidade de submeter à tributação todos os signos de riqueza expressivos de capacidade contributiva. A universalidade tributária propugna pela instituição de sistemas tributários pluralistas em decorrência da também pluralidade das bases econômicas, sendo contrária aos ditames de justiça tributária a instituição de tributos sobre um único evento hábil a demonstrar a existência de capacidade contributiva.

A escolha de uma base econômica sobre a qual incidirão os tributos estará intimamente ligada à filosofia política predominante em dada sociedade e em um dado momento histórico. Isto porque, em razão de suas características intrínsecas, cada uma das mencionadas bases econômicas, a saber renda, consumo ou patrimônio, permite não apenas a mensuração da capacidade contributiva de forma diferente, mas também a produção de resultados econômicos e sociais distintos através de sua adoção. Esse assunto será mais detalhadamente debatido ao tratarmos da mensuração da capacidade contributiva, bem como da relação existente entre imposição indireta e justiça tributária.

#### 1.2.2.4 Eficiência tributária

De acordo com a eficiência, o Estado ao tributar deve minimizar gastos procedimentais e tornar a arrecadação efetiva, assim entendida a arrecadação que atinja os objetivos para os quais foi instituída sem sacrificar em demasia o contribuinte. Trata-se de alcançar máximos resultados com o mínimo de custos. Humberto Ávila (2009) entende a eficiência como a própria distribuição constitucional dos fins que a Administração Pública deve alcançar. Dessa forma, a eficiência tributária estaria traduzida na atuação idônea e eficaz da Administração Pública no que compete à arrecadação de tributos, constituição do crédito tributário, fiscalização e auxílio dos contribuintes.

Em uma perspectiva econômica, a eficiência tributária é entendida como sinônimo de neutralidade. Uma das principais discussões travadas em torno da eficiência tributária diz respeito à suposta oposição existente entre esta última e a justiça na repartição do ônus fiscal, colocando-se em contraposição os valores da liberdade e da justiça. Autores como Musgrave (1980) e Murphy e Nagel (2005) abordaram o *trade-off*<sup>20</sup> existente entre a eficiência e a justiça relativamente aos fins da tributação, tanto no que diz respeito à magnitude deste *trade-off*, isto é, o quanto de eficiência se perde para que seja alcançada uma tributação materialmente justa, quanto no que diz respeito ao valor que atribuímos à eficiência e justiça quando reciprocamente comparadas, buscando-se debater as escolhas que atribuam maior peso normativo a uma ou outra na formulação do sistema tributário. Já para Wilkinson:

Concepções de eficiência podem ser diferentes conforme se responda à questão: eficiência de quê? Se a eficiência é a base para que seja feita alguma oposição à igualdade, este espaço deve ser preenchido por algum valor prioritário para a sociedade. Tal oposição seria então que a concretização eficiente desses valores prioritários seria incompatível e mais importante do que a igualdade (WILKINSON, 2000, p. 41, tradução nossa).

Para os partidários de uma concepção libertária de justiça, a desigualdade não é um problema que mereça ser corrigido pela via estatal, seja através da tributação ou por meio de políticas públicas. Para esta linha de pensamento, não cabe ao Estado modificar os resultados de mercado, considerados aprioristicamente justos, tendo em vista que as interferências estatais na alocação resultante da livre iniciativa seria artificial e produziria custos de eficiência. De acordo com os partidários dessa corrente político-filosófica, ao elaborar políticas distributivas, tais como a adoção de um sistema tributário progressivo, os governos comprometem a eficiência econômica, reduzindo, paradoxalmente, o total de riqueza e rendimentos que estariam disponíveis para distribuição.

Por outra abordagem, o *trade-off* existente entre eficiência e justiça poderá ser equacionado conforme a valoração dada pelo grupo social à concretização da igualdade dentro de patamares considerados razoáveis pela sociedade. Em assim sendo, a oposição entre eficiência e justiça seria resolvida mediante a decisão da comunidade acerca de quanto estaríamos dispostos a perder em termos de eficiência para alcançar uma tributação materialmente justa. Dessa maneira, se for considerada socialmente relevante a concretização da igualdade, é possível defender-se a perda de parcela da eficiência, para a implementação de

---

<sup>20</sup> Sinônimo de troca.

forma de tributação hábil a contribuir para a produção de resultados equânimes, os quais tenham o condão de, por exemplo, melhorar a qualidade da vida dos cidadãos.

Um exemplo de *trade-off* existente entre eficiência e justiça pode ser encontrado no julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário (RE) 593849, o qual tratava da substituição tributária<sup>21</sup> no ICMS e a obrigatoriedade de restituir aos contribuintes a diferença a maior apurada entre o montante de imposto recolhido na operação presumida e na efetiva. Os que defendiam a prevalência da eficiência afirmavam que permitir tal ajuste tornaria o sistema tributário impraticável e complexo. Os que entendiam pela justiça, ressaltavam a necessidade de observar a igualdade e a capacidade contributiva. Felizmente, o STF entendeu pela prevalência de preceitos de justiça tributária, ao determinar a restituição da diferença de ICMS existente entre o valor recolhido antecipadamente e o realmente devido no momento da efetiva circulação de mercadorias.

### 1.3 Teorias da justiça e sua relação com a justiça tributária

A análise dos variados e até mesmo contraditórios parâmetros utilizados pelas teorias da justiça aqui abordadas demonstra o quão complexa e intrincada se mostra a delimitação do que é justo. Como valor irrenunciável em um ordenamento jurídico, a justiça estará relacionada à concretização da liberdade e igualdade, as quais, a depender da perspectiva que venha a ser adotada, terão maior ou menor preponderância quando reciprocamente consideradas. A relação entre liberdade e igualdade também influenciará a demarcação do justo tributário, não sendo descabido afirmar que a estrutura do sistema tributário, à semelhança do que ocorre com outras instituições políticas, espelha as preferências da sociedade no que tange aos valores subjacentes que irão determinar como devem ser alocados os frutos da cooperação social.

É através da tributação que será determinada a porção de recursos que estará em poder do Estado para que sejam realizados objetivos considerados relevantes pelo grupo social, razão pela qual tributação e justiça são indissociáveis. Dessa feita, conquanto a identificação de uma teoria da justiça que sirva de norte para alocação de recursos entre Estado e particulares não implique na adoção de arranjos predeterminados para o sistema tributário, ao

---

<sup>21</sup> O conceito de substituição tributária será desenvolvido em 3.3.1 ao tratarmos da praticabilidade na imposição indireta.



menos no plano ideal, deverá haver correspondência entre a moldura do sistema tributário e o que pode ser considerado justo em uma comunidade, de modo que o sistema tributário não pode ser estruturado de modo incompatível com tal percepção de justiça.

Se tomarmos por base teorias da justiça que primem prioritariamente pelo valor da liberdade, a restrição do poder de tributar do Estado poderia ser defendida como reflexo da proteção à autonomia privada. Na teoria de Locke (1988), o respeito ao livre arbítrio deveria balizar todas as interações do corpo social. Os homens teriam direito natural à propriedade, fruto de seu trabalho e esforços individuais, cabendo à sociedade, portanto, proteger tal propriedade privada. Como corolário do dever de proteção da liberdade individual, os tributos não poderiam representar transgressão à autodeterminação ou interferir de forma acentuada na vida dos cidadãos.

Já a teoria libertária da justiça de Nozick assume que “o Estado possui poderes e atribuições naturalmente limitadas, o que colocaria em xeque a maioria das formas de tributação” (LEVINER, 2012, p.106, tradução nossa). Em razão das inúmeras restrições impostas à atuação do Estado, conclui-se que um sistema tributário pautado nessa teoria buscaria arrecadar apenas o mínimo necessário para a garantia dos direitos de liberdade. O Estado não deveria interferir na propriedade privada, a não ser que tal interferência estatal fosse dirigida à correção de injustiças na sua aquisição e transferência.

Nozick não reconhece a igualdade como valor necessário para a delimitação da justiça. Em sua teoria, a referência mais explícita ao conceito de solidariedade social é depreendida de seu entendimento acerca do funcionamento do mercado e dos resultados por ele produzidos. Por esta razão, um sistema tributário legítimo para o autor seria aquele por meio do qual são obtidas receitas suficientes para criação e manutenção das instituições necessárias à proteção da propriedade privada e do mercado.

Em outra abordagem, a visão de justiça exteriorizada pelo utilitarismo prestigia a tese de que uma ação será considerada justa ou injusta mediante o saldo líquido de bem-estar produzido, independentemente da distribuição individual desse bem-estar. Bentham acreditava que as pessoas são governadas por duas forças principais: dor e prazer. Nessa perspectiva, o comportamento humano é entendido como busca pela utilidade, baseada em um cálculo de maximização do prazer e minimização da dor. Como cada indivíduo busca aumentar sua felicidade, máxima expressão da utilidade, também a sociedade deverá proporcionar a maior felicidade possível ao maior número de pessoas.

A teoria utilitarista não entende ser relevante apreciar valores morais para determinar o que pode ser considerado justo. De fato, a teoria sugere que o governo se distancie de tais

temas, já que preocupações com moralidade o afastariam do principal objetivo a ser alcançado na elaboração das políticas públicas, a saber, a busca da utilidade. Embora o utilitarismo defenda que todos os indivíduos são iguais, não é difícil concluir que tal teoria permitiria que direitos individuais sejam desrespeitados se dessa prática resultar o aumento da felicidade geral.

Ao aplicar-se a máxima utilidade ao desenho do sistema tributário duas alternativas se mostram possíveis: na primeira, associando-se utilidade/felicidade ao dinheiro e considerando-se que a tributação diminui a quantidade de dinheiro disponível, o sistema tributário deveria ser estruturado de forma a retirar da sociedade a menor quantidade de dinheiro/utilidade possível, o que impactaria a capacidade desse sistema hipotético em influenciar a concretização de objetivos sociais e econômicos; na segunda alternativa, a tributação deveria ser igual para cada indivíduo tendo por base a igual consideração por cada um, variando-se, contudo, o que poderá ser compreendido como igualdade na tributação a depender da percepção que se tenha acerca da perda de utilidade do dinheiro.

As teorias de Rawls e Dworkin aproximam-se por considerar tanto a liberdade quanto a igualdade na concretização da justiça. Rawls defendeu a responsabilidade coletiva dos cidadãos na correção dos padrões de desigualdade gerados pela vida em sociedade, bem como a distribuição das obrigações e benefícios sociais de forma a atingir a melhor posição possível aos menos favorecidos. Dadas as prescrições da teoria de Rawls, muitos chegaram à conclusão de que o mencionado autor teria por preferência a criação de um sistema tributário progressivo, especialmente em razão do que determina o princípio da diferença e a necessidade de correção das desigualdades sociais.

Linda Sugin (2004) traz uma abordagem diferenciada para o tema ao defender que a teoria de Rawls permitiria uma variedade de arranjos tributários, a depender de como estariam estabelecidas outras instituições sociais e operacionalizadas políticas não-tributárias. De acordo com a autora, Rawls afirma que o sistema tributário é apenas um dos meios para que seja alcançada a justiça. Logo, a adoção de um sistema tributário progressivo somente poderia ser legitimada em uma sociedade em que as demais instituições se mostrassem extremamente injustas.

Dworkin, em sua teoria da justiça, tentou demonstrar que os valores da liberdade e da igualdade não se contradizem, e sim se complementam. O autor não concorda com a hierarquia atribuída por Rawls ao primeiro princípio de justiça segundo o qual todos teriam direito igual às liberdades básicas, já que para Dworkin a proposição de que os indivíduos escolheriam incrementar suas liberdades prioritariamente aos seus recursos/riquezas seria

injustificada. Para Dworkin, os indivíduos devem ter a oportunidade de escolher seus planos de vida, desde que assumam a responsabilidade pelas suas escolhas.

Nas proposições de Dworkin podem ser admitidas diferenças entre os indivíduos desde que provenientes da ambição ou dos esforços individuais e não de critérios arbitrários como talentos naturais ou hierarquia social. Diferençar recursos/benefícios obtidos pelo esforço daqueles que procedem do talento é a pedra angular de toda a formulação de Dworkin em comparação à de Rawls. Nesse sentido, embora o autor não defenda a eliminação das desigualdades, entende que ao menos oportunidades iguais devem ser concedidas aos indivíduos, de forma que os resultados sociais alcançados por cada um, embora diferentes, sejam decorrentes apenas de suas predileções e não de circunstâncias alheias à vontade.

A concessão de iguais oportunidades na teoria de Dworkin deverá ser perseguida durante toda a vida e não apenas em um momento inicial da organização social, na medida em que mesmo uma distribuição inicial de bens justa não poderá garantir a continuidade desse estado ideal de coisas. Não seria legítimo, portanto, assumir que o Estado permaneça em uma posição de neutralidade relativamente aos resultados da corrida econômica, razão pela qual deveria ser realizada a distribuição periódica dos recursos por meio de um imposto incidente sobre a renda de caráter progressivo, com vistas a neutralizar a arbitrariedade da diferença de talentos entre os indivíduos, sem desprestigiar, contudo, a responsabilidade pelas escolhas feitas.

Por fim, o viés comunitarista propõe que o indivíduo seja considerado membro de uma comunidade política de iguais, de forma que o aperfeiçoamento da comunidade será decorrência da cooperação social. Nessa perspectiva de justiça, o indivíduo tem obrigações éticas com a comunidade a que pertence, a qual será organizada conforme uma ideia substancial de bem comum que informará a justiça ou injustiça de determinada ação. Para os comunitaristas é preciso estabelecer um conjunto de valores compartilhados pela sociedade para que a partir deles possam ser decididas questões de justiça numa comunidade. Sandel defende um ideal de justiça baseado na virtude substancial de cada uma das ações sob o prisma da cooperação coletiva. Embora o autor não tenha abordado questões pertinentes à tributação, parece-nos que sua teoria de justiça, por estar baseada em uma filosofia pró-igualdade, defenderia a conexão entre a justiça tributária e justiça social<sup>22</sup>.

Não obstante a heterogeneidade dos critérios de determinação do que seja o justo tributário nas teorias aqui abordadas, pode-se concluir que a regressividade não é justificável

---

<sup>22</sup> Justiça social consiste no compromisso do Estado e sociedade em buscar mecanismos de compensação para as desigualdades sociais geradas pelo mercado e pelas diferenças sociais.

por nenhuma delas. A igual consideração dos indivíduos na teoria utilitarista não admitiria uma estrutura tributária em que contribuintes com menor capacidade contributiva suportem maior ônus proporcional da carga fiscal quando comparados com indivíduos mais abastados. A perspectiva liberal/libertária não consideraria válido arranjo tributário que, conforme pesquisas a serem abordadas nesse trabalho, chega a comprometer quase metade da renda total do contribuinte no pagamento de tributos. As teorias liberal-igualitária e comunitarista, dada a importância da igualdade e da solidariedade social para a efetivação da justiça, não legitimariam um sistema tributário que contribui para o agravamento das desigualdades sociais e econômicas. Por todas essas razões, um sistema tributário com feição regressiva será impreterivelmente injusto ante a inexistência de base filosófica para sua fundamentação.

Considerada a injustiça de um sistema tributário regressivo sob uma perspectiva filosófica, passamos a abordar no próximo capítulo os instrumentos tributários universalmente utilizados na tentativa de responder as exigências de justa repartição do ônus fiscal, vinculadas ao princípio da capacidade contributiva.

## 2 INSTRUMENTOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

### 2.1 Sobre a capacidade contributiva

No capítulo anterior, na tentativa de delimitar o que pode ser entendido como justiça na tributação, abordamos as modernas teorias da justiça em sua relação com o valor da liberdade, com o bem-estar e com a igualdade. Da análise dos variados parâmetros utilizados pelas teorias aqui mencionadas, foi possível concluir que a regressividade tributária não encontra amparo em nenhuma delas, razão pela qual um sistema tributário que possua estrutura regressiva será sempre injusto em virtude da ausência de bases filosóficas que o possa legitimar.

Estabelecida a injustiça de um sistema tributário regressivo, procuramos investigar quais seriam os critérios de repartição do ônus fiscal que deveriam ser observados para uma equitativa divisão dos encargos tributários entre os membros da comunidade. Demonstradas as incorreções das teorias do custo e do benefício, assim como a possibilidade jurídica de prescindirmos de parcela da eficiência arrecadatória para a concretização da justiça na tributação, faz-se necessário abordar quais seriam os instrumentos de justiça a serem utilizados para que seja alcançada uma tributação justa.

Dessa forma, passamos a analisar a capacidade contributiva como fundamento primeiro de justiça tributária, debatendo seu conceito, conteúdo, a diferença entre capacidade contributiva e capacidade econômica, sua classificação, mensuração e aplicação. Também será apreciada a seletividade em sua vinculação com a capacidade contributiva, sua definição e critério de aplicação.

#### 2.1.1 Conceito, conteúdo e correlação com justiça tributária

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2014), a construção de um conceito de capacidade contributiva é extremamente laboriosa, tendo em vista que a própria ideia de justiça com a qual essa se associa não é de fácil compreensão. Atribui-se a Adam Smith a primeira menção ao conceito de capacidade contributiva na economia moderna, já que o

mesmo defendia ser dever dos súditos de todos os Estados contribuir para a manutenção do governo em proporção das respectivas capacidades, sob a proteção estatal. Posteriormente, o conceito continuou a ser aprimorado na obra de Stuart Mill através da lógica utilitarista fundamentada na teoria do igual sacrifício.

Igualmente importante para a construção do conceito de capacidade contributiva foi a contribuição dos que partilhavam da teoria causalista do tributo. Nesse sentido, Benvenuto Griziotti afirmava que a capacidade contributiva era equivalente a capacidade econômica de pagar tributos, ao potencial que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir em razão da correlação entre a capacidade de pagar e os serviços públicos prestados. Sendo assim, para Griziotti (1953), o imposto resulta da combinação entre a capacidade contributiva, sua causa imediata, e a contraprestação pela vantagem que o cidadão recebe pela sua participação no Estado e uso dos serviços públicos, sua causa mediata.

Já para A.D. Giannini, a capacidade contributiva não constitui um limite eficaz ao poder de tributar do legislador. Para o autor (1956), mesmo o mais iníquo dos tributos terá sempre caráter jurídico, uma vez que a imposição fiscal tem por único fundamento o poder de império estatal. Por essa razão, para Giannini a capacidade contributiva não possuiria relevância jurídica, a não ser dentro de limites muito estreitos. Em oposição a esse pensamento, Giardina (1961) defendeu que o conceito de capacidade contributiva, por mais vago e indeterminado que se possa apresentar, expressa princípio de generalidade dos impostos, fixando o modo de exercício do poder impositivo e seus correspondentes limites, sendo o conteúdo econômico elemento irrenunciável da base de qualquer tributo.

Para Sainz de Bujanda (1973) a observância da capacidade contributiva é imprescindível ao cumprimento de uma exigência de justiça do ordenamento tributário. O autor, colocando-se em posição contrária aos que defendiam que as vantagens gerais e particulares decorrentes da atividade estatal constituem a causa da obrigação tributária, argumenta que a capacidade contributiva, juntamente com a legalidade, constitui limitador normativo do poder de tributar, não sendo possível, portanto, negar-se a ela relevância jurídica como proclamavam as teses que sustentavam a natureza econômica do conceito.

Francesco Moschetti (1980) defendeu que a legitimação da capacidade contributiva está relacionada com outros princípios, como o da solidariedade, constituindo a capacidade contributiva fundamento da obrigação tributária e critério principal de justiça. Para o autor, a capacidade contributiva deve ser entendida como cooperação altruísta caracterizada pelo sacrifício de interesses individuais, pela irrelevância de uma contraprestação direta e pela finalidade de interesse coletivo.

Nabais (2004) afirmou ser o princípio da capacidade contributiva pressuposto e critério de uma tributação materialmente justa. Por ser o estado contemporâneo em sua generalidade um estado fiscal<sup>23</sup>, este deverá voltar-se à economia privada para obter os recursos necessários para cumprir suas tarefas, recursos esses em sua grande maioria obtidos por meio dos impostos. No entanto, o exercício do poder tributário deverá estar em conformidade com os princípios constitucionais que o limitam, os quais visam a manter a “estadualidade”<sup>24</sup> dentro de um limite tolerável. Dentro desses princípios-limites está a capacidade contributiva cuja normatividade denota sua compreensão como fundamento e parâmetro da tributação.

A complexidade do fenômeno fiscal, em especial no que diz respeito à instituição e cobrança de tributos extrafiscais, fez com que aqueles que defendiam ser a capacidade contributiva único critério de legitimação da tributação, e, por conseguinte, de justiça tributária, abandonassem tal pretensão, vinculando-se a capacidade contributiva à ideia de igualdade. Nesse sentido, a essência da capacidade contributiva seria a proposição de sacrifícios proporcionais aos contribuintes em razão de sua maior ou menor aptidão para contribuir.

Para Marciano Seabra de Godoi (1999) o princípio da capacidade contributiva é fundamentado como aquele que promove igualdade tributária entre os indivíduos por considerar as manifestações de riqueza de cada um e submeter os indivíduos a um sacrifício comum, a um ônus tributário igual. Nos ensinamentos do autor, todos devem pagar o mesmo percentual de impostos em relação ao seu patrimônio, suportando, dessa forma, o mesmo sacrifício proporcional.

A capacidade contributiva, conforme parágrafo primeiro, do art. 145, é o critério de repartição do ônus tributário escolhido pela Constituição da República, devendo ocupar, portanto, posição de destaque na estruturação do sistema tributário brasileiro. Através da capacidade contributiva será alcançada a medida para uma tributação materialmente justa e isonômica, observados os limites do mínimo existencial e do não confisco (RIBEIRO, 2014). Assim, justo será o sistema tributário que promova a repartição de ônus e benefícios de maneira equânime, conforme a maior ou menor capacidade contributiva dos indivíduos, bem

---

<sup>23</sup> Estado cujas necessidades financeiras são atendidas através dos tributos, em oposição ao chamado estado patrimonial, típico das monarquias absolutistas, no qual não existia cisão entre o patrimônio do Estado e o do particular.

<sup>24</sup> Expressão utilizada pelo autor para explicar o atributo dos Estados que, se não contidos pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, utilizariam o poder tributário de forma tão intensa que ao invés de serem classificados como estados fiscais poderiam ser denominados verdadeiros estados patrimoniais modernos (NABAIS, 2004, p. 194).

como o sistema que, sob o viés da igual consideração à liberdade e igualdade, tenha por objetivo não somente obter os recursos necessários para custeio dos bens e serviços públicos colocados à disposição da comunidade, mas também influenciar condutas de forma a auxiliar na obtenção de resultados econômicos e sociais considerados legítimos.

### 2.1.2 Capacidade contributiva x capacidade econômica

Não raro, os termos capacidade contributiva e capacidade econômica são utilizados como sinônimos. Capacidade econômica pode ser compreendida em sentido mais generalista e amplo do que capacidade contributiva, já que, para que esta última possa ser verificada, não basta que o cidadão possua riqueza, mas também que tal cidadão tenha condições efetivas de arcar com o ônus fiscal que lhe é imposto. A doutrina italiana historicamente defendeu a diferenciação entre os termos capacidade econômica e capacidade contributiva. Para Francesco Moschetti (1980) a capacidade econômica seria apenas condição necessária para a existência de capacidade contributiva, já que esta última seria a capacidade econômica qualificada pelo dever de solidariedade orientado pelos interesses da coletividade.

Dessa forma, a capacidade contributiva seria a capacidade econômica do sujeito da relação tributária, enquanto que a capacidade econômica seria a mera exteriorização de riqueza do indivíduo. Nesse sentido, a capacidade econômica antecede à capacidade contributiva, sendo possível, portanto, que uma pessoa possua capacidade econômica, mas não capacidade contributiva. Autores nacionais como Regina Helena Costa (2012) também fazem distinção quanto às expressões supracitadas. De acordo com a autora, indivíduo que possua o mínimo para arcar com suas necessidades básicas possui capacidade econômica, mas não capacidade contributiva, dada a intributabilidade do mínimo existencial.

Fernando Zilveti (2004) entende que as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva possuem sentido semelhante, acrescentando que a CRFB/88 foi inspirada, neste particular, na Constituição espanhola que também não distingue capacidade contributiva e capacidade econômica. Muito embora entendamos que as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva não são equivalentes, uma vez que nem todos que possuam a primeira terão, necessariamente, capacidade de contribuir, a CRFB/88, em seu artigo 145, parágrafo primeiro, as utiliza como sendo sinônimas.



### 2.1.3 Classificação e mensuração da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é classificada em duas perspectivas distintas, a saber absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. No sentido absoluto, a capacidade contributiva é delimitada como fonte apta para custear a atividade estatal, não podendo o legislador eleger fatos sem relevância econômica ou que não indiquem exteriorização de riqueza como aspecto material da hipótese de incidência tributária. Na perspectiva subjetiva, a capacidade contributiva será determinada em face das condições individuais do contribuinte. Objetivamente é a existência de riqueza que poderá ser tributada, subjetivamente é a análise de tal riqueza tendo como base condições individuais do contribuinte.

Via de regra, os sistemas tributários adotam múltiplos critérios para mensurar a capacidade contributiva. Isso porque a pluralidade de critérios de mensuração está associada a uma repartição mais justa do ônus tributário, já que todas as expressões da capacidade contributiva seriam alcançadas pela tributação, evitando-se, dessa forma, que o tributo recaia apenas sobre contribuinte de determinado perfil, tais como, trabalhadores, investidores ou consumidores. Renda, patrimônio e consumo são as bases utilizadas para que seja mensurada a capacidade contributiva dos contribuintes.

Internacionalmente, tributação sobre a renda é definida como aquela que incide sobre rendimentos, capital e seus elementos, incluindo os ganhos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, salários, remunerações percebidas, lucros, juros e dividendos (OCDE, 2015). A capacidade contributiva através da renda é mensurada pela adoção de um conceito amplo, equivalente a todo acréscimo líquido de riqueza do contribuinte em determinado período. Logo, poderá ser considerado renda o produto do trabalho, do capital ou de ambos conjuntamente, desde que reste evidenciado o aumento patrimonial. A renda proveniente de todas as fontes deve ser tratada uniformemente. Tamanha é a importância de considerar a renda do modo mais amplo possível que Musgrave (1980) chegou a afirmar que sem a utilização de um conceito global de renda, percebido de forma abrangente, nem mesmo a aplicação de alíquotas progressivas serviria ao propósito de adaptar a exação à capacidade contributiva.

O direito brasileiro possui um conceito legal de renda, expresso no art. 43, do Código Tributário Nacional (CTN), assim redigido:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1 - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Depreende-se do CTN a opção legislativa de considerar a renda equivalente à aquisição de riqueza nova, seja tal riqueza decorrente do trabalho ou do capital. Tradicionalmente, é defendido que a tributação da renda traz melhores mecanismos para observância da capacidade contributiva e conseqüentemente, realização da justiça tributária, na medida em que a individualidade do sujeito passivo seria através dela mais perceptível, suas condições pessoais poderiam ser melhor capturadas. Por não haver, via de regra, repercussão econômica, a incidência fiscal sobre a renda atinge a mesma pessoa que se espera que suporte a exação, o que melhor traduziria, portanto, a relação existente entre a imposição fiscal e capacidade contributiva do indivíduo.

Através da utilização da renda é possível distinguir as fontes de percepção de rendimentos, de modo que seja adotado tratamento tributário diferente conforme tais fontes se mostrem mais ou menos típicas de serem auferidas por contribuintes com maior ou menor capacidade contributiva. Ainda, tributar a renda permite, em razão da amplitude de tal base econômica, alcançar manifestações de riqueza que fogem às outras bases, já que ao se tributar todas as entradas realizadas pelo contribuinte é possível ao Estado fazer incidir o ônus fiscal tanto nas rendas destinadas ao consumo, quanto nas rendas destinadas à poupança (MUSGRAVE, 1980). Por fim, argumenta-se que a tributação sobre a renda demonstra maior vocação para a concretização da justiça distributiva em razão da possibilidade de utilização de alíquotas progressivas.

O patrimônio é também um dos índices comumente utilizados para mensuração da capacidade contributiva. Como relatado por Musgrave (1980), a tributação sobre o patrimônio precisa ser analisada em seu contexto histórico. No passado, patrimônio e propriedade eram os meios mais convenientes de exteriorização de capacidade contributiva já que uma parte significativa de rendimentos era recebida *in natura*, fazendo com que, à época, o dinheiro, da

maneira como modernamente compreendido, resultasse em paradigma de tributação pouco confiável.

A tributação sobre o patrimônio tem por alvo o acúmulo de riquezas do contribuinte, os acréscimos patrimoniais que se incorporam às riquezas dos cidadãos e que, por vezes, escapam à tributação sobre a renda. Ao possuir patrimônio, o sujeito passivo demonstra para a coletividade a existência aparente de capacidade contributiva, o que o torna apto a contribuir para o custeio da atividade estatal. Até os dias atuais existe discussão acerca da correção em utilizar esse critério como revelador de capacidade contributiva. Autores como Tipke (2002) defendem que o imposto sobre patrimônio apenas poderia alcançar a renda por ele produzida, já que, do contrário, se verificaria desestímulo à poupança e o incremento da evasão de divisas, especialmente em países em desenvolvimento. Em sentido contrário temos a posição de Musgrave:

Em se considerando o uso da riqueza como uma medida da capacidade de pagamento tributário, concluímos que um imposto sobre a riqueza, sendo um imposto complementar sobre a renda do capital, não é necessário caso a renda do capital já se encontre tributada sob um imposto de renda abrangente. Mas nós também notamos que um imposto sobre a riqueza pode ser útil para a complementação de uma cobertura deficiente da renda e do capital através do imposto de renda (MUSGRAVE, 1980, p. 295).

No Brasil, tributa-se como patrimônio a propriedade de bens imóveis através do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e a propriedade de veículos automotores terrestres por meio do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Finalmente, a tributação sobre o consumo incide no processo de produção e circulação de mercadorias e serviços, tendo esta, em vários países, incluindo o Brasil, papel de destaque na composição da carga tributária. O ônus econômico é suportado pelo consumidor final, na medida em que o encargo tributário acaba por repercutir na cadeia produtiva ao ser embutido no preço do bem, mercadoria ou serviço, onerando pessoa diversa daquela legalmente obrigada ao seu recolhimento. Conforme lições de Musgrave (1980), os impostos sobre o consumo diferem do imposto de renda por sua natureza real. Em assim sendo, a tributação sobre o consumo não leva em conta as características pessoais do contribuinte da mesma

forma que o imposto de renda, razão pela qual a tributação sobre o consumo se mostra inferior para fins de equidade vertical e horizontal<sup>25</sup>.

Em contrapartida, ao tributar o consumo é possível diminuir o universo de contribuintes a ser fiscalizado através da concentração do recolhimento do tributo em determinada fase do processo de produção e/ou circulação, sendo tal forma de tributação, por essa razão, usualmente associada à eficiência na arrecadação. Ainda, deve ser ressaltado o potencial de geração de receitas através da tributação incidente sobre o consumo pelo fato da imposição fiscal incidir múltiplas vezes no curso da cadeia de produção.

#### 2.1.4 Aplicação da capacidade contributiva

O art. 145, parágrafo primeiro, da CRFB/88, dispõe que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Da leitura do texto constitucional surgiram dúvidas a respeito da expressão “sempre que possível”. Alguns defendem que o termo aqui mencionado se refere ao caráter pessoal dos impostos e à capacidade econômica, sendo, portanto, admissível, a instituição e cobrança de impostos reais e não graduados em conformidade com a capacidade contributiva em todas as hipóteses em que o legislador assim o desejar. Outros entendem que a limitação em comento apenas se aplica ao caráter pessoal dos impostos. Discute-se ainda se o princípio da capacidade contributiva seria dirigido a todas as espécies tributárias<sup>26</sup> ou apenas aos impostos em razão da literalidade do texto constitucional.

Marco Aurélio Greco (2000) diz existirem três sentidos possíveis para compreendermos a expressão “sempre que possível”. O primeiro sentido consistiria em assimilar a expressão como recomendação ao legislador, o qual teria a mera faculdade de instituir impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte. O segundo sentido traduz-se na percepção da sentença como limite negativo do princípio da capacidade contributiva, o qual impõe que somente se crie um imposto onde houver manifestação de riqueza. O terceiro sentido compreende a frase como limite negativo e positivo do princípio

---

<sup>25</sup> Equidade vertical é a exigência de justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda. Já a equidade horizontal é a exigência de justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais. (MURPHY e NAGEL, 2005, p. 18).

<sup>26</sup> Cinco são as espécies tributárias, a saber, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais e empréstimos compulsórios.

da capacidade contributiva, de forma que apenas em uma situação de impedimento absoluto o legislador poderia deixar de observar a capacidade contributiva na instituição e cobrança de tributos.

Se entendermos que em um Estado Democrático de Direito a tributação não é apenas meio para arrecadar recursos necessários à manutenção do Estado, mostra-se forçoso compreender que o sentido constitucional da expressão “sempre que possível” no que tange à capacidade contributiva somente pode ser aquele que determina que a instituição e cobrança de tributos se dê dentro dos limites negativo e positivo do princípio. Nesse sentido, tanto pelo aspecto negativo consubstanciado na ausência de manifestação de riqueza, quanto pelo positivo, materializado pela obrigatoriedade de sua observância, a norma tributária que não respeitar o princípio da capacidade contributiva será inconstitucional.

Ademais, se considerarmos a capacidade contributiva como princípio de justiça tributária, não restarão dúvidas de que o mesmo se estende a todas as espécies tributárias, variando apenas a forma de exteriorização e o alcance do referido princípio conforme as características próprias de cada uma das espécies tributárias.

No que diz respeito à pessoalidade, o legislador constitucional privilegiou a criação de impostos de caráter pessoal, uma vez que através destes a capacidade contributiva pode ser melhor capturada. Nas palavras de Mizabel Derzi ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro (2005), a cláusula da pessoalidade não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Em sentido oposto, dá imperatividade ao dispositivo, deixando claro que apenas nas hipóteses em que for impossível o legislador deixará de graduar os impostos de acordo com as características pessoais do contribuinte.

#### 2.1.4.1 Impostos pessoais e impostos reais

Classifica-se como pessoal o imposto que leva em conta características próprias do contribuinte, aspectos subjetivos do sujeito passivo, ao passo que o imposto real é entendido como aquele que, de certa forma, ignora tais atributos. Conforme lições de Geraldo Ataliba (1993) impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, acontecimento ou coisa independente do elemento pessoal, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas peculiaridades, enquanto que os impostos pessoais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração qualidades

juridicamente relevantes do sujeito passivo. A mencionada distinção entre impostos reais e pessoais é alvo de muitas críticas já que para alguns autores, todos os impostos seriam, em alguma medida, pessoais, uma vez que os tributos possuem como pressuposto o comportamento de pessoas.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais tem por justificativa o fato do próprio bem atuar como ente revelador de riqueza, devendo apenas ser reconhecida que a forma de exteriorização do princípio será diferente nas exações de cunho real. Em outras palavras, a capacidade contributiva como princípio de justiça tributária irá informar todos os tributos, independentemente de sua classificação, variando apenas seu grau de satisfação em face das particularidades de cada exação, de modo que o reconhecimento de que o princípio da capacidade contributiva é melhor observado nos impostos pessoais não exclui a possibilidade de sua aplicação aos impostos reais.

Decorre do debate acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais a possibilidade de sua instituição e cobrança com caráter progressivo. No RE 153771, *leading case* sobre o tema, o STF decidiu que o IPTU, por ser imposto real, não admitiria configuração progressiva decorrente da capacidade contributiva. Inúmeras outras decisões neste mesmo sentido foram prolatadas pelo STF sob o argumento de que a progressividade em um imposto real configuraria ofensa ao princípio da isonomia, bem como pelo fato de não haver autorização constitucional expressa para a instituição de IPTU progressivo,<sup>27</sup> senão com finalidade extrafiscal. Relativamente ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), no julgamento do RE 234105, o STF também decidiu que a CRFB/88 não autorizava sua instituição progressiva, realizando-se o princípio da capacidade contributiva, nesta exação, pelas vias da proporcionalidade<sup>28</sup>.

Após a edição da EC nº 29/2000, o STF voltou a se manifestar sobre o tema da progressividade na instituição de tributos reais. No RE 423768 decidiu pelo seu cabimento para o IPTU. No RE 562045, com repercussão geral reconhecida, considerou constitucional a instituição e cobrança de Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) progressivo, independentemente de haver expressa previsão constitucional, com base no argumento de que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva,

<sup>27</sup> A EC nº 29, de 13 de setembro de 2000, alterou o art. 156, da CRFB/88, dispondo pela possibilidade de instituição e cobrança de IPTU progressivo em razão do valor do imóvel.

<sup>28</sup> Neste particular, importante ter em mente as Súmulas 656 – “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel” e 668 – “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”, ambas do STF. Entretanto, o mesmo STF, a partir do RE 562045, reconheceu que o legislador ordinário poderia estabelecer a progressividade de um imposto real, sem expressa autorização da Constituição.

mesmo os que não tenham caráter pessoal. Em assim sendo, entendeu o STF que onde puder ser identificado o princípio da capacidade contributiva, também poderá haver progressividade.

#### 2.1.4.2 Impostos diretos e indiretos

A classificação dos impostos em diretos e indiretos, apesar de ser denominada frágil e até mesmo antijurídica, assume grande importância nos estudos do direito tributário em razão do que dispõe o art. 166 do CTN<sup>29</sup>. Usualmente, denominam-se impostos diretos aqueles que serão suportados economicamente pelo sujeito passivo da obrigação tributária, o qual não repassará a terceiro o encargo financeiro proveniente do pagamento do tributo. O imposto indireto, por sua vez, tem como contribuinte de fato pessoa diversa daquela prevista em lei como contribuinte de direito, sendo o encargo financeiro suportado pelo primeiro. Na imposição indireta, o chamado contribuinte de fato será sempre o consumidor final, a quem caberá o custo tributário pela impossibilidade de transferi-lo adiante por estar no final da cadeia produtiva e/ou de consumo.

Aliomar Baleeiro (2015) ensina que a distinção dos impostos em diretos e indiretos remonta aos fisiocratas. Percebeu-se que alguns tributos poderiam ser repassados a terceiros, o que não se mostrava possível para outros. Dessa forma, a classificação dos impostos em diretos ou indiretos se baseia, via de regra, em sua repercussão econômica. Tal critério da repercussão econômica para diferenciar impostos diretos e indiretos deverá, contudo, ser tomado com cautela, na medida em que o repasse dos tributos aos preços finais cobrados do consumidor ocorrerá em conformidade com as leis de mercado. Assim, um imposto com vocação para ser indireto por incidir sobre o consumo poderia deixar de sê-lo se assim fosse necessário, se as regras de mercado dessa forma determinassem (BALEIRO, 2015).

São muitas as críticas dirigidas ao critério da repercussão econômica para diferenciar impostos diretos e indiretos. Enquanto alguns defendem que devem ser considerados indiretos todos os tributos que onerem fatos reveladores de capacidade contributiva de pessoa diversa daquela legalmente definida como sujeito passivo originário (MACHADO SEGUNDO, 2012), outros entendem que apenas a repercussão econômica juridicamente relevante será útil

---

<sup>29</sup> Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

para fins de classificar os impostos em diretos e indiretos (RIBEIRO, 2013). O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o conteúdo do art. 166 do CTN, entendeu que tributo indireto é aquele em que há repercussão jurídica do ônus tributário, o que pode ser verificado nos casos em que o tributo tenha por hipótese de incidência uma operação na qual duas pessoas participem, de modo que ao primeiro sujeito da operação é facultado, no âmbito do negócio jurídico celebrado, repercutir o ônus tributário no preço a ser cobrado do segundo sujeito da operação.

A classificação dos impostos em diretos e indiretos é útil para essa dissertação na medida em que pretendemos investigar a relação existente entre a relevância da imposição indireta na composição da carga tributária nacional e a regressividade do sistema tributário. Entendemos que somente podem ser classificados como indiretos os impostos os quais estejam sujeitos à não-cumulatividade<sup>30</sup>, a qual tem o condão de sinalizar as hipóteses nas quais o legislador desejou que o ônus tributário da imposição fiscal repercutisse. Por essa razão, apenas o IPI e o ICMS podem ser classificados como impostos indiretos no ordenamento jurídico brasileiro, sendo a não-cumulatividade sua característica intrínseca.

Dito isto, faz-se importante mencionar a divergência existente quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos. Contrariamente à aplicação do princípio aos impostos indiretos, alega-se que embora tanto o ICMS quanto o IPI estejam sujeitos à seletividade em razão da essencialidade, tal seletividade não equivale à graduação ou personalização em conformidade com a capacidade econômica de quem irá suportar o ônus tributário. Ainda, uma vez que o princípio da capacidade contributiva faria referência ao ônus tributário a ser suportado individualmente, não seria possível ajustar os impostos indiretos à capacidade contributiva daquele que efetivamente suportará a imposição fiscal, já que o contribuinte de fato não é, a priori, identificável quando da cobrança dos impostos.

Pela aplicação da capacidade contributiva aos impostos indiretos Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002) defendem que o consumo constitui, juntamente com a renda e o patrimônio, índice de mensuração de riqueza, ainda que a ocorrência da repercussão econômica venha a mitigar a possibilidade de determinar a capacidade contributiva do consumidor final. Aliomar Baleeiro (2000) afirmava que os tributos indiretos, apesar de não serem pessoais, são passíveis de personalização através da seletividade. Como já sustentamos anteriormente, por a capacidade contributiva ser o critério de repartição do ônus fiscal

---

<sup>30</sup> Através da não-cumulatividade, pretende-se tributar apenas o valor agregado a cada nova etapa da produção ou circulação de mercadorias. O tema será abordado com maior profundidade em 3.3.3.



escolhido pela CRFB/88 e fundamento de justiça do próprio sistema tributário, todas as espécies tributárias, o que inclui os impostos indiretos, deverão com ela guardar relação, ainda que seja forçoso reconhecer que a efetivação da capacidade contributiva se dará de forma diferenciada na imposição indireta quando comparada com a tributação incidente sobre a renda, por exemplo.

#### 2.1.4.3 Capacidade contributiva e o Supremo Tribunal Federal

O STF algumas vezes foi provocado a manifestar-se acerca do alcance do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, sendo possível identificar variações de entendimento nas manifestações da Suprema Corte acerca dos possíveis limites a serem considerados relativamente ao dispositivo constitucional constante do parágrafo primeiro, do art. 145 da CRFB/88.

Como já anteriormente mencionado, uma das grandes discussões acerca dos limites de aplicação do princípio da capacidade contributiva dizia respeito aos impostos reais e pessoais, tendo o STF decidido no RE 153771 que o IPTU, por ser um imposto real, não admitiria configuração progressiva decorrente da capacidade contributiva. O posicionamento da Suprema Corte acerca das fronteiras da capacidade contributiva quanto aos impostos reais levou, inclusive, à edição das Súmulas 656, que diz ser inconstitucional a lei que estabeleça alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel, e 668, que determinava ser inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU não relacionadas ao cumprimento da função social da propriedade urbana. Em uma mudança de entendimento, o STF decidiu pela possibilidade de os impostos reais serem informados pela capacidade contributiva, o que pode ser demonstrado no RE 562045, no qual foi considerada constitucional a instituição e cobrança de ITBI progressivo, a despeito de não haver expressa disposição constitucional para tal.

Outro tema relevante analisado pelo STF envolvendo o alcance do princípio da capacidade contributiva diz respeito a sua aplicabilidade a outras espécies tributárias que não os impostos. As taxas, por exemplo, são tributos vinculados<sup>31</sup> instituídos em razão do

---

<sup>31</sup> Tributos vinculados são aqueles que têm por fato gerador uma prestação estatal específica.

exercício regular do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Em assim sendo, as taxas são distinguidas pela referibilidade imediata entre a atuação estatal e o sujeito passivo da obrigação tributária, a equivalência entre o custo da atividade estatal e os benefícios recebidos pelo contribuinte. Não obstante a natureza de contraprestação das taxas, o STF, em diversos julgados, aplicou o princípio da capacidade contributiva a esta espécie tributária, como critério de justiça, a exemplo do RE 177835-1, no qual foi declarada a constitucionalidade da Lei nº 7.940/89, a qual instituiu a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários.

Defendiam os contribuintes que a referida taxa de fiscalização seria inconstitucional sob o argumento de que, ao utilizar o patrimônio líquido dos sujeitos passivos para quantificar o valor do tributo, estaria sendo adotada base de cálculo própria dos impostos, o que é vedado pelo §2º, do art. 145 da CRFB/88, bem como pelo fato de não restar demonstrado o caráter contraprestacional da taxa. O Min. Relator argumentou que a variação do valor da taxa conforme patrimônio líquido da empresa concretizava a capacidade contributiva na exação, princípio que seria aplicável não apenas aos impostos, mas a todas as espécies tributárias. Tal entendimento foi reafirmado em outras ocasiões, tais como no RE 576321, em que foi suscitada questão de ordem, que posteriormente acarretou a apresentação de proposta de súmula vinculante nº 29<sup>32</sup>.

As contribuições, também tributos vinculados, receberam tratamento similar ao das taxas no que tange à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, a exemplo do RE 573675 em que foi declarada a constitucionalidade da contribuição de iluminação pública. Nesse julgamento, o Min. Relator Ricardo Lewandowsky, ao discutir os princípios que deveriam ser aplicados à contribuição, salientou que embora o parágrafo 1º, do art. 145 da CRFB/88 faça menção apenas aos impostos, deve o princípio da capacidade contributiva estender-se a todos os tributos por ser um mandamento fundamental do sistema tributário brasileiro.

Ainda, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4697 e 4679, em que se discutia a constitucionalidade de dispositivos da Lei nº 12.541/2011, a qual disciplina a contribuição devida a determinados órgãos profissionais, o Min. Relator Edson Fachin, chegou a defender que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte,

---

<sup>32</sup> É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

apontando a Suprema Corte no sentido de que a capacidade contributiva deve ser compreendida como fundamento normativo do Sistema Tributário Nacional, de modo que tal princípio será aplicável a todas as espécies tributárias.

#### 2.1.5 Subprincípios da capacidade contributiva

Ricardo Lobo Torres (2014) elenca como subprincípios da capacidade contributiva a seletividade, cuja análise pormenorizada será realizada no tópico 2.2, a proporcionalidade e a progressividade. Na tributação proporcional, o tributo deve ser cobrado sempre pela mesma alíquota, de modo que a variação do montante a ser pago será proveniente das diferenças na base de cálculo do tributo. No Brasil, tanto o IPI quanto o ICMS estão sujeitos à proporcionalidade haja vista sua cobrança por meio de alíquota fixa, variando-se, tão somente, o valor da operação a ser considerado como base de cálculo da imposição. Nas lições de Mizabel Derzi ao atualizar a obra de Baleeiro (2005), a proporcionalidade, desenvolvida a partir do liberalismo, é neutra, não objetivando reduzir disparidades econômicas ou desigualdades sociais. Dessa feita, pela adoção do subprincípio da proporcionalidade não será concretizada qualquer forma de justiça distributiva.

Em contrapartida, será progressivo o tributo cujas alíquotas variam em razão diretamente proporcional à base impositiva. Várias técnicas podem ser utilizadas para que seja alcançada a progressividade tributária. De acordo com Dino Jarach (1993) classifica-se a progressividade por categoria de classes, na qual os contribuintes são divididos em categorias econômicas de forma que os mais ricos sejam mais onerados que os mais pobres, por graus ou escalas, através da qual as bases de cálculo são divididas em montantes progressivos aplicando-se alíquotas mais elevadas conforme as bases de cálculo se elevem ou, ainda, por dedução na base de cálculo, em que o contribuinte é autorizado a deduzir da base de cálculo determinado valor, de forma que a alíquota incida sobre o resultado de mencionada subtração.

Aliomar Baleeiro (2005) também empreendeu esforço classificatório da progressividade. Para tal autor, a progressividade poderia ser considerada como progressividade aritmética ou proporcionalidade progressiva, progressividade geométrica ou progressividade progressiva e progressividade regressiva ou regressivamente progressiva. A progressividade aritmética pode ser observada na distribuição de diferentes alíquotas de acordo com a essencialidade do produto. Já a progressividade geométrica seria observada no

imposto de renda, por exemplo, no qual o contribuinte tem sua carga aumentada geometricamente quanto maior for a renda do contribuinte. Por fim, a progressividade regressiva pode ser vislumbrada em tributos como IPI e ICMS, os quais retiram, do total das despesas das famílias mais modestas, fração proporcionalmente maior que a de pessoas mais abonadas.

Não nos parece correto fundamentar a progressividade tributária como corolário do princípio da capacidade contributiva, já que a proporcionalidade também garantiria que contribuintes com variados níveis de riqueza respondessem por cargas tributárias diferentes. Por esta razão, faz-se necessário investigar as teorias que embasaram a adoção da progressividade. Conforme relatou Edwin Seligman em seu ensaio *Progressive Taxation in Theory and Practice* (1908) os argumentos em favor da progressividade derivam das teorias socialista, compensatória e econômica.

Para a teoria socialista, deve ser considerada a separação existente entre o período fiscal propriamente dito e o sócio-político na história das finanças públicas. No primeiro período, os esforços dos Estados estavam concentrados em obter os recursos necessários às suas funções. No segundo, as razões sociais preponderaram em face das razões estritamente fiscais, sendo requerido que o Estado não apenas arrecadasse recursos, mas também interferisse nos resultados de mercado e promovesse distribuição de renda de forma mais equitativa. Enquanto a política fiscal poderia ser atendida por um esquema tributário proporcional, a sócio-política demandaria uma tributação progressiva em razão dos fatores éticos e sociais que levaram à superação do primeiro período.

A teoria compensatória justifica a progressividade em uma espécie de meio termo entre as teorias socialista e econômica. Para os adeptos da teoria compensatória da progressividade, é dever do Estado compensar os indivíduos pelo acúmulo de riquezas provenientes das iniquidades de sua própria atuação. A tributação deveria, portanto, equilibrar as desigualdades consagradas pela lei e pelos costumes:

Uma tributação progressiva que pudesse atenuar e diminuir as vantagens auferidas pelos mais ricos seria desejável e equitativa. Entretanto, ir além desse limite e, por consequência, enfraquecer o desejo das pessoas em adquirir fortuna seria infortúnio irreparável (SELIGMAN, 1908, p. 144, tradução nossa).

Conforme relatado por Seligman (1908) na teoria compensatória, a progressividade poderia ser utilizada como meio de contrabalançar a regressividade tributária, sendo admitida, portanto, apenas nos estritos limites necessários para que o sistema tributário tivesse feição,

ao fim, proporcional. De acordo com o autor, até mesmo ultraconservadores defenderiam a progressividade tributária nessas bases:

Quando tributos indiretos são criados, os mesmos sempre, como é sabido, agem regressivamente, recaindo de forma mais gravosa sobre o pobre do que sobre o rico. Os tributos diretos, com sua escala progressiva, são desenhados para atuar como mecanismo de reparação. A fim de garantir a igualdade na tributação, a regressividade da tributação indireta deve ser contrabalanceada por impostos diretos progressivos (SELIGMAN, 1908, p. 146, tradução nossa).

Por fim, passa o autor a tratar da teoria econômica de justificação da progressividade tributária, a qual vai determinar que um tributo deve ser proporcional ou progressivo em razão do igual sacrifício. Nessa perspectiva, todos os indivíduos possuem necessidades que variam desde a simples subsistência até o luxo. Os tributos, ao retirar dos indivíduos uma porção daquilo que permite que sejam atendidos os desejos humanos, impõem um sacrifício, sendo que o sacrifício imposto àquele que precisa suprir necessidades prementes é diferente do direcionado ao indivíduo com exigências menos urgentes. Em assim sendo, de forma que os sacrifícios exigidos sejam equivalentes, os mais abastados devem ser mais pesadamente tributados, progressivamente tributados.

Como desdobramento da teoria do igual sacrifício foi desenvolvida a chamada teoria da utilidade marginal. Para essa última, para cada desejo humano existe um bem apto a satisfazê-lo. O valor de tal bem nada mais é do que a expressão de nossa apreciação acerca de sua utilidade marginal. Uma vez que a intensidade de nossos desejos é proporcional à sua essencialidade, quanto mais essencial o bem que desejamos, maior é sua utilidade marginal. Em sendo possível afirmar que a maior quantidade de renda disponível propicia que sejam satisfeitos desejos com menor utilidade marginal, a tributação, ao impactar diretamente a renda e por consequência a medida de realização dos desejos humanos, não pode incidir da mesma forma sobre ricos e pobres. Logo, a tributação deveria ser mais gravosa para os detentores de maior renda, de forma a equilibrar a perda de utilidade por cada um experimentada, garantindo-se, assim, a isonomia na tributação.

Em uma percepção moderna, as três teorias aqui mencionadas são refutadas, afirmando-se que a progressividade tributária tem como justificação a necessidade de garantir a dignidade da pessoa humana e o exercício efetivo dos direitos de liberdade. Blum e Kalven (1952) ao tratarem do tema afirmam que a adoção da progressividade tem origem nas perenes questões pertinentes às implicações decorrentes da desigualdade social e econômica. Para os autores, o interesse da sociedade pela progressividade decorre da percepção do tributo

progressivo como um dos instrumentos disponíveis para que a comunidade democrática enfrente o seu problema mais difícil:

Se alguém está convencido de que a sociedade deve reduzir as desigualdades econômicas, não há problemas reais em utilizar-se a progressividade para alcançar esse objetivo. Apesar da retórica contrária, não faz sentido o posicionamento de que, enquanto outras leis possam ser legitimamente usadas para atingir maior igualdade, o sistema tributário não deva se ocupar de tal função. (BLUM e KALVEN, 1952, p. 487, tradução nossa).

Dessa forma, a tributação progressiva não possui como fundamento exclusivo a capacidade contributiva, a qual ao guardar relação com a equitativa repartição do ônus fiscal conforme a habilidade em arcar com o pagamento do tributo satisfaz-se com a proporcionalidade. O surgimento do Estado Social justifica a progressividade como meio através do qual a tributação pode exercer sua função distributiva de promover ajustes na repartição de renda e riqueza conforme a percepção de justiça que possa ser extraída daquela comunidade.

A CRFB/88 faz menção à progressividade do IR e IPTU<sup>33</sup>, razão pela qual sua adoção deve ser considerada legítima em nosso ordenamento jurídico-tributário, inclusive, para outros impostos além daqueles inicialmente previstos pelo constituinte originário, por ser a progressividade tributária um dos instrumentos disponíveis para que objetivos constitucionalmente desejados sejam atingidos. Defender a legitimidade de tributos progressivos, contudo, como um dos mecanismos possíveis para realizar justiça distributiva não equivale a afirmar que o sistema tributário necessariamente deverá ter feições progressivas para que seja satisfeita a filosofia constitucional de justiça na tributação. Voltaremos a essa discussão na seção 2.3 dessa dissertação.

## 2.2 Sobre a seletividade vinculada à capacidade contributiva

### 2.2.1 Definição

---

<sup>33</sup> A CRFB/88 dispõe que o ITR é progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção das propriedades improdutivas. Por ser a progressividade do ITR de caráter extrafiscal, não o incluímos no corpo do texto, no qual é abordada a progressividade sob viés distributivo.

Caracteriza-se a seletividade pela adoção de critério de mensuração, através do qual será determinada a incidência mais ou menos gravosa do ônus tributário. A seletividade pode ter objetivos extrafiscais<sup>34</sup> ou ser aplicada como desdobramento do princípio da capacidade contributiva, sendo essa a acepção que será abordada no trabalho pela pertinência com o escopo de nosso estudo. Ao fazer variar o montante a ser cobrado do contribuinte, a seletividade aproxima tributação incidente sobre o consumo e princípio da capacidade contributiva, o qual, ainda que de forma mitigada, é aplicável aos tributos indiretos. Conforme leciona Ricardo Lobo Torres (2014), a capacidade contributiva informará tanto os tributos diretos quanto os indiretos uma vez que o ideal de justiça também diz respeito aos impostos incidentes sobre o consumo.

Por ser expressão da capacidade contributiva na imposição indireta, Mizabel Derzi ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro (2000) defendeu que a seletividade substitui a pessoalidade nos tributos indiretos, servindo de parâmetro para um tratamento igualitário na tributação sobre o consumo. Roque Antonio Carrazza (2015) destaca a função da seletividade como decorrência da justiça tributária, levando aos impostos sobre o consumo a obrigação de considerar-se o interesse dos destinatários finais dos produtos, mercadorias e serviços. A tributação seletiva, portanto, é um dos instrumentos através do qual será concretizada a justiça tributária através da distinção dos contribuintes a partir dos diferentes signos presuntivos de riqueza emitidos pelo consumo.

Importante função a ser desempenhada pela seletividade quanto aos efeitos econômicos da tributação indireta foi apontada por Richard Musgrave (1980), o qual defendeu a observância da seletividade em razão de seu potencial de implementar perfil progressivo na tributação incidente sobre o consumo:

Impostos seletivos sobre o consumo podem ser instituídos com vistas à implementação da progressividade, uma vez que tributar produtos que sejam mais significativos para aqueles que disponham de maior renda resulta em distribuição progressiva do ônus tributário (MUSGRAVE, 1980, p. 473).

Será seletivo, portanto, o imposto que variar para mais ou para menos em função de um critério eleito pelo legislador, critério este que no Brasil equivale à essencialidade por expressa disposição constitucional. Assim, nos impostos seletivos o ônus tributário será inversamente proporcional ao grau de essencialidade, de forma que produtos e mercadorias

---

<sup>34</sup> Criação de tributos seletivos com pretensão de regular a economia através do incentivo ou desincentivo de comportamentos do contribuinte.

supérfluos e de luxo sejam mais onerados que aqueles classificados como de primeira necessidade. Em nosso País, aplicamos a seletividade a partir da variação de alíquotas de produtos e mercadorias na razão inversa de sua necessidade popular, não sendo possível haver incidência de impostos se o objeto de consumo for reputado como absolutamente essencial<sup>35</sup>, ao passo que alíquotas ascendentes deverão ser adotadas em razão de sua menor utilidade social.

Embora a valoração da essencialidade esteja sujeita à avaliação do legislador, tal discricionariedade, como já salientou Aliomar Baleeiro (2000), deve ser honesta, não podendo ser confundida com arbitrariedade. À vista disso, o legislador não poderá tributar com alíquotas maiores produtos, mercadorias e serviços essenciais, bem como não poderá diferenciá-los com base em critério outro que não o da essencialidade.

### 2.2.2 Critério de aplicação

Prevista na CRFB/88 nos artigos 153, §3º, inciso I e 155, §2º, inciso III, a seletividade será graduada conforme a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços sujeitos ao IPI e ao ICMS. A Carta Maior estabeleceu o critério de graduação dos impostos seletivos sem, contudo, delimitar o que é essencialidade ou quais objetos de consumo serão considerados essenciais. Por isso, caberá ao legislador ordinário sua demarcação, o qual deverá basear-se no que é razoavelmente aceitável como necessidade fundamental do indivíduo.

José Eduardo Soares Melo (2009) afirma, nesse sentido, que a Constituição, apesar de não definir, oferece elementos que indicam o que pode ser considerado essencial. Para o autor, a essencialidade decorrerá dos valores constitucionais que levam em conta as necessidades vitais básicas e a dignidade da pessoa humana, de forma que se torna possível afirmar que essencial será o produto, mercadoria ou serviço que tenham por objetivo garantir a satisfação das necessidades relacionadas à educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer e segurança social.

Também em sede infraconstitucional podem ser encontrados balizadores aptos a determinar o que pode ser compreendido como bens, mercadorias e serviços essenciais. O

---

<sup>35</sup> Em linha com o defendido por Ricardo Lobo Torres, quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana, embora omissa a CRFB/88, teremos hipótese de imunidade tributária com vista a garantir o mínimo existencial (TORRES, 2014, p. 333).



Decreto-lei nº 399, de 30 de abril de 1938,<sup>36</sup> estabeleceu os itens que deveriam compor a cesta básica<sup>37</sup>, bem como a Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989,<sup>38</sup> delimitou os serviços que deveriam ser considerados essenciais. Doutrinariamente, Aliomar Baleeiro (2000) defendeu que será essencial o produto que se adeque à vida do maior número de habitantes, devendo as mercadorias essenciais à vida em sociedade serem tratadas de forma menos gravosa e maiores alíquotas serem reservadas aos produtos de consumo restrito, destinados aos indivíduos com maior poder aquisitivo.

Importante observar que não apenas o consumo voltado para o atendimento de necessidades biológicas será considerado essencial. Aspectos temporais, espaciais e sociais também serão de extrema relevância na determinação do que pode ser considerado necessário. De modo semelhante, as esferas individual e coletiva serão relevantes para a aplicação da seletividade. Assim, a finalidade do produto, mercadoria ou serviço da perspectiva da coletividade é variável importante a ser considerada, como ocorre, por exemplo, com medicamentos, roupas e serviços de transporte, telecomunicações e energia elétrica.

Determinada a essencialidade como critério para aplicação da seletividade, passa-se a discutir se apenas deverão ser diferenciados os bens necessários dos supérfluos, ou se devem ser criadas alíquotas intermediárias para os produtos, mercadorias e serviços que se encontrem entre estes dois patamares. Henry Tilbery (1990) propõe que as alíquotas dos impostos seletivos variem conforme a seguinte classificação: alíquota zero para os bens de primeira necessidade dos quais precisam todos; alíquotas moderadas para os bens necessários consumidos por um número grande de pessoas que vivem em diversos graus de escala econômica, porém todas acima do nível mais baixo e alíquotas altas para os artigos de luxo disponíveis para as pessoas em nível mais elevado de bem-estar.

A graduação das alíquotas conforme critério da essencialidade será levada a cabo mediante a comparação entre os produtos, mercadorias e serviços. Desse modo, até mesmo dentro da mesma categoria de produtos ou mercadorias poderão existir itens que mereçam ser tributados de forma diferente. A seletividade, por esta razão, deverá levar em consideração os

---

<sup>36</sup> No mencionado decreto constam doze produtos alimentares além das respectivas quantidades para atender as necessidades de um adulto por um mês.

<sup>37</sup> Conjunto de bens incluídos no gênero alimentício, produtos de higiene e limpeza capazes de satisfazer as necessidades básicas de uma família por um mês.

<sup>38</sup> Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; II - assistência médica e hospitalar; III - distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos; IV - funerários; V - transporte coletivo; VI - captação e tratamento de esgoto e lixo; VII - telecomunicações; VIII - guarda, uso e controle de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares; IX - processamento de dados ligados a serviços essenciais; X - controle de tráfego aéreo; XI compensação bancária.

perfis de consumo de cada uma das classes econômicas, de forma que as alíquotas sejam reduzidas de acordo com a utilização mais comum de bens e serviços pelas classes sociais mais pobres.

### 2.3 A justa repartição do ônus tributário na CRFB/88

Tradicionalmente, associa-se justiça tributária à equânime repartição do ônus fiscal. Nesse sentido, um sistema tributário será justo desde que todos os cidadãos contribuam para o custeio das despesas estatais na medida de suas riquezas, atendido, portanto, o princípio da capacidade contributiva. A CRFB/88, em seu artigo 145, parágrafo primeiro, dispõe que a repartição do ônus fiscal será efetivada conforme a capacidade econômica do contribuinte, de modo que deverão ser rechaçados arranjos do sistema tributário que o tornem antagônico a tal fundamento.

Ocorre que a tributação não tem por função única a arrecadação aos cofres públicos, mas também a conformação das alocações de recursos e dos mecanismos de distribuição de riqueza e de renda aos preceitos que regem a organização política e econômica da sociedade, e em última instância, à própria concepção de justiça do grupo social. Por essa razão, a visão clássica do fenômeno tributário na qual a imposição fiscal poderia ser considerada justa independentemente dos resultados sociais e econômicos produzidos deve ser afastada.

Percebe-se na CRFB/88 igual preocupação no que diz respeito à concretização dos valores da liberdade e da igualdade, de forma que não seria desarrazoado afirmar que o constituinte seguiu posicionamento filosófico liberal-igualitário, segundo o qual justa é a sociedade que assegura a liberdade sem, contudo, deixar de garantir parcela equitativa de recursos sociais como renda, riqueza e oportunidades aos seus cidadãos. De acordo com essa visão compete à sociedade criar estruturas institucionais que propiciem liberdades e oportunidades para todos, condições para que as pessoas possam livremente concretizar seus projetos de vida.

Por este ângulo, consideradas as interações entre liberdade e igualdade na esfera fiscal, o chamado justo tributário irá se ocupar não somente da defesa das liberdades individuais pela vedação de sua violação pela tributação em si, mas também de proteger os indivíduos dos efeitos decorrentes das interações entre sistema tributário e outras instituições. Em assim sendo, objetivo da justiça tributária também será, sob a ótica do Estado Democrático de

Direito, contribuir para que desigualdades injustas, as quais venham a impedir o exercício das liberdades individuais, sejam eliminadas.

A necessidade de balancear valores da liberdade e igualdade pode ser depreendida do art. 3º da CRFB/88, o qual diz ser objetivo fundamental da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual tanto a garantia do desenvolvimento, quanto a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais possuem relevância. Por essa razão, ao falarmos de justiça na tributação não será suficiente invocar o princípio da capacidade contributiva, senão compatibilizar a disposição contida no artigo 145, parágrafo primeiro com a do artigo 3º. Faz-se necessário, portanto, determinar o que pode ser considerada uma justa repartição do ônus fiscal na CRFB/88, de forma a afastar modelos do sistema tributário que estejam em desacordo com a Constituição.

Falamos em afastar modelos e não em determiná-los na medida em que a aderência à determinada teoria da justiça não implica na criação de arranjos apriorísticos para o sistema tributário, mas sim na delimitação de fronteiras dentro das quais o sistema tributário poderá ser considerado equânime. Mencionando as lições de Linda Sugin (2011), somente será possível falar da concretização de ideais de justiça e, por conseguinte, ideais de justiça tributária, ao se analisar os resultados do mercado e das demais instituições econômicas e políticas daquele grupo social. A depender dos arranjos institucionais de determinada sociedade, múltiplos modelos de sistema tributário poderão atender às aspirações de justiça de uma comunidade:

Em um sistema econômico com pouca desigualdade, um estado de bem-estar social significativo e instituições desenvolvidas de educação, cuidado infantil e saúde, um tributo com potencial redistributivo limitado pode ser adequado para custear as necessidades econômicas e sociais de determinado grupo. No entanto, uma sociedade com grande desigualdade de renda e riqueza, educação pública, serviços sociais e assistência médica inadequados, exigiria um sistema tributário mais distributivo como ferramenta de justiça econômica (SUGIN, 2011, p. 280, tradução nossa).

Esta é a razão pela qual não defendemos que o sistema tributário brasileiro, a fim de estar em conformidade com um posicionamento constitucional do que seja justiça na tributação, deve obrigatoriamente ser progressivo. Os objetivos de melhor alocação de recursos e distribuição de riqueza e renda também podem ser realizados por outras vias constitucionalmente previstas, tendo especial relevância a via do gasto público.

Por certo que, se ao fim, o sistema tributário nacional for estruturado de forma progressiva, não poderá ser alegada sua incongruência ou ilegitimidade já que, dentre os

vários instrumentos constitucionalmente possíveis para que sejam alcançados objetivos econômicos e sociais caros à nossa sociedade, está a tributação. Entretanto, caso mencionado sistema assuma função proporcional, por exemplo, não seria cabível afirmar que o mesmo seria aprioristicamente injusto. Um sistema tributário proporcional respeita o critério de repartição do ônus fiscal escolhido pela Constituição, assim como demonstra a opção do Estado brasileiro, novamente, dentre as múltiplas ferramentas disponíveis para promover ajustes na repartição de renda e riqueza, por utilizar o sistema tributário de forma neutra, devendo, nesse caso, por coerência, ser dada efetividade e concretude à justiça distributiva através das demais instituições econômicas e políticas existentes em nossa sociedade.

Em um plano ideal, dada nossa desigualdade extrema de renda e riqueza e a conjuntura nacional de rígido controle dos gastos públicos, o que, inevitavelmente afetará a criação e a implementação de políticas públicas distributivas, o sistema tributário deveria ser progressivo. Contudo, se dessa forma o sistema tributário não for estruturado, restando por ostentar característica proporcional, não poderemos afirmar de plano sua incompatibilidade com os fundamentos filosóficos constitucionais de deferência aos valores da liberdade e da igualdade, mas apenas que tais valores, em particular o da igualdade, terão de ser efetivados por outros meios. Fosse a tributação a única ferramenta existente para a concretização da igualdade, tal afirmação não seria possível. Mas não o é.

Cabe ao sistema tributário brasileiro não configurar óbice à concretização dos fins da República, o que será alcançado através de configurações que não produzam resultados contrários aos pretendidos pela nossa comunidade. Um sistema proporcional é neutro quanto à eliminação da pobreza e diminuição das desigualdades, de forma que a justiça de tal arranjo não poderá ser avaliada de forma apriorística, mas através das interações entre sistema tributário e demais instituições. Um sistema tributário proporcional poderá ser inconstitucional se for notória a falha das demais instituições sociais em realizar justiça distributiva, desde que demonstrado que a tributação seria a maneira mais eficiente de corrigir tais distorções.

Existe, no entanto, um arranjo do sistema tributário que será irremediavelmente, ontologicamente injusto: o regressivo. Um sistema tributário regressivo, além de não ter fundamentação filosófica em nenhuma das teorias da justiça modernamente desenvolvidas, não observa o princípio da capacidade contributiva, não respeita o ideal constitucional de idêntica apreciação dos valores da liberdade e da igualdade, além de produzir resultados econômicos e sociais não somente indesejáveis, mas incompatíveis com os objetivos

primeiros de nossa República Federativa. Por essa razão, no ordenamento jurídico brasileiro a distribuição da carga fiscal entre os cidadãos não poderá ser realizada de forma regressiva.

Como defendemos nessa dissertação, a regressividade é um problema intrínseco à tributação indireta. O legislador deve, portanto, procurar diminuir os impactos sistêmicos da regressividade natural da tributação indireta. Identificar as razões da regressividade na imposição indireta, e, por consequência, do sistema tributário nacional, assim como apresentar possíveis soluções é o objetivo dos dois últimos capítulos dessa dissertação. Antes disso, porém, apontamos os elementos essenciais da imposição indireta no Brasil.

### 3 TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

Os principais tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços no Brasil são o ICMS, IPI, a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Apesar das posições em sentido contrário, entendemos que tributação incidente sobre o consumo e tributação indireta não são sinônimos, tendo esta última por característica a escolha do legislador em dar origem a uma exação na qual o repasse do ônus econômico do tributo a terceira pessoa diversa dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária já é previsto quando da criação da norma tributária, não decorrendo de uma decisão do contribuinte, mas da estrutura jurídica do tributo. Em assim sendo, no ordenamento jurídico brasileiro, apenas a não-cumulatividade tem o condão de sinalizar quando determinado tributo deverá ser classificado como indireto, sendo a atribuição de tal característica não-cumulativa pelo legislador uma espécie de prognóstico de que naquele tributo seria desejável a ocorrência da repercussão econômica.

Nesse sentido, como explica Ricardo Lodi Ribeiro (2013) somente o ICMS e o IPI, por serem constitucionalmente submetidos ao princípio da não-cumulatividade, podem ser classificados como tributos indiretos. A contribuição ao PIS e a COFINS não poderão ser classificadas como tributos indiretos, mesmo na sistemática não-cumulativa, por não ser possível falar-se de não-cumulatividade de tributação incidente sobre o faturamento. Caracteriza-se a não cumulatividade pela existência de uma relação jurídica subsequente à incidência tributária que permite o repasse do ônus fiscal. Por esta razão, somente poderá ser classificado como indireto o tributo que preveja em seu arcabouço a existência de mecanismo jurídico de transferência de seu ônus fiscal ao consumidor final, o que não ocorre na tributação incidente sobre o faturamento.

A possibilidade de repercutir no preço das mercadorias e serviços o valor dos tributos indiretos oferece inúmeras vantagens à Administração Tributária. Caso os impostos indiretos não sejam incluídos no preço final, o contribuinte de direito suportará o ônus tributário. Em contrapartida, o contribuinte de fato, ao adquirir produtos, mercadorias e serviços sujeitos à imposição indireta não possui meios de recusar o encargo financeiro a ele repassado pelo vendedor. Some-se a isso o fato da tributação indireta incidir em todas as fases de produção e comércio de bens e mercadorias, de modo que cada uma das etapas do processo produtivo é onerada.

Dada a eficiência arrecadatória que a imposição indireta proporciona, verificou-se nos anos de 2015 e 2016 que IPI e ICMS corresponderam, de forma conjunta, a respectivamente, 7,41% e 7,27% do PIB<sup>39</sup>, ultrapassando a tributação incidente sobre a renda e sobre o patrimônio. Se for considerado o percentual da arrecadação como critério de relevância, os impostos indiretos foram responsáveis por 22,43%<sup>40</sup> de todos os tributos coletados, de forma que quase um quarto de toda arrecadação tributária no Brasil é provenientes da cobrança do ICMS e do IPI (RFB, 2017).

### 3.1 Aspectos históricos

À época da proclamação da República, a economia brasileira possuía característica predominantemente agrícola, razão pela qual, à semelhança do que ocorria no período imperial, a principal fonte de receita tributária decorria do comércio exterior, via imposto de importação. O que pode ser apontado como principal diferença entre os períodos supramencionados era a necessidade de, com o fim do império, garantir-se aos Estados e Municípios autonomia financeira e, conseqüentemente, receitas próprias, em razão da adoção do princípio federativo.

Assim, coube à União a competência para instituir e cobrar o imposto de importação, direitos de entrada, saída e estadia de navios, além das taxas de selo, correios e telégrafos federais. Aos Estados foi atribuída competência para instituir o imposto de exportação, imposto sobre imóveis rurais e urbanos, imposto sobre indústrias e profissões, além do imposto sobre a transmissão de propriedade. Também foi atribuída aos Estados a competência para fixar quais seriam os tributos a serem instituídos e cobrados pelos Municípios. O imposto sobre o consumo, ao qual a Constituição de 1891 não fazia referência expressa, era cobrado concorrente e cumulativamente pela União e pelos Estados.

Até o advento da Primeira Guerra Mundial, o imposto de importação correspondeu a metade das receitas da União, ao passo que o imposto sobre o consumo representava apenas 10% desse total (VARSAÑO, 1996). Nos últimos anos da República Velha, esse panorama já se mostrava diferente, já sendo possível, desde então, perceber a predominância dos tributos indiretos na composição da carga tributária nacional, padrão esse que se mantém até dias

---

<sup>39</sup> Sendo 0,80% de IPI e 6,61% de ICMS para 2015 e 0,67% de IPI e 6,60% de ICMS para 2016.

<sup>40</sup> Especificamente, 2,06% a título de IPI e 20,37% de ICMS.

atuais. No período de 1926 a 1930, os tributos indiretos representavam 7,68% da arrecadação em relação ao PIB, enquanto os tributos diretos correspondiam a apenas 1,21%.

Com a Constituição de 1934, o imposto sobre o consumo foi inserido na competência tributária da União. Como medida de compensação, foi criado o imposto sobre vendas e consignações de competência estadual e transferida dos Estados para os Municípios a competência para instituir e cobrar o imposto de indústrias e profissões. Também foi proibida a cobrança de imposto de exportação sobre operações interestaduais. O imposto sobre vendas e consignações, incidente sobre todas as operações da cadeia econômica de forma cumulativa, logo tornou-se a principal fonte de receita estadual correspondendo, na década de 1940, a cerca de 45% da receita tributária dos Estados.

A Constituição de 1937 não promoveu alterações significativas no sistema tributário estabelecido pela Constituição anterior. Como principais modificações podem ser citadas a perda da competência pelos Estados e Municípios, respectivamente, para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e a renda das propriedades rurais.

A Constituição de 1946 manteve na competência tributária da União o imposto sobre consumo de mercadorias e o imposto sobre a produção, comércio, distribuição e consumo de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos. Os Estados mantiveram a competência para instituir e cobrar o imposto sobre vendas e consignações, o qual deveria ser uniforme, sem distinção de procedência ou destino. Os Municípios passaram a ser os titulares da competência do imposto sobre diversões públicas. A reforma tributária mais notável promovida pela Constituição de 1946 consistiu na adoção do princípio da seletividade do imposto sobre o consumo, ao determinar no § 1º, do art. 15, que seriam isentos do imposto os artigos que a lei classificasse como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Percebe-se no período de 1946 a 1966, a confirmação da tendência de aumento de importância dos impostos indiretos na composição da carga tributária (VARSANO, 1996). O imposto federal sobre o consumo seria então responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto sobre vendas e consignações por mais de 90% da receita dos Estados, ao passo que o imposto sobre indústrias e profissões representava 45% da receita tributária dos Municípios. Os três impostos mencionados, em conjunto, chegaram a perfazer 65% da receita tributária do País.

A partir da EC nº 18/1965, o imposto sobre o consumo passa a ser denominado IPI, mantendo-se, contudo, a hipótese de incidência e demais características da exação anterior. O imposto sobre venda e consignações passa a ser denominado Imposto sobre Circulação de



Mercadorias (ICM). Ambos os impostos passam a adotar a sistemática do valor agregado imposto por imposto, bem como a não-cumulatividade. Inicialmente, o ICM foi concebido como imposto de alíquota uniforme, evitando-se competição entre os Estados, enquanto o IPI possuía alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade do produto.

No ano de 1966, foi realizada reforma tributária que alterou de forma significativa o sistema tributário brasileiro. No âmbito do ICM, a União estabeleceu uma série de isenções e não-incidências sobre matérias primas e equipamentos importados, bem como promoveu a redução das alíquotas intra e interestaduais. Foi criado o imposto sobre transporte e comunicação. A Constituição de 1967 promoveu a centralização das receitas e despesas na União, interferindo na autonomia financeira dos Estados e Municípios. O poder dos Estados para legislar sobre o ICM foi limitado, bem como foram reduzidas as transferências de receita do IR e do IPI para os fundos de participação estadual e municipal.

Em decorrência do momento histórico em que se deu a constituinte que deu origem a CRFB/88, almejava-se a criação de um sistema tributário com potencial para contribuir no fortalecimento da federação, aumento da autonomia fiscal dos Estados e Municípios e desconcentração das receitas tributárias da União. Para alcançar esses objetivos, os impostos sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, serviços de comunicações e transporte interestadual foram incorporados à competência estadual, passando o ICM a ser denominado ICMS.

De acordo com as novas regras constitucionais, os Estados, e apenas estes, poderiam fixar alíquotas internas de ICMS, desde que superiores à alíquota interestadual. Em adição, foi vedado à União a concessão de isenções relativas a impostos inscritos nas competências estaduais e municipais. Até 1996, ano em que se deu a promulgação da Lei Complementar (LC) nº 87 que regulamentaria o ICMS, cabia ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) regular os aspectos gerais da mencionada exação e a relação entre os Estados neste particular.

A tributação indireta incidente sobre o consumo tem predominância na carga tributária brasileira desde a proclamação da República. Já na década de 1980 tais tributos representavam 40% da receita tributária total, chegando, em 2002, ao patamar de aproximadamente 50%. O aumento de importância da tributação indireta na composição da carga tributária nacional se dá em razão de seu vasto potencial de arrecadação. Isto porque enquanto a tributação sobre a renda e propriedade alcança um número limitado de incidências, a exigência de tributos indiretos sobre o consumo atinge diversos bens e

serviços, o que torna tal base muito mais atraente para transferência de recursos do setor privado ao setor público.

## 3.2 Sobre o IPI e o ICMS

### 3.2.1 O IPI na CRFB/88 e legislação infraconstitucional

O IPI tem previsão no artigo 153, inciso IV, da CRFB/88 e artigos 46 a 51 do CTN. Foi instituído pela Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 e regulamentado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. É imposto de competência da União, e tem por sujeito passivo, nos termos do art. 24 do Regulamento do IPI (RIPI), o importador ou quem a ele a lei equiparar, o industrial e o estabelecimento equiparado ao industrial.

Para haver incidência do IPI é necessária a existência de uma operação que tenha por objeto um produto industrializado. Como explica Ricardo Lobo Torres (2002) o conceito constitucional de produto industrializado não é unívoco, sendo necessárias ulteriores definições e enumerações pela legislação ordinária, com o que o conceito legal de produto industrializado deverá se aproximar, tanto quanto possível, do conceito tecnológico. De acordo com o art. 46 do CTN, consideram-se industrializados os produtos submetidos a operações que lhes modificam a finalidade ou natureza, ou que tenham sido aperfeiçoados para consumo.

A mera saída do estabelecimento de um produto industrializado, sem que exista um negócio jurídico a ela subjacente não autoriza a cobrança do IPI. Em sentido diverso, Ricardo Lodi Ribeiro (2013) defende não haver necessidade de transferência de propriedade ou posse do produto industrializado para que se faça incidir o IPI. Para o citado autor, basta para fins de incidência que reste caracterizada circulação econômica que demonstre a evolução do produto na cadeia produtiva.

Como modalidades de industrialização, o art. 4º do RIPI elenca o processo de transformação, exercido sobre matérias primas ou produtos intermediários que importe na obtenção de uma nova espécie; beneficiamento, através do qual se modifica, aperfeiçoa ou altera o funcionamento, utilização, acabamento ou aparência de um produto; montagem, consistente na reunião de produtos, peças ou partes que resulte em um novo produto ou

unidade autônoma; o acondicionamento, equivalente à colocação de embalagem, salvo quando esta se destine ao mero transporte da mercadoria e renovação ou recondicionamento, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado.

A base de cálculo do IPI na modalidade importação está definida na alínea a, do inciso I, do artigo 190 do RIPI e é equivalente ao valor que serviu ou serviria de base para o cálculo dos impostos aduaneiros por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. Sendo assim, a base de cálculo do IPI importação será integrado pelo custo da mercadoria, acrescido do frete e do seguro, além dos tributos aduaneiros. Discute-se na doutrina a correção da inclusão dos tributos aduaneiros na base de cálculo do IPI importação, uma vez que o referido imposto deveria ter como parâmetro apenas o valor da operação. Nesta linha de pensamento podem ser citados Ricardo Lodi Ribeiro (2013) e José Eduardo Soares de Melo (2009). Para esse último autor, também a inclusão do frete e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas do contribuinte na base do IPI deveria ser questionada, na medida em que tais valores não compõem o preço da mercadoria ou produto, tratando-se de remuneração pelo contrato de transporte.

A base de cálculo do IPI incidente sobre os produtos nacionais está definida na alínea b, do inciso I, do artigo 190 do RIPI e é equivalente ao valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Descontos incondicionados, bonificações, juros pelo financiamento de compra a prazo, bem como os valores de frete e de seguro devem ser excluídos da base de cálculo do IPI. Nos casos de industrialização por encomenda, deverá ser acrescido pelo industrializador ao valor da operação o preço das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem fornecidos pelo encomendante, desde que esse não destine os produtos industrializados a comércio, emprego como matéria prima, produto intermediário em nova industrialização ou acondicionamento de produtos tributados.

Nos termos do §1º, do art. 153 da CRFB/88, o Poder Executivo poderá alterar as alíquotas do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos por lei. O art. 69 do RIPI determina que quando necessário para fins de política econômica-governamental, observada a seletividade em função da essencialidade, ou ainda para a correção de distorções, as alíquotas do IPI poderão ser reduzidas a zero ou aumentadas em até 30% da alíquota básica prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). As alíquotas constantes da TIPI foram aprovadas pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, com alterações do Decreto nº 9.020, de 31 de

março de 2017 e têm por base a Nomenclatura Comum do Sul, passando a constituir a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias.

### 3.2.2 O ICMS na CRFB/88 e legislação infraconstitucional

O ICMS tem previsão no artigo 155, inciso II, da CRFB/88 e na LC nº 87, de 13 de setembro de 1996. É imposto de competência estadual e distrital. No Rio de Janeiro, foi instituído pela Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996 e regulamentado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000, conhecido como Regulamento do ICMS (RICMS). Tem por sujeito passivo, nos termos do art. 15 da Lei nº 2.657/96, a pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços incluídos na hipótese de incidência do imposto, dentre os quais estão o comerciante, industrial, produtor, extrator e industrializador no retorno da mercadoria ao estabelecimento encomendante e o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária municipal do ISS e que envolva o fornecimento de mercadoria ou o prestador de serviços cuja incidência do ICMS seja expressamente prevista em lei complementar. Também são sujeitos passivos do ICMS o importador, o destinatário de serviço prestado ou iniciado no exterior e o prestador de serviço de transporte intermunicipal e interestadual.

De acordo com Roque Antonio Carrazza (2015), o ICMS somente pode incidir em operações jurídicas de circulação de mercadorias, sendo vedado para fins de incidência que a operação seja meramente física, o que pressupõe a existência de negócio jurídico oneroso que implique na transferência de propriedade da mercadoria. Ricardo Lodi Ribeiro (2013), embora reconheça o caráter majoritário da corrente que propugna pela circulação jurídica de mercadorias, filia-se à teoria que sustenta a incidência do ICMS em face da circulação econômica de mercadorias, configurada pela sua evolução na cadeia produtiva com a saída de uma unidade econômica para outra que esteja em etapa posterior do ciclo de produção.

Para que haja incidência do ICMS é necessário que a operação de circulação tenha caráter habitual e seja realizada por comerciante, industrial ou produtor (CARRAZZA, 2015). Neste particular, faz-se importante ressaltar a alteração promovida pela EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001 e LC nº 104, de 16 de dezembro de 2002, modificando o §1º, do art. 2º, da LC nº 87/96, a fim de que haja incidência de ICMS sobre a entrada de mercadoria ou bem

importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não sejam contribuintes habituais do imposto, qualquer que seja a sua finalidade<sup>41</sup>.

Nos termos do art. 13, da LC nº 87/96, a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, o preço do serviço e na importação, o valor da mercadoria constante dos documentos de importação, acrescido do imposto de importação, do IPI e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras. Cabem aqui as mesmas críticas realizadas quando da análise do IPI acerca da inclusão na base de cálculo do ICMS de itens estranhos ao que pode ser considerado valor da mercadoria ou do serviço.

Como defendido por Roque Antonio Carrazza (2015), a base de cálculo dos impostos deve guardar relação com a hipótese de incidência constitucionalmente prevista, sob pena de desvirtuar-se o tributo instituído. Neste aspecto, o autor argumenta pela inconstitucionalidade do inciso I, §1º da LC nº 87/96, a qual determina que o montante do imposto devido a título de ICMS deve integrar a própria base de cálculo<sup>42</sup>.

Muito embora as alíquotas do ICMS sejam determinadas por leis estaduais e distrital, a CRFB/88 prevê em seu art. 155, §2º, inciso IV, que caberá ao Senado Federal estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação. Adicionalmente, o inciso V, determina ser facultado ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço dos senadores e aprovada pela maioria absoluta ou dois terços, respectivamente, de seus membros. Por fim, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, as alíquotas internas não poderão ser inferiores àquelas previstas para operações interestaduais.

A Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989 estabeleceu que a alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais, será de 12%, à exceção das operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, cuja alíquota será de 7%. A Resolução do Senado Federal nº 13, de 26 de abril de 2012, determinou que a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior será de

---

<sup>41</sup> A Segunda Turma do STF, em sede de agravo regimental no RE 917950, julgou válida lei que prevê a incidência de ICMS sobre importação de veículo por pessoa física e para uso próprio, desde que editada após a EC nº33/2001, mesmo que tal lei, como no caso concreto em análise, tenha sido promulgada anteriormente à LC nº114/02.

<sup>42</sup> A EC nº 33/2001 acrescentou a alínea i, ao inciso XII, do §2º, do art. 155 da CRFB/88, de forma a determinar que o montante de ICMS integre sua própria base de cálculo, levando ao argumento de que o chamado cálculo por dentro somente pode ser admissível após a edição da mencionada emenda.

4%<sup>43</sup>, desde que os bens e mercadorias, após seu desembaraço aduaneiro, não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, renovação ou recondicionamento resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação<sup>44</sup> superior a 40%.

### 3.3 Imposição indireta e seus atributos

#### 3.3.1 Praticabilidade

Em razão do aumento da complexidade das relações econômicas que servem de substrato material à tributação, surgiu a necessidade de edição de normas simplificadoras com o objetivo de criar, de forma razoável e proporcional, padrões para a imposição tributária. Conforme lições de Regina Helena Costa (2007), tornar os sistemas tributários mais simples constitui um dos grandes objetivos a serem alcançados na atualidade, já que, por várias razões, os ordenamentos fiscais se têm convertido em realidades cada vez mais complexas. A praticabilidade surge, então, como técnica hábil a viabilizar a tributação em massa, simplificar a arrecadação, reduzir os custos de fiscalização, de *compliance* e evitar fraudes no recolhimento dos tributos.

Como explica Nabais (2004), diante da hipertrofia e complexidade da legislação fiscal, passou-se a optar pela edição de normas que padronizam, com o fito de simplificar e permitir a aplicação da lei ao maior número de pessoas, assumindo-se como regra o que é típico, normal e provável, desprezando-se individualizações que somente poderiam ser concretizadas por meio de uma tributação analítica. Para o autor, a praticabilidade tem por objetivo propiciar a efetividade da tributação ao aproximar a norma jurídica da realidade que pretende

---

<sup>43</sup> De acordo com o Ajuste nº 19 do Sistema Nacional de Informações Econômico Fiscais (SINIEF), de 07 de novembro de 2012, a alíquota de 4% não se aplica nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados que não tenham similar nacional, assim como aos bens e mercadorias produzidas em conformidade com os processos produtivos do Decreto-lei nº 288/67 e Leis nº 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07 e ao gás natural importado.

<sup>44</sup> Conteúdo de importação é o resultado da divisão entre o valor da parcela importada do exterior e o valor da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização – Ajuste SINIEF nº 19/2012.

regular. Por essa razão, normas tributárias dotadas de praticabilidade são aquelas que, visando sua aplicação eficiente e econômica, simplificam, compatibilizando o custo da arrecadação com o produto a ser arrecadado.

Exemplo de praticabilidade na imposição indireta são as chamadas pautas fiscais, entendidas como relação de valores utilizados pela Administração Tributária como referência na determinação da base de cálculo dos tributos, independentemente de seu valor efetivo. Por dimensionar a imposição fiscal de forma presumida, a adoção de pautas padronizadoras deve guardar relação com a realidade. Logo, deve haver suporte fático que demonstre a coerência do padrão escolhido ao valor médio efetivo da maioria das operações que serão tributadas, bem como mecanismo que permita ao contribuinte corrigir as discrepâncias entre o que foi presumido e o efetivamente ocorrido (ÁVILA, 2009). Assim, as presunções criadas pelo legislador para atender à praticabilidade não são absolutas, cabendo prova em sentido contrário.

Sobre o tema, faz-se mister citar a Súmula nº 431 do STJ, a qual assentou entendimento no sentido da ilegalidade da cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria submetida ao regime de pauta fiscal. Ainda, está pendente de decisão pelo STF, com repercussão geral reconhecida, o julgamento da constitucionalidade do art. 3º, da Lei nº 7.789/89, o qual estabeleceu a possibilidade de utilização de valores prefixados para o IPI<sup>45</sup>.

Outra forma de utilização da praticabilidade na imposição indireta consiste na técnica da substituição tributária, inserida em nosso ordenamento jurídico-constitucional por meio da EC nº 3/93, a qual deu a seguinte redação ao art. 150, §7º da CRFB/88:

§7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A substituição tributária é utilizada para facilitar a fiscalização e cobrança dos tributos plurifásicos<sup>46</sup> por permitir sua centralização em face de um número menor de contribuintes. Pode ser classificada como substituição tributária para trás, correspondente à obrigatoriedade, por força de lei, de recolhimento de tributo pelo substituto em momento posterior, na operação jurídica subsequente àquela que deu ensejo à tributação, ou substituição tributária para frente, na qual tributa-se antecipadamente operação que irá ocorrer no futuro. Embora a

---

<sup>45</sup> RE nº 602917.

<sup>46</sup> Tributos que incidem múltiplas vezes no decorrer da cadeia produtiva/consumo.

adoção da substituição tributária para frente seja, até hoje, objeto de intenso debate, o STF já reconheceu sua constitucionalidade, sendo necessário, contudo, conforme recente decisão proferida pela Corte Suprema<sup>47</sup>, que seja devolvida ao contribuinte eventual diferença a maior paga no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Mais uma vez, podemos vislumbrar como o *trade-off* justiça-eficiência permeia vários aspectos da tributação. Enquanto a concretização da justiça tributária pelas vias da capacidade contributiva prioriza a individualização, a análise pormenorizada dos aspectos objetivos e subjetivos da imposição, a moderna tributação demanda a adoção de padrões sob argumentos de inviabilidade da atividade de cobrança de tributos caso medidas de simplificação não sejam adotadas. Este é mais um dos desafios a serem enfrentados pelos sistemas tributários atuais, haja vista que a tributação na era moderna jamais poderá ser desvinculada de valores de justiça e, no caso brasileiro, à exemplo do que ocorre em vários outros ordenamentos jurídicos, afastar-se da capacidade contributiva para que metas de eficiência sejam atendidas. Por essa razão, as medidas de simplificação adotadas deverão ser razoáveis, guardar correlação com o fato gerador da imposição e não perverter a capacidade contributiva como critério de repartição do ônus tributário.

### 3.3.2 Neutralidade

A neutralidade pode ser entendida como atributo de um sistema tributário no qual o ônus fiscal não tenha peso definidor excessivo na tomada de decisão pelos contribuintes. Nas palavras de Paulo Caliendo (2006) é a neutralidade tributária que estabelecerá a correta relação entre o contribuinte e a própria ordem econômica, com vistas à criação de um sistema tributário, na medida do possível, livre de deformações. Para o mencionado autor, a neutralidade constitui, juntamente com a justiça, base para um sistema tributário adequado, uma vez que a principal busca da sociedade reside na consagração da paz e da prosperidade. Ao voltar-se à justa correlação entre tributos e eficiência, a neutralidade permitiria que a tributação seja compreendida como forma de manutenção da esfera pública e não como meio de intervenção na economia.

---

<sup>47</sup> RE nº 593849.



Muito embora concordemos que a tributação não deva ser elemento fundamental a dirigir as escolhas dos agentes econômicos, não nos parece que a neutralidade possa ser compreendida como sinônimo de não interferência estatal. Em primeiro lugar, os tributos sempre afetarão, de uma forma ou de outra, as alocações de mercado, variando apenas a forma como se dá tal influência e a seleção de quem será mais ou menos atingido pela tributação (renda, capital, consumo, patrimônio). Em segundo lugar, a estrutura através da qual irá operar o mercado será em muito influenciada pela tributação, a qual, além de não ser irrelevante para a construção dessa estrutura social, contribuirá para a concretização de objetivos, inclusive econômicos, que a sociedade julgar legítimos. Nesse sentido, a relação entre tributos e interferência no mercado é clara e, de certa forma, inevitável.

Em assim sendo, parece-nos assistir razão à Humberto Ávila (2009), o qual entende a neutralidade tributária não como vedação de interferência estatal, mas como interdição de entrave à livre concorrência, dever de abstenção do Estado quanto aos efeitos que a imposição fiscal acarretará ao incidir sobre os bens jurídicos essenciais à sua efetivação, tais como os mecanismos de formação de preços e liberdade de concorrer. A tributação não deverá prejudicar a igualdade dos agentes econômicos ou privilegiar contribuintes em igualdades de condições. Neste giro, Ricardo Lobo Torres (2014) dispõe que a neutralidade consiste, do ponto de vista da organização empresarial, no desfavorecimento da integração vertical<sup>48</sup> de empresas, bem como, do ponto de vista da circulação da riqueza, em coibir mecanismos que venham a distorcer a formação de preços.

Como exemplo da relação existente entre neutralidade tributária e imposição indireta podemos, mais uma vez, citar a substituição tributária para frente no ICMS. Ao tributar antecipadamente operação que ocorrerá no futuro, a base de cálculo adotada poderá não guardar correspondência com o valor de venda efetivo da mercadoria, e consequentemente, com a riqueza realizada pelo agente econômico. A desconformidade entre o valor presumido e o valor real pelo qual ocorreu a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço podem distorcer o processo de formação de preço, daí a necessidade de adoção de padrões fiscais que reflitam a realidade do mercado.

Outra questão delicada e bastante atual relacionada à temática da neutralidade fiscal consiste na concessão de incentivos fiscais. Permitidos pela CRFB/88 nos moldes do inciso I, do art. 151, tais incentivos deverão ter por objetivo equilibrar o desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do País. Inegavelmente, os incentivos fiscais podem vir a

---

<sup>48</sup> Junção de empresas dedicadas às diferentes fases de produção e circulação de produtos e mercadorias.

prejudicar contribuintes ao criar tratamento desigual entre eles. Por esta razão, os entes políticos deverão justificar sua concessão, a qual deverá estar amparada na Constituição, convênios e demais instrumentos legislativos.

### 3.3.3 Não-cumulatividade

A característica de serem não-cumulativos foi atribuída ao IPI e ao ICMS pela CRFB/88:

Art. 153. - Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

[...]

Art. 155. - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Um tributo será cumulativo sempre que as incidências no curso da cadeia de produção acarretem o aumento da base tributável pela somatória do ônus fiscal a cada nova operação com produtos industrializados, circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Embora a tributação plurifásica seja de fiscalização simplificada e tenha o condão de ampliar a base tributável, inegáveis são seus efeitos indesejáveis em razão do aumento do custo tributário a

ser repassado ao consumidor final, dos prejuízos acarretados à concorrência quando comparados ciclos produtivos mais longos com aqueles mais curtos e do maior custo de produção.

Através da não-cumulatividade, pretende-se tributar apenas o valor agregado a cada nova etapa de produção ou circulação de mercadorias, de forma que o ônus tributário não venha a encarecer sobremaneira o preço final ao consumidor. Como ensina Roque Antônio Carrazza (2015) a não-cumulatividade visa evitar o efeito cascata que prejudica as atividades econômicas por onerar repetidamente todas as etapas do ciclo produtivo, já que, uma vez adotada, o ônus fiscal não será alterado pelo número de operações realizadas no ciclo de produção, desestimulando a união de empresas especializadas em fases diferentes da produção as quais estariam concentradas, não fosse a possibilidade de aproveitamento dos créditos tributários.

A não-cumulatividade consiste em garantia do contribuinte, de aplicação imperativa para o IPI e o ICMS. A CRFB/88 não fez qualquer restrição à não-cumulatividade, à exceção do previsto no inciso II, §2º, do art. 155, o qual trata da inexistência de crédito de ICMS ou seu estorno em operações em que na etapa anterior o imposto tenha sido isento ou não tenha incidido. José Eduardo Soares de Melo (2009) defende que a supressão da não-cumulatividade pode descaracterizar a sistemática própria dos impostos indiretos em razão da maximização do impacto tributário sobre o preço dos bens e serviços. Em assim sendo, em nenhuma hipótese além daquela constitucionalmente prevista poderá o contribuinte ser proibido de proceder à escrituração de seus créditos, já que a não-cumulatividade não pode ser entendida como mera recomendação, mas sim como diretriz constitucional e, portanto, imperativa.

Para fins de aplicação da não-cumulatividade, é irrelevante que as operações de saída estejam relacionadas a itens de natureza distinta daqueles que geraram o crédito correspondente. Ademais, o direito aos créditos independerá da efetiva cobrança dos já mencionados impostos nas operações ou prestações anteriores. Assim, mesmo que um dos contribuintes da cadeia deixe de recolher o imposto devido, o direito ao crédito permanecerá íntegro, a fim de que, nessas hipóteses, a não-cumulatividade possa efetivamente ser refletida no preço final.

O método escolhido pela CRFB/88 para evitar a cumulação de cargas tributárias consiste no creditamento em cada operação de produção, circulação de mercadorias ou prestação de serviços, do valor equivalente ao montante de impostos devido em operação anterior, permanecendo inalterada a base de cálculo. Classificam-se os créditos de IPI e ICMS

em físicos e financeiros. Créditos físicos são aqueles que integram fisicamente o produto, relacionados à aquisição de bens e mercadorias efetivamente utilizados na produção do objeto da saída posterior a ser promovida pelo contribuinte adquirente. Créditos financeiros são aqueles relacionados às aquisições que não integrarão o produto final, mas fazem parte dos custos de produção, correspondendo à aquisição de todos os bens que foram efetivamente onerados pelo imposto, englobando bens de consumo, bens integrantes do ativo, energia elétrica, etc. Importante ressaltar que não poderão ser classificados como créditos financeiros as aquisições relacionadas à atividade estranha àquela realizada pelo industrial ou comerciante, tais como, por exemplo, aquisições de produtos, mercadorias ou serviços para uso pessoal dos sócios.

A fim de que o molde constitucionalmente previsto para o IPI e o ICMS seja respeitado, não deveriam ser impostas restrições ao uso de crédito financeiro pelo contribuinte. A aquisição pelo industrial ou comerciante de quaisquer insumos, produtos, bens ou serviços, sejam eles incorporados ou não ao produto final, deveria gerar direito ao crédito do imposto correspondente. Todas as operações de entrada que estejam relacionadas à atividade industrial ou comercial deveriam ser levadas em conta no momento de verificar-se o montante de imposto a pagar. Mesmo a aquisição de bens e mercadorias para uso, consumo ou composição do ativo deveria permitir a consideração dos créditos correspondentes.

A jurisprudência brasileira, entretanto, tem se posicionado em sentido diverso. Apesar da similaridade existente entre IPI e ICMS, o aproveitamento de créditos para as mencionadas exações se dá de forma assistemática. Os créditos financeiros são considerados espécie de benefício fiscal e não uma prerrogativa constitucional do contribuinte. Nesse sentido, podemos citar a súmula 495 do STJ, a qual veda expressamente o creditamento de IPI na aquisição de bens do ativo permanente. Também se mostra importante destacar a decisão proferida pelo STF<sup>49</sup>, com repercussão geral reconhecida, no sentido de inexistirem créditos de IPI relativos a insumos isentos, não tributáveis ou sujeitos à alíquota zero. Como exemplos de limitação ao crédito impostas pela legislação que regula o ICMS, podemos citar a LC nº 138, de 29 de dezembro de 2010, a qual adiou o uso dos créditos relativos aos bens de consumo e à energia elétrica consumida até 01 de janeiro de 2020.

Ao entendermos os efeitos causados pela imposição indireta em razão de sua regressividade intrínseca, torna-se fácil perceber como a questão da não-cumulatividade e das restrições ao aproveitamento dos créditos de IPI e do ICMS impactam diretamente a

---

<sup>49</sup> RE 398365.

percepção que se pode ter acerca da justiça do nosso sistema tributário. Ao fazer incidir ônus tributário proporcionalmente maior sobre os mais pobres do que sobre os ricos, a imposição indireta acaba por perverter o princípio da capacidade contributiva e ainda contribuir para que as desigualdades econômicas e sociais em nosso País sejam agravadas.

Em assim sendo, quanto mais onerosa for a imposição indireta, quanto maior for o total de tributos indiretos repassado ao consumidor, mais caminharemos na direção contrária do que pode ser definido como justa repartição na tributação. Dessa forma, temas como o da não-cumulatividade da imposição indireta não podem ser apreciados sob um viés estritamente arrecadatário ou mesmo técnico. É preciso que seja apreciado o quanto as limitações impostas à não-cumulatividade contribuem para o aumento da regressividade dos impostos indiretos. Se desejamos construir um sistema tributário mais equânime, a preocupação com a justiça deve permear todas as decisões a serem tomadas na esfera tributária.

### 3.4 Seletividade no IPI

#### 3.4.1 Previsão constitucional e caráter obrigatório

A CRFB/88 determinou que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto. Determinação semelhante consta do art. 48 do CTN. Isto significa que para fins de instituição e cobrança do IPI, o critério da seletividade fundado na essencialidade é de observância obrigatória. Desse modo, as alíquotas do IPI deverão variar conforme as diferentes espécies de produtos, em razão de sua essencialidade individual e coletiva. Os produtos necessários devem ser tributados de forma menos gravosa, ao passo que alíquotas maiores devem ser estabelecidas para aqueles considerados supérfluos. Quanto mais imprescindível um produto em face das necessidades básicas da população, menores serão as alíquotas do IPI (MELO, 2009).

Ricardo Lobo Torres (2002) afirma que artigos inicialmente classificados como bens de luxo, depois de generalizados, passam a ser de consumo da população em geral, independentemente do nível de riqueza do consumidor. Para o autor, uma vez que o critério para graduação da necessidade social dos produtos não está positivado, a seletividade

conforme a essencialidade será concretizada através de critérios jurídicos e éticos, dada a vinculação existente entre seletividade, capacidade contributiva e justiça distributiva.

A classificação de um produto ou mercadoria como essencial tem forte reflexo social dada a possibilidade do Estado, por via da tributação, influenciar quais deles serão acessíveis à população em maior ou menor escala. Desse modo, a decisão legislativa em valorar produto ou mercadoria como mais ou menos essencial não pode ser arbitrária, especialmente em razão da função da seletividade de aproximar a imposição indireta do princípio da capacidade contributiva, reduzir o perfil regressivo da tributação incidente sobre o consumo e estimular, de certa forma, o consumo. Por isso, o legislador deverá classificar bens e produtos de maneira coerente.

Em razão da possibilidade das alíquotas do IPI serem alteradas pelo Poder Executivo para fins de política econômica-governamental ou para a correção de distorções, podemos concluir que a seletividade, neste imposto, poderá ser realizada em maior dimensão quando comparada com o ICMS. Segundo o critério da essencialidade, deveria ser verificada, portanto, no IPI a aplicação de alíquotas zero sobre os produtos essenciais, alíquotas moderadas para produtos úteis ou necessários e alíquotas mais elevadas para aqueles produtos supérfluos ou de luxo.

### 3.4.2 Incongruências na aplicação da seletividade em face da TIPI

Reconhecida a aplicação compulsória do subprincípio da seletividade ao IPI, cumpre-nos analisar se sua utilização está sendo realizada de forma coerente. Como mencionado, a seletividade será demonstrada conforme a maior ou menor graduação do percentual de imposto a ser recolhido em razão direta à essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, o que implicará no escalonamento ascendente das alíquotas conforme o item analisado seja considerado essencial, útil ou necessário, ou supérfluo ou suntuário.

Produtos essenciais não deveriam sofrer incidência de IPI em face de sua correspondência com a garantia de intributabilidade do mínimo existencial. Os denominados produtos de luxo deveriam ser graduados de forma mais onerosa, uma vez que seu consumo irá revelar maior capacidade contributiva do contribuinte de fato. Produtos úteis ou necessários deveriam ser tributados moderadamente na medida de sua utilidade.

A análise da TIPI/2017 demonstra que a maior parte dos produtos alimentícios, acertadamente, não está sujeita ao IPI, seja por tais produtos serem classificados como não tributáveis ou por sobre eles incidir a alíquota zero. Como exemplo podemos citar as carnes e miudezas, bem como peixes e crustáceos, exceto o salmão (posição 0305.41.00), arenque (posição 0305.42.00) e bacalhau (posição 0305.49.10), corretamente tributados de forma mais gravosa, por não comporem a cesta de consumo das famílias de menor renda. Também não estão sujeitos ao IPI leite, laticínios, ovos, produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos comestíveis.

Não obstante, dentro dos gêneros alimentares podem ser encontradas algumas incoerências na classificação dos produtos conforme a seletividade. Amêndoas (posição 0802.1), pistácios (posição 0802.5) e tâmaras secas (posição 0804.10.20), as quais não podem ser consideradas produtos essenciais são tributadas à alíquota zero. O caviar (posição 1604.31.00) está sujeito à módica alíquota de 5%. Lagostas (posição 0306.11) e ostras (posição 0307.1) são tributados à alíquota zero, enquanto o açúcar de cana (posição 1701.13.00), alimento essencial incluído na cesta básica e a água mineral (posição 2201.10.00), cuja essencialidade é indiscutível, são graduados, respectivamente, às alíquotas de 5% e 4%.

Em outras categorias além dos produtos alimentares também podem ser encontrados exemplos de aplicação incongruente da seletividade no IPI. A TIPI/17 prevê alíquota zero tanto para as camisas de seda (posição 6206.10.00) quanto para cobertores e mantas (posição 63.01). Rubis, safiras e esmeraldas (posição 7103.91.00) são tributadas à alíquota zero, enquanto os artigos escolares (posição 3926.10.00) têm alíquota aplicável de 15%. Automóveis de passageiros com capacidade para até 6 pessoas e cilindrada entre 1.000 e 1.500 cm<sup>3</sup> (posição 8703.22.90) tem alíquota aplicável de 13%, ao mesmo tempo que helicópteros (posição 8802.1), iates e outros barcos e embarcações de recreio (posição 89.03) estão sujeitos a alíquota de 10%, pouco maior que aquela designada aos xampus (posição 3305.10.00), produto básico de higiene, sujeito à alíquota de 7%. E estes são apenas alguns dos exemplos.

Como mencionado por Henry Tilbery (1990), a seletividade ao desonerar produtos essenciais promove justiça tributária. Sendo assim, deveria o subprincípio ser aplicado de forma harmoniosa com o critério da essencialidade, de modo que produtos essenciais e supérfluos não sejam submetidos a alíquotas similares ou sequer aproximadas. Para além da coerência interna entre produtos de mesmo gênero, deveria ser buscada a classificação de todos os produtos constantes da TIPI de forma harmônica e ordenada, a fim de que itens

essenciais como a água mineral ou o açúcar, por exemplo, não sejam gravados com alíquotas superiores às aplicáveis a artigos que não são tão necessários ou nem mesmo integram o perfil de consumo das famílias mais pobres.

Importante desdobramento das incongruências na classificação dos produtos na TIPI consiste na possibilidade de controle pelo Poder Judiciário das alíquotas de IPI em função da essencialidade do produto. Neste sentido, discute-se no RE 606314, com repercussão geral reconhecida e ainda pendente de julgamento, a possibilidade de ser determinada judicialmente alíquota mais favorável à operação de industrialização de embalagens destinadas ao acondicionamento de água mineral, cuja tributação passou de 0% para 15% em decorrência de sua reclassificação de produto alimentício para material de embalagem. O Tribunal Regional Federal (TRF) da 5ª região considerou a mencionada reclassificação ilegal por ser a água mineral produto essencial, devendo a seletividade ser aplicada em razão do produto e não de sua embalagem.

### 3.5 Seletividade no ICMS

#### 3.5.1 Previsão constitucional e caráter facultativo

Nos termos do art. 155, §2º, inciso III, da CRFB/88, o ICMS poderá ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. A maneira através da qual a Constituição previu a seletividade para o ICMS acarretou grande controvérsia doutrinária acerca da obrigatoriedade de sua utilização. Para Roque Antonio Carrazza (2015), a expressão “poderá”, prevista na Constituição, deve ser interpretada como equivalente à “deverá”, sendo a aplicação da seletividade obrigatória na instituição e cobrança do ICMS, uma vez que a atribuição de poderes a uma pessoa política consiste, em verdade, à atribuição de um dever.

De acordo com o autor, para que o ICMS cumpra suas funções, bem como para que sejam respeitadas a igualdade e a capacidade contributiva, é necessário que as alíquotas de ICMS variem do mínimo para o máximo, conforme a essencialidade do bem sujeito à tributação. Aliomar Baleeiro (2000) também defendeu ser obrigatória a seletividade para bens e serviços de primeira necessidade como desdobramento dos princípios da igualdade e capacidade contributiva.



José Eduardo Soares de Melo (2009) adota posição intermediária ao afirmar que a seletividade no ICMS, embora facultativa, deve observar as mesmas diretrizes constitucionais que norteiam o IPI, já que as únicas distinções entre os dois impostos seriam seu elemento espacial e o tipo de coisa sujeito à tributação. Ricardo Lodi Ribeiro (2013), por sua vez, entende que a adoção da seletividade no ICMS é facultativa, porém, uma vez adotada, torna-se obrigatória, conseqüentemente, a observância do critério da essencialidade, de forma que bens essenciais sejam gravados em alíquotas menores quando comparados a bens supérfluos ou de luxo.

Dessa forma, mesmo para aqueles que entendem pela facultatividade do subprincípio da seletividade quanto ao ICMS, a escolha estaria restrita a modular ou não as alíquotas, não sendo possível, portanto, ao graduar-se o ICMS, escolher critério que não seja o da essencialidade das mercadorias ou serviços. Importante ressaltar que a essencialidade no ICMS, em razão da peculiaridade desse tributo, deveria observar características regionais. Sendo assim, determinada mercadoria poderá ser considerada essencial em determinado Estado-membro da federação em razão de particularidades locais.

Em linha com o que foi ensinado por Regiane Binhara Esturilio (2008), a despeito de entendermos pelo caráter facultativo da adoção da seletividade na instituição e cobrança do ICMS conforme o atual modelo constitucional, sua utilização pelo ente tributante é sempre desejável em razão de sua afinidade com a concretização do princípio da capacidade contributiva, pelas similaridades existentes entre o IPI e o ICMS, uma vez que ambos os impostos incidem sobre o consumo, assim como pelo fato de produtos sujeitos ao IPI também estarem, de maneira geral, sujeitos ao ICMS, o que acarretaria, caso a seletividade não seja observada para ambos, sua aplicação insuficiente para produto qualificado como essencial ou útil.

Ademais, se o sistema tributário deve proteger os contribuintes dos efeitos decorrentes de suas interações com outras instituições, de modo que, como afirmou Marciano Seabra de Godoi (1999) sejam eliminadas desigualdades injustas, a aplicação da seletividade ao ICMS terá especial relevância dado o caráter regressivo dessa exação e o impacto que tal imposição fiscal provoca nas condições econômicas e sociais das camadas mais pobres da população ao serem oneradas mercadorias e serviços essenciais à sobrevivência digna. Desse modo, a não adoção da seletividade pelos Estados e Distrito Federal na instituição e cobrança do ICMS, embora admissível pelo ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, estará sujeita a processo de justificação com maior ônus argumentativo, a fim de que venham a ser explicadas

as razões pelas quais o Estado decidiu por não utilizar a graduação de alíquotas que aproxima o ICMS da capacidade contributiva do consumidor final.

Outra característica da aplicação da seletividade na instituição e cobrança do ICMS diz respeito à sua menor amplitude quando comparada com o IPI. Conquanto caibam aos Estados e ao Distrito Federal a determinação das alíquotas de ICMS, tal fixação estará sujeita às balizas impostas pela CRFB/88, a saber, a padronização das alíquotas mínimas, máximas e interestadual mediante Resolução do Senado Federal. Dessa forma, defende-se que mesmo que os Estados e o Distrito Federal decidissem pela utilização da seletividade, as alíquotas impostas não poderiam ser menores que aquelas aplicadas nas operações interestaduais.

### 3.5.2 Incongruências na aplicação da seletividade em face da legislação do Estado do Rio de Janeiro

A legislação do Estado do Rio de Janeiro adotou a seletividade na graduação de suas alíquotas de ICMS. Em assim sendo, ao adotar a seletividade, está o referido Estado constitucionalmente vinculado ao critério da essencialidade, de forma que sobre mercadorias essenciais deveria ser aplicada alíquota zero, alíquotas moderadas deveriam incidir sobre mercadorias úteis ou necessárias e maiores alíquotas deveriam ser reservadas àquelas supérfluas ou de luxo. No entanto, a análise da legislação fluminense do ICMS nos permite concluir pela utilização incorreta do aqui analisado subprincípio

Vejam, como exemplo, a tributação dos itens pertencentes à cesta básica. Definidos na Lei estadual nº 4.892, de 01 de novembro de 2006,<sup>50</sup> os produtos que compõem a cesta básica estão sujeitos, nos termos do Convênio nº 128, de 20 de outubro de 1994, a uma alíquota mínima de 7% nas saídas internas promovidas por produtor ou fabricante, apenas sendo consideradas isentas para fins de ICMS, de acordo com a Lei nº 3.188, de 22 de fevereiro de 1999, as operações de saída de produtos que compõem a cesta básica promovidos por estabelecimentos varejistas diretamente ao consumidor. Tal limitação faz com que o ônus tributário incidente sobre a cesta básica seja aumentado, o que impacta o preço final dos alimentos a ser pago pelo consumidor.

---

<sup>50</sup> Dentre os itens que compõem a cesta básica no Estado do Rio de Janeiro estão: feijão, arroz, açúcar cristal e refinado, leite líquido ou em pó, café, sal de cozinha, gado, aves, bem como produtos comestíveis resultantes de sua matança, pão francês até 200 gramas, óleo de soja, farinha de mandioca, farinha de trigo, massa de macarrão, sardinha em lata, salsicha, linguiça, mortadela, charque, pescado, alho, margarina vegetal e fubá de milho.

Ideal seria que a não tributação pelo ICMS relativamente às mercadorias que compõem a cesta básica se desse em toda a cadeia produtiva. De acordo com Rozane Siqueira, José Nogueira e Evaldo de Souza (2001), a existência de múltiplos impostos e alíquotas na tributação sobre o consumo, assim como a incidência sobre insumos e nas várias etapas da produção, faz com que o ônus real dos impostos indiretos seja diverso daquele defendido pelos formuladores de políticas econômicas ou desejado pela sociedade. Para produtos essenciais como alimentos, as famílias acabam por assumir alíquotas efetivas de tributos indiretos que podem chegar a 25,5% do preço final cobrado ao consumidor.

Também merece menção a tributação de medicamentos no Estado do Rio de Janeiro, sujeitos à alíquota de ICMS de 18%, acrescida do adicional de 2% ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECF). Tal alíquota se mostra extremamente elevada já que, nos termos do art. 196 da CRFB/88, a saúde é reconhecida como direito de todos, sendo inclusive garantido o acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. Apesar das políticas públicas para assegurar o fornecimento de medicamentos, não é possível sua distribuição universal, razão pela qual a carga tributária incidente sobre a venda de medicamentos impacta a concretização do direito à saúde, cuja essencialidade é evidente.

A alíquota aplicável aos medicamentos no Estado do Rio de Janeiro confirma a tendência nacional de não graduar esse tipo de mercadoria em conformidade com o critério da essencialidade. De acordo com o artigo de Luís Carlos de Magalhães publicado pelo IPEA (2001), a alíquota média efetiva de ICMS incidente na aquisição de analgésicos é de 22,84%. Na aquisição de medicamentos cardiovasculares, hormônios e anti-hormônios que combatem doenças crônicas como hipertensão e diabetes, a alíquota média efetiva de ICMS é de 22,54%, o que demonstra que o ICMS corresponde a mais de 1/5 do preço final cobrado do consumidor na aquisição de medicamentos de uso contínuo.

Outro exemplo de aplicação incorreta da seletividade no Estado do Rio de Janeiro diz respeito aos itens que compõem o material escolar<sup>51</sup> sujeitos à alíquota de 18%<sup>52</sup>. De acordo com o art. 205 da CRFB/88, a educação é direito de todos e dever do Estado e da família. Também o art. 208, inciso VII da Constituição determina ser dever do Estado o atendimento

---

<sup>51</sup> Conforme Decreto nº 36.376, de 18 de outubro de 2004, os seguintes itens são considerados material escolar: cola e outros adesivos preparados a base de polímeros, cadernos, caneta esferográfica, canetas e marcadores com ponta de feltro, lapiseiras, lápis e giz.

<sup>52</sup> O Decreto nº 44.858, de 27 de junho de 2014, concedeu crédito presumido de ICMS de 12% sobre o valor de operação de saída interna ou destinada a não contribuinte do ICMS de mercadorias consideradas material escolar à empresa industrial sediada no Estado do Rio de Janeiro, desde que tal empresa esteja habilitada junto ao programa RIOESCOLAR. Tal benefício estará em vigor até 31 de outubro de 2024, atendidas as condições previstas no decreto.

ao educando nas etapas de educação básica por meio de programas suplementares de material didático-escolar, o que poderia embasar o argumento no sentido de sua essencialidade, e da necessidade, portanto, de serem aplicadas alíquotas menores de ICMS quando da comercialização de itens que integrem o material escolar.

Não poderíamos deixar de mencionar a aplicação da seletividade nas operações relativas à energia elétrica. Considerada mercadoria pela LC nº 87/96, a energia elétrica é imprescindível à população, para a produção e prestação de serviços. No Estado do Rio de Janeiro, é tributada conforme alíquotas ascendentes que variam de acordo com a quantidade de quilowatts mensais consumidos. Ocorre que tal escalonamento progressivo de alíquotas não é suficiente para que possa ser verificada a correta aplicação da seletividade em razão da essencialidade, já que conforme a Lei nº 2.657/96, estarão sujeitas à alíquota de 18%, acrescida de 2% de adicional ao FECP<sup>53</sup> as operações com energia elétrica até 300 quilowatts mensais. Operações de 300 a 450 quilowatts mensais estão sujeitas à alíquota de 27% e 4% de adicional ao FECP, enquanto operações acima de 450 quilowatts mensais estão sujeitas à alíquota de 28% e 4% de adicional.

Por fim, podemos citar como exemplo de utilização inadequada da seletividade na cobrança do ICMS no Estado do Rio de Janeiro a tributação incidente sobre serviços de comunicação<sup>54</sup>. Também considerado essencial nos termos da Lei nº 7.783/89, o supramencionado serviço está sujeito à alíquota de ICMS de 28%, acrescida de 4% ao FECP<sup>55</sup>. Por ser essencial, não deveria o aqui mencionado serviço ser tributado em patamar tão elevado, o que poderia consistir em óbice à sua utilização pela parcela da população com menor capacidade contributiva.

À exemplo do que ocorreu com a graduação de alíquotas conforme a seletividade no IPI, questiona-se no RE 714319, também com repercussão geral reconhecida, a constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista alíquota de 25% a título de ICMS no fornecimento de energia elétrica e superior a 17% nos serviços de telecomunicação. Alega-se que mesmo considerando o caráter não obrigatório da seletividade no ICMS, ao adotar o legislador estadual o subprincípio, o mesmo estaria obrigatoriamente vinculado ao critério da essencialidade, de forma que maiores alíquotas apenas podem ser reservadas às

---

<sup>53</sup> De acordo com a legislação de referência, as operações residenciais até 300 quilowatts estão isentas do adicional de 2% ao FECP.

<sup>54</sup> A LC nº 87/96 entende por serviço de comunicação aquele prestado por qualquer meio, incluindo a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza.

<sup>55</sup> Serviços de telefonia fixa residencial estão isentos do adicional ao FECP.

mercadorias e serviços supérfluos, categoria na qual não podem ser enquadradas as operações com energia elétrica e a prestação de serviços de telecomunicação.

### 3.6 Seletividade como instrumento de justiça tributária na imposição indireta

A justiça na tributação será alcançada por meio da observância do princípio da capacidade contributiva e também através da análise dos efeitos econômicos e sociais causados pelo sistema tributário em face de seus contribuintes. Se considerarmos que a expressiva participação dos impostos indiretos na composição da carga tributária nacional faz com que o sistema tributário adquira característica regressiva, uma vez que a imposição indireta, não atrelada às características do consumidor final, incide de forma proporcional sobre produtos, mercadorias e serviços, de modo que o montante de tributo a ser pago pelo contribuinte de fato será o mesmo, tanto para ricos e pobres, o que faz com que o ônus tributário seja inversamente proporcional à renda disponível, será forçoso concluir que deverão ser utilizados todos os mecanismos constitucionalmente possíveis para a mitigação de tal regressividade tributária, dentre os quais está incluída a seletividade.

Aqueles que criticam a seletividade argumentam que sua adoção favoreceria tanto pobres quanto ricos, já que os bens essenciais e necessários usualmente tributados de forma menos gravosa também são consumidos pelas famílias com maior poder aquisitivo, haja vista que os gastos com consumo, embora tendam a diminuir à medida em que a renda aumenta, não declinam totalmente em termos absolutos. A despeito da seletividade tributária realmente apresentar essa desvantagem, Richard Bird (2007), ao estudar a tributação incidente sobre o consumo em vários países, assinalou que em muitos lugares foi possível determinar quais eram os produtos e mercadorias mais comumente consumidos por faixa de renda, de forma a estabelecer uma relação entre padrão de consumo e classe social. Em assim sendo, seria possível utilizar a seletividade de alíquotas apenas para os produtos e mercadorias que estivessem incluídos no padrão de consumo das classes sociais mais sacrificadas, com vistas a diminuir o benefício às classes mais ricas que a redução linear de alíquotas pode representar.

Ademais, argumenta-se que a seletividade acarreta grandes perdas na arrecadação, apenas contribuindo de forma moderada para a melhoria do perfil distributivo da imposição indireta. Mais uma vez questões concernentes aos possíveis arranjos tributários estão permeadas pelo binômio eficiência/justiça. Enquanto considerações de eficiência apontam

para a adoção de alíquotas uniformes na imposição indireta, a preocupação com questões de justiça demanda que algum grau de progressividade por meio de variações de alíquotas na tributação sobre o consumo seja implementado. Como relatado por Ana Barbosa e Rozane Siqueira (2001), uma das questões centrais na literatura da teoria da tributação ótima<sup>56</sup> é a discussão acerca da seletividade das alíquotas dos tributos incidentes sobre o consumo de mercadorias e serviços.

De acordo com as supramencionadas autoras (2001), as quais desenvolveram modelo econômico de tributação incidente sobre o consumo para o Brasil, a estrutura ótima da imposição indireta deveria ser caracterizada pela seletividade de alíquotas. As classes sociais de baixa renda apresentam uma ampla participação, em relação à sua despesa total, no consumo de bens qualificados como necessários e as alíquotas ótimas para esses bens, portanto, deveriam ter valores mais baixos do que as praticadas para outros bens. Sendo assim, uma variação nas alíquotas de impostos sobre os bens afetaria a distribuição de renda real entre as famílias. A extrema desigualdade de renda que caracteriza a sociedade brasileira reflete-se nos padrões de consumo, o que justificaria a seletividade na estrutura de tributação sobre o consumo.

Ainda de acordo com Ana Barbosa e Rozane Siqueira, precisar o grau de seletividade do sistema tributário ou indicar quais bens deveriam ter alíquotas maiores do que outros dependerá do conjunto de instrumentos tributários disponíveis para o governo, da forma como os consumidores se diferenciam uns dos outros, das estruturas de preferências de consumo e das ponderações sociais associadas ao bem-estar de diferentes consumidores e grupos de renda. Não obstante, a tributação seletiva incidente sobre bens e serviços pode ter um papel importante no alcance de objetivos redistributivos, na medida em que grande parte da desigualdade na distribuição de renda é também acompanhada por diferenças nos modelos de consumo entre grupos de renda.

Outros estudos realizados no Brasil demonstram a importância da seletividade como instrumento redutor, ainda que imperfeito, da regressividade na tributação indireta. Conforme Vianna et al (2000), o fato de vários Estados não utilizarem a seletividade de forma criteriosa na cobrança do ICMS, tributo indireto com maior representatividade em nossa carga

---

<sup>56</sup> Os estudos sobre tributação ótima utilizam modelos econômicos para avaliar a eficiência e a equidade de um sistema tributário. Considerações sobre equidade na teoria da tributação ótima estão associadas a uma função de bem-estar social, a qual depende da ponderação dada às preferências dos diversos agentes econômicos. Nesse caso, quanto maior o grau de preocupação do governo ou sociedade com os agentes mais pobres, menor a variação da demanda dos agentes ocasionada pelo imposto ótimo. Sendo assim, a estrutura de tributação ótima é aquela que pondera os objetivos almejavéis em qualquer sistema tributário: eficiência e equidade. (BARBOSA e SIQUEIRA, 2001, p.3).

tributária, faz com que a tributação sobre o consumo seja extremamente regressiva. Para os autores, o sistema tributário nacional, da maneira como estruturado, no mínimo não contribuiria para a redução dos níveis de desigualdades social no País, já que a excessiva tributação sobre o consumo faz com que o ônus tributário recaia acentuadamente sobre produtos essenciais como alimentos, cuja participação no orçamento das famílias pobres é bastante significativa.

Para Afonso, Araújo e Vianna (2004), o consumo compromete parcela maior dos rendimentos dos contribuintes pertencentes às classes de renda mais baixas quando comparadas com as classes mais altas, as quais alocam seu excedente de consumo em poupança. Em assim sendo, os tributos incidentes sobre produtos, mercadorias e serviços impactam a renda dos mais pobres de forma importante, razão pela qual a tributação deve diferenciar padrões de consumo. Concretamente, isto significaria a fixação de alíquotas reduzidas para produtos com alta representatividade no orçamento dos contribuintes de baixa renda. Para os autores, embora a distinção das alíquotas conforme a essencialidade dos bens não garanta a eliminação da regressividade própria dos impostos indiretos, tal problema pode ser atenuado quando se praticam alíquotas menores sobre bens e serviços consumidos pela população de baixa renda.

Ainda, as pesquisas de Pintos-Payeras (2010) demonstraram que as famílias que recebem até R\$400,00 mensais destinam, em média, 41,23% de sua renda para pagar despesas com alimentação, 23,30% com habitação, 11,95% para transporte e 6,87% com vestuário. A concentração das despesas das famílias mais pobres traz importantes implicações sobre o perfil distributivo dos tributos indiretos, uma vez que quanto maior a renda familiar, mais uniformemente se distribui o percentual da renda empregado para cada grupo de despesa. Por tal característica, quanto maiores forem as alíquotas incidentes sobre itens de consumo essenciais como alimentação e moradia, mais expressiva será a regressividade da tributação indireta.

Por todo o exposto, a utilização de alíquotas seletivas no IPI e ICMS é importante para atenuação da regressividade intrínseca da imposição indireta e aproximação dessa forma de tributação com a capacidade contributiva. A falta de tratamento ordenado pelo legislador faz com que o subprincípio da seletividade seja menos efetivo, o que acarreta a piora do perfil distributivo do sistema tributário nacional. Por essa razão, ao serem determinadas as alíquotas do IPI e do ICMS, partindo-se da premissa que o legislador estadual decidiu pela sua utilização para o imposto incidente sobre mercadorias e serviços, deve ser realizada classificação coerente dos itens sobre os quais incidirá a imposição fiscal, os quais, não

apenas entre elementos do mesmo gênero, mas também conjuntamente apreciados, devem respeitar a essencialidade.

### 3.7 **Imposição indireta e sua relação com a justiça tributária**

Bankman e Weisbach (2005) afirmam que a decisão mais relevante a ser tomada em sede de política tributária consiste na escolha entre fazer incidir tributos sobre a renda ou sobre o consumo, assunto esse, segundo os autores, debatido de Thomas Hobbes a Stuart Mill sem que tenha sido apresentada uma solução definitiva à questão. A adoção da base tributária “consumo” tem por fundamento a ideia de que a tributação deve incidir sobre o que o indivíduo retira da sociedade, o que ele consome, e não sobre o que ele acrescenta, o que ele investe. Implícita nesta concepção está a premissa de que a poupança representaria ato vantajoso para toda a comunidade, enquanto o consumo poderia ser encarado como atitude individualista. Dessa forma, os partidários da tributação sobre o consumo afirmam que tributar a renda reduziria não apenas o volume do que será destinado à poupança, mas também os ganhos dela provenientes, de modo que tributar o consumo equivaleria a não interferir nas decisões dos indivíduos acerca da formação de poupança e investimentos.

Sob a perspectiva da obtenção de receitas, é possível afirmar que a tributação sobre o consumo é capaz de alocar muitos recursos em prol do Estado, já que cada uma das fases da produção e do comércio de bens e serviços está sujeita à tributação. Via de regra, tributos incidentes sobre a renda e patrimônio não são plurifásicos, o que reduz o seu potencial arrecadatório. A imposição indireta também é considerada mais fácil de ser administrada, tanto pela possibilidade de utilização de técnicas de simplificação, quanto pelo fato da tributação sobre o consumo ser, de certa forma, oculta à população, uma vez que a pessoa que arca com o ônus tributário não tem visibilidade acerca de quanto o preço do produto, mercadoria ou serviço foi impactado pelos tributos.

A despeito das vantagens acima apontadas, a instituição e cobrança de tributos que incidam sobre o consumo não é isenta de críticas. Em primeiro lugar, alega-se que os tributos incidentes sobre o consumo são injustos por não submeterem à tributação a parcela de rendimentos proveniente dos chamados retornos do capital, o que favorecia aos mais ricos, únicos capazes de formar poupança, em detrimento dos mais pobres, os quais esgotam toda a sua renda no consumo de bens e serviços. Por definição, renda é o resultado da equação



consumo mais poupança, de forma que toda a renda auferida será consumida ou investida. Logo, tributar o consumo significa tributar a renda auferida, desconsiderada a parcela dos rendimentos destinada à poupança.

O fato da tributação incidente sobre o consumo não alcançar os rendimentos provenientes do capital traria importantes consequências sobre a estrutura da sociedade no que concerne à modulação dos efeitos não econômicos do acúmulo de bens. A riqueza não consumida é uma fonte independente de bem-estar aos indivíduos que a possuem e os muito ricos jamais irão consumir toda a sua riqueza. Por esta razão, a tributação incidente sobre o consumo jamais vai atingir essa parcela de bem-estar:

A riqueza traz benefícios que excedem o valor do consumo futuro. Riqueza representa segurança, prestígio e poder. Por essa razão, apenas a tributação incidente sobre a renda poderia alcançar essa riqueza e os benefícios a ela correspondentes e redistribuí-los de formas que nem mesmo um tributo altamente progressivo sobre o consumo poderia fazer (BANKMAN e WEISBACH, 2005, p. 14, tradução nossa).

Ademais, a tributação sobre a renda tem sido historicamente associada ao objetivo de realocar riqueza e renda dos mais abastados para toda a população. Esta é uma das razões pelas quais, mesmo em países em desenvolvimento, os quais poderiam obter receitas mais facilmente através da tributação incidente sobre o consumo, a tributação sobre a renda vem sendo mantida:

Considerando que os ricos consomem em média uma proporção muito menor dos seus rendimentos do que pobres, e que a tributação sobre o consumo, por definição, não alcança a renda não consumida, como pode ser considerada verossímil a afirmação de um tributo incidente sobre o consumo ser tão eficiente quanto um tributo incidente sobre a renda para atingir objetivos distributivos? (AVI-YONAH, 2007, p. 13, tradução nossa).

Finalmente, a imposição indireta não pode ser personalizada conforme as características do contribuinte de fato, senão de forma mitigada através das diferentes cargas fiscais impostas aos padrões de consumo. De acordo com Afonso, Araújo e Vianna (2004), a tributação ideal deve ocorrer conforme a renda disponível de um indivíduo por ser este o indicador mais visível da chamada capacidade de pagamento. Na medida em que a incidência tributária indireta ocorrerá independentemente dos atributos individuais do contribuinte, sem que seja possível ajustar o ônus fiscal à capacidade contributiva do consumidor final, a alíquota fixa incidente sobre determinado produto, mercadoria ou serviço gera igual montante de imposto a ser pago tanto pelo possuidor de renda elevada quanto por outro de renda menor,

de modo que o ônus tributário acaba por ser inversamente proporcional à renda do contribuinte e, portanto, regressivo.

A regressividade de um tributo, dessa forma, pode ser verificada não apenas quando suas alíquotas diminuem na medida em que cresce a base de cálculo, mas também todas as vezes em que é vislumbrada relação inversamente proporcional entre renda dos indivíduos e montante total de tributos pagos. Logo, será regressiva a incidência fiscal em que o percentual de comprometimento da renda com o pagamento de tributos seja maior conforme menor seja a renda disponível. Para demonstrar o caráter regressivo dos impostos indiretos os supramencionados autores propõem um exemplo numérico: suponhamos que determinado bem custe R\$100,00 e sobre ele incida alíquota de 20%; se existirem dois indivíduos, um com renda igual a R\$250,00 e outro com renda de R\$500,00, tem-se que para o primeiro o tributo representa 8% de sua renda total, enquanto que para o segundo esta proporção fica em 4%.

Assim, ao tomar como parâmetro a renda, a imposição indireta sempre terá característica regressiva na medida em que o montante de tributo a ser pago aumenta de maneira inversamente proporcional ao total de rendimentos. Ainda, a regressividade dos impostos indiretos também pode ser explicada pelo fato do próprio consumo diminuir em face da renda, haja vista que nas classes de renda mais baixa o consumo captura maior parcela dos rendimentos dos contribuintes, ao contrário do que acontece nas classes mais altas, as quais têm possibilidade de alocar seus excedentes de renda em poupança. Nesse sentido, o impacto da imposição indireta na renda dos contribuintes mais pobres será sempre maior, razão pela qual afirma-se a hipótese de os tributos indiretos serem naturalmente regressivos.

Em razão dessa regressividade intrínseca, por não submeter à tributação parcela dos rendimentos provenientes dos retornos do capital, bem como por seu limitado potencial de realização de justiça distributiva, conclui-se que a imposição indireta é inferior para fins de equidade vertical e horizontal, não atendendo de forma completa ao ideal filosófico liberal-igualitário constante da CRFB/88, de igual consideração com os valores da liberdade e igualdade.

Não é simples a adoção de uma proposta de tributação indireta justa. Como visto, nessa modalidade de tributação, a exação não é individualizada em conformidade com a capacidade contributiva do contribuinte, considerando-se, única e tão somente o fato tributável como signo presumível da capacidade de contribuir daquele que adquire bens, mercadorias ou serviços, o que faz com que a imposição indireta apresente característica regressiva. Ao passo que se mostra mais cômodo e eficiente tributar o consumo, tal forma de imposição acaba por gerar efeitos economicamente injustos. Dada a impossibilidade prática

de aferir-se a renda dos contribuintes no ato da compra de um bem ou serviço, é preciso que sejam considerados outros instrumentos para aproximação da imposição indireta de um ideal de justiça que seja aceito pela comunidade.

Um desses instrumentos é a seletividade, a qual ao fazer variar a alíquota de impostos indiretos em razão de determinado padrão de consumo acaba por aproximar a capacidade contributiva dos consumidores de mencionada forma de imposição. Embora entendamos ser a seletividade importante ferramenta de justiça na imposição indireta, há de se reconhecer que a mesma constitui instrumento imperfeito, haja vista que ao reduzir linearmente alíquotas sobre determinados gêneros, a seletividade pode vir a beneficiar ricos e pobres, de modo que a justiça na tributação não será alcançada exclusivamente através de sua aplicação.

Em assim sendo, para que o sistema tributário brasileiro possa ser considerado mais justo será necessário, além da utilização coerente da seletividade, que seja reduzida a participação da imposição indireta na carga tributária nacional, com o conseqüente aumento da tributação incidente sobre a renda e de suas feições progressivas, de modo que possa ser alcançado o equilíbrio entre as bases tributárias, restabelecida a observância ao princípio da capacidade contributiva como fundamento de justiça tributária e equalizados os efeitos econômicos e sociais que inevitavelmente são gerados pela tributação com os preceitos liberais-igualitários da CRFB/88.

Com o peso da incidência dos impostos indiretos em nosso sistema tributário nacional, nossa hipótese é desse sistema ser regressivo. Importante comprovar essa hipótese mediante a apresentação de alguns dados empíricos pesquisados, o que passamos a fazer no capítulo seguinte.

## 4 REGRESSIVIDADE DEMONSTRADA EMPIRICAMENTE

### 4.1 Considerações iniciais

É possível afirmar que a estrutura de um sistema tributário espelhará as preferências da sociedade no que tange aos valores subjacentes que irão determinar como devem ser alocados os frutos da cooperação social, de modo que deve haver correspondência entre a moldura do sistema tributário e a percepção de justiça da comunidade. Como visto, a regressividade tributária não é justificável por nenhuma das teorias da justiça, razão pela qual um sistema tributário regressivo será sempre injusto ante a inexistência de base filosófica para sua fundamentação. Ademais, ao falarmos de justiça na tributação será necessário compatibilizar as disposições do art. 3º e 145, parágrafo primeiro da CRFB/88, de modo a afastar arranjos do sistema tributário que estejam em desacordo com a premissa filosófica liberal-igualitária adotada pela Constituição.

Na medida em que a tributação não tem por única função a arrecadação aos cofres públicos, discussões sobre justiça tributária também devem considerar os efeitos sociais e econômicos produzidos pelos tributos. Sendo assim, ao falarmos de justiça na tributação será necessário compatibilizar o princípio da capacidade contributiva com a necessidade de construirmos uma sociedade justa e solidária, na qual seja erradicada a pobreza e reduzidas as desigualdades sociais. Por esta razão, um sistema tributário regressivo também poderá ser classificado como injusto por não observar a capacidade contributiva e por produzir resultados econômicos e sociais incompatíveis com os objetivos fundamentais de nossa República Federativa.

Defendemos nessa dissertação que, dada a natureza regressiva dos impostos indiretos quando considerada a renda como critério para determinação da capacidade de pagamento, se tal forma de imposição for predominante em nosso sistema tributário, todo o sistema acabará por também apresentar feição regressiva. Ademais, a utilização inadequada ou insuficiente de mecanismos de correção existentes dentro do sistema tributário, faz com que a regressividade de nosso sistema se torne ainda mais crítica. A carga tributária brasileira está amplamente baseada nos impostos indiretos, sendo esta a primeira hipótese para a regressividade do sistema tributário nacional. Além disso, a seletividade é utilizada de forma inadequada, bem como os impostos diretos apresentam perfil progressivo insuficiente para balancear a regressividade dos impostos indiretos. Nesse ponto, é importante demonstrar se as hipóteses

formuladas para explicar a regressividade do sistema tributário brasileiro podem ser empiricamente comprovadas, o que iremos fazer nesse capítulo.

#### 4.1.1 Funções da tributação

Falar de tributos equivale a falar de vida em coletividade. Nesse sentido, reduzir a atividade tributária à mera finalidade arrecadatória diminuiria a importância da tributação, na medida em que o financiamento do Estado não se esgota em si mesmo (VIOL, 2005). Por esta razão, uma das mais relevantes críticas que se faz ao estudo do direito tributário diz respeito ao seu caráter excessivamente técnico, o que teria acarretado seu descolamento da realidade sobre a qual incide e contribuído para um processo no qual o cidadão atua como financiador estatal, sem que seja percebida pelo contribuinte a relevância da tributação no alcance de objetivos econômicos e sociais pretendidos pela sociedade.

Sem sombra de dúvidas a tributação tem como função angariar recursos necessários às atribuições do Estado. Mesmo nas hipóteses em que haja discordância sobre quais são essas atribuições, algum nível de tributação parece ser universalmente aceito (AVI-YONAH, 2007). Ocorre que além de sua função de prover recursos aos cofres públicos, o fenômeno tributário deve ser compreendido como reflexo do pensamento da comunidade política sobre questões pertinentes a justiça, exercendo influência nos moldes da sociedade e sendo por estes mesmos moldes influenciado. A tributação é, portanto, mecanismo social, político e econômico relevante que permite ao Estado executar políticas públicas e influenciar comportamentos.

Através dos tributos são modeladas as alocações de recursos econômicos e impactados os mecanismos de distribuição de riqueza e de renda. Nesse sentido, a tributação possui função alocativa, estabilizadora e distributiva, surgindo a necessidade de rediscutirmos o papel da tributação e sua utilização como instrumento por meio do qual o sistema político põe em prática sua própria visão de mundo (MURPHY e NAGEL, 2005). A forma como um sistema tributário é estruturado espelha a organização política e econômica de determinada sociedade, bem como a concepção de justiça daquele grupo social.

##### 4.1.1.1 Função alocativa

Nas organizações políticas em que se deu a cisão entre Estado e propriedade, o livre mercado é percebido como meio mais eficiente para o fornecimento de bens e serviços necessários à vida em sociedade. Como demonstra Musgrave (1980), o mercado funciona por meio de um sistema de preços baseado na oferta e demanda, no qual os consumidores demonstram suas preferências por bens e serviços cujo consumo é classificado como rival, o consumo por um indivíduo impede o consumo por outro; e exclusivo, retiram-se dos benefícios decorrentes da fruição de determinado bem ou serviço aqueles indivíduos que não podem pagar seu preço.

Ocorre que nem todos os bens sociais terão por característica tal contorno rival e exclusivo. Existem aqueles que não poderão ser fornecidos a um determinado indivíduo a não ser que sejam, necessariamente, colocados à disposição de todos. Por esta característica intrínseca, tais bens e serviços não obedecem à lógica de mercado uma vez que seu consumo não implica em diminuição de utilidade para as demais pessoas que vierem a usufruí-los, não sendo possível limitar seu acesso.

O perfil não rival e não exclusivo de certos bens e serviços faz com que o mercado não consiga estabelecer o preço correto a ser cobrado pelo seu fornecimento, bem como falhe em obter pagamento voluntário por todos aqueles que deles se beneficiam (MUSGRAVE, 1980). Uma vez que alguns desses mencionados bens são de extrema relevância para a sociedade, não podendo, portanto, serem deixados de lado, e sendo o mercado ineficiente em propiciar seu fornecimento, faz-se necessário que outro agente deles se encarregue. Da falha do mercado em desempenhar todas as funções econômicas surge a necessidade de atuação estatal para guiar, corrigir e suplementar certas atividades.

Em assim sendo, define-se a função alocativa, tomando por base as lições de Musgrave (1980), como sendo a capacidade do Estado em alocar os recursos necessários para que sejam disponibilizados bens e serviços que não podem ser fornecidos pelos agentes privados através do livre mercado. A tributação, ao viabilizar a transferência de recursos da iniciativa privada para o setor público, bem como ao determinar sobre quem a imposição fiscal irá incidir de forma mais ou menos acentuada, é essencial ao exercício da função alocativa, interferindo, portanto, nos resultados iniciais do mercado.

Como ensina Andréa Viol (2005), faz-se importante ressaltar que além da transferência de recursos do setor privado para o público, a função alocativa da tributação tem o condão de influenciar a própria alocação privada. Incentivos tributários, por exemplo, concedidos a setores ou regiões específicas demonstram o poder da tributação em deslocar

investimentos. Outro importante reflexo da função alocativa da tributação pode ser percebido na estreita relação existente entre carga tributária e nível de bens e serviços que serão fornecidos pelo Estado. Isto porque quanto maior a atuação estatal, maior a transferência de recursos do setor privado para o setor público, alocação esta que será realizada em conformidade com uma escolha política em detrimento de uma escolha puramente econômica.

Por essa razão, o uso do sistema tributário como meio de intervenção nas alocações de mercado pela transferência de recursos ao Estado também levará em conta o *trade-off* existente entre eficiência e justiça, dada a constante ponderação acerca do montante que deve permanecer nas mãos da iniciativa privada e do que deve ser transferido ao Estado para a concretização de fins econômicos e sociais reputados legítimos pela sociedade.

Muito mais do que mecanismo de arrecadação, a tributação será crucial para que seja estabelecido o nível de bens e serviços públicos a serem fornecidos pelo Estado e o percentual de eficiência que uma sociedade está disposta a abrir mão para que determinados bens e serviços coletivos sejam fornecidos pelo Estado. A alocação de recursos pela via da tributação indica a relevância que determinada sociedade dá aos valores liberdade e igualdade quando reciprocamente considerados em decorrência de noções existentes sobre equidade, justiça e os limites de atuação estatal na sua concretização.

#### 4.1.1.2 Função estabilizadora

O Estado intervém na economia de diversas formas, muitas delas com vistas a corrigir as falhas do mercado e garantir estabilidade e crescimento econômicos. Dentre os instrumentos à disposição do Estado para modular a economia está a tributação, a qual pode ser usada para movimentar o setor privado na direção desejada pelo governo, bem como para recompensar atividades desejáveis e desincentivar àquelas consideradas desinteressantes ou prejudiciais (AVI-YONAH, 2007). Ainda, os tributos ajudam a moderar o consumo, reduzir pressões inflacionárias, assim como em momentos de recessão, favorecer a retomada do investimento e a geração de emprego e renda através da redução da carga tributária (VIOL, 2005). Sendo assim, por meio da política tributária o Estado atua para a estabilização de resultados econômicos, sobretaxando ou desonerando contribuintes a fim de interferir nos níveis de oferta e demanda na economia.

Em assim sendo, a tributação adquire função estabilizadora quando sua utilização tem por objetivo a minimização dos efeitos dos ciclos econômicos caracterizados pelas oscilações de produto, emprego, renda e preços na economia. Na medida em que os tributos sempre causarão algum nível de deformação no processo de formação de preços pelos incentivos ou sobretaxas fiscais, é importante que o sistema tributário disponha de mecanismos para que, em uma recessão econômica, por exemplo, seus efeitos não sejam agravados pela tributação ou que em um momento de crescimento acelerado, a tributação não atue como agente que venha a comprometer a estabilidade. Por este motivo, compreende-se a função estabilizadora da tributação como sinônimo de função econômica anticíclica.

#### 4.1.1.3 Função distributiva

Uma das discussões mais importantes no que diz respeito às qualidades de um sistema tributário consiste na contribuição que mencionado sistema é capaz de oferecer em face da concretização de ideais de liberdade e igualdade. Das relações entre o sistema tributário e a justiça será possível depreender a função distributiva da tributação, a qual promove ajustes na repartição de renda e riqueza entre os membros da sociedade para garantir conformidade com o que o grupo social considere justo. Embora várias teorias da justiça possam ser invocadas para legitimar ou refutar tal função distributiva da tributação, não se pode negar seu uso por vários Estados (AVI-YONAH, 2007).

Em uma economia capitalista, as decisões alocativas, em sua maioria, caberão ao mercado, o qual buscará atingir um sistema de alocação que possa ser qualificado como eficiente através do sistema de preços. No entanto, existe um *trade-off* entre eficiência e justiça, de forma que uma alocação eficiente promovida pelo mercado não necessariamente será também uma alocação justa. Em assim sendo, vários teóricos reconheceram caber ao Estado o exercício da função distributiva, a qual tem por objetivo reduzir a desigualdade de renda e riqueza decorrentes das alocações de livre mercado.

Relembrando as teorias da justiça abordadas no primeiro capítulo dessa dissertação, adeptos de uma filosofia política libertária irão defender que os resultados produzidos pelo livre mercado são justos e eficientes. Por isso, qualquer interferência estatal nas estruturas de alocação seria ilegítima, já que deve ser dada primazia à liberdade dos agentes privados e respeitadas suas escolhas. Mesmo entre os defensores de uma filosofia igualitária não há



consenso acerca do uso da tributação como meio para a efetivação de funções distributivas, alegando-se que a tributação deve ser tão neutra quanto possível, cabendo ao gasto público a concretização de fins redistributivos de renda e riqueza.

Em contrapartida, há aqueles que entendem ser o tributo um dos instrumentos possíveis para realizar justiça distributiva, haja vista que a tributação também é componente da política fiscal e sinalizadora de como o Estado e sociedade se posicionam quanto às suas preferências em termos de justiça. Por certo que uma tributação fortemente progressiva não atingirá seus fins se as políticas públicas forem majoritariamente orientadas às classes mais ricas. De igual maneira, uma tributação fortemente regressiva não poderá ser corrigida pelo gasto público. Será através da equilibrada combinação de tributos e políticas públicas que se dará eficácia à justiça distributiva (VIOL, 2005). Logo, se a tributação pode ser utilizada como ferramenta de distribuição, cumpre-nos reconhecer sua finalidade de estabelecer medidas que permitam uma maior retirada de recursos de certas camadas da população, mitigando-se pela tributação efeitos sociais e econômicos considerados indesejáveis.

A finalidade distributiva da tributação é uma das mais controversas dada sua íntima relação com o julgamento de valor que se possa ter acerca do que pode ser considerado socialmente justo. Entretanto, por integrar a política fiscal do Estado e, dessa forma, contribuir para o atingimento de objetivos considerados fundamentais na sociedade, a elaboração de um sistema tributário não pode desconsiderá-la, haja vista que negar a finalidade distributiva da tributação é o mesmo que afirmar a inexistência de relação entre tributação e a concretização de ideais de justiça.

#### 4.1.2 A imposição indireta na carga tributária e sua relação com a regressividade

Alega-se que o sistema tributário brasileiro é injusto dado seu perfil regressivo, decorrente da elevada participação na carga tributária do País de tributos indiretos incidentes sobre o consumo de bens, mercadorias e serviços. No Brasil, há ainda o problema da baixa progressividade do imposto de renda. Como visto, nos tributos indiretos o ônus tributário é transferido ao consumidor através do repasse ao preço das mercadorias e serviços. Tendo em vista que a repercussão do ônus fiscal ao consumidor ocorre independentemente de sua capacidade econômica para arcar com tal tributação, a tributação indireta estará sempre, de

alguma forma, descolada da capacidade contributiva do contribuinte, o que a torna problemática para fins de concretização da justiça na tributação.

De acordo com a RFB (2017), a carga tributária brasileira em 2016 aumentou pelo segundo ano consecutivo, atingindo o patamar de 32,38% do PIB, ainda inferior aos 33,66% alcançados em 2007, antes da crise econômica de 2008. O aumento da carga tributária ocorreu a despeito da redução de 3,5% do PIB em relação ao ano de 2015, reflexo da queda da participação de setores da economia como agropecuária – 4,3%, indústria – 4,0% e serviços – 2,6%. Muito embora a crise econômica de 2016 tenha gerado a retração da participação em relação ao PIB do IPI de 0,8% em 2015 para 0,67%, e do ICMS de 6,61% em 2015 para 6,60%, a carga tributária brasileira ainda é amplamente baseada nos tributos indiretos.

A arrecadação de tributos indiretos<sup>57</sup> equivaleu a 7,27% do PIB, em face de 6,79% de tributos diretos<sup>58</sup>. No ano de 2016, apenas o ICMS impactou sobre o PIB 6,6%, enquanto que o imposto de renda, principal imposto direto, registrou 6,18%, e isso em um ano em que a arrecadação de imposto de renda foi positivamente influenciada pelo Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT)<sup>59</sup>. A mesma tendência se verifica quando o percentual de arrecadação é utilizado como critério. Em 2015 e 2016, o imposto de renda correspondeu a, respectivamente, 17,06% e 19,08% da arrecadação. O IPI respondeu por 2,50% e 2,06%, enquanto o ICMS representou 20,59% da arrecadação em 2015 e 20,37% em 2016.

Os dados publicados pela RFB demonstram que o Brasil prioriza a cobrança de tributos indiretos em relação aos tributos diretos, nos quais a capacidade contributiva poderia ser melhor aperfeiçoada pela possibilidade de ajuste da exação às características pessoais do contribuinte. Tal opção pelos tributos indiretos realizada pelo Estado brasileiro é a principal causa da regressividade do sistema tributário. De acordo com Maria Helena Zockun (2016), famílias no primeiro decil de renda empregam 47% de sua renda no pagamento de tributos indiretos e 6% no de tributos diretos, de forma que 53% da renda familiar é utilizada no pagamento de tributos. Para o último decil de renda esses montantes são de 10% da renda em tributos indiretos e 12% em tributos diretos, o que perfaz 22% da renda familiar empenhada no pagamento de tributos.

---

<sup>57</sup> Percentuais equivalentes à participação do ICMS e IPI.

<sup>58</sup> Percentuais equivalentes ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e IRRF.

<sup>59</sup> Programa para a declaração voluntária da situação patrimonial de bens e direitos havidos no exterior em período anterior a 30 de junho de 2016.

Verifica-se, assim, que o peso da tributação indireta é muito mais elevado sobre as famílias mais pobres do que sobre as mais abastadas, de modo que a diferença a maior entre o que as famílias mais ricas pagam a título de tributos diretos não compensa o alto peso da tributação indireta incidente sobre o consumo de bens e serviços suportado pelas famílias mais pobres. Considerando que a maior parte da arrecadação no Brasil é proveniente dos tributos indiretos, o sistema tributário acaba por onerar mais as famílias pobres do que as ricas, o que perverte o fundamento de validade da tributação extraído do princípio da capacidade contributiva e produz resultados econômicos e sociais indesejáveis. Some-se a isso o fato de mecanismos do sistema tributário para a correção da regressividade, tais como a seletividade, serem utilizados de forma inadequada, bem como a baixa progressividade dos tributos diretos e termos um sistema tributário ainda mais regressivo e injusto, que coopera para o aumento da concentração de renda e de riqueza, da pobreza e da exclusão social.

#### 4.1.3 A renda como *proxy* adequado para aferição da regressividade

Antes de analisarmos os estudos que demonstram empiricamente a regressividade da imposição indireta no Brasil, a qual faz com que todo o sistema tributário nacional também acabe por possuir característica regressiva, mostra-se necessário examinar o critério que foi escolhido para a seleção dos estudos em comento. Via de regra, estudos que objetivam aferir a progressividade, proporcionalidade ou regressividade dos tributos e, conseqüentemente, de um determinado sistema tributário, utilizam o conceito da capacidade de pagamento, a qual pode ser demonstrada através da renda ou através dos gastos familiares.

Creedy (1997) questionou o critério da renda para determinação do caráter regressivo dos impostos indiretos. De acordo com o autor, o impacto distributivo dos tributos e do sistema tributário deve ser medido em termos de gasto familiar total, haja vista que o consumo seria indicador mais estável do que a renda para demonstrar o padrão de vida das famílias, sua capacidade de pagamento. Os gastos familiares guardariam pertinência com o conceito econômico de renda permanente, dada sua tendência de estabilização através da poupança ou do endividamento, o que levaria ao nivelamento dos padrões de consumo dos indivíduos ao longo do ciclo da vida.

Ainda, sustentou Creedy que a existência de poupança implica na necessidade de adoção de modelos de análise para períodos múltiplos ou ciclos de vida. Como as diferenças

nos padrões de poupança das famílias afetam apenas o fluxo temporal da tributação e do consumo, ao se considerar um único período para análise do impacto distributivo dos tributos, os gastos de consumo familiar forneceriam um parâmetro melhor que a renda. Por essas razões, defende o autor que os impostos indiretos não podem ser aprioristicamente classificados como regressivos, já que tal regressividade somente ocorrerá nas hipóteses em que a alíquota do imposto for maior para aqueles bens cuja participação na despesa do contribuinte for sistematicamente maior quanto menor for a despesa.

Ocorre que a utilização do gasto familiar como critério para determinação do perfil distributivo dos tributos é criticável. Em primeiro lugar, a renda é o parâmetro de riqueza a ser distribuído em uma sociedade. Ainda, a adoção do gasto familiar para tentar determinar o perfil distributivo dos impostos indiretos pode levar a uma errônea percepção da regressividade tributária, exatamente porque as diferenças de renda não foram consideradas no cálculo da tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços.

Ademais, há problemas empíricos não desprezíveis na determinação do que seja renda permanente. De acordo com Fernando Silveira (2010), para que o gasto familiar possa ser considerado indicador mais estável de capacidade econômica do que a renda, é preciso extrair das despesas correntes das famílias os chamados desembolsos globais, tais como aquisição de ativos, diminuição de passivos, aquisição de bens duráveis, manutenção familiar, etc. Por fim, as principais medidas de desigualdade (índice de Gini, linhas de indigência e pobreza) referem-se ao nível de renda, de modo que tal indicador se mostra útil na compatibilização de estudos acerca do perfil distributivo dos tributos e efeitos econômicos e sociais decorrentes de mencionado perfil.

Por essas razões, entendemos que a renda é o parâmetro mais apropriado para aferir a capacidade de pagamento, bem como para determinar os impactos distributivos da tributação indireta e, por conseguinte, do sistema tributário nacional. Quanto menor for a renda auferida, maior será o nível de consumo, de modo que mais pesadamente incidirão os tributos indiretos os quais tem por base os bens, mercadorias e serviços consumidos. Contrariamente, quanto maior for a renda, ainda que seja consumida a mesma quantidade média de bens e serviços que o consumidor de menor renda, o impacto proporcional sobre a renda será menor, em decorrência da formação de excedente após o pagamento dos tributos.

#### 4.2 Estudos sobre o perfil distributivo do sistema tributário nacional

#### 4.2.1 O trabalho de Eris et al e sua relevância histórica

Por sua relevância como um dos precursores ao estudar o perfil distributivo do sistema tributário nacional, iremos iniciar a presente seção com o detalhamento do trabalho de Eris et al<sup>60</sup> (1983). Referido estudo consistiu na avaliação de como a distribuição inicial de renda poderia ser influenciada pelos tributos. Apesar do trabalho em comento ser antigo, sua análise mostra-se relevante especialmente no que está relacionado às qualidades estruturais do sistema tributário e sua conexão com a justiça, características essas apontadas em 1983 e que continuam a ser corroboradas por pesquisas mais atuais.

Para os fins do trabalho foram examinados o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), IPI, Imposto de Importação (II), contribuições previdenciárias e o ICM<sup>61</sup>. Na medida em que a interferência dos tributos no perfil distributivo do sistema irá variar conforme seu grau de transferência para os preços, os autores consideraram em suas análises somente duas hipóteses: transferência nula, isto é, quando não há transferência alguma dos tributos para os preços, ou transferência total, hipótese em que o valor integral do tributo é transferido para a composição do preço final. A principal fonte de dados da investigação foi o Estudo Nacional de Despesa Familiar (ENDEF)<sup>62</sup> de 1974, a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD)<sup>63</sup> de 1976 e a amostra de declarantes do IRPF ano-calendário 1975.

Os autores listaram famílias das amostras acima mencionadas que pudessem ser consideradas representativas das demais famílias brasileiras e suas respectivas rendas, a fim de comparar o nível de rendimentos disponíveis em um cenário com todos os tributos com outro no qual os tributos eram suprimidos. Concluíram os autores pela regressividade do sistema tributário nacional, já que aqueles que ganhavam até dez salários mínimos mensais gastavam em média 24% de sua renda com o pagamento de tributos, enquanto que aqueles

---

<sup>60</sup> Os autores do estudo são Ibrahim Eris, Claudia Eris, Décio Kadota e N. R. Zaga.

<sup>61</sup> À época em que se deu a coleta de dados para o trabalho o imposto ainda era assim designado.

<sup>62</sup> Pesquisa domiciliar realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) nos anos de 1974 e 1975, de abrangência nacional, com o objetivo de coletar dados sobre orçamentos familiares e consumo de alimentos. A partir de seu desenho amostral e resultados foi construído o Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC).

<sup>63</sup> Estudo realizado pelo IBGE que investiga de forma permanente características gerais da população como educação, trabalho, rendimento e habitação e de forma variável temas como fecundidade, saúde, segurança alimentar, etc.

com mais de 100 salários mínimos de rendimentos pagavam em tributos o equivalente a 13,8% de sua renda.

Os autores chamaram atenção para a alta carga tributária suportada pelos estratos mais pobres da população, já que as famílias na primeira classe de renda, as quais auferiam até um salário mínimo mensal, suportariam ônus tributário que variava de 29% a 36% da sua renda total. Explicam os autores que a regressividade do sistema tributário nacional tem por causa a grande e ampla incidência de tributos indiretos que recaem sobre o consumo de bens e serviços. Ainda, os tributos diretos, embora progressivos, não conseguiam compensar a regressividade dos tributos indiretos, o que fez com que ao final, todo o sistema tributário acabasse por possuir característica regressiva.

Uma das inferências mais interessantes a respeito do sistema tributário nacional consistiu no fato de que a eliminação dos tributos não produziria impacto significativo na distribuição de renda das famílias. De acordo com a análise realizada, a supressão de todos os tributos elevaria a participação na renda total disponível dos 20% mais pobres de 2,39% para 2,55%. Isto não se daria, todavia, pela impossibilidade da tributação gerar efeitos distributivos, mas sim pela imensa desigualdade social então retratada na sociedade brasileira. Assim, muito embora as alíquotas incidentes sobre as famílias mais pobres fossem altas, sua eliminação não melhoraria de forma relevante seu nível de renda. Por esta razão, Eris et al afirmaram que o sistema tributário brasileiro não estava sendo utilizado como instrumento destinado a melhorar o perfil da distribuição de renda, o que apenas poderia ser alcançado através de sua radical transformação.

#### 4.2.2 O impacto da imposição indireta sobre os assalariados

O trabalho de Rodrigues (1998) tinha por objetivo investigar os efeitos do sistema tributário, conforme normas vigentes no ano de 1996, sobre o rendimento dos trabalhadores assalariados, de forma que pudesse ser revelado o real impacto dos tributos diretos e indiretos sobre os salários. De acordo com as informações fornecidas pelo autor, o sistema tributário dos anos 90 era caracterizado por uma alta taxa sobre o consumo e o trabalho, com o capital suportando pressão fiscal significativamente menor. A tributação direta sobre o trabalho se dava primordialmente pelas vias do IRPF e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha, sendo necessário, no entanto, também determinar a carga tributária

adicional incidente sobre o rendimento do trabalho oriunda da tributação indireta sobre o consumo.

A fonte de dados para o trabalho foi a Pesquisa de Orçamento Familiar (POF)<sup>64</sup> 1995-1996, na qual foram compilados dados da população das regiões de Belém, Brasília, Fortaleza, Goiânia, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba e Porto Alegre. Nessas áreas, encontravam-se quase 30% da população brasileira e 37,69% da população urbana nacional. Na definição das classes de rendimento mensal foram considerados dez grupamentos segundo o número de salários mínimos recebidos, de um até mais de trinta salários. Todo o estudo foi baseado no rendimento bruto salarial mensal e tinha por objetivo identificar o quanto do salário era desembolsado pelas famílias no pagamento de tributos diretos e indiretos. A soma dessas duas parcelas produziria a carga tributária total incidente sobre o salário por estrato de renda.

Para determinar a carga fiscal indireta, foram considerados os tributos que por sua natureza econômica e jurídica são transferidos aos preços. A cesta de consumo para cada faixa de renda foi composta pelo somatório das despesas com alimentação, habitação, vestuário, transporte, higiene, cuidados pessoais, assistência à saúde, educação, recreação, cultura, fumo e despesas diversas. Considerou-se que toda a renda auferida seria esgotada no consumo de bens e serviços, independentemente do nível de renda familiar.

Na quantificação da tributação direta foram computados não apenas o IRPF e as contribuições previdenciárias, mas também a provável translação para os salários do ônus tributário relativo às contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamentos que tenham como sujeito passivo o empregador. Calculou-se, portanto, a repercussão sobre os salários das contribuições do empregador ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). A base de cálculo para aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva mensal do IRPF de 1996 foi definida como sendo o rendimento bruto auferido, deduzidas a contribuição previdenciária do empregado e as despesas com educação e saúde.

Tomando por base o exposto, o autor constatou que o IRPF apenas afetava os cinco últimos níveis de renda, estando os demais inseridos na faixa de isenção. Logo, para fins de determinação da carga tributária direta, as cinco primeiras faixas de renda estariam sujeitas apenas às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários e ao FGTS. O

---

<sup>64</sup> Pesquisa que investiga hábitos de consumo, alocação de gastos e a distribuição de rendimentos da população das principais regiões metropolitanas do Brasil.

autor observou que o IRPF e as contribuições atuam em sentidos opostos. O IRPF tem feição progressiva, enquanto as contribuições, em razão do seu limite superior, imprimem caráter regressivo à tributação direta. Contudo, os valores finais encontrados para a carga tributária direta incidente sobre os salários demonstravam que o IRPF compensaria o efeito regressivo causado pelas contribuições previdenciárias, sendo a tributação direta, ao fim, progressiva.

O autor também concluiu pela existência de evidência empírica do caráter regressivo da tributação indireta. Para a primeira faixa de rendimentos, que comporta famílias que auferem até dois salários mínimos mensais, a carga tributária indireta totalizava 13,1% da renda das famílias, enquanto que para a última classe essa proporção era de 6,9%. A base de dados utilizada por Rodrigues o levou a concluir que o grau de progressividade dos tributos diretos foi suficiente para compensar a regressividade dos impostos indiretos, de forma que o autor defendeu existir efeito final progressivo<sup>65</sup> do sistema tributário sobre as famílias brasileiras, não sendo o mesmo, portanto, fator que contribuiria para a má distribuição de renda no país.

#### 4.2.3 Tentativa de aferir o grau de regressividade do sistema tributário brasileiro

Para Vianna et al<sup>66</sup> (2000), as inúmeras discussões acerca da necessidade de reformulação do sistema tributário enfatizavam apenas questões federativas e a eficiência tributária, sem que fosse dada atenção ao tema da justiça e a possibilidade de utilização dos tributos como ferramenta distributiva. Através de sua pesquisa, Vianna et al procuraram evidências sobre a regressividade da tributação indireta no Brasil. Para isso, foram utilizadas informações sobre o consumo das famílias das onze maiores regiões urbanas do País.

Os pesquisadores buscaram corrigir um problema geralmente observado nas amostras que têm por objetivo recolher informações acerca dos rendimentos nas famílias. Nos estratos inferiores de renda, para todas as áreas urbanas, o desembolso global geralmente supera o total dos recebimentos. Ou seja, as famílias de baixa renda acumulam déficits constantes em

---

<sup>65</sup> Neste ponto, faz-se importante mencionar o trabalho de Afonso, Araújo e Vianna (2004), os quais, ao revisitarem a pesquisa de Rodrigues, concluíram que o autor subestimou em grande medida a carga tributária indireta, especialmente para as primeiras faixas de rendimento. Ainda, no que respeita à carga tributária direta, Afonso, Araújo e Vianna apontam que os resultados estão condicionados pela hipótese de transmissão das contribuições devidas pelos empregadores aos salários, o que fez com que a carga tributária direta sobre a renda crescesse significativamente.

<sup>66</sup> Os autores são Salvador Vianna, Luís Magalhães, Fernando Silveira e Frederico Tomich.



seus orçamentos. Por essa razão, a renda das famílias mais pobres foi ajustada para que, no mínimo, pudessem ser suportadas as despesas de consumo declaradas. Adicionalmente, para a determinação da carga tributária foram reagrupadas as despesas familiares com o objetivo de contabilizar somente os gastos com os bens e serviços sujeitos aos tributos indiretos sob estudo.

De acordo com os autores, a carga tributária direta incidente sobre os rendimentos familiares mostrava que a estrutura de tais tributos é progressiva devido basicamente ao IRPF. A carga tributária direta das famílias que recebem até dois salários mínimos era pouco inferior a 2% de sua renda bruta, ao passo que para famílias com ganhos acima de trinta salários mínimos, a carga tributária direta perfazia, em média, cerca de 11% de sua renda.

Entretanto, os autores constataram que o grau de progressividade dos tributos diretos era insuficiente para produzir efeitos distributivos mais expressivos. Isto porque a carga tributária direta das famílias do último estrato de renda é seis vezes maior do que a do primeiro, enquanto o recebimento médio mensal familiar per capita é cerca de 37 vezes maior. Aceitando-se que um parâmetro de comparação da progressividade de um sistema tributário são as diferenças na distribuição de renda observadas entre famílias e indivíduos, a evidência encontrada sugere que o grau de progressividade da tributação direta é insuficiente para compensar o alto grau de desigualdade de renda na sociedade brasileira.

No que tange à determinação da carga tributária indireta, os autores observaram que a estrutura de dispêndios familiar é relevante na medida em que, principalmente em razão do ICMS, há grande variação do ônus fiscal segundo a mercadoria consumida e unidade da federação. De forma geral, as famílias com ganhos de até dois salários mínimos comprometeram de 91% a 93% do seu rendimento total em gastos com consumo. Por outro lado, as famílias com recebimentos superiores a trinta salários mínimos reduziram essa mesma participação de 64% para cerca de 60%. As famílias mais pobres alocavam a maior parte do seu orçamento no consumo de itens essenciais para sua sobrevivência, como alimentação, vestuário e habitação.

Os autores depreenderam que em todos os itens de despesa o peso da tributação indireta sobre a renda era maior para as famílias que ganhavam até dois salários mínimos. O total da carga de tributos indiretos suportado por essas famílias situava-se em patamar superior a 25% da sua renda líquida, sendo a alimentação o item de despesa em que os tributos indiretos apresentavam o maior peso para as famílias mais pobres. Em razão da expressiva tributação indireta incidente sobre o consumo de bens e serviços, especialmente bens e serviços que podem ser classificados como essenciais, os autores constataram que a

tributação indireta é regressiva em todas as áreas metropolitanas analisadas, existindo apenas diferenças regionais quanto ao grau de regressividade. O total de tributos indiretos consumia, em média, cerca de 27% da renda líquida das famílias que auferiam até dois salários mínimos. As famílias do último estrato de renda utilizavam apenas 7% de seus rendimentos em tributos indiretos. Ou seja, para cada real de renda das famílias mais pobres, pagava-se quase vinte e sete centavos em impostos indiretos. Em contraste, as famílias mais ricas pagavam um pouco mais de sete centavos.

Ainda de acordo com Viana et al (2000), embora a tributação direta tenha se mostrado progressiva em razão do imposto de renda, tal progressividade não foi suficiente para balancear a regressividade da tributação indireta incidente sobre o consumo, de forma que os autores concluíssem pela regressividade total do sistema tributário brasileiro, computados os perfis regressivo da tributação indireta em face do perfil progressivo da tributação direta. Por fim, os autores recuperaram os resultados apresentados em outros estudos que avaliaram o perfil distributivo do sistema tributário brasileiro com o objetivo de compará-los com os de sua pesquisa.

A evidência obtida por Eris et al (1983) apontava para uma carga tributária indireta semelhante à encontrada no trabalho de Vianna et al (2000), o que levou os autores a afirmarem que a regressividade da tributação indireta sobre o consumo tinha certa estabilidade, uma vez que mantida por um período superior a vinte anos que separava os estudos. Tais achados indicam que a regressividade do sistema tributário nacional, explicada pela significativa participação dos tributos indiretos na composição da carga tributária nacional, bem como pela progressividade insuficiente do imposto de renda para equilibrar o efeito regressivo da imposição indireta, pode ser um dos fatores que contribui para a manutenção dos níveis de desigualdade de renda e pobreza observados no País.

#### 4.2.4 Regressividade do IPI e do ICMS

De acordo com Afonso, Araújo e Vianna (2004), desde 1947, ano em que foi iniciado o registro sistemático das contas nacionais, verificava-se tendência ascendente da carga tributária brasileira. Tal crescimento foi significativamente impactado por três fatores: a reforma tributária de 1965/1967, a qual elevou a carga tributária brasileira ao patamar de 25% do PIB; a estabilização econômica experimentada a partir do plano real e a retomada do

crescimento após a crise cambial de 1999, o que levou a arrecadação ao recorde de 35,5% em proporção ao PIB em 2002. Além da análise quantitativa da carga tributária nacional, avalia-se, desde o ano de 1980, sua composição, sendo os tributos agrupados conforme as principais bases de incidência, a saber, comércio exterior, bens e serviços, patrimônio, renda e folha de salários.

Já em 1980, foram publicados estudos que demonstravam que os tributos indiretos sobre bens e serviços apresentavam participação de, aproximadamente, 40% da receita total arrecadada. A partir de 1990, tal participação ultrapassou a faixa dos 45%, chegando, em mais de um período, a representar metade da arrecadação global. A carga dos tributos indiretos, que na década de 80 atingiu, em média, 10,4% do PIB, elevou-se nos anos posteriores para cerca de 14%. Em 2002, mais de um quinto da receita tributária era proveniente do ICMS.

Constatada a participação substancial dos tributos indiretos na composição da carga tributária brasileira, Afonso, Araújo e Vianna (2004) resolveram testar o grau de regressividade do sistema tributário nacional, considerando em seu estudo que as alíquotas nominais dos tributos indiretos raramente coincidem com as alíquotas efetivamente pagas pelo consumidor em razão de sua multiplicidade e, sobretudo, pela sua incidência sobre os insumos.

Dessa forma, com vistas a determinar o mais precisamente possível a carga tributária total<sup>67</sup> e levando-se em consideração as razões acima descritas, os autores utilizaram as contas nacionais e a matriz insumo-produto<sup>68</sup> para calcular a incidência setorial efetiva dos principais tributos nacionais. Uma vez conhecendo as alíquotas efetivas seria possível simular o ônus fiscal suportado pelos contribuintes. Para tanto, seria preciso cotejar as informações setoriais com os dispêndios das famílias. Na determinação do grau de regressividade dos tributos indiretos, os valores dos mesmos, embutidos nos dispêndios familiares, foram tomados como proporção da renda bruta. As famílias, por sua vez, foram ordenadas segundo décimos de renda. Os resultados para o Brasil representam a média do que foi calculado em relação às regiões metropolitanas.

Em nível nacional, os autores estabeleceram que o grau de regressividade dos tributos incidentes sobre o consumo oscilava conforme dois fatores. O primeiro deles era a alíquota

---

<sup>67</sup> Os autores defendem que o IPI e o ICMS não podem ser considerados absolutamente neutros no que tange à tributação dos insumos, já que, mesmo nas hipóteses em que determinado produto seja isento da cobrança de tais impostos, não haverá direito a crédito dos tributos incidentes nas etapas anteriores, o que necessariamente os torna cumulativo em algum grau.

<sup>68</sup> Pesquisa que proporciona visão detalhada acerca da estrutura produtiva brasileira, permitindo avaliar o grau de interligação setorial da economia e os impactos de variações na demanda final dos produtos pela identificação dos diversos fluxos de produção de bens.

dos tributos indiretos, haja vista que sua regressividade intrínseca poderia ser atenuada se praticadas alíquotas reduzidas para os produtos com maior representatividade nos dispêndios das famílias mais pobres. O segundo fator a influenciar a regressividade dos tributos indiretos está relacionado à representatividade dos produtos por faixa de rendimento e a concentração de renda. Quanto mais representativos os produtos para as faixas de renda mais pobres, maior tende a ser o grau de regressividade da imposição indireta incidente sobre aquele produto.

Os autores entenderam haver indícios suficientes para comprovar a hipótese de que os impostos indiretos no Brasil são altamente regressivos. A tributação indireta consumiu 16,8% da renda dos 10% mais pobre da população, enquanto que para as famílias 10% mais ricas consumiu 2,0%. Além da regressividade observada em âmbito nacional, os dados do estudo apontam que a injustiça do sistema tributário tende a ser mais acentuada nas cidades mais pobres do País. O ICMS, por sua incidência ampla sobre mercadorias consumidas em maior grau pelas famílias mais humildes é o responsável por essa maior regressividade regional.

Quando a análise é realizada por tributo, vislumbrou-se que a menor discrepância de ônus fiscal suportado pelas famílias é observada em relação ao IPI, isto porque, em grande medida, tal imposto tem incidência limitada a bens industrializados. A carga tributária do IPI é de 1,4% para os 10% das famílias mais pobres e 0,11% para os 10% das famílias mais ricas. Em contrapartida, o ICMS foi o imposto que mais se mostrou regressivo, o que, para os autores, pode ser explicado pelo fato da seletividade de alíquotas conforme a essencialidade ser pouco utilizada para tal tributo. As famílias mais pobres suportavam incidência do ICMS em percentual de 10,22% de sua renda, enquanto que para as famílias mais ricas esse montante era de 1,28%.

#### 4.2.5 Regressividade tributária regional

Pintos-Payeras (2010) apresentou estudo com vistas a determinar a carga tributária incidente sobre a população brasileira levando em consideração as especificidades da legislação tributária de cada uma das unidades da federação. De acordo com o autor, os trabalhos que abordavam o perfil distributivo do sistema tributário nacional elegiam um único Estado para considerar as alíquotas de ICMS ou, alternativamente, generalizavam uma alíquota para cada Estado. Ao conduzir a análise dessa forma, não seriam capturadas as diferenças regionais na política tributária, imprecisão técnica que suas investigações

pretendiam corrigir pela utilização das alíquotas de ICMS de cada Estado, bem como pela consideração dos benefícios fiscais concedidos por cada um deles.

Demonstra o autor que a carga tributária direta média incidente sobre as famílias brasileiras era da ordem de 6,83%, sendo o imposto de renda o tributo mais progressivo. A segregação da carga tributária direta conforme regiões geográficas do País demonstrou que o ônus tributário direto no Rio de Janeiro chegava a 7,86% da renda. No centro-oeste, em razão da expressividade do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), o que se explica pelo grande número de funcionários públicos, a carga tributária direta era de 11,34%. As cargas de impostos diretos nas regiões norte e nordeste são aproximadas, equivalentes a 5%, e inferiores às demais regiões por conta do menor nível de renda nessas localidades.

A carga tributária indireta sobre a classe que auferia renda familiar de até R\$400,00 é de 21,01% da renda, ao passo que tal carga é de 10,14% para as famílias com rendimentos acima de R\$6.000,00. Pintos-Payeras (2010) demonstra que o ICMS é o tributo que mais impacta a renda das famílias, adquirindo, portanto, especial relevância na determinação do perfil regressivo da imposição indireta. Conforme a pesquisa do autor, a região Norte apresentou, nas duas extremidades de renda, a maior e a menor carga tributária indireta do País, sendo a do primeiro estrato equivalente a 24,45% e a do último estrato 8,69%. No Amapá, a carga tributária indireta para o grupo mais pobre da população chegava a 32,07% da renda. Logo após vinha Roraima, com carga indireta de 31,98%. No Paraná, a carga tributária indireta para as famílias com renda de até dois salários mínimos era de 17,16%, a menor do País. Não por coincidência a carga tributária de ICMS nessa localidade também era a menor do Brasil.

Concluiu o mencionado estudo que o sistema tributário brasileiro é regressivo dada a baixa participação dos impostos diretos incidentes sobre a renda na composição da carga tributária brasileira, os quais, apesar de serem progressivos, não são suficientes para compensar a regressividade dos impostos indiretos. Outra razão apontada pelo autor para a regressividade do sistema tributário nacional consiste na insatisfatória utilização da seletividade tributária, especialmente no que diz respeito ao ICMS, uma vez que o padrão de consumo das famílias mais pobres é mais onerado do que o padrão de consumo das famílias mais ricas.

#### 4.3 Estudos sobre regressividade na imposição indireta e justiça social

#### 4.3.1 Estudo do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social

O CDES realizou estudo intitulado *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional* (2009) que tinha por objetivo acompanhar os resultados decorrentes das políticas públicas universais, a fim de demonstrar de que forma os problemas que afetam a vida dos brasileiros e geram desigualdades poderiam ser minimizados. De acordo com a pesquisa, a tributação reflete de forma contundente a natureza estrutural das desigualdades no Brasil, na medida em que o regressivo sistema tributário nacional atua como instrumento de reprodução de injustiças, ao onerar de forma mais gravosa aos mais pobres quando comparados aos mais ricos, o que contribui para que a fragilidade social existente no Brasil seja perpetuada.

Conforme dados coletados, a regressividade do sistema tributário brasileiro está diretamente associada aos tributos indiretos incidentes sobre o padrão de consumo das famílias mais pobres, as quais obrigatoriamente, tem de gastar percentual elevado de seus rendimentos em bens e serviços. Ao decompor o ônus fiscal em direto e indireto, os pesquisadores afirmaram que os tributos diretos aumentam à medida em que a renda familiar se eleva, o que não ocorre com os tributos indiretos, intrinsecamente regressivos. Ademais, conforme ressalta o CDES, a progressividade dos tributos diretos é insuficiente para compensar o alto peso da imposição indireta no orçamento das famílias, o que assevera a regressividade do sistema tributário brasileiro.

De acordo com o estudo, a participação dos tributos indiretos na carga tributária brasileira é excessiva. Se comparados os indicadores nacionais com a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no Brasil, tributos incidentes sobre consumo, renda e propriedade representam, respectivamente, 46,1%, 20,6% e 3,8% da carga total<sup>69</sup> enquanto que nos países da OCDE, essas proporções são 31,6%, 35,8% e 5,3%. Para o CDES, maior participação na carga tributária deveria caber ao imposto de renda, considerado o mais importante dos tributos diretos por sua capacidade de garantir o caráter pessoal da imposição fiscal e a graduação conforme a capacidade contributiva. Não obstante, alerta a pesquisa, esse imposto tem sido mal utilizado no Brasil como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal.

---

<sup>69</sup> Percentuais equivalentes à participação na carga tributária à época em que se realizou o estudo. Os percentuais para 2016 são 47,39% para os tributos incidentes sobre o consumo e 19,97% para a tributação incidente sobre a renda.

A cobrança de tributos, afirmam os pesquisadores, está associada à ideia de que a sociedade deve garantir que todos os cidadãos tenham direito a ensino de qualidade, tratamento adequado de suas enfermidades, condições dignas de moradia, etc. Para tanto, deverá ser determinado o tamanho da contribuição de cada indivíduo, rateado o ônus fiscal conforme a capacidade de contribuir, para que sejam atendidos critérios de equidade. Respeitado esse princípio, o sistema tributário, além de fornecer recursos necessários para a execução das políticas públicas, pode se tornar instrumento importante de distribuição de renda e riqueza.

Por essa razão, o CDES recomendou que fosse dado início à reformulação do sistema tributário na direção da justiça fiscal e da equidade na distribuição da carga tributária, o que seria alcançado pela priorização do imposto sobre a renda e redução na participação da carga tributária dos impostos indiretos, maiores responsáveis pela regressividade do sistema. Defende o estudo que reformular o sistema tributário nacional é um passo necessário para que os investimentos públicos sejam orientados em direção ao desenvolvimento inclusivo e economicamente sustentável. Portanto, para além do aumento dos recursos disponíveis para políticas de investimento, o perfil regressivo do sistema tributário deve ser eliminado, a fim de que as duas pontas do processo, arrecadação e gasto público, sejam harmoniosamente articuladas.

#### 4.3.2 Estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

O trabalho *Equidade Fiscal no Brasil, Impactos Distributivos da Tributação e Gasto Social* realizado em 2011 pelo IPEA objetivava aferir o grau da equidade brasileira. Tomando por base a POF 2002-2003 e a PNAD 2008-2009 foram apresentadas as tendências distributivas e redistributivas do Estado brasileiro, tendo especial relevância a regressividade dos impostos indiretos, os quais, ao exercer peso excessivo sobre as camadas pobres e intermediárias de renda, acabam por gerar desigualdades sociais e econômicas.

O perfil distributivo do sistema tributário nacional foi determinado conforme análise da carga tributária direta e indireta incidente sobre as famílias. A incidência total dos tributos diretos foi apurada conforme rendimentos do trabalho auferidos, descontadas as principais deduções sobre eles incidentes, a saber, contribuições previdenciárias, despesas com saúde e educação. Através do padrão de consumo das famílias foi calculada a incidência indireta. No

caso do IPI e do ICMS, as alíquotas relativas a cada item de despesa, bem como os benefícios tributários concedidos para alguns produtos, sejam isenções, ou reduções de base de cálculo, foram obtidas a partir do regulamento aplicado pela União e pelos Estados.

O índice de Gini<sup>70</sup> calculado pela pesquisa revelou a dinâmica distributiva em cada um dos estratos de renda das famílias, acusando progressividade na tributação direta da renda. Contrariamente, foi apontada regressividade distributiva após a incidência dos impostos indiretos, de forma que foi estabelecida conexão entre imposição indireta, regressividade tributária e aumento da concentração de renda. O índice de Gini da renda pós tributação caiu 2,7% ao considerar-se os impostos diretos, sendo, porém, tal queda compensada pelo crescimento de mais de 4% do mencionado índice após a incidência dos impostos indiretos.

A pesquisa também comparou a repartição da carga tributária entre as famílias no período de 2002 até 2009. Para os 10% mais pobres, a carga tributária total consome cerca de 30% da renda, caindo continuamente até impactar menos de 12% da renda para o décimo mais rico da população. Para o IPEA, a expressiva participação de impostos indiretos sobre o consumo de bens e serviços é a principal causa da disparidade da carga tributária entre pobres e ricos no Brasil. Enquanto a renda dos mais ricos é 5,6 vezes superior que a dos mais pobres, a participação no pagamento de impostos indiretos pelos mais abastados é apenas 3 vezes superior. A situação é ainda mais crítica se a comparação for restringida aos décimos mais rico e pobre. A renda dos 10% mais ricos é 29 vezes superior que a renda dos 10% mais pobres, sendo que sua participação proporcional no pagamento de tributos indiretos é apenas 10 vezes maior que aquela suportada pelos mais pobres.

#### 4.3.3 Estudos do Fundo Monetário Internacional

De acordo com estudo formulado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) no ano 2000, o aumento das disparidades de renda entre os Países despertou o interesse de economistas profissionais para que fosse avaliado o papel das políticas fiscais na distribuição de renda, bem como a efetividade do sistema tributário e do gasto público como ferramentas distributivas nos países em desenvolvimento. Embora os dados encontrados nessa pesquisa

---

<sup>70</sup> Índice utilizado para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Numericamente, varia de zero a um. O valor zero representa a situação de igualdade total, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza.



não façam referência ao Brasil, a inclusão dos mesmos nessa dissertação se mostra pertinente em razão das similaridades existentes entre os Estados analisados e o nosso País<sup>71</sup>.

A pesquisa afirma que os sistemas tributários dos países em desenvolvimento constituem ferramentas distributivas não efetivas dado sua regressividade decorrente da dominância da tributação indireta incidente sobre o consumo em face da carga tributária de cada um dos países<sup>72</sup>. De modo geral, o estudo apontou que o coeficiente de Gini é negativamente impactado pela maior proporção de impostos indiretos em face dos impostos diretos no total de tributos arrecadados, bem como pela maior proporção de impostos indiretos em relação ao PIB. Em assim sendo, maior será a concentração de renda nos Países em que a tributação indireta prepondere sobre a direta, bem como nas hipóteses em que a imposição indireta assuma maior relevância na composição da carga tributária, dada sua regressividade.

A influência no coeficiente de Gini proveniente da relação impostos diretos, impostos indiretos e carga tributária é coerente com a literatura que aponta no sentido da progressividade da tributação incidente sobre a renda e da regressividade da tributação indireta incidente sobre o consumo, cabendo àquela, portanto, papel distributivo. Países como Indonésia e Malásia, os quais, de acordo com o FMI (2000), reduziram significativamente seu coeficiente de Gini, associaram à programas de redução de pobreza e desigualdade, alterações na legislação tributária que acarretaram o aumento da participação dos tributos diretos no percentual da carga tributária com a subsequente diminuição dos impostos indiretos incidentes sobre o consumo.

Em estudo mais recente formulado pelo FMI em 2015, o qual pretendia investigar as causas e consequências da desigualdade de renda no mundo, afirma-se que a mitigação da regressividade dos impostos indiretos através da utilização de impostos progressivos sobre a renda constitui importante medida de combate à desigualdade social e econômica. Entretanto, em vários países, inclusive países desenvolvidos, tem sido observado o aumento nos índices de desigualdade decorrente da existência de lacunas no gasto público e nos sistemas tributários, os quais estão se tornando menos progressivos, o que impacta sua capacidade de balancear as crescentes desigualdades do mercado. A progressividade dos sistemas tributários diminuiu uma vez que indivíduos e empresas com altos rendimentos agora arcam com

---

<sup>71</sup> Sistemas fiscais caracterizados por problemas de governança e administração, evasão tributária, predominância de tributos indiretos na carga tributária e menu limitado de tributos incidentes sobre a riqueza e sobre o capital (FMI, 2000, p.3).

<sup>72</sup> De acordo com a pesquisa, apenas treze dos trinta e seis países estudados possuíam sistemas tributários organizados de forma progressiva (FMI, 2000, p.35).

menores alíquotas de imposto de renda, ao passo que impostos indiretos sobre o consumo tiveram sua participação aumentada na composição da carga tributária.

Para o FMI (2015), a política fiscal desempenha importante papel na manutenção da estabilidade econômica e financeira, ajudando a evitar crises que possam vir a prejudicar desproporcionalmente a população mais pobre. Ao mesmo tempo, a política fiscal que tem por objetivo realizar distribuição e redistribuição de renda e riqueza eleva a participação das classes pobre e média na renda, o que estimula o crescimento. Dessa feita, concluiu o estudo que o papel distributivo da política fiscal deve ser reforçado pela maior dependência dos sistemas tributários de impostos sobre a renda e a propriedade em razão de seu caráter progressivo.

#### 4.3.4 Estudo da Oxfam Brasil

Os dados trazidos pela Oxfam Brasil (2017) acerca das desigualdades brasileiras são alarmantes. De acordo com a mencionada publicação, em 2017, os seis maiores bilionários brasileiros possuíam riqueza que equivalia a da metade mais pobre da população. Possuímos o terceiro pior índice de Gini da América Latina e Caribe, somos o décimo país mais desigual do mundo<sup>73</sup> e mais de dezesseis milhões de pessoas vivem abaixo da linha da pobreza no Brasil<sup>74</sup>. Se o índice para comparar a desigualdade for a riqueza ao invés da renda, a situação é ainda pior. Quase metade de toda a riqueza nacional (bens imóveis e bens financeiros) pertence ao 1% mais rico da população. Aumentada essa proporção para os 10% mais ricos, chega-se ao montante de 74%.

Embora após a promulgação da CRFB/88 possa ter sido constatada uma redução de 16% do índice de Gini para renda dos brasileiros e a melhoria das condições gerais de vida, dentre outros fatores, em razão da expansão dos serviços essenciais prestados à população, universalização do acesso à educação, estabilização da economia e aumento real do salário mínimo, a forma como está constituído o sistema tributário brasileiro representa um dos

---

<sup>73</sup> Dados do Relatório de Desenvolvimento Humano para o ano de 2016 elaborado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

<sup>74</sup> De acordo com World Development Group do Banco Mundial (2018), está abaixo da linha da pobreza aquele que vive com menos de USD 5,50 (cinco dólares e cinquenta centavos) por dia.

desafios estruturais a serem enfrentados no tocante à distribuição de renda e riqueza no País, na medida em que o efeito produzido pela tributação no Brasil coopera para sua concentração.

Para a Oxfam (2017), apesar da carga tributária brasileira estar no patamar de mais de 30% do PIB, o que poderia representar nível adequado de financiamento de gastos públicos direcionados ao melhoramento da vida da população, sua distribuição faz com que os mais pobres e a classe média paguem, proporcionalmente, muito mais tributos que pessoas com rendas muito altas. Fator de destaque da injustiça do sistema tributário brasileiro consiste na proporção entre impostos diretos e indiretos na composição da carga tributária. Quase metade de toda a receita tributária brasileira é formada pela tributação indireta, a qual, por estar atrelada a itens como alimentação, medicamentos, vestuário, transporte, onera de forma acentuada aos mais pobres que gastam quase a totalidade de sua renda na aquisição de tais mercadorias e serviços.

Consequentemente, a carga tributária brasileira acaba por sobrecarregar os detentores de menores rendas, sendo, dessa forma, regressiva. De acordo com os dados trazidos pelo estudo, os 10% mais pobres no Brasil gastam até 32% de sua renda em tributos, 28% dos quais são indiretos. Em contrapartida, os 10% mais ricos gastam 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos. Ao fazer incidir o ônus fiscal mais gravosamente sobre os mais pobres, a tributação indireta acaba por oprimir os mais pobres e aliviar os mais ricos, facilitando a acumulação de renda e patrimônio. Nem mesmo para aqueles que não queiram adotar como premissa a função distributiva da tributação seria possível admitir que os tributos assumam função inversa, aumentando o fosso entre ricos e pobres, contribuindo para a piora de indicadores sociais relacionados à concentração extrema de renda e riqueza.

#### **4.4 Por que a regressividade tributária é um problema?**

Não seria desarrazoado afirmar que o senso comum aponta no sentido da injustiça do sistema tributário brasileiro. Para além das preocupações relacionadas ao tamanho da carga tributária nacional, existem inquietações acerca de seus atributos qualitativos, sobretudo ante a fundada suspeita de sua iniquidade em razão da regressividade tributária, que faz com que a tributação incidente sobre os mais pobres seja mais elevada quando proporcionalmente comparada ao nível de tributação suportado pelos mais ricos. Em conformidade com os vários estudos aqui abordados, é possível concluir pela existência de evidências empíricas que

demonstram o caráter regressivo do sistema tributário nacional, decorrente da ênfase dada à imposição indireta na composição da carga tributária nacional, má utilização da seletividade, bem como a insuficiente participação dos tributos diretos no percentual de tributos arrecadados, os quais não conseguem balancear os efeitos regressivos gerados pela imposição indireta<sup>75</sup>.

Além da regressividade perverter o fundamento de repartição tributária escolhido pela Constituição por fazer incidir tributos de forma mais onerosa sobre aquele que possui menor capacidade contributiva, devem ser consideradas as implicações que a regressividade tributária produz quanto à concentração de renda e riqueza, e conseqüentemente, aumento da desigualdade e piora de indicadores sociais e econômicos. Desigualdades acentuadas e persistentes nos níveis de renda e riqueza podem acarretar grandes custos sociais. Os indivíduos inseridos em sociedades caracterizadas pela desigualdade extrema podem perder a confiança nas instituições, o que corrói a coesão social e, em última instância, coloca em risco a própria democracia.

A maior desigualdade também influencia as escolhas educacionais e ocupacionais dos indivíduos. De acordo com o FMI (2015), a desigualdade de renda limita a capacidade das famílias de baixa renda de se manterem economicamente saudáveis e acumularem capital físico e humano. Isso pode levar a um subinvestimento em educação, já que as crianças pobres acabam em escolas de baixa qualidade e são menos capazes de ingressar na faculdade. Como resultado, a produtividade do trabalho é menor. Ainda, a redução das desigualdades franqueia o acesso a direitos básicos a uma parcela maior da população. Menores níveis de desigualdade de renda estão associados a melhor qualidade no fornecimento de serviços essenciais, menores taxas de mortalidade infantil e maior expectativa de vida ao nascer. Também pode ser feita correlação entre combate às desigualdades de renda e violência, tendo em vista a ligação existente entre desigualdade e exclusão social.

Sob o viés econômico, a desigualdade afeta o crescimento e a sustentabilidade. Quando a participação nos rendimentos dos 20% mais ricos aumenta em 1 ponto percentual, o crescimento do PIB é 0,08% mais baixo nos cinco anos seguintes, o que sugere que os

---

<sup>75</sup> Para que se tenha um exemplo da baixa progressividade dos tributos diretos, para o ano de 2017, tributou-se a renda da pessoa física conforme quatro alíquotas diferentes que variaram de 7,5% a 27,5%. Indivíduos que auferiram mais de R\$1.903,99 por mês seriam tributados pelo imposto de renda, enquanto que aqueles que recebessem mais de R\$4.664,68 já estariam na faixa superior da tabela. Isso sem mencionar o tratamento favorecido que rendimentos provenientes do capital recebem em comparação com os rendimentos do trabalho assalariado. Por essas razões, questiona-se a efetividade do caráter progressivo do imposto de renda no Brasil, o que parece ter sido evidenciado nas pesquisas que buscaram aferir o grau distributivo dos tributos diretos e indiretos no País.

benefícios concedidos aos mais ricos não alcançam à população geral (FMI, 2015). O aumento da concentração de renda também pode provocar a redução da demanda agregada e prejudicar o crescimento, tendo em vista que os mais ricos gastam uma fração menor de suas rendas do que os grupos nos quais a renda é média ou baixa:

O crescimento é menos eficiente em reduzir a pobreza em países com altos níveis iniciais de desigualdade ou nos quais o padrão distributivo de crescimento favorece aos não pobres. Além disso, na medida em que as economias são periodicamente sujeitas a choques de vários tipos que prejudicam o crescimento, a maior desigualdade faz com que uma proporção maior da população seja vulnerável à pobreza (FMI, 2015, p. 9, tradução nossa).

Ao privilegiar a imposição indireta como principal fonte de arrecadação, o sistema tributário brasileiro se tornou um instrumento de intensificação da concentração de renda e da desigualdade (ZOCKUN, 2016). Ainda que tal concentração de renda tenha causas complexas e difíceis de desfazer, não cabe ao Estado estimular tal fenômeno pelas vias da tributação. Em verdade, consideradas as disposições constantes do art. 3º da CRFB/88, caberia ao Estado utilizar todas as ferramentas constitucionalmente previstas para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual seja garantido o desenvolvimento, erradicada a pobreza e reduzidas as desigualdades sociais.

Não cabe ao sistema tributário somente a função de angariar recursos, senão conformar as alocações dos bens sociais e os mecanismos de distribuição de renda e riqueza aos preceitos que regem a organização política e econômica da nossa comunidade. Mais de uma vez já foi sustentada por nós a relação espelho existente entre tributos e justiça, a qual será depreendida na imposição fiscal pela observância do princípio da capacidade contributiva e pela verificação dos efeitos econômicos e sociais gerados pela tributação. Tomada como base a matriz liberal igualitária extraída da Constituição, cabe a sociedade e ao Estado criar as estruturas institucionais necessárias para que as pessoas possam ter iguais liberdades e oportunidades. Nesse sentido, somente poderá ser considerado justo o arranjo tributário que contribua ou ao menos não interfira negativamente na eliminação de desigualdades injustas, razão pela qual um sistema tributário regressivo deverá ser rechaçado.

A regressividade é um problema de justiça tributária na medida em que tal característica do sistema tributário não encontra amparo nas teorias da justiça. A teoria utilitarista não consideraria admissível uma estrutura tributária que viola de forma tão flagrante a igualdade entre os cidadãos. Na perspectiva liberal, não poderia ser legitimado um arranjo tributário que interfere de forma tão gravosa na propriedade dos contribuintes,

especialmente daqueles que demonstram diminuta capacidade econômica para participar do financiamento das despesas estatais. Para as teorias liberal-igualitária e comunitarista, não poderia ser justificável um sistema tributário que ao invés de equalizar as desigualdades, as incrementa, sendo este o aporte filosófico adotado na CRFB/88.

A regressividade também é um problema para a eficiência do sistema, por não permitir que os tributos cumpram com suas funções alocativa e distributiva. Ao fazer incidir o ônus fiscal de forma mais gravosa sobre os mais pobres quando comparados aos mais ricos, a regressividade tributária impacta negativamente a capacidade do Estado em alocar recursos necessários para que sejam disponibilizados bens e serviços para a comunidade. Ainda, em um sistema tributário regressivo os tributos não atuam como instrumento de promoção de ajustes na repartição de riqueza entre os membros da sociedade, o que gera desigualdades. Ao tributar de forma mais acentuada aos mais pobres, a tributação acaba por oprimir aos mais sacrificados, facilitando a acumulação de renda.

No capítulo final, examinaremos as propostas de retificação da regressividade da imposição indireta, tais como a seletividade do IVA europeu, o *refundable tax* americano, o *sales tax credit* canadense e o imposto progressivo sobre o consumo. Também serão analisadas as propostas de reforma tributária que tramitam junto ao Congresso Nacional e a necessidade de implementarmos uma reforma tributária no Brasil que efetivamente enfrente a questão da injustiça do sistema tributário nacional.

## 5 CONSTRUINDO SISTEMAS TRIBUTÁRIOS MAIS JUSTOS

### 5.1 Paradigmas de justiça tributária na tributação indireta internacional

#### 5.1.1 A seletividade no IVA Europeu

Internacionalmente, as duas formas mais usuais de fazer incidir tributos sobre o consumo é através da instituição de impostos sobre vendas a varejo (IVV) e impostos sobre valor agregado (IVA). Comum nos Estados Unidos, o IVV, como o próprio nome indica, é recolhido no final da cadeia pelo varejista, no momento da venda de produtos e mercadorias ao consumidor final. Já o IVA irá incidir nos múltiplos estágios da produção de bens e serviços, tendo por base a diferença entre o valor dos bens e serviços que são vendidos e aqueles que foram comprados dos respectivos fornecedores, de forma que tal imposto tem por objetivo atingir a parcela que foi agregada, acrescida pelos agentes econômicos durante o ciclo de produção. Japão, Canadá e grande parte dos países europeus adotaram impostos sobre o consumo do tipo IVA.

Em operações comerciais típicas, as empresas, após comprarem bens e serviços de seus fornecedores, produzem bens e serviços modificados, aos quais são agregados valor através do uso de mão de obra, equipamentos e capital. Assim, se uma empresa adquire R\$100,00 em materiais e produz um produto vendido por R\$ 200,00, presume-se que tal produto tenha um valor agregado de R\$100,00. Entende-se que o valor agregado equivale aos salários pagos aos funcionários, mais qualquer parcela de lucro ou perda assumida pelos proprietários da empresa produtora (GAO, 1989). Impostos sobre valor agregado podem incidir não apenas sobre bens, mas também sobre serviços. Por essa razão, a base tributária de impostos do tipo IVA é mais ampla que a dos impostos sobre a venda a varejo.

Impostos do tipo IVA podem ser calculados pelos métodos da subtração e do crédito. A escolha da metodologia de cálculo do IVA irá impactar a forma como poderão ser manejadas as políticas tributárias. Na sistemática da subtração, calcula-se o imposto devido uma única vez, aplicando-se a alíquota devida sob a diferença encontrada entre o total de compras e o total de vendas realizadas em determinado período. Em contrapartida, no método do crédito, o IVA é calculado em cada operação de compra e venda, de forma que os cálculos

individuais deverão ser somados ao final do período de apuração para que seja, então, recolhido o montante de tributo devido, descontando-se o valor de impostos pagos nas operações anteriores. Na maior parte das jurisdições em que o IVA foi adotado, utiliza-se a metodologia do crédito para sua apuração, a qual, apesar de mais complexa para fins de administração, permite maior flexibilidade na concessão de incentivos e na diferenciação das alíquotas dos produtos e mercadorias.

Um dos objetivos em utilizar alíquotas diferenciadas no IVA consiste em mitigar a sua regressividade. Embora muitos defendam que a utilização de uma única alíquota no IVA seria mais desejável na perspectiva da administração e do *compliance* tributários, assim como mais eficiente para a arrecadação, mercadorias e serviços que sejam significativas no perfil de consumo das famílias mais pobres devem ser tributadas sob alíquotas mais baixas que a alíquota padrão, na medida em que não existem dúvidas sobre o caráter regressivo do IVA, existindo controvérsia, apenas, quanto ao grau de sua regressividade e ao melhor método a ser adotado para sua compensação (GAO, 1989).

Conforme George Carlson e Melanie Patrick (1989), a noção de que um imposto sobre o consumo é regressivo é baseada em estudos e pesquisas que demonstram que o percentual da renda empregado no consumo de bens, mercadorias e serviços declina conforme essa mesma renda aumenta. Em outras palavras, o consumo tende a absorver maior parcela da renda das famílias com menores rendimentos quando comparado com as classes médias e alta. Dessa forma, uma das formas de minorar os efeitos regressivos do IVA consiste em tributar bens necessários à alíquota zero ou alíquotas baixas, enquanto bens e mercadorias de luxo estariam sujeitos a alíquotas elevadas. Pelo fato de ser direta e facilmente compreensível, a seletividade possui apelo político substancial, razão pela qual tal método é o mais frequentemente utilizado para aliviar a regressividade dos impostos incidentes sobre o consumo do tipo IVA (CARLSON e PATRICK, 1989).

De acordo com o Council Directive 2006/112<sup>76</sup>, o qual estabelece preceitos a serem seguidos pelos países pertencentes à União Europeia quanto a instituição do IVA, está autorizada a utilização de alíquotas reduzidas<sup>77</sup>, abaixo, portanto, das alíquotas padrão que variam de 15% a 25%, para os seguintes bens e serviços, alguns dos quais passamos a listar: gêneros alimentícios e bebidas para consumo humano e animal; abastecimento de água;

---

<sup>76</sup> As decisões do Council Directive são vinculativas e devem ser implementadas nas legislações nacionais de todos os Estados-membro da União Europeia. Para que sejam feitas mudanças no regime do IVA europeu é necessária a aprovação unânime dos 27 Secretários de Estado e Finanças.

<sup>77</sup> Anexo III do Council Directive 2006/112.



produtos farmacêuticos para cuidados com saúde e prevenção de doenças; equipamentos médicos, aparelhos auxiliares e outros aparelhos normalmente destinados a aliviar ou tratar a deficiência para uso pessoal exclusivo dos deficientes; transporte de passageiros e de sua bagagem; livros, jornais e periódicos; limpeza urbana e atividades relacionadas à radiodifusão, telecomunicação e televisão.

Ainda, faculta-se aos Estados-membros da União Europeia a aplicação de alíquotas reduzidas de IVA para os serviços de fornecimento de gás natural, eletricidade e aquecimento, desde que não sejam identificados riscos à concorrência e ao livre mercado. Aos membros que, em 01 de janeiro de 1991, aplicavam alíquotas reduzidas a bens e serviços além daqueles listados no Anexo III, do Council Directive 2006/112, foi permitido continuar a utilizar tais alíquotas minoradas, desde que as mesmas sejam mantidas em patamar superior a 12%. É o que ocorre com Bélgica, Irlanda, Luxemburgo, Áustria e Portugal em operações que envolvam, por exemplo, carvão e diesel utilizados para abastecimento de veículos empregados na agricultura.

A utilização da seletividade está diretamente relacionada à percepção que determinada sociedade possa ter acerca do que pode ser compreendido como uma imposição fiscal materialmente justa. Tão complexa quanto à opção pela seletividade é a escolha sobre quais mercadorias e produtos as alíquotas deverão incidir mais ou menos gravosamente, de modo que nem mesmo em um bloco supostamente homogêneo como a União Europeia conseguimos encontrar um critério uniforme de mensuração das alíquotas seletivas<sup>78</sup>.

Tomemos, por exemplo, os gêneros alimentícios. Enquanto Reino Unido e Malta tributam tais itens à alíquota zero, Dinamarca e Hungria aplicam alíquotas de 25% e 27%, respectivamente. Medicamentos são tributados à alíquota zero na Irlanda e 25% na Suécia. A energia elétrica está sujeita a alíquotas entre os países do bloco europeu que variam entre 5% a 27%. Aparentemente, também os legisladores estrangeiros enfrentam dificuldades ao ordenar produtos e mercadorias que devem estar sujeitos a tratamento tributário diferenciado, o que faz com que a seletividade acabe por se tornar menos efetiva em seu papel de mitigar a regressividade dos tributos incidentes sobre o consumo.

### 5.1.2 *Refundable tax*

---

<sup>78</sup> Vide Tabela II do VAT European Commission para membros da União Européia.

À semelhança do que ocorre no Brasil, o IVV nos Estados Unidos, por ser a principal fonte de arrecadação tributária dos Estados, faz com que os sistemas tributários estaduais assumam característica regressiva, o que os torna fundamentalmente injustos por tirarem parcela muito maior das famílias de baixa renda e da classe média do que das famílias ricas. Combinados o imposto de renda estadual, os impostos incidentes sobre a propriedade e o IVV, a carga tributária estadual média por grupo de renda nos EUA é de 10,9% para os 20% mais pobres, 9,4% para os 20% que estão na classe média e 5,4% para o 1% mais rico (KADES, 2016).

As alíquotas efetivas de IVV variam de forma inversamente proporcional à renda em cada um dos Estados americanos, não sendo os impostos estaduais incidentes sobre a renda e propriedade capazes de balancear o efeito regressivo do IVV:

Como essa análise sugere, o fator principal para a regressividade da tributação estadual é o imposto incidente sobre vendas. Esse imposto por ser incidente sobre o consumo acaba por ser significativamente regressivo uma vez que os pobres consomem essencialmente toda sua renda, de forma que toda sua renda é tributada, enquanto que a porção de renda poupada pelas famílias mais ricas ou não é tributada, caso o Estado-membro não possua imposto de renda instituído, ou é tributada à alíquota relativamente baixa (KADES, 2016, p. 381, tradução nossa).

Alternativa comumente utilizada para redução da regressividade do IVV, os chamados *refundable tax* correspondem a créditos, usualmente operacionalizados via imposto de renda estadual<sup>79</sup>, que reembolsam os contribuintes pelo imposto pago no consumo de bens essenciais e necessários à subsistência, tendo como base a renda anual e o número de dependentes de determinada família. A característica de serem tais créditos restituíveis (*refundable*) é muito importante, já que os créditos não irão compensar o montante devido a título de imposto de renda estadual, e sim ser concedido ao contribuinte ainda que o mesmo não tenha adicional de imposto de renda a pagar.

Existem duas formas de concessão dos chamados *refundable tax*: através de créditos gerais ou de créditos específicos na aquisição de bens e mercadorias selecionados. O Estado americano do Maine concede créditos gerais no imposto de renda a título de abatimento do IVV, conforme o contribuinte seja solteiro, casado ou chefe de família, sendo a renda total auferida um dos critérios a serem observados para sua concessão (ITEP, 2017). Contribuintes

---

<sup>79</sup> Nos Estados Unidos, a competência tributária para instituição e cobrança do imposto de renda é compartilhada entre União e Estados da federação. Diferencia-se o imposto de renda federal do imposto de renda estadual por meio da utilização de alíquotas, bases tributáveis (alguns rendimentos como dividendos, por exemplo, apenas são tributados pelo imposto de renda em um dos níveis da federação) e deduções distintas.

solteiros com renda anual de até 20.000,00 dólares americanos terão um *refundable tax* de 10,00 dólares americanos para cada 500 dólares americanos gastos em consumo. Para os chefes de família esse valor é de 15,00 dólares americanos para cada 750,00 dólares consumidos, desde que auferam até 30.000,00 dólares anuais. Os que apresentarem declaração em conjunto terão crédito de 20,00 dólares para cada 1.000,00 dólares consumido, desde que a renda anual do casal não ultrapasse 40.000,00 dólares americanos.

O Estado de Oklahoma concede créditos específicos para abater o IVV incidente na aquisição de gêneros alimentícios, também pela via do imposto de renda estadual. Será restituído 40,00 dólares para cada contribuinte que pertença a famílias que auferam renda anual de até 50.000,00 dólares nas hipóteses em que o contribuinte seja idoso, tenha alguma deficiência física ou possua dependentes. Nos demais casos, apenas famílias que recebam até 20.000,00 dólares por ano poderão solicitar o crédito de IVV (Oklahoma Policy Institute, 2017). De acordo com o relatório de gastos públicos elaborado pelo Estado de Oklahoma, em 2016, 475.455 famílias requisitaram o crédito do IVV incidente na aquisição de gêneros alimentícios, o que representou um impacto nas contas públicas daquele Estado superior a 40 milhões de dólares naquele ano fiscal.

O Estado do Kansas também instituiu recentemente crédito no imposto de renda estadual para compensar o IVV incidente sobre a aquisição de alimentos. Tal medida havia sido extinta em 2013 em razão de reformas tributárias então promovidas, sendo, contudo, restabelecida posteriormente. Conforme o Kansas Department of Revenue (2017), em 2011 contribuintes que auferissem menos de 17.500,00 dólares por ano poderiam requerer o reembolso de até 90,00 dólares a título de IVV sobre itens alimentares. Os detentores de renda anual entre 17.501,00 e 35.000,00 dólares poderiam requerer até 45,00 dólares. Para o mencionado ano de 2011, o Estado do Kansas gastou mais de 59 milhões de dólares com a concessão de créditos de IVV, o que fez com que o Estado impusesse limitações ao *refundable tax* ao reinstituí-lo. Atualmente, para requerer o mencionado crédito de IVV, o contribuinte precisa comprovar ter adquirido alimentos do Estado do Kansas, bem como ter renda total tributável de até 30.615,00 dólares por ano, assim como ser possuidor de deficiência, ter mais de 55 anos de idade ou possuir ao menos um dependente menor de 18 anos.

Embora a utilização do *refundable tax* seja considerada vantajosa por não diminuir a base do IVV, logo não impactando o montante a ser arrecadado, assim como por ser mais preciso em relação ao grupo de contribuintes que se pretende beneficiar, o que o torna mais eficiente e menos custoso, portanto, aos cofres públicos, tal mecanismo é imperfeito,

principalmente em razão da necessidade dos contribuintes serem obrigados a requerer o *refundable tax* via declaração, o que torna sua fruição bastante dificultosa, especialmente para localidades nas quais o grau de cidadania fiscal é baixo.

No Brasil, se fossemos traçar um paralelo com os Estados Unidos, a adoção de tal medida poderia não ser tão eficaz. Por ser voltado a contribuintes de baixa renda, muitos daqueles que poderiam fazer uso do *refundable tax* efetivamente não o fariam, seja por desconhecerem o benefício, por não terem meios de comprovar o pagamento do imposto incidente sobre o consumo – o grau de informalidade da economia geralmente é maior nos lugares em que vivem as pessoas mais pobres – ou mesmo pela dificuldade em preencher e submeter uma declaração à autoridade tributária para solicitar o crédito.

Em assim sendo, apesar do *refundable tax*, à semelhança do que ocorre na seletividade do IVA, ser considerado instrumento indutor de progressividade no sistema tributário ao aproximar a tributação indireta incidente sobre o consumo das características pessoais do contribuinte de fato, é forçoso concluir que sua adoção de forma isolada não teria o condão de tornar mais justo o sistema tributário que fizesse a opção por manter como principal fonte de arrecadação os impostos indiretos. Dessa forma, tanto o *refundable tax*, quanto a adoção de alíquotas seletivas, deveriam ser considerados como parte de uma estratégia que tenha por objetivo a maior participação dos impostos diretos na composição da carga tributária, ante a possibilidade de graduá-los em conformidade com a capacidade contributiva do contribuinte de forma mais eficaz.

### 5.1.3 Sales tax credit

Em janeiro de 1991, o Canadá substituiu seu IVV por um imposto sobre o consumo do tipo IVA. De acordo com o *Excise Tax Act E-15*<sup>80</sup>, a competência para tributar o consumo de bens e serviços no Canadá é compartilhada entre União e províncias. O IVA federal tem alíquota média de 5% e incide sobre bens, mercadorias e serviços adquiridos em território canadense, exceto gêneros alimentícios, serviços médicos e outras mercadorias e serviços considerados essenciais, os quais são isentos. Por ser não cumulativo, aqueles que venham a adquirir bens e serviços consumidos no curso da cadeia de produção poderão creditar-se do

---

<sup>80</sup> Diploma legal que contém as disposições atualizadas até 09 de maio de 2018 acerca da instituição e cobrança do IVA canadense.

montante de imposto pago nas operações anteriores, de modo que o ônus tributário do IVA canadense será repercutido ao consumidor final.

As províncias de Nova Escócia, New Brunswick, Newfoundland e Labrador, Ontário e Prince Edward Island fundiram o imposto incidente sobre o consumo por elas cobrado com o IVA federal, dando origem ao chamado “harmonized sales tax” (HST), cobrado a alíquotas que variam de 13% a 15%. Tal HST é administrado pela Receita Federal Canadense e o produto da arrecadação é partilhado entre União e as aqui mencionadas províncias.

Como medida de mitigação da regressividade do IVA federal e do HST nas províncias onde houve a fusão de competências do imposto incidente sobre o consumo, foi criado o *sales tax credit*, o qual tem por objetivo reembolsar porção do IVA pago pelos contribuintes considerados de baixa renda. O *sales tax credit*, portanto, constitui uma das medidas possíveis para aumentar o grau de equidade vertical do sistema tributário canadense, de forma que a carga tributária entre seus cidadãos seja distribuída em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, a qual terá como parâmetro a renda do contribuinte e quanto dessa renda é consumida no pagamento de tributos (Department of Finance Canada, 2017).

Por ser o IVA canadense um imposto indireto que incide sobre o consumo de mercadorias e serviços, a alíquota imposta quando da cobrança do tributo não guarda pertinência com a renda do consumidor, o qual, para todos os fins, será aquele quem suportará o ônus fiscal. Em assim sendo, presume-se que os contribuintes de baixa renda, por gastarem todo o seu rendimento no consumo de bens essenciais à sua sobrevivência, suportarão de forma mais pronunciada a carga fiscal decorrente da tributação indireta, razão pela qual tal forma de imposição é considerada regressiva. Para o Departamento de Finanças do Canadá, existem evidências que comprovam o caráter regressivo do IVA canadense:

Os resultados indicam que o imposto incidente sobre o consumo pago pelas famílias canadenses é realmente regressivo quando considerada a renda total disponível anual. Em verdade, quanto menor for a renda familiar, maior é o percentual da renda empregado no pagamento do imposto incidente sobre o consumo. Por exemplo, em 2010, famílias nos primeiro e segundo decis de renda gastaram, respectivamente, 3,8% e 3,5% de sua renda total no pagamento de tributos incidentes sobre o consumo, enquanto que aquelas nos decis médios, quinto e sexto, empregaram, respectivamente, 3,1% e 2,9% e aqueles nos decis superiores, nono e décimo, consumiram, respectivamente, 2,7% e 2,1% (Department of Finance, 2017, tradução nossa).

O *sales tax credit* é pago parceladamente nos meses de janeiro, abril, julho e outubro e deve ser solicitado através da declaração anual de imposto de renda<sup>81</sup>. O nível de renda familiar será determinante para sua concessão, bem como para a delimitação do montante de crédito a ser recebido. Para fazer jus ao *sales tax credit* é necessário ter residência fiscal no Canadá. Ademais, deverá o contribuinte cumprir ao menos um dos três seguintes requisitos adicionais: ter mais de 19 anos, ser casado ou ter pelo menos um filho menor de idade que viva sob sua guarda.

De acordo com informações do Governo do Canadá<sup>82</sup>, no ano de 2017, os valores de *sales tax credit* pagos variaram conforme o seguinte: Contribuintes solteiros e sem filhos, com renda anual inferior a 9.209,00 dólares canadenses receberiam 284,00 dólares canadenses por ano. Esse montante seria aumentado conforme o número de filhos que vivessem com o contribuinte, podendo chegar a 1.164,00 dólares canadenses para aqueles com 4 ou mais filhos. Contribuintes casados e sem filhos, com renda anual conjunta inferior a 36.976 dólares canadenses receberiam 568,00 dólares canadenses por ano, valor que aumentaria progressivamente conforme o número de filhos menores sob a guarda do contribuinte. Aqueles que tenham auferido renda familiar anual superior a 62.000,00 dólares canadenses não poderão requerer o *sales tax credit*, independentemente do número de filhos que possam ter.

À época em que o *sales tax credit* foi implementado, decidiu-se que os valores de crédito seriam corrigidos sempre que a inflação fosse superior a 3% ao ano. Por essa razão, os montantes pagos aos contribuintes apenas foram corrigidos nos anos de 1992 e 1993. Tal regra de indexação foi modificada em 2001, a fim de que os créditos de IVA fossem corrigidos conforme a variação real da inflação, mesmo que em patamar inferior aos 3% anteriormente estabelecidos. Para o Departamento de Finanças canadense (2017), o *sales tax credit* alcança seu objetivo de mitigar as características regressivas do IVA para a população de baixa renda, efetividade esta que apenas foi reduzida com a regra de indexação dos créditos criada nos anos 1990, a qual foi posteriormente alterada.

Nos anos de 2015 e 2016, foram gastos pelo governo federal o equivalente a 4,4 bilhões de dólares canadenses com a concessão de *sales tax credit* (Department of Finance Canada, 2017). Dada a magnitude do impacto fiscal que a medida representa, muitos criticam

---

<sup>81</sup> Para que o *sales tax credit* seja concedido, o contribuinte deve submeter declaração de imposto de renda relativa ao ano-calendário anterior àquele em que o crédito deverá ser pago, ainda que não existam rendimentos tributáveis a serem declarados.

<sup>82</sup> Disponíveis em <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit.html>

a adoção do *sales tax credit* como instrumento de redução da regressividade, argumentando-se que a concessão de isenções ou mesmo a adoção de alíquotas seletivas poderiam ser menos custosas aos cofres públicos. A estes, o governo canadense responde que a despeito do alto custo ao orçamento federal, a utilização do *sales tax credit* ainda é mais eficiente que as medidas acima citadas dada a impossibilidade de limitar-se isenções e alíquotas seletivas exclusivamente às famílias de baixa renda, bem como pelo fato das mesmas aumentarem a complexidade do sistema tributário, dada a necessidade das autoridades fiscais e das empresas identificarem quais bens e serviços devem ter tratamento fiscal diferenciado, o que resultaria em custos administrativos e de *compliance* adicionais.

Embora a concessão do *sales tax credit* possa ser considerada uma das medidas possíveis para mitigar a regressividade da imposição indireta incidente sobre o consumo, a mesma tem por desvantagem o fato de ser operacionalizada através do sistema tributário, pela via da declaração do imposto de renda. Dessa forma, as mesmas críticas que fizemos quando da análise do *refundable tax* seriam aplicáveis ao *sales tax credit*, de forma que para além da adoção de mecanismos de redução da regressividade da imposição indireta, um sistema tributário justo deve promover a redução da participação da imposição indireta na carga tributária nacional, com o conseqüente aumento da tributação incidente sobre a renda e de suas feições progressivas.

## 5.2 Propostas de correção da regressividade na imposição indireta

### 5.2.1 Imposto progressivo sobre o consumo

Como acontece em vários ordenamentos jurídicos, discute-se nos Estados Unidos propostas de reforma do sistema tributário, a fim de que possam ser conciliadas a eficiência arrecadatória promovida pela imposição indireta com a justiça na tributação e a necessidade de tratar os contribuintes de forma equânime, conforme critério de repartição do ônus fiscal que seja considerado válido pelo grupo social. Dentre as propostas apresentadas, ao menos em nível teórico, está a criação de um imposto progressivo incidente sobre o consumo. Os defensores da criação de tal imposto entendem que sua implementação é a alternativa mais realista para harmonizar as vantagens decorrentes da imposição indireta com a

progressividade usualmente relacionada à tributação da renda. Para alguns, quando melhor compreendidas as questões acerca da base de incidência e estrutura de alíquotas do imposto progressivo sobre o consumo, será possível, inclusive, afirmar que a melhor forma de realizar a distribuição dos recursos sociais é através dessa forma de tributação (MCCAFFERY, 2005).

Existem razões pelas quais a renda é considerada a base tributária de preferência na maior parte dos sistemas tributários. Acredita-se que o imposto de renda é superior a um imposto incidente sobre o consumo porque, ao tributar a renda, os chamados rendimentos do capital<sup>83</sup> são alcançados. Ainda, a tributação incidente sobre a renda, por admitir a personalização do contribuinte, faz com que seja possível variar o ônus fiscal em conformidade com seus atributos, ajustando-se a carga fiscal à sua capacidade contributiva. Por definição, ao tributar o consumo restam excluídos os rendimentos provenientes da poupança. Ademais, por questões de eficiência e neutralidade, para que a tributação não interfira nas decisões do consumidor, utilizam-se as alíquotas proporcionais na tributação incidente sobre o consumo, variando o *quantum* de impostos a pagar em razão da base de incidência.

Tomemos como exemplo um sistema tributário hipotético em que apenas existam tributos indiretos incidentes sobre o consumo, cobrados à alíquota de 20%. O contribuinte A, consumiu toda sua renda equivalente a 100,00 unidades monetárias, de modo que sua carga fiscal ao final do período será de 20,00. O contribuinte B, com a mesma renda de 100 unidades monetárias, consumiu 50,00 em janeiro, pagando 10 a título de impostos. A parcela restante de 50,00 foi investida, gerando rendimentos da ordem de 10%, de forma que o montante investido passou a equivaler a 55,00. Em dezembro, o contribuinte B decidiu consumir mais 50,00, pagando 10 a título de impostos. Percebe-se, que a carga final do contribuinte A será de 20 para um total de rendimentos de 100,00, enquanto o contribuinte B pagará os mesmos 20 para um total de rendimentos de 105.

Caso tal sistema tributário hipotético tributasse unicamente a renda à alíquota de 20%, o contribuinte A, ao auferir renda equivalente a 100,00 unidades monetárias pagaria 20,00 a título de imposto de renda. Mantidas as mesmas condições do exemplo anterior, o contribuinte B, com a mesma renda de 100 unidades monetárias pagaria 20,00 quando do seu recebimento e mais 1,00 a título de imposto de renda incidente sobre os rendimentos financeiros do seu investimento. Em assim sendo, o contribuinte A teria carga tributária final

---

<sup>83</sup> Vide seção 3.7 na qual foram definidos os conceitos de renda e consumo e a relação existente entre a adoção de cada uma dessas bases e a concretização da justiça tributária.



de 20,00 para um total de rendimentos de 100,00 e o contribuinte B pagaria 21,00 a título de imposto de renda, para um total de rendimentos de 105,00.

Os proponentes de um imposto progressivo sobre o consumo argumentam que a visão tradicional acerca dos efeitos econômicos produzidos pela adoção da base renda ou consumo está equivocada, sendo possível alcançar eficiência e justiça em um sistema tributário através de sua utilização. Por meio do imposto progressivo sobre o consumo, o qual estaria situado entre o imposto de renda que tributa duplamente os rendimentos do capital<sup>84</sup> e o imposto tradicional sobre o consumo, que não submete à tributação tais rendimentos, seriam tributados apenas os rendimentos do capital utilizados para incremento do estilo de vida, preservando-se a parcela da poupança destinada à aposentadoria ou segurança futura<sup>85</sup>.

Conforme defendido por Edward McCaffery (2005), o debate real a ser travado nos Estados Unidos no que concerne a política tributária não consiste na escolha da base renda ou da base consumo, mas sim na adoção de um imposto que tribute o consumo progressivamente. Para o autor, além de gerar maior complexidade no sistema tributário, o imposto de renda pode ser mais facilmente evitado, isso sem levar em consideração a tendência apontada naquela localidade de diminuição das alíquotas incidentes sobre o ganho de capital e a isenção dos dividendos do montante de rendimentos a ser tributado na pessoa jurídica. Em assim sendo, assumindo que um sistema tributário justo deve estar minimamente preocupado em auxiliar na efetivação da justiça distributiva, defende McCaffery (2005) que o caminho mais seguro a ser percorrido seria aquele que oferecesse solução intermediária entre o imposto de renda e a tributação tradicional sobre o consumo.

Existem duas formas gerais de implementação do imposto progressivo sobre o consumo<sup>86</sup>. A primeira foi elaborada por David Bradford (1976) e culminou na proposta de reforma tributária apresentada pelos senadores Nunn e Domenici em 1995 (SHAVIRO, 2005). Aproveitando a estrutura do imposto de renda, o contribuinte reportaria como base tributável todos os seus recebimentos, monetários ou não, inclusive saques realizados em seus investimentos e doações recebidas, e excluiria todos os investimentos que possuir em

---

<sup>84</sup> Tributar a renda reduz não apenas o volume do que é destinado à poupança, mas também os ganhos dela provenientes.

<sup>85</sup> Para os defensores do imposto progressivo sobre o consumo, tributar toda e qualquer forma de rendimento proveniente da poupança seria injusto, sendo necessário diferenciar os rendimentos do capital que serão utilizados para o consumo de bens que aumentarão o nível de vida do poupador, daqueles destinados a formar uma rede de proteção futura para eventos como idade avançada ou aposentadoria, nos quais o nível de renda geralmente diminui. Pelo desenho do imposto progressivo sobre o consumo, apenas os rendimentos da poupança do primeiro tipo, utilizados para a aquisição de bens suntuários, carros de luxo, reforma de mansões, deveriam ser tributados.

<sup>86</sup> Muitas são as propostas de introdução de um imposto progressivo sobre o consumo, as quais contemplam diferentes modelos de tributação da pessoa jurídica e da pessoa física. Abordamos apenas as diretrizes gerais pertinentes a tal tipo de proposição, a saber, a manutenção da estrutura do imposto de renda ou do IVV.

determinada data base. A diferença entre os rendimentos e a poupança seria o montante consumido anualmente. Esse montante, descontada uma dedução padrão para que possa ser criada uma faixa de isenção aos contribuintes mais pobres, seria o total tributável. Sobre a parcela tributável seriam aplicadas alíquotas progressivas, o que implicaria em uma tributação mais onerosa para contribuintes que consumissem mais.

A segunda forma geral de implementação do imposto progressivo sobre o consumo, defendida por Edward McCaffery (2005), combina o IVV cobrado pelos Estados americanos com o imposto sobre o consumo que seria de competência federal, culminando na extinção do imposto de renda. Seria cobrado IVV à alíquota que estaria entre 10% e 15%, e instituídas deduções padrão que deveriam ser consideradas no momento da apuração do imposto federal sobre o consumo. Tal imposto federal suplementaria o IVV apenas para os contribuintes que demonstrassem através do consumo de bens e serviços maior capacidade contributiva. Na formação da base tributável, seriam excluídos todos os rendimentos provenientes de poupança, investimentos, aplicações financeiras, etc. Determinada a base tributável do imposto federal, equivalente ao total de rendimentos recebidos menos o que foi destinado à poupança, seriam aplicadas alíquotas progressivas de modo que contribuintes com padrão de vida mais elevado suportassem mais fortemente o ônus da tributação.

A afirmação de que a adoção de um imposto progressivo sobre o consumo seria suficiente para a criação de um sistema tributário mais justo nos parece contestável, principalmente em países como o Brasil, em que a concentração de renda e riqueza tem se mostrado problemática para fins de concretização de justiça social e efetivação da cidadania. Quanto maior a concentração de renda e riqueza, menos provável será que seu detentor venha, algum dia, a consumi-la inteiramente. Em assim sendo, especialmente para os estratos mais altos de renda, não nos parece verdadeiro que a tributação progressiva incidente sobre o consumo efetivamente tenha o condão de diferenciar a porção dos rendimentos do capital que será utilizada para a construção de uma rede de segurança daquela que será utilizada, inclusive por gerações futuras, para o incremento do padrão de vida.

Ainda, ao isentar de tributação os rendimentos provenientes do capital, é possível que nem mesmo um imposto altamente progressivo sobre o consumo acabe com o problema da regressividade tributária, se for tomada a renda como parâmetro de aferição. Consideremos, por exemplo, um trabalhador A que aufera R\$3.000,00 por mês, sujeito à alíquota hipotética mensal de 15% de imposto sobre o consumo, sem possibilidade de formação de poupança. Teríamos então que 100% da renda desse trabalhador seria submetida à tributação (consumo

= renda – poupança), de modo que o mesmo arcaria com o equivalente a 15% de sua renda no pagamento do imposto progressivo sobre o consumo.

Em contrapartida, consideremos um contribuinte B que aufera R\$300.000,00 por mês a título de rendimentos financeiros. A princípio, apenas seriam pagos impostos sobre o que ele consumisse. Admitindo por hipótese que padrões de consumo acima de R\$100.000,00 por mês fossem tributados à alíquota de 40%, teríamos que o contribuinte B arcaria com R\$40.000,00 a título de imposto, o que equivale a 13,33% da renda mensal por ele auferida. Note-se que o contribuinte B recebe por mês 100 vezes mais que o trabalhador A e arca com carga tributária menor.

Em assim sendo, por mais que se tente equiparar a tributação progressiva sobre o consumo com a tributação incidente sobre a renda, o fato dos muito ricos consumirem proporção muito pequena de seus rendimentos quando comparados com os mais pobres, assim como o fato dos rendimentos provenientes do capital não serem alcançados em uma sistemática que tribute unicamente consumo, faz com que a tributação incidente sobre a renda seja superior para fins de equidade vertical entre contribuintes, tornando-se ferramenta mais adequada para enfrentar a problemática da regressividade tributária.

### 5.2.2 O imposto X

Como forma de aprimorar sua proposição inicial relativa ao imposto progressivo sobre o consumo, David Bradford (2004) criou novo modelo de imposição fiscal denominado imposto X, no qual a tributação incidente sobre a pessoa jurídica e a tributação da pessoa física atuam de forma complementar. O sistema desenhado por Bradford tem por objetivo substituir o imposto de renda incidente sobre as empresas e os indivíduos por um imposto que incida sobre o consumo, a fim de que o sistema tributário se torne menos complexo e mais neutro no que tange à preservação da poupança.

Todas as empresas estariam sujeitas a uma única alíquota de imposto. Na determinação da base de cálculo, todos os salários pagos aos funcionários seriam excluídos, já que os mesmos seriam submetidos à tributação na pessoa física. Ademais, as receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços seriam tributáveis, devendo ser deduzidas as despesas correspondentes à aquisição de mercadorias e serviços de outras empresas, não sendo relevante para fins de dedução se tais despesas correspondem à aquisição de bens para

uso corrente ou para investimento. Por ser um tributo incidente sobre o consumo, rendimentos provenientes de transações financeiras, empréstimos e investimentos seriam excluídos da base tributável.

Dessa forma, todas as empresas submeteriam à tributação a totalidade da receita proveniente da venda de mercadorias e serviços, independentemente de sua forma de organização societária, descontados os salários pagos aos empregados. Empreendedores individuais organizados na forma de pessoa jurídica estariam sujeitos a mesma regra aplicável às demais empresas. As operações financeiras, assim como juros, dividendos e outros rendimentos financeiros não seriam tributados, inclusive investimentos em poupança. Seriam compensadas as despesas correspondentes à aquisição de bens e serviços no curso da cadeia produtiva, de modo que o tributo sobre o consumo incidente sobre as empresas seja do tipo IVA:

A empresa que vende uma mercadoria pagará o imposto incidente sobre a venda, destacando o montante de imposto devido na nota fiscal. Uma empresa contribuinte que venha a comprar tal mercadoria poderá creditar-se do montante de imposto destacado na nota fiscal (BRADFORD, 2004, p.5, tradução nossa).

Na pessoa física, os rendimentos do trabalho serão tributados conforme alíquotas progressivas, as quais estarão limitadas à alíquota de IVA praticada na pessoa jurídica. Seriam concedidas deduções para que fosse garantida a faixa de isenção aos contribuintes que não demonstrassem capacidade contributiva, ou estivessem no limite do mínimo existencial. À semelhança do que ocorre na pessoa jurídica, o indivíduo excluiria da sua base tributável os rendimentos provenientes de aplicações financeiras, bem como deduziria da base a porção de rendimentos que foram destinados à poupança.

Muito embora a proposta de criação do imposto X seja celebrada entre estudiosos e economistas nos Estados Unidos, sua implementação nunca foi levada a cabo. Em primeiro lugar, a transição de um imposto incidente sobre a renda para o imposto X seria extremamente complexa de se realizar. Teriam que ser cuidadosamente avaliadas as implicações decorrentes dessa transição no que concerne à tributação internacional, preços de transferência<sup>87</sup>, impacto tributário no comércio exterior, etc. Some-se a isto o fato do imposto X estar sujeito às mesmas fragilidades que um imposto incidente sobre a renda, por ser presumível que os

---

<sup>87</sup> Operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas sediadas em diferentes jurisdições tributárias ou quando uma das partes tem sede em paraíso fiscal estão sujeitos a certos controles, a fim de que os valores cobrados por uma empresa ao vender ou transferir bens e serviços sejam compatíveis com os cobrados em um mercado livre por empresas que não tenham relações comerciais entre si.

contribuintes teriam muitos incentivos para descaracterizar seu faturamento ou rendimento do trabalho em rendimentos provenientes de aplicações financeiras.

Por fim, ainda que o criador do imposto X e seus defensores afirmem que tal forma de imposição é tão justa quanto o imposto de renda, já que os contribuintes com maior capacidade contributiva pagariam o preço tributário por seu estilo de vida luxuoso, é inegável que ao não tributar ganhos de capital, juros e dividendos, certo perfil de contribuinte, usualmente os mais ricos, seriam beneficiados pelo tratamento tributário previsto para os rendimentos do capital em detrimento dos trabalhadores, cujos rendimentos, especialmente os de menor monta, seriam inteiramente tributados por serem totalmente consumidos.

### 5.3 Reforma tributária brasileira

Conforme relata Murilo Junqueira (2011), embora todos vejam problemas no sistema tributário brasileiro e várias tenham sido as soluções apresentadas para sua correção, praticamente todas as propostas de reforma tributária ampla submetidas desde a promulgação da Constituição de 1988 falharam. O governo de Fernando Henrique Cardoso encaminhou a PEC nº 175/1995, a qual, após quatro anos de discussões, apenas foi aprovada na comissão especial constituída para analisar seu mérito. Até o final de seu mandato em 2002, a mencionada proposta de reforma tributária sequer havia sido votada. O governo de Luiz Inácio Lula da Silva enviou outra proposta de reforma tributária ao Congresso Nacional por via da PEC nº 41/2003. Aprovada pela Câmara dos Deputados em setembro de 2003, a PEC nunca chegou a ser apreciada no Senado Federal, o que fez com que o governo a desmembrasse para que ao menos fosse garantida a prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira<sup>88</sup> (CPMF) e a Desvinculação das Receitas da União<sup>89</sup> (DRU).

O aqui mencionado autor (2011) afirma que o excesso de burocracia tributária, a complexidade da legislação, a tributação sobre setores errados e a guerra fiscal<sup>90</sup> são alguns

---

<sup>88</sup> Contribuição que incidia sobre movimentações bancárias e que vigorou no Brasil de 1996 a 2007.

Inicialmente, o produto da arrecadação da CPMF seria destinado ao financiamento da saúde. Posteriormente, os valores arrecadados foram empregados com despesas em saúde e previdência, bem como alocadas ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

<sup>89</sup> Conjunto de alterações realizadas no texto constitucional para que fossem desvinculadas verbas de tributos da União de suas alocações originárias.

<sup>90</sup> Concessão unilateral de benefícios fiscais por Estados e Municípios com o objetivo de atrair empresas para seus territórios, gerar emprego, renda, etc.

dos problemas do sistema tributário nacional que fazem com que sua correção seja considerada complexa ante a necessidade de proposição de alterações amplas que modifiquem múltiplos aspectos da estrutura tributária, de modo que surgem pontos variados de conflitos políticos simultâneos, o que acarreta o insucesso das propostas de reforma tributária.

Para além das dificuldades em se concretizar uma reforma tributária, outros aspectos do sistema tributário não são corrigidos em razão da negligência da classe política. É o caso da injustiça do sistema tributário. Como teremos a oportunidade de analisar, das três propostas de reforma tributária que hoje tramitam junto ao Congresso Nacional, submetidas por partidos políticos diferentes, por autores com bases filosóficas distintas, nenhuma delas sequer endereça o problema da regressividade decorrente do alto peso dos impostos indiretos na composição da carga tributária, a qual contribui de forma decisiva para a gritante disparidade de renda e riqueza existente no País.

Em linha com o defendido por Thiago Feital (2018), a omissão do Estado e de seus agentes no que concerne à injustiça do sistema tributário não é produto da ignorância, senão manifesto eloquente pela desumanização do direito tributário, tendo em vista que os tributos no Brasil, de longa data, atuam como entrave à realização de uma ordem normativa fundada nos valores da liberdade e da igualdade. Ainda de acordo com o autor (2018), existe evidente descompasso entre o direito tributário estabelecido no CTN e leis complementares e o direito tributário da CRFB/88, de modo que o sistema tributário nacional está eivado de grave contradição interna. Não é admissível que o sistema tributário nacional continue a produzir resultados econômicos e sociais tão distantes do ideal de justiça extraído da Constituição.

Como visto nesta dissertação, existem trabalhos datados de 1983 que comprovam a regressividade do sistema tributário nacional decorrente da ampla participação dos impostos indiretos na carga tributária, da aplicação inadequada da seletividade e da baixa progressividade dos impostos diretos. Curiosamente, tal questão tem sido sistematicamente deixada de lado nas propostas de reforma do sistema tributário. Também é extensamente demonstrada a relação existente entre tributos regressivos, piora na distribuição de renda e aumento da pobreza, de forma que o sistema tributário, mesmo após a promulgação da CRFB/88, tem atuado de forma contrária aos fins da República, ignorando as disposições constitucionais acerca do princípio da capacidade contributiva, haja vista que é sobre os mais necessitados que recai de forma mais gravosa o ônus tributário.

É inexplicável o fato das famílias mais pobres, as quais recebem até dois salários mínimos mensais, terem até metade de sua renda total comprometida no pagamento de impostos indiretos. Tal dado não se mostra suficiente para mobilizar a classe política para que

seja corrigida a talvez mais importante incongruência em um sistema tributário maculado com tantas incorreções. É inconcebível a falta de atenção do Estado brasileiro ao fato da nossa carga tributária, por privilegiar os impostos indiretos que incidem sobre o consumo, ser distribuída conforme critério incompatível com a capacidade contributiva. Assim, é premente que seja realizada reforma tributária no Brasil a qual leve em conta as razões que fazem com que o sistema tributário seja regressivo para que possam ser apontadas soluções para sua correção.

### 5.3.1 A PEC nº 31/2007

Proposta pelo Deputado Virgílio Guimarães do Partido dos Trabalhadores (PT), a PEC nº 31/2007 tem por objetivo tornar o sistema tributário brasileiro desenvolvimentista, municipalista, federativo, socialmente justo e ambientalmente seguro através da redução do custo Brasil<sup>91</sup>, eliminação da guerra fiscal, desoneração dos investimentos, redução gradativa da carga tributária, simplificação do sistema tributário, atribuição de maior participação do produto da arrecadação aos Municípios, estabelecimento de incentivos para redução das desigualdades regionais e diminuição da incidência tributária sobre os produtos de primeira necessidade, sem, contudo inviabilizar as regiões produtoras.

De acordo com a mencionada proposta de reforma, o IPI, de competência federal, passaria a ser seletivo em função não apenas da essencialidade do produto, mas também da sua sustentabilidade ambiental. A contribuição ao PIS e a COFINS seriam substituídas por um imposto federal incidente sobre a receita ou faturamento de empresa ou entidade a ela equiparada, autorizada a incidência não cumulativa e a cobrança sobre o importador de bens e serviços. O imposto federal substitutivo do PIS e da COFINS não poderá ser mais oneroso do que as contribuições que substituirá. A CPMF iria se tornar permanente, integrando o rol de contribuições destinadas a financiar a seguridade social, não incidindo sobre as movimentações decorrentes de transferências sociais para benefício de pessoas de baixa renda. Ainda, a CPMF substituiria a contribuição do empregador incidente sobre a folha de pagamentos.

---

<sup>91</sup> Expressão utilizada para designar o conjunto de desafios estruturais, burocráticos e econômicos que dificultam novos investimentos no Brasil, comprometendo a competitividade internacional.

O ICMS, de competência estadual e distrital, iria incidir sobre mercadorias, bens e serviços de maneira uniforme em todo o território nacional. A legislação que regulamentaria o imposto em questão seria nacionalizada através de lei complementar e unificada através de regulamentação a ser editada pelo CONFAZ. Caberia ao Senado Federal, respeitados os limites mínimo e máximo de, respectivamente, 7% e 25%, estabelecer até seis alíquotas para o ICMS. Alíquotas padrão de ICMS seriam aplicadas a todas as hipóteses não sujeitas a enquadramento específico. A lei estadual poderia fixar adicional de até 5 pontos percentuais sobre a alíquota padrão para combustíveis e mais três mercadorias, bens ou serviços e redutor de até 6 pontos percentuais para o óleo diesel. As alíquotas incidentes sobre a energia elétrica poderão ser diferenciadas em função da quantidade consumida e do tipo de uso.

O ISS, de competência municipal, passaria a ser não cumulativo, e deveria adequar-se ao princípio da destinação preferencial das receitas ao Município no qual o serviço tenha sido efetivamente consumido. Passaria a haver incidência de ISS sobre a cessão de uso e a locação de bens móveis.

Os impostos não cumulativos incidentes sobre a produção e o consumo, a saber IPI, ICMS, ISS e imposto federal substitutivo do PIS e da COFINS, passariam a compor o sistema de integração tributária (SIT), no qual o crédito fiscal não aproveitado na apuração de qualquer um desses impostos poderia ser utilizado para reduzir o pagamento de outro dos tributos integrantes do SIT. Os impostos integrantes do SIT seguirão o princípio da não incorporação de imposto na sua base de cálculo, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar. As regras tributárias não pertinentes à liquidação integrada dos mencionados impostos permanecerão sob a competência de cada um dos entes federativos.

Por fim, a PEC nº 31/2007 tem por objetivo a integração das estruturas operativas dos quatro principais impostos brasileiros incidentes sobre a base consumo, de forma a conduzi-los aos parâmetros da tributação sobre o valor agregado, mantendo-se, porém, a titularidade das atuais esferas políticas detentoras das respectivas competências tributárias. Dessa feita, ambiciona-se a criação de um IVA tecnicamente comparável ao praticado em vários países do mundo, ainda que fragmentado em impostos de competências tributárias diversas dentro da nossa estrutura política federativa.

Analisadas as principais disposições da PEC nº 31/2007, conclui-se que a regressividade do sistema tributário, principal ponto de ajuste relativamente ao seu grau de justiça e equidade, sequer foi objeto de análise na proposta de reforma tributária em questão. Não há qualquer menção à obrigatoriedade da seletividade conforme a essencialidade para o



ICMS incidente sobre combustíveis e energia elétrica, os quais continuariam a ser tributados com alíquotas de ICMS extremamente elevadas.

Ainda, da maneira como desenhado, a estrutura tributária brasileira continuaria a estar prioritariamente lastreada nos impostos indiretos, nos quais a capacidade contributiva do contribuinte de fato apenas pode ser aferida de forma mitigada. Em assim sendo, o peso da imposição indireta continuaria a recair mais gravosamente sobre as famílias mais pobres do que sobre as mais ricas, perpetuando-se, dessa forma, a característica regressiva do sistema tributário e os indesejáveis efeitos econômicos e sociais dela decorrente.

### 5.3.2 A PEC nº 45/2007

A PEC nº 45/2007 foi proposta pelo Deputado Luiz Carlos Hauly do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB) e tem por objetivo tornar o sistema tributário nacional menos complexo através da simplificação dos tributos incidentes sobre o consumo, a eliminação da guerra fiscal entre os entes da federação e o alinhamento do sistema tributário brasileiro ao modelo de tributação praticado no restante do mundo desenvolvido, o qual teria por base o imposto de renda, o imposto seletivo federal, o IVA estadual com legislação federal e impostos municipais incidentes sobre o patrimônio.

Na esfera federal, as principais alterações promovidas pela PEC nº 45/2007 são a criação de um imposto sobre a movimentação ou transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira, cuja alíquota máxima seria de 0,76% e do imposto seletivo monofásico incidente sobre petróleo, combustíveis e lubrificantes, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, telecomunicações, bebidas alcólicas e não alcólicas, aparelhos eletroeletrônicos e eletrodomésticos, veículos automotores e quaisquer outros produtos ou serviços considerados supérfluos ou suntuários indicados na lei.

Dessa forma, a União teria competência tributária para instituir impostos sobre o comércio exterior, sobre a renda, imposto seletivo sobre bens e serviços, imposto sobre movimentações financeiras, contribuições previdenciárias e de intervenção no domínio econômico. IPI, PIS e COFINS seriam incorporados ao IVA estadual e o ITR passaria a ser da competência tributária dos Municípios. O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) seria extinto e a CSLL incorporada ao imposto de renda. Dada a premissa a ser observada de não promover aumento da carga tributária total com a reforma, a criação do imposto incidente

sobre movimentações financeiras teria por objetivo a redução da carga tributária incidente sobre a folha de salários.

As competências tributárias dos Estados e do Distrito Federal seriam profundamente alteradas. O ICMS seria incorporado ao IVA. O IPVA e o ITCMD passariam a ser da competência dos Municípios. Como imposto incidente sobre o consumo por excelência, o IVA estadual passaria a agregar os antigos IPI, ICMS, PIS, COFINS e ISS. Tal imposto seria regulado por legislação federal, com arrecadação centralizada e fiscalização pelos Estados e Distrito Federal. Seria não cumulativo, permitiria a concessão dos chamados créditos financeiros e cobrado preferencialmente na origem, com partilha de receitas para o Estado de destino.

Por fim, aos Municípios caberia a competência tributária para a instituição do IPVA, IPTU, ITR, ITCMD e ITBI. O IPTU não poderia ser objeto de incentivos e benefícios fiscais concedidos por lei municipal e teria suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Para compensar os Municípios pela perda da competência tributária do ISS, os Municípios passariam a ter 30% de participação na arrecadação do imposto seletivo federal.

Observa-se através da PEC nº 45/2007 que a reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva da justiça é negligenciada tanto por políticos de esquerda quanto de direita. Da maneira como estruturado o sistema tributário proposto na PEC nº 45/2007, a carga tributária brasileira continuaria a ser eminentemente pautada nos tributos indiretos, sugerindo-se unicamente a aglutinação dos impostos indiretos incidentes sobre o consumo sob a competência do IVA estadual. Também não são feitas proposições relativas aos mecanismos intrassistêmicos para redução da regressividade tributária. A seletividade do IVA estadual é prevista de forma lacônica apenas na exposição de motivos para alimentos e medicamentos, sendo mais evidente a preocupação do relator em não permitir burlas à alíquota básica através da concessão de incentivos fiscais. Além do mais, a única menção feita à alteração de alíquotas do imposto de renda, também na exposição de motivos, tem por objetivo sugerir a União medida para compensar a perda de arrecadação decorrente da extinção da CSLL.

Como afirma Fabrício Augusto de Oliveira (2018), é inegável que, ao manter uma carga tributária composta predominantemente de impostos indiretos, o sistema tributário atua não somente como instrumento contra equidade, mas também como inibidor da força do mercado interno por lançar maior ônus tributário sobre as classes de menor renda, com maior propensão a consumir. Logo, a composição da carga tributária brasileira deveria ser objeto de análise das propostas de reforma tributária, senão pelo pouco prestigiado argumento da

justiça, por razões de ordem econômica, visando ao fortalecimento da demanda interna e do crescimento. Em linha com o que foi afirmado pelo autor (2018), uma reforma tributária em países como o Brasil deve ter por finalidade a melhoria da distribuição do ônus tributário entre os membros da sociedade, com vistas a inibir a regressividade tributária, a qual contribui para a concentração de renda e prejudica o crescimento sustentável da economia.

### 5.3.3 A PEC nº 233/2008

Em 28 de fevereiro de 2008, o Presidente da República enviou ao Congresso Nacional, a PEC nº 233, a qual tinha por objetivo simplificar o sistema tributário nacional, assim como eliminar distorções na tributação que prejudicariam o crescimento da economia e a competitividade das empresas, especialmente em razão da guerra fiscal entre os Estados. Para alcançar tais objetivos, foram propostas várias mudanças nas competências tributárias da União e dos Estados, bem como modificações no arcabouço dos seus principais tributos.

O núcleo da reforma tributária proposta através da PEC nº 233/2008 consiste na criação do IVA federal, o qual irá incidir sobre operações com mercadorias e prestações de serviços, ainda que tais operações e prestações sejam iniciadas no exterior. Será considerado prestação de serviços tudo aquilo que não estiver na competência do novo ICMS, também federal. O IVA federal será não cumulativo, não havendo, contudo, surgimento de crédito para compensação com o montante devido nas operações sujeitas a alíquota zero, imunidade, isenção ou não-incidência. Tal imposto seria instituído para unificar e substituir a contribuição para o salário-educação, a COFINS, o PIS e a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo, gás natural, seus derivados e álcool combustível.

O IVA federal, no entendimento do relator, reduziria a quantidade de tributos incidentes sobre o consumo, diminuiria as incidências cumulativas ainda existentes no sistema tributário, bem como corrigiria distorções existentes na estrutura da contribuição ao PIS e da COFINS, as quais, no regime atual, tem parte da incidência pelo regime não-cumulativo e parte pelo cumulativo. Na cobrança do IVA federal seriam desonerados os investimentos através da concessão de crédito integral na aquisição de bens integrantes do ativo permanente. Também seriam concedidos créditos fiscais na aquisição de bens de uso e de consumo, com vistas à redução da cumulatividade.

A CSLL seria incorporada ao IRPJ, uma vez que ambos os tributos incidem sobre a mesma base. Por essa razão, são propostos ajustes na estrutura constitucional do imposto de renda, a fim de que possam ser cobrados adicionais do imposto em questão conforme o setor econômico a que pertença a empresa, a exemplo do que hoje é permitido para a CSLL. Ficam mantidas a contribuição social do empregador e da empresa sobre a folha de salários e a contribuição social paga pelo empregado, revogando-se, contudo, o inciso IV, do art. 195 da CRFB/88, o qual admitia a instituição de contribuições sociais a serem cobradas do importador de bens e serviços do exterior.

A PEC nº 233/2008 estabelece um novo modelo para o ICMS, o qual passa a ser da competência legislativa conjunta da União, dos Estados e Distrito Federal. Caberia aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do ICMS, bem como a atribuição de fiscalizar e arrecadar o imposto. A regulamentação do ICMS deveria ser unificada, cabendo ao CONFAZ a edição de mencionada norma regulamentadora. Em razão da nova estrutura do ICMS, a PEC nº 233/2008 acrescenta ao rol de competências do STJ o tratamento das divergências entre os Tribunais estaduais na aplicação da lei complementar instituidora do ICMS, bem como da sua regulamentação.

À semelhança do ICMS atual, o novo imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços incidiria sobre as importações, bem como sobre todos os serviços não sujeitos ao ISS, de competência municipal. As alíquotas do ICMS seriam fixadas pelo Senado Federal por meio de Resolução, cabendo ao Senado a definição da alíquota padrão bem como o enquadramento de mercadorias e serviços em alíquotas diferenciadas. A lei complementar nacional instituidora do ICMS definirá sobre quais mercadorias e serviços os Estados e o Distrito Federal poderão, por meio de lei própria, alterar as alíquotas do ICMS, indicando também os limites e as condições para o exercício dessa competência. O ICMS poderá ser seletivo, variando suas alíquotas em face da quantidade e do tipo de consumo.

Nenhuma das propostas de reforma tributária que hoje tramitam no Congresso Nacional sequer abordaram a questão da regressividade do sistema tributário decorrente da ampla participação dos impostos indiretos na composição da carga tributária nacional e da insuficiente utilização de mecanismos intrassistêmicos para sua mitigação. A PEC nº 233/2008, além de não tornar obrigatória a seletividade para o ICMS, desvincula tal seletividade do critério da essencialidade, o que certamente impactará negativamente o perfil já bastante regressivo dessa imposição fiscal. Ainda, a proposta também não faz qualquer sinalização no sentido de aumentar a participação da tributação direta na composição da carga tributária, com a consequente diminuição do ônus fiscal incidente sobre os impostos indiretos.

Ao contrário, a proposta unifica competências tributárias sob um mesmo imposto, sem que sejam previstas formas de desoneração do consumo.

Sem uma reforma tributária que enderece de forma apropriada a regressividade do sistema tributário nacional, a tributação no Brasil continuará a ser percebida como instrumento de ajuste fiscal que atua como mecanismo contrário à equidade, por não prestigiar o princípio da capacidade contributiva, já que a tributação do consumo, e consequentemente, das famílias mais pobres em detrimento das mais ricas restaria praticamente inalterada, bem como por cooperar para a produção de resultados econômicos e sociais flagrantemente contrários aos objetivos fundamentais de nossa República, dada a clara relação existente entre regressividade na imposição indireta e aumento da desigualdade de renda e riqueza.

#### 5.3.4 A PEC nº 293/2004

Aprovada pela Câmara dos Deputados em 11 de dezembro de 2018, a PEC nº 293/2004 tem por objetivo a modificação do sistema tributário brasileiro através da extinção de vários tributos federais, a saber, PIS, COFINS, IPI, contribuição para o salário educação e IOF, bem como a supressão do ICMS e do ISS. À semelhança de outras propostas de emenda, o objetivo da alteração é a simplificação e racionalização do sistema tributário e a reformulação do sistema de partilha federativa, unificando-se os principais tributos incidentes sobre a produção e o consumo em um único imposto sobre o valor agregado.

De acordo com os defensores da proposta, o ICMS, em seus moldes atuais, constitui verdadeiro tormento para os contribuintes, exigindo altos custos de conformidade e de fiscalização. Ademais, a prática de concessão de incentivos fiscais indevidos tornou-se predatória e trouxe graves consequências para a economia nacional, assim como para a finança dos Estados-membro. Por fim, destacam os autores da proposta a existência de diversos tributos cumulativos, os quais aumentam a carga tributária global e contribuem para dificultar a correta apuração de créditos nos tributos não-cumulativos, o que prejudica a competitividade, o crescimento econômico e inviabiliza a criação de novos empregos.

Através da PEC nº 293/2004, é proposto um sistema de tributação similar ao de vários países europeus, baseado no imposto de renda e em um Imposto Seletivo (IS) e monofásico, ambos de competência da União e em um imposto sobre o valor agregado incidente sobre

bens e serviços de competência dos Estados, mas com legislação unificada, que passará a ser denominado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). Seriam preservadas as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos, o ITCMD passaria a ser de competência da União, com arrecadação destinada aos Municípios. O IPVA permaneceria na competência dos Estados, sendo as receitas arrecadadas também repassadas aos Municípios.

Nesse contexto, caberia a União o exercício da competência tributária para a criação do IR, II, IE, ITR, Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), ITCMD e IS. Também seria competência da União as contribuições previdenciárias do empregador e do empregado, as CIDE e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Destaque-se que a CSLL deverá ser incorporada ao imposto de renda, o qual, por esta razão, terá suas alíquotas aumentadas. O IS, cuja arrecadação será compartilhada com os Estados, será cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicação, bebidas alcoólicas e não alcoólicas e veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos. A alíquota do IS não poderá ser superior que a do IBS, à exceção das operações com cigarros e bebidas alcoólicas.

Os Estados e o DF teriam competência para instituir o IBS, IPVA, contribuições para o custeio da previdência de seus servidores, taxas e contribuições de melhoria. O IBS, a ser instituído por lei complementar federal, com regulamentação única e arrecadação e fiscalização centralizada, será não cumulativo, considerará os chamados créditos financeiros, será cobrado por fora e terá sua arrecadação integral para o Estado de destino. O IBS deverá ter alíquota idêntica para a quase totalidade dos produtos e serviços, garantindo-se tributação mais baixa apenas para alimentos, medicamentos, transporte público, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação, sendo vedada a concessão de benefícios fiscais para qualquer outro produto ou serviço.

Por fim, caberia aos Municípios a competência para instituir o IPTU, ITBI, as contribuições para custeio da previdência de seus servidores e para o custeio do serviço de iluminação pública. Apesar de não terem sido trazidas novas competências para os Municípios, a PEC 293/2004 propõe que praticamente todas as receitas dos impostos patrimoniais, por meio de transferência de arrecadação, sejam destinadas aos Municípios.

Mais uma vez é possível observar que a regressividade do sistema tributário nacional não é preocupação daqueles que planejam a sua reforma. Em primeiro lugar, a adoção de alíquota única para o imposto incidente sobre o consumo de bens e serviços em um país tão

heterogêneo como o Brasil pode representar não apenas um entrave econômico aos distintos setores produtivos, como ainda aprofundar as desigualdades regionais. Em segundo lugar, o consumo continuaria a ser a principal base tributária do sistema tributário brasileiro, de modo que sua característica regressiva não seria mitigada. Some-se a isto o fato da tributação direta via imposto de renda apenas sofrer ajuste nos exatos limites necessários para que seja compensada a extinção da CSLL.

#### 5.4 Reforma tributária para um sistema tributário mais justo

Com o objetivo de incrementar a livre movimentação de mercadorias e serviços em um mundo que começava a experimentar os efeitos da globalização, foram implementadas reformas tributárias nos países desenvolvidos a partir de 1980, as quais foram replicadas por vários países em desenvolvimento. Tais reformas acabaram por diminuir o ônus tributário incidente sobre o capital, propriedades e altas rendas por meio da redução de alíquotas do imposto de renda e isenção de impostos, avançando-se na direção da instituição de impostos indiretos incidentes sobre o consumo, base tributária mais estável que a renda. Todavia, enquanto nos países desenvolvidos tais reformas não alteraram de forma significativa a composição da carga tributária quanto à distribuição de impostos diretos e indiretos, em países como o Brasil a redução da tributação direta incidente sobre a renda foi mais do que compensada pela expansão da tributação indireta, o que asseverou a regressividade do sistema tributário.

A despeito da CRFB/88 determinar no parágrafo primeiro, do art. 145 que os *tributos* devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, o sistema tributário brasileiro não obedece a esse princípio. A imposição indireta possui ampla base de participação na composição da carga tributária nacional e a seletividade tributária, importante mecanismo de mitigação da regressividade, não é utilizada de forma harmônica e coerente no IPI e no ICMS, sendo que para esse último sua adoção sequer é obrigatória. Some-se a isso o fato dos tributos diretos existentes no Brasil não operarem de forma a atenuar a regressividade da imposição indireta, o que pode ser constado pelo número diminuto de alíquotas de IRPF, bem como pela injustificada discriminação em favor dos mais ricos na legislação dada a diferença de tratamento concedido aos rendimentos do trabalho, amplamente tributados, em face dos rendimentos do capital, em que lucros e dividendos são isentos na pessoa física.

A reforma tributária para o caso do Brasil deve endereçar não apenas questões pertinentes à simplificação e eficiência do sistema, mas também demonstrar um compromisso com o ideal de justiça tributária extraído da Constituição. Nesse sentido, urge que sejam feitas alterações no sistema tributário para que as causas da regressividade sejam solucionadas. Sendo assim, de modo a garantir a pessoalidade na tributação indireta e aumentar o grau de afinidade com a capacidade contributiva nessa forma de imposição, deveriam ser desonerados e moderadamente tributados, por vias da seletividade, respectivamente os bens e serviços necessários ou úteis aos indivíduos e à coletividade. Também deveria ser reduzida a carga tributária indireta sobre o consumo de bens e serviços, o que por consequência, levaria à diminuição do perfil regressivo do sistema tributário. Como medida de compensação, deveria ser incrementada a participação da tributação direta, especialmente da tributação incidente sobre a renda pela criação de alíquotas mais elevadas para o IRPF, aumento das faixas de tributação, as quais hoje fazem com que mencionado tributo recaia mais onerosamente sobre a classe média, bem como tributação na pessoa física dos lucros e dividendos.

Não existem justificativas para o grau de iniquidade do sistema tributário nacional, o qual, por ser amplamente baseado nos impostos indiretos, faz com que a imposição fiscal recaia de forma mais gravosa sobre os contribuintes mais pobres. As propostas de reforma atuais não adequam os impostos indiretos à seletividade, não diminuem a pesada tributação existente sobre o consumo de bens e serviços ou corrigem as deficiências existentes na tributação da renda, não alterando, portanto, o caráter regressivo do sistema tributário nacional. Se nada for feito, os pobres continuarão a pagar mais impostos que os ricos em termos de proporção da renda empenhada no pagamento de tributos, atuando o sistema tributário como instrumento de estímulo para a concentração da renda e aumento da desigualdade.

### 5.5 Qual o caminho a seguir?

Muitas são as dificuldades e os desafios para a realização de uma reforma tributária no Brasil, especialmente em razão do atual quadro de estagnação econômica e do desequilíbrio nas contas públicas, já que existe o receio de uma reforma tributária reduzir, ainda que temporariamente, o volume de receitas a ser arrecadado. Além disso, tantos são os pontos de correção a serem observados por uma reforma tributária no Brasil, que se faz necessário



conciliar pretensões de tornar o sistema tributário nacional mais justo, eficiente, menos complexo, que não ocorra o aumento da carga tributária global imputada aos contribuintes e que nenhum ente federado fique em situação inferior à de antes da reforma no que concerne a questões de arrecadação e manutenção de sua autonomia. Dessa forma, por ser impossível, dados os limites de escopo dessa dissertação, apresentar uma proposta de reforma que viesse a endereçar a todos esses pontos de forma adequada, apresentamos, a seguir, apenas diretrizes que poderiam ser observadas para a equalização do sistema tributário nacional no que diz respeito ao seu grau de justiça, haja vista ser esse o ponto de maior correspondência com o objeto de nossa pesquisa.

Tendo em vista que a raiz da injustiça do sistema tributário brasileiro está na atribuição de maior peso aos impostos indiretos incidentes sobre o consumo, é necessário que seja implementada reforma tributária que promova a sua desoneração. Na medida em que apenas o ICMS responde por 20,37% da arrecadação de tributos no País, prioritariamente, deverão ser reduzidas suas alíquotas mínima, máxima e interestadual. Ainda, a tributação pelo ICMS de mercadorias e serviços deverá ser obrigatoriamente seletiva em razão do critério da essencialidade, considerando-se o papel da seletividade na mitigação da regressividade, e o fato de o ICMS ser, conforme estudos colacionados a esta dissertação, o tributo mais regressivo do nosso sistema.

Não acreditamos que seja factível na atual conjuntura nacional a proposição de alterações mais significativas na estrutura da imposição indireta incidente sobre o consumo, tal como a criação de um IVA federal que viesse a unificar o IPI, ICMS e a contribuição ao PIS e a COFINS. Em verdade, é possível, inclusive, que semelhante proposta seja considerada inconstitucional, já que, ao retirar dos Estados e do Distrito Federal sua principal fonte de receita, tais entes ficariam excessivamente dependentes da União, o que poderia configurar violação ao pacto federativo<sup>92</sup>. Por essa razão, defendemos que os entes federados mantenham suas competências tributárias originais, modificando-se apenas o grau de incidência da tributação indireta, mediante a modulação de suas alíquotas.

Dessa forma, seria necessária a edição de EC com o objetivo de tornar obrigatória a adoção da seletividade conforme a essencialidade para o ICMS. Também deveriam ser implementadas modificações na legislação do IPI e nas legislações locais do ICMS, a fim de que o subprincípio da seletividade seja utilizado de forma ordenada e harmônica. Grande parte da desigualdade na distribuição de renda também é acompanhada por diferenças nos

---

<sup>92</sup> Conforme o inciso I, do parágrafo 4º, do art. 60 da CRFB/88, não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado.

modelos de consumo entre grupos sociais. Os impostos indiretos incidentes sobre os produtos, mercadorias e serviços oneram a renda dos mais pobres de forma significativa, razão pela qual a imposição indireta precisa diferenciar padrões de consumo através da fixação de alíquotas reduzidas para as mercadorias e serviços com alta representatividade no orçamento dos contribuintes de baixa renda. A falta de tratamento ordenado pelo legislador ao classificar produtos, mercadorias e serviços faz com que a seletividade seja menos efetiva em seu papel de redutor da regressividade da imposição indireta, o que precisa ser modificado.

Ainda pela via de EC, teria de ser prevista a edição de Lei Complementar que unificasse as disposições relativas ao ICMS, de forma que sua incidência sobre mercadorias, bens e serviços ocorresse de maneira uniforme em todo o território nacional. Hoje, existem vinte e sete legislações que estabelecem alíquotas diferentes para o imposto em questão, e, se temos por objetivo diminuir o peso de tal imposto na composição da carga tributária nacional, será necessário conferir ao mesmo tratamento homogêneo. Por essa razão, caberia a esta Lei Complementar a determinação das faixas dentro das quais poderiam ser estabelecidas as alíquotas mínima, máxima e interestadual de ICMS, estipuladas em patamares inferiores aos atualmente praticados. Continuará a ser atribuição do Senado Federal, por meio de resolução e respeitadas as balizas da nova Lei Complementar, fixar as alíquotas interestaduais e determinar as alíquotas mínima e máxima nas operações internas.

A unificação e a conseqüente diminuição das alíquotas de ICMS poderiam suscitar questionamentos de federalismo fiscal, os quais precisam ser respondidos. A CRFB/88, seguindo tendência de descentralização e outorga de maior autonomia aos entes federados, conferiu competências tributárias aos mesmos, de modo que existisse equilíbrio entre as atribuições constitucionais de cada ente da federação e o volume de receitas necessário para o seu cumprimento. Ocorre que, para além do exercício regular de suas competências tributárias, a Constituição garante a autonomia financeira dos entes subnacionais através de um sistema de transferências intergovernamentais e participações no produto da arrecadação dos demais entes. Não necessariamente a extinção ou a limitação de uma das competências tributárias do ente subnacional resultará em violação ao pacto federativo. Será necessário, conforme aduz Gustavo da Gama Vital de Oliveira (2014), examinar se a mudança constitucional proposta esvazia completamente a prática, pelo ente federado, de atos ligados à administração tributária.

Por essa razão, entendemos que a sugestão por nós apresentada respeita a autonomia financeira dos Estados e Distrito Federal, já que os mesmos continuarão a exercer suas competências tributárias, dada a não extinção ou alteração radical do arcabouço do ICMS,

sendo necessária, apenas, a previsão de uma medida clara de compensação aos Estados e Municípios<sup>93</sup> pelas perdas arrecadatórias, o que pode ser realizado através da participação no produto da arrecadação dos tributos dos demais entes<sup>94</sup>. Do mesmo modo, considerando que o próprio constituinte originário estabeleceu limites à competência tributária dos Estados e Distrito Federal, ao dispor que caberia ao Senado Federal a fixação de parâmetros a serem acatados na determinação das alíquotas de ICMS<sup>95</sup>, entendemos que a edição de Lei Complementar que viesse a unificar mencionadas alíquotas não violaria o pacto federativo.

A acima referida medida de compensação poderia ser oferecida pela União através do aumento da participação dos Estados e Municípios no produto da arrecadação decorrente do incremento das faixas e alíquotas do IRPF, bem como pela tributação na pessoa física de lucros e dividendos. O texto da EC que iria veicular a reforma tributária aqui proposta deveria vedar a possibilidade de desvinculação das receitas de IRPF geradas pelas mudanças legislativas acima mencionadas, resguardando-se, dessa forma, a participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios e garantindo aos mesmos a compensação necessária pela diminuição das alíquotas de ICMS.

A participação do IRPF na carga tributária é um dos fatores que pode, juntamente com a diminuição do peso da imposição indireta, dar fim ao perfil regressivo do sistema tributário nacional. De acordo com Introíni et al<sup>96</sup> (2018), o Brasil pratica alíquota máxima de IRPF de 27,5%, inferior à média dos países integrantes da OCDE, em torno de 35%. Ainda, a renda marginal sobre a qual incide a alíquota máxima na média dos países da OCDE é de USD 200.000,00, ao passo que, no Brasil, é de USD 30.000,00. Isso demonstra a baixa progressividade do imposto de renda da pessoa física, bem como o fato da classe média estar submetida às mesmas alíquotas que os extremamente ricos. Esta é a principal razão pela qual afirma-se que no Brasil, os impostos diretos não têm o condão de balancear a regressividade da imposição indireta.

Também de acordo com Introíni et al (2018), nos países da OCDE, a tributação dos dividendos ocorre primeiramente como renda da pessoa jurídica, sendo, contudo, os

---

<sup>93</sup> Aos Municípios pertence vinte e cinco por cento do ICMS arrecadado.

<sup>94</sup> O tema aqui abordado é objeto de divergências doutrinárias, existindo aqueles que defendam que a mera participação no produto da arrecadação não é suficiente para garantir a autonomia dos entes federativos. Para maior conhecimento acerca da questão, vide OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária*. IN: QUEIROZ, Luís Cesar e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ, 2014.

<sup>95</sup> Art. 152, §2º, incisos IV, V e VI da CRFB/88.

<sup>96</sup> Os autores são Paulo Introíni, Dão dos Santos, Marcelo Siqueira, Rosa Chieza, Wilson Torrente, João Lobens, Fátima Farias e Clair Hickmann.

dividendos novamente tributados na pessoa física quando da sua distribuição aos acionistas, admitindo-se, em algumas localidades, apenas a compensação do montante anteriormente recolhido pela empresa. A OCDE, para fins de comparação, soma as alíquotas de imposto de renda da pessoa jurídica e da pessoa física incidentes sobre os dividendos, de modo que sua tributação para fins de imposto de renda é realizada pelos países à uma alíquota nominal média de 42,5%. Em relação à tributação da renda de juros, afirmam os autores (2018) que com exceção de Holanda e Estônia, todos os países da OCDE consideram tal receita como base de cálculo para a apuração do montante de imposto de renda.

Dessa forma, a reforma tributária deverá prever a modificação da legislação do IRPF, para que seja ampliada sua participação na carga tributária total, bem como para que sejam tratados com isonomia todas as fontes de renda, sejam elas decorrentes do capital ou do trabalho. É necessário que seja alterada a tabela do IRPF pela criação de novas faixas e alíquotas, de forma que sua configuração venha a espelhar o contexto brasileiro de profunda desigualdade de renda. Ademais, lucros, dividendos e outras rendas do capital deveriam ser tributados da mesma maneira que os rendimentos do trabalho. Essas medidas são justificáveis para que sejam atendidos ditames de justiça tributária e eficiência do sistema, proporcionando a desoneração de parcela da renda das famílias mais pobres e o aumento de arrecadação necessário para compensar a redução da tributação incidente sobre o consumo.

Dada a grande defasagem da tributação da renda das pessoas físicas no Brasil em relação aos membros da OCDE, estima-se que com a implementação das propostas de melhor calibragem na tabela do IRPF e tributação na pessoa física dos lucros e dividendos conforme essa nova tabela a ser formulada, seja possível duplicar a arrecadação do imposto de renda, com substancial desoneração para os contribuintes mais pobres (INTROÍNI et al, 2018). Esse excedente de arrecadação do IRPF poderia, então, ser destinado à compensação das perdas de arrecadação de Estados e Municípios em razão da diminuição das alíquotas de ICMS, por meio de regras claras de participação a serem incluídas no texto da reforma tributária a ser implementada.

## CONCLUSÃO

Somente poderá ser considerado justo o sistema tributário que promova a repartição do ônus fiscal em conformidade com um critério entendido como adequado pelo grupo social, bem como o sistema tributário que, ao intervir na partilha dos bens sociais entre os membros da comunidade, auxilie, ou ao menos não interfira negativamente, na produção de resultados econômicos e sociais reputados justos e desejáveis pela sociedade.

A capacidade contributiva, conforme parágrafo primeiro do art. 145 da CRFB/88, é o critério de repartição do ônus fiscal eleito pela Constituição, devendo, por essa razão, estruturar toda a imposição fiscal, e por consequência o sistema tributário. Será através da observância da capacidade contributiva que alcançaremos uma tributação materialmente justa e isonômica, sendo obrigatório, portanto, que a imposição fiscal classifique os contribuintes de acordo com sua capacidade econômica, sob pena de invalidação da norma tributária e ilegitimidade do sistema tributário que não tenha a capacidade contributiva como seu fundamento.

Ainda, partindo-se da premissa que a tributação não tem por função exclusiva a arrecadação aos cofres públicos, mas também a conformação das alocações de recursos aos preceitos de justiça que regem a organização política e econômica da comunidade, somente poderá ser considerada justa a imposição fiscal que produzir ou ao menos não prejudicar a concretização de resultados desejados pela sociedade. Mesmo que o sistema tributário não seja capaz de isoladamente fornecer informações sobre a realização de um ideal de justiça, tal sistema não será indiferente para sua materialização, haja vista que seus diferentes desenhos irão colaborar para a produção de efeitos do mesmo modo distintos.

O artigo 3º da CRFB/88 diz ser nosso objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual devem ser garantidas, dentre outros, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Em assim sendo, somente poderá ser classificado como justo o sistema tributário que não configure óbice à efetivação dos fins da República, através de arranjos que não produzam resultados contrários aos pretendidos pela nossa comunidade, sob pena do sistema tributário estar configurado de modo contraditório aos preceitos de justiça que o deveriam conformar.

O sistema tributário brasileiro não observa nenhum dos dois requisitos acima mencionados, concluindo-se, portanto, pela sua iniquidade ante ao desrespeito aos parâmetros de justiça na tributação trazidos pelos artigos 3º e 145, parágrafo primeiro da CRFB/88. O

sistema tributário nacional é excessivamente lastreado nos impostos indiretos que incidem sobre o consumo. Em 2016, conforme dados publicados pela RFB, a arrecadação de ICMS e IPI foi equivalente a 7,27% do PIB. Tomado o percentual de arrecadação como parâmetro, apenas o ICMS representou 20,37% do total de tributos coletados no Brasil, montante superior ao total arrecadado pelo IRPJ, IRPF e IRRF para o mesmo período, da ordem de 19,08% da arrecadação total. A opção brasileira pelos impostos indiretos pode ser verificada desde os últimos anos da chamada República Velha, razão pela qual a injustiça do sistema tributário nacional pode ser caracterizada como persistente e estrutural.

Embora os impostos indiretos possam ser considerados mais eficientes em uma perspectiva arrecadatória por sua capacidade de alocação de recursos, já que incidem em cada uma das fases da produção e do comércio de bens, mercadorias e serviços, tais impostos indiretos, por permitirem o repasse do ônus tributário ao consumidor final, não podem ser completamente personalizados conforme as características do contribuinte de fato. Uma vez que a incidência tributária indireta ocorre de forma independente dos atributos individuais do adquirente de bens e serviços, a alíquota fixa incidente sobre o consumo gera igual montante de imposto a ser pago tanto pelo possuidor de renda elevada quanto por outro detentor de renda menor.

Dessa forma, o ônus tributário gerado pela imposição indireta varia de forma inversamente proporcional à renda do contribuinte, de modo que os impostos indiretos são intrinsecamente regressivos quando tomada a renda como critério definidor da capacidade de pagamento. Assim, quanto menor for a renda auferida, maior tende a ser o nível de consumo em proporção da renda, de modo que mais pesadamente incidirão os impostos indiretos baseados nesse consumo de mercadorias e serviços. Como demonstrado nessa dissertação, a despeito dos economistas divergirem acerca da escolha da renda como parâmetro para aferição da capacidade de pagamento, entendemos ser este o indicador mais adequado, haja vista que a renda é a medida primeira de riqueza a ser distribuída em uma sociedade, sendo sua utilização útil na compatibilização de estudos acerca do perfil distributivo dos tributos e os efeitos econômicos e sociais decorrentes desse perfil.

Por ser o sistema tributário brasileiro amplamente baseado nos impostos indiretos, os quais são regressivos, todo o sistema tributário acaba por também apresentar feição regressiva. Além disso, os mecanismos de correção da regressividade existentes dentro do sistema tributário são mal utilizados, o que faz com que a regressividade decorrente da elevada participação dos impostos indiretos na composição da carga tributária seja asseverada. As hipóteses aqui mencionadas para determinação das causas da regressividade

do sistema tributário brasileiro foram comprovadas por vários estudos desenvolvidos no País, alguns dos quais foram colacionados a essa dissertação. De acordo com as pesquisas, existem evidências empíricas que demonstram o caráter regressivo do sistema tributário nacional em decorrência da ênfase dada aos impostos indiretos, da má utilização da seletividade, bem como da insuficiente participação dos impostos diretos no percentual de tributos arrecadados pelo Estado, os quais não conseguem balancear os efeitos regressivos gerados pela imposição indireta.

Abordamos nessa dissertação o *trade-off* existente entre eficiência arrecadatória e justiça relativamente aos fins da tributação, de modo que possa ser determinado o quanto de eficiência estamos dispostos a perder para que seja alcançada uma tributação materialmente justa. Para tanto, será necessário debater as escolhas que atribuam maior peso à eficiência ou à justiça na formulação do sistema tributário. Em assim sendo, se nossa sociedade considerar relevante a concretização da justiça, será juridicamente viável defender a perda de parcela da eficiência na arrecadação para que seja implementado arranjo do sistema tributário que possa cooperar ou pelo menos não obstaculizar a concretização de um ideal de justiça que possa ser extraído da Constituição.

Dada a premissa constitucional liberal-igualitária, percebe-se na nossa Carta Maior igual preocupação no que compete à efetivação dos valores da liberdade e da igualdade, somente podendo ser considerada justa a instituição que assegure direitos de liberdade, sem deixar de garantir parcela equitativa de recursos sociais como renda e riqueza aos seus cidadãos. Logo, deve ser ponderada a oposição existente entre a eficiência propiciada pela imposição indireta e o nível de justiça que tal forma de imposição é capaz de assegurar. Não seria coerente admitirmos que o sistema tributário possa divergir ou não guardar correspondência com o ideal de justiça da nossa sociedade, e embora sejam heterogêneos os critérios para delimitação do que possa ser considerado justiça na tributação, não existem fundamentos que possam legitimar a regressividade do sistema tributário brasileiro.

A regressividade é um problema de justiça tributária. Um sistema tributário regressivo não possui embasamento filosófico em nenhuma das teorias da justiça modernamente desenvolvidas, sejam as teorias que priorizam o valor liberdade, o valor igualdade ou mesmo a lógica utilitarista do bem-estar. Em um sistema tributário regressivo, o ônus fiscal é mais acentuado para as famílias pobres do que para as ricas, o que perverte o princípio primeiro de justiça na tributação consubstanciado na capacidade contributiva. Ainda, um sistema tributário regressivo produz resultados sociais e econômicos incompatíveis com os objetivos

fundamentais da República Federativa do Brasil por contribuir para o aumento da pobreza e da desigualdade social.

A regressividade também é um problema de eficiência para o sistema, por não permitir que os tributos cumpram com suas funções alocativa e distributiva. Ao fazer incidir o ônus fiscal de forma mais gravosa sobre os mais pobres quando comparados aos mais ricos, a regressividade tributária prejudica a capacidade do Estado em alocar de forma adequada os recursos necessários para que sejam disponibilizados bens e serviços para a comunidade. Ademais, tributos regressivos não cooperam na promoção de ajustes na repartição de riquezas entre os membros da sociedade, de modo que um sistema tributário regressivo, ao invés de atuar como instrumento de combate à desigualdade, a intensifica.

Por todas essas razões, faz-se premente a correção dos fatores que dão causa à regressividade do sistema tributário brasileiro, através de uma reforma tributária que enderece de forma adequada as questões relativas à justiça na tributação. Os mecanismos utilizados em outras jurisdições para reduzir a regressividade da imposição indireta e, por consequência, dos sistemas tributários estrangeiros, não se mostram apropriados para a realidade brasileira. O *refundable tax* americano e o *sales tax credit* canadense provavelmente teriam baixa efetividade no Brasil em razão do diminuto grau de cidadania fiscal da nossa população. Considerada a necessidade de requisitar o crédito do montante dispendido no pagamento de impostos indiretos através da apresentação de declarações, certamente a classe média seria mais beneficiada por essas medidas do que os mais carentes, já que seria plausível supor que estes enfrentariam grandes dificuldades para preencher e submeter declarações de imposto de renda, ou mesmo para comprovar o pagamento dos impostos indiretos ao consumir, dado o grau de informalidade da economia nas regiões mais pobres.

Um imposto progressivo sobre o consumo e sua variação conhecida como imposto X, ao isentarem da tributação os rendimentos provenientes do capital, já que por definição consumo equivale a renda auferida menos o montante investido (consumo = renda – poupança), criam tratamento discriminatório injustificado entre aqueles que auferem rendimentos do trabalho e os que possuem rendimentos provenientes da poupança. Para além desse fato, em uma sociedade como a brasileira em que os estratos mais altos de renda já pagam proporcionalmente menos imposto de renda do que a classe média em razão do tratamento tributário favorecido concedido aos rendimentos do capital como juros e dividendos, a adoção de um imposto, ainda que progressivo, sobre o consumo, poderia tornar o sistema tributário ainda mais regressivo, já que existe o risco das classes mais ricas, por não



consumirem a totalidade dos seus rendimentos auferidos, pagarem proporcionalmente menos impostos que a classe trabalhadora, a qual, via de regra, consome tudo o que ganha.

É necessário que sejam feitas alterações no sistema tributário para que sua regressividade seja corrigida. A reforma brasileira deve equacionar a injustiça de nosso sistema tributário ao prever a obrigatoriedade de adoção de alíquotas seletivas conforme a essencialidade para o ICMS. O fato de vários Estados não utilizarem a seletividade de forma criteriosa na cobrança do ICMS, o qual impacta de forma direta as famílias por incidir sobre o consumo de mercadorias e serviços essenciais, faz com que esse seja o tributo mais regressivo de todo o sistema tributário brasileiro.

Ademais, deveriam ser implementadas modificações na legislação do IPI e do ICMS, a fim de que o subprincípio da seletividade seja utilizado de forma ordenada e harmônica. Grande parte da desigualdade na distribuição de renda também é acompanhada por diferenças nos modelos de consumo entre grupos sociais. Os impostos indiretos incidentes sobre os produtos, mercadorias e serviços oneram a renda dos mais pobres de forma significativa, razão pela qual a imposição indireta precisa diferenciar padrões de consumo através da fixação de alíquotas reduzidas para as mercadorias e serviços com alta representatividade no orçamento dos contribuintes de baixa renda. A falta de tratamento ordenado pelo legislador ao classificar produtos, mercadorias e serviços faz com que a seletividade seja menos efetiva em seu papel de redutor da regressividade da imposição indireta, o que precisa ser modificado.

No entanto, tendo em vista que a seletividade tributária, ao reduzir de forma linear as alíquotas sobre determinados itens, pode vir a beneficiar tanto ricos como pobres, o que a torna instrumento imperfeito de justiça na tributação, faz-se necessário adotar medidas adicionais para solucionar a regressividade do sistema tributário brasileiro. Dessa feita, deve ser reduzida a carga tributária indireta incidente sobre o consumo de bens e serviços, o que, por consequência, levaria à diminuição do perfil regressivo do sistema tributário. Como medida de compensação, deveria ser incrementada a participação dos tributos diretos, especificamente do IRPF, na composição da carga tributária nacional.

Pela via de EC, teria de ser prevista a edição de Lei Complementar que unificasse as disposições relativas ao ICMS, de forma que sua incidência sobre mercadorias, bens e serviços ocorresse de maneira uniforme em todo o território nacional. O fato de existirem 27 legislações diferentes para o ICMS tornaria impossível a diminuição de suas alíquotas de forma eficaz, de modo que para diminuir o peso de tal imposto na composição da carga tributária nacional, será necessário conferir ao mesmo tratamento homogêneo. Por essa razão,

caberia a esta Lei Complementar a determinação das faixas dentro das quais poderiam ser estabelecidas as alíquotas mínima, máxima e interestadual de ICMS, estipuladas em patamares inferiores aos atualmente praticados. Continuará a ser atribuição do Senado Federal, por meio de resolução e respeitadas as balizas da nova Lei Complementar, fixar as alíquotas interestaduais e determinar as alíquotas mínima e máxima nas operações internas.

As perdas de arrecadação decorrentes da diminuição das alíquotas de ICMS deverão ser compensadas pela União através do aumento da participação dos Estados e Municípios no produto da arrecadação decorrente do incremento das faixas e alíquotas do IRPF, bem como pela tributação na pessoa física de lucros e dividendos. Dessa forma, a reforma tributária deverá prever a modificação da legislação do IRPF, para que seja ampliada sua participação na carga tributária total, bem como para que sejam tratados com isonomia todas as fontes de renda, sejam elas decorrentes do capital ou do trabalho. É necessário que seja alterada a tabela do IRPF pela criação de novas faixas e alíquotas, de forma que sua configuração venha a espelhar o contexto brasileiro de profunda desigualdade de renda. Ademais, lucros, dividendos e outras rendas do capital deveriam ser tributados da mesma maneira que os rendimentos do trabalho.

Não existem justificativas para a omissão do Estado brasileiro relativamente à regressividade do sistema tributário. Após quase 30 anos de um regime democrático de direito, continuamos a menosprezar a questão da justiça na tributação, o que resta demonstrado pelo silêncio das propostas de reforma tributária acerca da regressividade. Sem uma reforma tributária que enderece de forma apropriada a regressividade do sistema tributário nacional, a tributação no Brasil continuará a ser percebida como instrumento de ajuste fiscal que atua contrariamente à equidade, já que a tributação do consumo, e consequentemente, das famílias mais pobres em detrimento das mais ricas restará inalterada, o que, além de configurar afronta ao princípio da capacidade contributiva, coopera para a produção de resultados econômicos e sociais flagrantemente contrários aos objetivos de nossa República, dada a relação existente entre regressividade na imposição indireta e aumento da pobreza e da desigualdade.

**REFERÊNCIAS**

- AFONSO, José Roberto, ARAÚJO, Érika Amorim e VIANNA, Salvador Werneck. *Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência sobre as famílias*. Estudos Econômicos e Sociais do Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª. edição. São Paulo: Malheiros, 1993.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- AVI-YONAH, Reuven. *The three goals of taxation*. Tax Law Review n° 60. New York University. New York, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição. Mizabel Abreu Machado Derzi (atualização). Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição. Mizabel Abreu Machado Derzi (atualização). Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BANCO MUNDIAL. *Poverty headcount ratio at \$5.50 a day*. Disponível em < <http://www.https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.UMIC>> Acesso em 05 de junho de 2018.
- BANKMAN, Joseph e WEISBACH, David. *The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax*. Chicago Law School. Working paper 251, 2005.
- BARBOSA, Ana Luiza Neves e SIQUEIRA, Rozane Bezerra. *Imposto Ótimo sobre o Consumo: Resenha da Teoria e Aplicação ao Caso Brasileiro*. IPEA: 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERLIN, Isaiah. *Dois conceitos de liberdade*. IN: Estudos sobre a humanidade. Uma antologia de ensaios. São Paulo: Companhia das Letras, 2002.
- BIRD, Richard Miller. *The VAT in developing and transitional countries*. New York: Cambridge University, 2007.
- BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de Filosofia do Direito*. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- BLUM, Walter e KALVEN, Harry. *The uneasy case for progressive taxation*. University of Chicago. Law Review vol. 19, n° 3, 1952.
- BRADFORD, David. *Blueprint for basis tax reform*. Department of the Treasury. Janeiro de 1997.

\_\_\_\_\_. *The X tax in the world economy*. Working paper 10676. National Bureau of Economic Research. August, 2004.

BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. *Indicadores de equidade do sistema tributário nacional*. Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Pesquisa de Orçamentos Familiares 2002-2003*. Disponível em < [http:// https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/saude/19877-2002-2003.html?edicao=14936&t=sobre](http://https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/saude/19877-2002-2003.html?edicao=14936&t=sobre). Acesso em 02 de junho de 2018.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Equidade fiscal no Brasil. Impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Comunicado nº 92. 19 de maio de 2011.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Carga Tributária no Brasil 2016*. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Dezembro de 2017. Disponível em < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2016.pdf>. > Acesso em 15 de janeiro de 2018.

BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financeiro*. Vol. 3. Madrid, 1963.

\_\_\_\_\_. *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*. Vol. 4. Instituto de Estudos Políticos. Madrid, 1973.

CALIENDO, Paulo. Da Justiça fiscal: conceito e aplicação. Revista Interesse Público nº29. Porto Alegre: Notadez, 2005.

\_\_\_\_\_. *Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação*. IN: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveiro. *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CANADÁ. Department of Finance. *Report on Federal Tax Expenditures. Concepts, Estimates and Evaluations*. 2017. Disponível em <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp1710-eng.asp>. Acesso em 19 de junho de 2018.

CARLSON, George e PATRICK, Melanie. *Addressing the regressivity of a value-added tax*. National Tax Journal vol. 42, nº 3, 1989.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária. Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

CREEDY, J. *Are consumption taxes regressive?* Melbourne Institute Working Paper Series. University of Melbourne, 1997.

DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução de Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012.

ERIS, I. et al. *A distribuição de renda e o sistema tributário no Brasil*. In: ERIS, C. C. C.; ERIS, I.; MONTORO-FILHO, A. F. *Finanças públicas*. São Paulo: Pioneira/Fipe, 1983.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Government Accountability Office – GAO. *Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value- Added Tax*. Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress. June 1989.

ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FEITAL, Thiago Álvares. *Subjetividade e direito tributário. Teorias da equidade na tributação e o sujeito do direito tributário*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2018.

FMI. *Income distribution and tax and social government social spending policies in developing countries*. Fiscal Affairs Department. March 2000.

FMI. *Causes and consequences of income inequality: A global perspective*. Strategy, Policy and Review Department. June 2015.

GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali di diritto*. Torino, 1956.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.

GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuição (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953.

INTROÍNI et al. *Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal*. IN: ANFIP e FENAFISCO. *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. Brasília: Plataforma Política Social, 2018.

ITEP. *Options for a less regressive sales tax in 2017*. Policy Brief, September 2017. Disponível em < <http://www.itep.org> > Acesso em 20 de junho de 2018.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Argentina: Editorial Cangallo, 1993.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. *O nó tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil*. ANPOCS, Agosto de 2011.

KADES, Eric. *Giving credit where credit is due: reducing inequality with a progressive state tax credit*. Louisiana Law Review, Vol. 77, 2016.

KANSAS DEPARTMENT OF REVENUE. *Food Sales Tax Refund*. Disponível em <https://www.ksrevenue.org/perstaxtypesfs.html>. Acesso em 19 de junho de 2018.

KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. Coleção justiça e direito. Tradução Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: Teoria Geral do Tributo*. Barueri: 2007.

LEVINER, Sagit. *The normative underpinnings of taxation*. Nevada Law Journal, vol. 13, 2012.

LOCKE, John. *Two Treatises of Government*. Cambridge University press. Student edition, 1988.

MCCAFFERY, Edward. *Three views of tax*. Legal studies research paper n° C05-3. University of Southern California, February 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Ainda a restituição dos tributos “indiretos”*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, v. 32, n° 2, jul-dez de 2012.

MAFFETTONE, Sebastiano e VECA, Salvatore. *A ideia de justiça de Platão a Rawls*. Tradução de Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MAGALHÃES, Luís Carlos. *Tributação e dispêndio com saúde das famílias brasileiras: avaliação da carga tributária sobre medicamentos*. Revista Planejamento e Políticas Públicas n° 24. IPEA, 2001.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. *Los fines extrafiscales del impuesto*. IN: AMATUCCI, Andrea (Dir) Tratado de derecho tributario. Tomo I, 2001.

MCGEE, Robert. *Taxation and Public Finance: A Philosophical and Ethical Approach*. Commentaries on the Law of Accounting & Finance. Vol. 1. 1997.

MELO, José Eduardo Soares. *IPI teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MERQUIOR, José Guilherme. *O liberalismo antigo e moderno*. Nova Frontera, 1991.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de la capacidad contributiva*. Madri: Instituto de estudios fiscales, 1980.

MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade. Os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

\_\_\_\_\_ *Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental*. Tradução de Auripebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, v. 1, 1976.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Tradução Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora, 1991.

OCDE. *Model tax convention on income and on capital*. 2015. Disponível em < <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-em.htm>. > Acesso em 25 de setembro de 2017.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *A reforma tributária necessária*. IN: ANFIP e FENAFISCO. *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. Brasília: Plataforma Política Social, 2018.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária*. IN: QUEIROZ, Luís Cesar e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ, 2014.

OKLAHOMA POLICY INSTITUTE - *Oklahoma Tax Expenditure Report 2017*. Disponível em <<https://okpolicy.org/sales-tax-relief-credit/>> Acesso em 20 de junho de 2018.

OSTRENSKY, Eunice. *Liberalismo clássico* em AVRITZER, Leonardo et al. (orgs.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

OXFAM BRASIL. *A distância que nos une. Um retrato das desigualdades brasileiras*. Publicado em 25 de setembro de 2017. Disponível em < <http://www.Oxfam.org.br> > Acesso em 05 de junho de 2018.

PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*. IN: *Estudios jurídicos em homenagem al profesor Federico de Castro*, Tomo II, 1976.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. *Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira*. *Revista Pesquisa e Desenvolvimento Econômico* v. 40, nº 2, agosto de 2010.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

\_\_\_\_\_. *Reply to Habermas*. *Journal of Philosophy* Vol. 92 nº 3. 1995.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito*. IN: *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ editora, 2014.

\_\_\_\_\_. *Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Vol. 3, nº 3. Rio de Janeiro: UERJ, 2015.

\_\_\_\_\_. *Tributos teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2013.

RODRIGUES, J. J. *Carga tributária sobre os salários*. Brasília: Secretaria da Receita Federal–Coordenadoria Geral de Estudos Econômicos e Tributários, out. 1998.

SANDEL, Michael J. *Justiça – o que é fazer a coisa certa*. 6ª Edição, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SHAVIRO, Daniel. *Replacing the income tax with a progressive consumption tax*. New York School of Law. Research paper 70, September 2005.

SELIGMAN, Edwin R. *A Progressive taxation in theory and practice*. Second edition. American Economic Association, vol. IX, nº 4, 1908.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos*. Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009. Brasília: IPEA, 2010.

SIQUEIRA, Rozane, NOGUEIRA, José e SOUZA, Evaldo. *A incidência final dos impostos indiretos no Brasil. Efeitos da tributação de insumos*. Revista Brasileira de Economia vol. 55, nº 4, 2001.

SMITH, Adam. *Riqueza das nações*. Volume II. 3ª edição. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999.

SUGIN, Linda. *A philosophical objection to the optimal tax model*. NYU Tax Law Review vol 64, 2011.

\_\_\_\_\_. *Theories of distributive justice and limitations on taxation: what Rawls demands from tax systems*. Fordham University School of Law. Research paper 53. June 2004.

TILBERY, Henry. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*. IN: Direito Tributário Atual. São Paulo: Editora Resenha Tributária. Vol. 10, 1990.

TIPKE, Klaus, YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. *O IPI e o princípio da seletividade*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 18. São Paulo: Dialética, dezembro de 2002.

\_\_\_\_\_. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. II. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

\_\_\_\_\_. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.



VIANNA, S. W. et al. *Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996*. Brasília: Ipea, 2000.

VIOL, Andréa. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. Assembléia CIAT nº 39. RFB, 2005.

VITA, Álvaro de. *Liberalismo contemporâneo* em AVRITZER, Leonardo et al. (orgs.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

WILKINSON, M., T. *Freedom, Efficiency and Equality*. MacMillian Press, 2000.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZOCKUN, Maria Helena. *Equidade na Tributação*. Texto para discussão nº 15. São Paulo: FIPE, 2016.