



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Aline Frimm Krieger

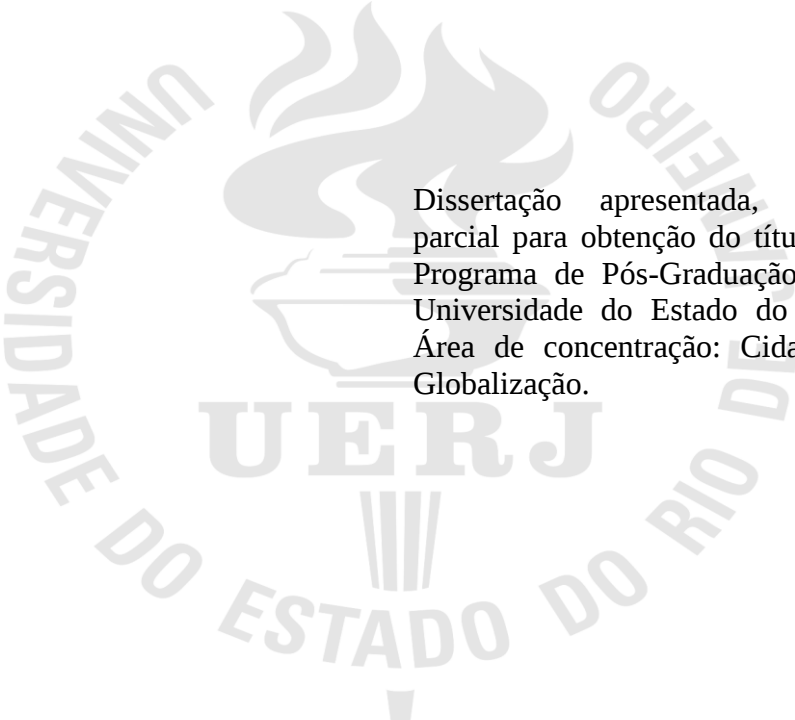
ICMS e regressividade tributária

Rio de Janeiro

2019

Aline Frimm Krieger

ICMS e regressividade tributária



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, Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2019

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

K92	Krieger, Aline Frimm. ICMS e regressividade tributária / Aline Frimm Krieger. - 2019. 178 f. Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. 1. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - Teses. 2. Direito tributário – Teses. 3. Tributos – Teses. I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título. CDU 347.73
-----	---

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

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

Assinatura

Data

Aline Frimm Krieger

ICMS e regressividade tributária

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, Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 20 de fevereiro de 2019.

Banca Examinadora:

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

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Marco Antônio Ferreira Macedo
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2019

Aos meus pais e minha irmã, merecedores de
todo o meu amor e admiração.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos, pelo seu apoio incondicional e enorme disponibilidade para ajudar, és um exemplo de profissional e tenho orgulho de ter sido sua aluna e orientanda, muito obrigada! Além de seres um excelente profissional, és uma pessoa com uma humildade e carisma admiráveis e que hoje posso chamar de amigo.

Ao meu pai, mãe e irmã, muito obrigada pelo constante apoio e incentivo, mesmo nos momentos mais cansativos e difíceis e por entenderem eu ter ido morar longe em busca de um objetivo profissional há muito almejado. Sei que vocês vibram com cada conquista mesmo eu não estando fisicamente tão perto como vocês gostariam.

Agradeço especialmente à minha mãe, que apesar de ser engenheira e professora na área de meio-ambiente e não gostar de assuntos relacionados ao Direito, com muita paciência leu todos os artigos que eu escrevi, bem como a presente dissertação, para me deixar segura de que eu estava fazendo um bom trabalho. Tem coisas que só uma mãe muito maravilhosa faz, e tu és assim mãe, muito obrigada!

Agradeço também aos meus amigos, que apoiaram desde os estudos para o ingresso no mestrado até o final, entendendo minhas ausências em eventos sociais, mas incansáveis em fazer convites e me alegrar nos momentos de lazer. Agradeço especialmente às irmãs que o Rio de Janeiro me deu: Julia, Cris, Tati e Dani, muito obrigada pelos conselhos, incentivos e amizade verdadeira.

Por fim, agradeço à UERJ, por ter me proporcionado não só conhecimento como o convívio com pessoas maravilhosas, que são os meus colegas e professores, hoje meus grandes amigos. A UERJ é o que é em virtude das pessoas que ali estão, as quais, mesmo com poucos recursos, fazem de tudo para produzir trabalhos com excelência e, principalmente, o fazem com alegria. Eu não tive somente lições de Direito, mas especialmente, tive lições de humildade, diante de brilhantes professores empenhados em passar seu conhecimento e sempre tratando todos os alunos com gentileza, levarei isso para a vida, tenham certeza.

Que todos os nossos esforços estejam sempre
focados no desafio à impossibilidade. Todas as
grandes conquistas humanas vieram daquilo
que parecia impossível (Charles Chaplin).

RESUMO

KRIEGER, Aline Frimm. *ICMS e regressividade tributária*. 2018. 178 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

A sistemática de recolhimento de tributos no Brasil prioriza a incidência sobre o consumo, o que acarreta a regressividade do sistema e a consequente cobrança de tributos, inclusive, sobre parte da população que não tem capacidade contributiva, violando o mínimo existencial vital. Para tratar das causas e consequências desta sistemática, o presente trabalho analisa, inicialmente, o contexto histórico da tributação e identifica as possíveis bases impositivas quando da imposição tributária, bem como a forma como outros países estruturam seus sistemas tributários. A partir desta identificação, é elaborada uma análise do sistema tributário nacional, demonstrando que a tributação brasileira é regressiva, em razão da expressiva carga tributária incidente sobre o consumo, o que resulta em consequente aumento da desigualdade. Abordo as atuais propostas de reforma tributária e vantagens e desvantagens de uma maior tributação sobre a renda ou sobre o consumo. Por fim, inspiradas no modelo canadense de devolução de tributos sobre o consumo, são sugeridas alternativas para reduzir a regressividade do sistema tributário nacional.

Palavras-chave: ICMS. Regressividade. Tributação justa. Consumo.

ABSTRACT

KRIEGER, Aline Frimm. *ICMS e regressividade tributária*. 2018. 178 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

The Brazilian tax system prioritizes consume taxes, which generate the regressivity of the system and, consequently, make people that don't have contributive capacity pay taxes, violating the right of basic conditions of life. To study the causes and consequences of this system, the present research analyses, initially, the tax history and identify the possible taxable bases and how other countries structure their tax systems. Once identified this taxable bases, an analysis about the Brazilian constitutional model is elaborated, demonstrating that the Brazilian tax system is regressive mainly because of the consume taxes, which increases inequality. I discuss the current proposals for tax reform and the advantages and disadvantages of major taxation on income or consumption. Finally, inspired by the Canadian consume tax refund model, I suggest alternatives to reduce the national tax system regressivity.

Keywords: IVA. Regressive taxes. Fair Taxation. Consumption.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	10
1	TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO COMPARADO	15
1.1	Histórico da imputação tributária	15
1.2	Bases tributáveis	20
1.2.1	<u>Renda</u>	21
1.2.2	<u>Patrimônio (riqueza)</u>	22
1.2.3	<u>Consumo e serviços</u>	23
1.2.4	<u>Vantagens e desvantagens das opções entre as bases tributáveis</u>	24
1.3	Modelos de tributos sobre o consumo no Direito Comparado	26
1.3.1	<u>União Europeia</u>	28
1.3.1.1	<i>França</i>	30
1.3.1.2	<i>Alemanha</i>	33
1.3.2	<u>Estados Unidos</u>	37
1.3.3	<u>Canadá</u>	39
2	EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	42
2.1	Previsões constitucionais de tributos sobre o consumo	42
2.1.1	<u>Constituições anteriores a 1988</u>	42
2.1.2	<u>Constituição de 1988</u>	49
2.2	Funcionamento atual do ICMS	52
2.2.1	<u>Hipótese de incidência</u>	52
2.2.2	<u>Base de cálculo</u>	53
2.2.3	<u>Estrutura de incidência</u>	54
2.2.4	<u>O peso da carga do ICMS no Sistema Tributário Nacional</u>	55
3	POLÍTICA FISCAL, SISTEMA TRIBUTÁRIO E JUSTIÇA REDISTRIBUTIVA	64
3.1	O que é política fiscal	64
3.2	Como, por que e para que se constrói um sistema tributário como política fiscal	68
3.3	Justiça distributiva, redistributiva e procedural	74

3.4.	Como identificar a existência ou não de capacidade contributiva	77
3.5	O que é mínimo existencial vital	81
3.6	A capacidade contributiva como balizadora da tributação com base no mínimo existencial vital	86
3.7	A lógica tributária brasileira e o papel do ICMS	89
3.7.1	<u>Interpretação da capacidade contributiva na CF/88</u>	89
3.7.2	<u>Análise do Sistema Tributário Nacional e o papel do ICMS</u>	96
4	REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA INERENTE AO ICMS E SEUS REFLEXOS NA DESIGUALDADE	100
4.1	O que é regressividade tributária	100
4.2	Funcionamento da regressividade tributária no Brasil	102
4.3	Consequências práticas da regressividade do ICMS na tributação brasileira	109
5	PROPOSTAS PARA MINIMIZAR A REGRESSIVIDADE: UM NOVO ICMS PARA O BRASIL	119
5.1	Propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional	120
5.2	Onerar mais o capital e a renda seria uma boa alternativa para o Brasil?	124
5.3	Vantagens da incidência de impostos sobre o consumo	134
5.4	O modelo canadense de devolução de imposto sobre o consumo	146
5.5	Introdução e adaptação do modelo canadense para a sistemática brasileira	147
5.5.1	<u>Devolução de ICMS estimado para famílias que recebem o bolsa-família ...</u>	150
5.5.2	<u>Devolução de ICMS atrelada à faixa de isenção do imposto de renda</u>	156
5.5.3	<u>A participação da União no custeio da devolução do ICMS</u>	158
5.6	Importância e viabilidade dos “transplantes tributários”	159
	CONCLUSÃO	161
	REFERÊNCIAS	163

INTRODUÇÃO

1. Delimitação do tema:

São antiquíssimos os relatos sobre a contribuição dos membros da comunidade para o custeio da vida em sociedade, tendo evoluído muito, ao longo dos anos, a relação destes com o dever de contribuir¹ e a forma como devem incidir os impostos.

A incidência tributária é traçada quando do desenvolvimento da política fiscal, através da qual são feitas opções em que o Estado prioriza a incidência tributária sobre determinadas bases, sendo as mais comumente utilizadas a renda, o patrimônio e o consumo/serviços.

No Brasil, um dos tributos mais expressivos é o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), imposto indireto, incidente sobre o consumo, com natureza regressiva inerente, cobrado sobre as vendas e sem nenhuma pessoalização, o que tem acarretado a regressividade do Sistema Tributário Nacional como um todo.

O presente trabalho intenta analisar os impactos desta opção brasileira, que acaba onerando a parcela mais carente da população, a qual é a contribuinte de fato do referido tributo, mas muitas vezes não tem capacidade contributiva para tanto². Objetivo indicar e avaliar formas de minimizar a regressividade do ICMS, propondo alternativas para abrandar esse efeito.

2. Importância do tema:

Em razão das graves crises econômicas que assolaram o último século, em especial a que ocorreu no início do século XXI, os países se viram desprovidos de recursos para custear todos os benefícios por eles providos anteriormente, quando da instituição do estado de bem-

¹ Desde as mais primitivas sociedades se podem identificar formas de organização social onde os membros da comunidade contribuíam para gastos coletivos, como por exemplo, “os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 27.

² A título de corte metodológico, não analisarei todos os impostos incidentes sobre o consumo, mas somente o ICMS, face à sua representatividade arrecadatória e amplitude de incidência.

estar social. Diante disso, a pauta tributária passou a ser discutida globalmente, questionando-se, afinal, qual a melhor forma de pagar tributos e como evitar a erosão da base tributária.

O tema não está adstrito somente ao poder legislativo, é debatido também pela sociedade e pela mídia, tendo em vista que impacta no orçamento das famílias. Neste contexto, surgem questionamentos sobre qual seria a tributação mais justa e eficiente: tributar os lucros? O consumo? Como fica a tributação em termos de economia digital? E no mundo globalizado, onde as fronteiras físicas são transpostas pela internet, essa sistemática de cobrança de impostos nos modelos atuais é possível? Existem diversas respostas a estes questionamentos, tendo cada uma delas um impacto diferente tanto no *quantum* a contribuir de cada indivíduo quanto na consequente receita arrecadada. Em vista disso, a importância de debater modelos de tributação se perfaz.

O Brasil está em uma época de transformação e uma reforma tributária se faz necessária, tanto para melhorar o atual sistema tributário, que é ineficiente e muitas vezes injusto, como também para sanar as contas públicas. Assim, diversas são as teorias sobre qual o melhor modelo a se adotar e qual a base de incidência deve ser mais fortemente tributada.

Existe praticamente um consenso mundial sobre o fato de que não há como fugir da tributação incidente sobre o consumo, razão pela qual se questiona como reduzir a regressividade inerente a este tributo.

No atual cenário global, a concentração da riqueza retorna aos níveis anteriores à primeira guerra mundial e, na sociedade brasileira, a desigualdade social é latente. Faz-se, então, imprescindível refletir sobre os efeitos dos impostos sobre o consumo, os quais oneram sobremaneira as camadas mais pobres da população, para estabelecermos como devemos tratar essa regressividade tributária.

Na Europa, a Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE) se preocupa com esse tema. Muitos autores também tratam dessa questão, alguns defendendo que o ideal seria tributar amplamente a renda, pois a incidência sobre o consumo não é justa, enquanto outros reconhecem que o consumo aparece como uma *fênix* renascida, em termos de tributação, e somente esta imposição conseguirá evitar a erosão da base tributária decorrente da mobilidade do capital mundial.

Os países precisam recolher tributos para custear as políticas públicas e devem fazê-lo da maneira mais eficiente, justa e menos onerosa para a sociedade como um todo. Por esta razão, o presente trabalho se faz importante, vez que busca demonstrar os impactos da regressividade do ICMS, levantando dados comprobatórios desta e sugerindo medidas para minimizá-la e melhorar a eficiência e justiça do ICMS, sem perder a base arrecadatória.

3. Premissas e propósitos do trabalho:

O presente trabalho apresenta os seguintes questionamentos: O ICMS de fato é regressivo? Em sendo regressivo, esta consequência pode ser sanada ou pelo menos minimizada? É aceitável, no atual cenário mundial, incidir impostos sobre o consumo? Uma vez incidindo, como podemos reduzir a regressividade inerente?

Embora se aceite globalmente que a imputação tributária sobre o consumo é necessária, ela pode ser feita em maior ou menor grau e alguns países têm procurado abrandar seus efeitos regressivos.

A composição dos sistemas tributários é um tema complexo. No entanto, o propósito deste estudo é verificar, dentro do sistema brasileiro, o quanto e como esta regressividade impacta na sociedade e na distribuição da carga tributária justa.

Tratarei somente do ICMS no tocante à sua regressividade sistêmica e o impacto que este tributo tem ao ser cobrado em um país como o Brasil, onde a renda é desigualmente distribuída, um quarto da população vive abaixo da linha da pobreza³ e todos os cidadãos pagam o ICMS (na condição de contribuintes de fato) quando efetuam a compra de produtos, mesmo aqueles que não têm nenhuma capacidade contributiva,

Serão demonstradas as bases tributárias e analisadas ao longo do tempo, considerando o histórico da formação dos sistemas tributários, bem como a evolução dos tributos sobre o consumo no Brasil, para entendemos a estrutura do ICMS e então podermos identificar a sua regressividade inerente. Finalmente, proporei medidas sistêmicas elaboradas com base no modelo canadense de devolução do imposto sobre o consumo, objetivando minimizar a regressividade do ICMS.

4. Estrutura do trabalho:

O trabalho está dividido em cinco capítulos:

³ NEDER, Vinícius. *52 milhões de brasileiros vivem abaixo da linha da pobreza*. Jornal Estado de São Paulo, 15/12/2017. Disponível em < <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,um-em-cada-quatro-brasileiros-vive-abaixo-da-linha-da-pobreza,70002121064>> , acesso em 04/12/2018.

No primeiro, inicio traçando um histórico da imputação tributária, para, então, elencar as bases tributárias possíveis de incidência, quais sejam: renda, patrimônio e consumo, conforme há muito já foi identificado por Adam Smith⁴. Tratarei destas para demonstrar as principais opções possíveis de serem adotadas pelos modelos tributários, a fim de que se possa vislumbrar qual seria a melhor matriz a ser utilizada.

Opções de imposição tributária têm consequências sociais e o desenvolvimento de uma política fiscal coerente, com bases justas, pode desencadear um expressivo desenvolvimento socioeconômico. Por isso, apresentarei um panorama de como são estruturados os sistemas tributários diante das opções de imposição existentes.

Analisarei o impacto arrecadatório e como funcionam os impostos sobre o consumo similares ao ICMS em alguns países, face à relevância de se estudar sempre comparando a sistemática brasileira ao direito estrangeiro, o que acarreta um engrandecimento metodológico e possibilita a ventilação de ideias. Serão analisadas opções feitas pela Alemanha, França, Estados Unidos e Canadá, a fim de que se possa, nos capítulos seguintes, comparar as consequências das escolhas destes com as do Brasil.

No segundo capítulo, abordarei a evolução histórica da tributação sobre o consumo nas Constituições pátrias, até os ditames da Carta vigente. Demonstrarei a lógica tributária brasileira em relação ao ICMS, discorrendo sobre o seu funcionamento, hipótese de incidência, base de cálculo e estrutura de incidência. Explicarei as opções tributárias brasileiras e as consequências da opção pela maior tributação do consumo.

O terceiro capítulo se propõe ao estudo de como deve ser a tributação sobre o consumo via ICMS no Brasil. Serão abordadas questões de política fiscal e princípios que a fundamentam e o atual funcionamento da carga tributária. Esta abordagem será feita sob a ótica da justiça fiscal e de qual o papel do ICMS no sistema tributário brasileiro. Abordarei por que, para que e sobre quais princípios se estrutura uma política fiscal e, a partir dessas premissas, farei uma análise de como deve ser construído um sistema tributário que respeite o princípio da capacidade contributiva, da solidariedade social, do mínimo existencial vital para, então, verificar o funcionamento do ICMS no sistema tributário nacional e na atual política fiscal brasileira.

Importante neste ponto também fazer um corte metodológico, pois a política fiscal pode ser abordada sob a perspectiva da receita e do gasto público. No presente trabalho, não serão tratadas as questões do gasto público, por ser um tema extenso e que não se relaciona

⁴ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. v. 2. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

diretamente com a regressividade sistêmica⁵, quando esta é abordada sob a ótica da receita e arrecadação para custeio do Estado.

O quarto capítulo aborda, inicialmente, a definição de regressividade e como esta funciona em relação ao ICMS. Demonstrarei as razões pelas quais nosso sistema tributário é extremamente regressivo, em especial em razão do ICMS, que tem como contribuinte de fato o consumidor final, logo, seu ônus recai sobre todos e acaba onerando expressivamente os consumidores com menor capacidade contributiva.

Neste ponto, passarei a questionar qual o peso da tributação do ICMS na regressividade tributária sistêmica e qual o seu impacto no aumento da desigualdade sob a ótica do mínimo existencial vital.

No último capítulo analisarei as consequências tributárias ocorridas em países que optaram por onerar mais a renda do que o consumo, elucidando os aspectos positivos, em termos de justiça tributária, e também os negativos, quais sejam: a mobilidade do capital, que faz com que muitas vezes o imposto sobre a renda facilite a evasão e a erosão da base tributária de custeio dos estados diante da latente mobilidade capital dos dias de hoje. Diante dessas dificuldades, será feita uma reflexão se o imposto sobre o consumo é uma boa alternativa para o Brasil.

Será apresentado o modelo Canadense de devolução de impostos através do GST (*Goods and Service Tax*) *credits* e analisada a possibilidade de adaptação desse modelo para o Brasil, sob a perspectiva legal e da praticabilidade. Com isso, proporei medidas para reduzir a regressividade com base no modelo canadense, bem como sugerirei alternativas para eventual reforma tributária brasileira.

A título de conclusão, procurarei sintetizar as ideias expostas no trabalho, bem como mostrar que uma nova proposta para reduzir a regressividade inerente de ICMS é viável no Brasil.

⁵ A regressividade pode ser reduzida através do gasto público e com políticas redistributivas, mas este aspecto não será tratado no presente trabalho, onde tratarei somente da regressividade oriunda do custo tributário quando da aquisição de mercadorias.

1 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO COMPARADO

A tributação é a principal fonte de custeio do Estado moderno e somente através dela este pode atingir seus fins (segurança, execução de políticas públicas redistributivas, etc.). Para iniciar a análise da imposição tributária sobre o consumo, apresentarei um apanhado do histórico desta, objetivando contextualizar as opções fiscais de cobrança de tributos sobre o consumo e outras bases.

Demonstrarei as bases imponíveis mais comumente utilizadas quando das opções legislativas. A seguir, farei uma breve análise do funcionamento de impostos similares ao ICMS em alguns países, face à relevância de se estudar sempre comparando a sistemática brasileira ao direito externo.

1.1. Histórico da imputação tributária

Desde as mais primitivas sociedades, é possível identificar formas de organização social onde os membros da comunidade contribuíam para gastos coletivos, como por exemplo, “os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo o mel”⁶.

Na Antiguidade, quem tinha o dever de pagar impostos eram os homens que não eram livres, ou seja, a imposição era o estigma da servidão, sendo o dever de pagar impostos incompatível com a liberdade, logo inaceitável pelos cidadãos livres. O tributo era visto como o preço da falta de liberdade⁷.

Já na Idade Média, o pagamento do tributo era aceitável, desde que houvesse consentimento para sua cobrança, sendo a principal fonte de receita do Estado o exercício do direito de propriedade e o dever de contribuir era aceito, caso fosse necessário para a manutenção da segurança. Era o chamado Estado Patrimonial.

O Estado Patrimonial teve início com o colapso do sistema feudal (final do século XVI) e se desenvolveu até o advento do Absolutismo Esclarecido (início do século XVIII).

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 27.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 29.

Nesta época, o tributo era tido como a forma de manter o território, a segurança e soberania do Estado, justificando-se a utilização das finanças públicas para estes fins. A fazenda pública e a fazenda do Príncipe se confundiam. A liberdade era estamental e conquistada e, com isso, o Rei deixava de exigir tributos desta classe nobre, detentora da referida liberdade⁸.

A liberdade estamental (ou corporativa) assegurava a repartição de privilégios, ajustando interesses da realeza e do senhorio. Verifica-se que neste período praticamente não existia preocupação com a justiça, quando da repartição da carga tributária, nem se falava em capacidade contributiva, muito pelo contrário: quanto maior a posição social e a riqueza, maiores as chances de obter as benesses fiscais.

Mesmo assim, algumas restrições sobre o poder tributário foram identificadas, como ressalta Ricardo Lobo Torres⁹:

... deve ser assinalada a extraordinária precocidade de Portugal e Espanha no criar os mecanismos jurídicos de limitação do poder fiscal do rei, nem sempre devidamente enfatizada entre nós, ...; o *Fuero Juzgo*, os *forais* e as *cortes* são fontes, instrumentos e instituições iniciais de reconhecimento da liberdade, de afirmação da necessidade do consentimento das forças sociais e de limitação do poder tributário, que já aparecem consolidados no século XII. Na Inglaterra a *Magna Carta*, de 1215, foi exigida pelos barões para limitar os poderes de João Sem Terra, que exacerbava a cobrança de tributos. Na França o consentimento dos contribuintes foi respeitado através de cartas dirigidas às vilas, das assembleias e da convocação dos Estados Gerais. Na Itália observou-se o mesmo fenômeno, que se expressou também nas Cartas da Dinamarca (1282) e Bélgica (1316).

Após o Absolutismo, nos séculos XVII e XVIII, nascem, com os mercantilistas, as finanças públicas com função também protecionista da propriedade. Com os cameralistas, no século XVII, passa-se a defender também a proteção do patrimônio fiscal.

No início do século XVIII, o Estado Patrimonial transmuta-se para o Estado de Polícia, aumentando a liberdade do Príncipe e diminuindo a dos estamentos¹⁰, passando a tributação a ser periódica (e não esporádica) e com o objetivo de atender às finalidades públicas¹¹. O Estado também passa a ser mais intervencionista.

⁸ TEIXEIRA, Anderson V. *O Tributo na formação histórica do Estado Moderno*. In: Revista de Direito Tributário da APET, ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 24.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 62.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. Pág. 59.

¹¹ TEIXEIRA, Anderson V. *O Tributo na formação histórica do Estado Moderno*. In: Revista de Direito Tributário da APET, ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006, p.28.

Neste período, os Estados já estão com uma organização social mais próxima da que se tem hoje¹² e o dever de pagar tributos passa a ser imputável a todos os cidadãos, não mais havendo diferenciação de classes sociais ou castas privilegiadas.

No final do século XVIII, com o advento do liberalismo, se desenvolve a moral social e, a partir daí, a moral consensual, com a separação entre a fazenda do rei e a fazenda pública, transferindo-se o poder do monarca soberano para o Legislativo.

No Brasil, isso aconteceu explicitamente com a Constituição de 1824, a qual estabeleceu a competência do legislativo para fixar anualmente as despesas (art. 15, item 10) e separou as despesas do imperador (art. 115) da fazenda nacional (art. 170)¹³.

Assim, o modelo de Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal, o qual é primordialmente financiado por impostos, vez que foi constatado que os Estados sozinhos não geram riqueza, ou seja, que para a sua manutenção é necessário que a sociedade passe uma parcela dos seus ganhos para que seja viabilizado o custeio estatal¹⁴, o que é feito através de tributos.

Diante disso, com o início do Estado Fiscal, a liberdade individual toma corpo nas suas diferentes configurações¹⁵ e o tributo passa ser entendido como o preço da liberdade¹⁶, vez que o custeio das despesas públicas é feito pelo recolhimento de tributos pagos por todos, não havendo mais privilégios e imunidades pessoais e estamentais que vigoravam no antigo regime¹⁷.

Saliento que o tributo, nestes moldes atuais, surgiu somente com o Estado Moderno, em substituição às relações de vassalagem do feudalismo. Desde a Antiguidade, como referido supra, os Estados tiveram como parte de sua fonte de custeio o recolhimento de parcela de ganhos dos seus súditos, mas a tributação atual não pode ser confundida com a dos

¹² Os primeiros escritos sobre a formação do estado moderno começou no final do século XV com Maquiavel (1469-1527), no livro *O Príncipe*. Fonte: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 32.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 66.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 33.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 59.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 11.

¹⁷ TEIXEIRA, Anderson V. *O Tributo na formação histórica do Estado Moderno*. In: *Revista de Direito Tributário da APET*, ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 31.

tempos antigos, senão pelo nome¹⁸. Com o Estado Fiscal nasce um novo modelo de impostos e estes passam a ser a principal fonte de custeio estatal.

Na sua primeira fase, o Estado Fiscal é minimalista, fundado nos preceitos liberais econômicos amplamente aceitos na época. O liberalismo luso-brasileiro recebeu a influência¹⁹ de Adam Smith e defendeu a menor intervenção estatal.

Já no século XX, em sua segunda fase, o chamado Estado Social Fiscal, influenciado pelo pensamento keynesiano, passa a vigorar o entendimento de que a economia não é autorregulada e que o Estado é agente indispensável da economia, surgindo o conceito de Estado de Bem-Estar Social. Passa a ser considerada função estatal vislumbrar o pleno emprego, salário mínimo, seguro desemprego, entre outros. Nesta seara, o tributo deixa de ser entendido como uma espécie de restrição punitiva aplicada ao contribuinte e passa a ser considerado fonte de custeio do bem-estar geral.

As finanças dos países, que são custeadas pela arrecadação tributária, passam, então, a ser tidas como forma de redistribuição de renda, de caráter coativo, e o fenômeno financeiro passa a ser uma maneira de repartição do custo financeiro do Estado, devendo respeitar os princípios da capacidade contributiva e máxima conveniência social²⁰. Trata-se do Estado Social Fiscal, onde o tributo se apoia no argumento de justiça, na liberdade para garantir direitos e não mais na liberdade de proteção contra abusos²¹.

O Estado Social Fiscal estava amparado na concepção de Estado de Bem-Estar Social e teve seu auge no século XX (1919 a 1989)²². Trata-se de um período em que o Estado é visto como ente provedor do bem-estar da população, sendo defendida a ampliação de políticas públicas redistributivas, o desenvolvimento na esfera social e os direitos sociais passam a ser considerados direitos de liberdade. A liberdade não é mais vista como liberdade

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 58. Nota 78.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 69.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

²² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 79.

de (proteção contra o Estado), mas sim como liberdade *para*, a qual garante direitos para todos, inclusive direitos sociais²³.

Na terceira fase, que estamos atualmente, temos no Estado Democrático Fiscal, que teve seu início no final do século XX, onde o tributo é entendido como o preço da liberdade e a liberdade significa justiça (justiça procedural), conforme ensina John Rawls²⁴, que defendeu as liberdades básicas, desde que respeitados terceiros, e que as desigualdades econômicas e sociais devem ser combatidas, assegurando um mínimo social.

Vivemos em um período de reaproximação entre o Direito e a moral, a chamada virada kantiana. O atual modelo de Estado estabelece um novo equilíbrio entre Estado e sociedade, sendo imprescindível “maior participação direta da população, inclusive nas questões tributárias e no orçamento participativo”²⁵.

A relação que hoje impera pode ser chamada de uma tentativa de equilíbrio, onde a arrecadação estatal deve ser assegurada, mas também há preocupação com o bem estar da população de uma forma geral, não havendo mais a expectativa de um Estado integralmente protetor de todos os direitos sociais, mas este deve ao menos assegurar o resguardo das liberdades, dignidade e respeito ao mínimo existencial vital.

Visto isso, o tributo, nos dias de hoje, não é mais entendido como mera forma de custeio, mas também como um dever fundamental²⁶ e um meio de atender aos objetivos do Estado Democrático Fiscal²⁷, respeitando os critérios de moral tributária não só para contribuintes como para o Estado²⁸.

Ressalta-se que um dos objetivos do Estado Democrático Fiscal é prover a proteção dos direitos humanos, entre os quais está o direito ao mínimo existencial vital. E é neste

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II., p. 80.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 83.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 95.

²⁶ NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 679: “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e o seu verdadeiro suporte”.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II, p. 95.

²⁸ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed, 2012.

contexto, onde a tributação deve ser pensada e instituída para atender aos objetivos do Estado, incluindo-se, entre eles, a garantia do mínimo existencial vital a todos os membros da sociedade e o necessário respeito à justiça redistributiva, que se situa a problemática do presente estudo.

Diversas são as bases incidentes passíveis de tributação e cada país escolhe a forma como irá estruturar o seu sistema tributário para atingir seus objetivos. O Brasil, como se verá nos capítulos seguintes, tem um sistema tributário que onera expressivamente o consumo, especialmente em relação ao ICMS.

Os tributos incidentes sobre o consumo têm uma característica ontologicamente regressiva, como explicitarei nos capítulos seguintes. Em vista disso, quando se vislumbra que o resultado sistêmico da tributação brasileira pode, ao invés de ser progressiva, conforme a capacidade contributiva, na verdade funciona de forma regressiva, onerando consequentemente o contribuinte mais carente, o tema merece estudo, pois tal implicação fere diretamente o princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal e distributiva.

Assim, analisarei, nos próximos capítulos, a sistemática brasileira em relação ao ICMS, a fim de identificar a regressividade deste imposto em nosso sistema tributário e verificar comparativamente a efetividade desta opção, traçando uma linha de comparação com as bases e sistemáticas adotadas por outros países, para concluir se estas atendem melhor ou não o princípio da capacidade contributiva e os objetivos do Estado Democrático Fiscal quando da incidência de tributos sobre o consumo.

Para que se possa viabilizar esta análise, inicio explicando as bases tributáveis mais comumente utilizadas.

1.2 Bases tributáveis

Os fatos tributáveis são aqueles que detêm uma expressão econômica. Quando da imputação tributária, não é cabível a incidência de impostos sobre meras expectativas de direitos, visto que se faz necessária a materialidade da base de cálculo sobre a qual será cobrado o imposto, ou seja, não são passíveis de tributação presunções de riquezas, mas somente bases com expressão econômica efetivamente percebida²⁹.

²⁹ Neste sentido também ensina Humberto Ávila: “... só podem ser tributadas as atividades relacionadas à renda, patrimônio ou consumo, que sejam indicativas de expressão econômica. A capacidade produtiva não deve ser

Adam Smith³⁰ foi o primeiro a defender que os dispêndios públicos deveriam ser custeados por tributos, os quais poderiam incidir sobre a renda da terra, os lucros do capital e os salários recebidos pela prestação do trabalho, facultando a incidência sobre todas as bases ou somente uma delas.

No entanto, estudos atuais demonstram que a utilização de somente uma das bases e/ou de um sistema tributário muito simplificado acaba acarretando injustiças, sendo melhor, em termos de política tributária, aliar tanto impostos sobre o consumo quanto os incidentes sobre a renda³¹ e patrimônio.

Para viabilizar o estudo mais aprofundado do tema, passo à elucidação das bases impositivas mais comuns³², que são³³: renda, patrimônio e consumo/serviços.

1.2.1 Renda

Desde Adam Smith³⁴ se tem a ideia de que a renda do contribuinte constitui, senão a única, a melhor expressão de capacidade contributiva. Neumark³⁵ afirmava que a renda, levando em conta os preços dos bens, expressa, na grande maioria dos casos, a disponibilidade econômico-financeira de longo prazo de seu titular e se identifica com ela.

tributada, somente a riqueza efetivamente percebida. Neste sentido, afastam-se tanto a tributação de rendimentos meramente nominais, decorrentes da inflação, quanto a tributação de riquezas meramente prováveis, por meio de ficções e presunções absolutas”. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 161.

³⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018, p. 74.

³¹ AVI-YONAH, Reuven. *The Three Goals of Taxation*. 60 Tax Law Review 1. 2006-2007. (NYU), p. 5.

³² MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 129 refere como sendo consumo, renda e riqueza as categorias mais comuns quando da escolha da base tributária.

³³ Liam MURPHY e Thomas NAGEL, ao falar sobre bases impositivas, ressaltam que “Num nível mais puramente teórico, os economistas e filósofos querem saber se a base tributária ideal não seriam as oportunidades ou talentos das pessoas – seu consumo ou renda potenciais e não atuais” (MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.127), mas esta posição não será tratada, pois não é aplicada na atualidade e entendo não ser possível incidir tributos sobre uma expectativa de direitos que não são amparados por uma expressão econômica atual.

³⁴ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Volume 2. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1046.

³⁵ NEUMARK, Fritz. *Principio de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 177.

Os tributos podem incidir sobre a renda, que é entendida como os valores recebidos pelas pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, que acarretam acréscimo patrimonial. Este acréscimo patrimonial pode ser, por exemplo, em razão do seu trabalho ou capital.

Roque Antônio Carraza define renda e proventos de qualquer natureza como “disponibilidades de riqueza nova, vale dizer, acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte num dado período”³⁶.

No Brasil, a Constituição Federal prevê a instituição de tributos sobre a renda no artigo 153, III³⁷ e o Código Tributário Nacional (Lei 5172/66)³⁸ define renda em seu art. 43, como sendo “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, bem como equiparando à renda os “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda”.

Visto isso, a imputação tributária sobre os acréscimos patrimoniais oriundos do capital e do trabalho representam a incidência sobre a renda auferida.

1.2.2. Patrimônio (riqueza)

Os tributos incidentes sobre o patrimônio, também chamados de tributos incidentes sobre a riqueza, são os valores cobrados das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, em razão do seu patrimônio pessoal (imóveis e/ou capital). A cobrança pode ser sobre a exploração, transmissão, venda e até a mera propriedade destes.

Neumark³⁹ defende que juntamente com a renda, o patrimônio pode constituir ou aumentar a capacidade tributária de uma pessoa e que este aumenta com independência dos rendimentos que dele emanam. O autor defende que o patrimônio não consta exclusivamente de inversões rentáveis, mas também pode compreender objetos de uso. A posse de patrimônio confere, por si só, uma capacidade contributiva que é praticamente independente de sua

³⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros. p.611, nota 194.

³⁷ CF/88. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III - renda e proventos de qualquer natureza;”.

³⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional: Lei 5172/66. Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>, acesso em 10/03/2018.

³⁹ NEUMARK, Fritz. *Principio de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974. Pág. 178.

rentabilidade. Além disso, o patrimônio também pode ser fonte tributária em forma de impostos de exação única.

A Constituição Brasileira prevê os seguintes impostos sobre esta base: o imposto sobre veículos automotores (IPVA)⁴⁰, o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU)⁴¹ sobre bens imóveis, o imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI)⁴² a ser pago quando da venda de um imóvel e imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD)⁴³.

A Carta de 1988 também prevê, em seu artigo 153, VII, a instituição de um imposto sobre grandes fortunas, mas este tributo nunca foi instituído, pois depende de lei complementar e esta não foi promulgada até a presente data.

1.2.3. Consumo e serviços

A tributação sobre consumo e prestação de serviços pode ser entendida como efetuar a cobrança de tributos sobre todas as transações comerciais envolvendo a venda de produtos e sobre os valores percebidos em razão de uma atividade desenvolvida mediante solicitação, em prol do contratante, ou seja, serviço prestado. A base é composta pelos valores recebidos pela venda de mercadorias, sejam elas tangíveis ou intangíveis e dos serviços prestados para outrem, mediante pagamento.

No Brasil, o principal⁴⁴ imposto sobre o consumo é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), constitucionalmente previsto no inciso II do artigo 155⁴⁵. Este imposto é estadual e tem alíquotas altas, que em sua maioria variam entre 7

⁴⁰ Previsto na CF/88 no inciso III do art. 155.

⁴¹ Previsto na CF/88 no inciso I do artigo 156.

⁴² Previsto no art. 156, II, CF/88.

⁴³ Previsto na CF/88 no inciso I do art. 155.

⁴⁴ Falo ser principal, pois além de não ser o único, defendo que indiretamente toda a tributação aplicável ao faturamento das pessoas jurídicas quando da efetivação de uma venda, como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, posto que o custo tributário é incluído pelo vendedor quando do cômputo do custo final da mercadoria e da composição do preço de venda, mas esta posição não será objeto de estudo no presente artigo.

⁴⁵ CF/88: 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;

e 30%, o que faz com que represente, dentro da sistemática brasileira, um dos maiores custos tributários para os consumidores finais.

Tal cobrança é bastante explorada e eficaz, representando vultosa arrecadação, uma vez que, além de ter alíquotas altas, o índice de evasão fiscal deste tributo é bastante reduzido. Isso porque a tributação sobre o consumo é mais facilmente rastreável, posto que toda a venda deve ser acompanhada da emissão da respectiva nota fiscal, a qual é recebida pelo comprador, funcionando esta sistemática como uma medida de controle entre vendedor e comprador, o que auxilia a fiscalização e dificulta a sonegação fiscal. Tratarei mais sobre este tributo no capítulo 2.

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) também onera o consumo, incidindo sobre a venda de produtos industrializados, e está previsto no artigo 153, IV da CF/88⁴⁶. Trata-se de imposto de competência da União, cujo impacto econômico também é importante, mas a título de corte metodológico não será tratado no presente estudo.

Ressalto que estes não são os únicos tributos incidentes sobre o consumo, mas foram utilizados a título de exemplificação.

Além do consumo, a prestação de serviços de todo gênero é também tributada, sendo estas consideradas as atividades prestadas por pessoas físicas ou jurídicas, as quais desenvolvem uma atividade solicitada e que beneficia o contratante, em troca de pagamento.

O principal tributo incidente especificamente sobre os serviços é o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), previsto no inciso III do artigo 156 da CF/88⁴⁷. Ressalta-se que a prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal de passageiros e comunicação estão compreendidos na competência do ICMS, sendo todos os outros serviços integrantes da base de cálculo do ISS e não do ICMS.

1.2.4. Vantagens e desvantagens das opções entre as bases tributáveis

⁴⁶ CF/88: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV - produtos industrializados;

⁴⁷ CF/88: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Adam Smith resumiu as quatro máximas que devem ser utilizadas quando da estruturação do sistema tributário e organização dos impostos⁴⁸: (a) justiça, (b) certeza, (c) comodidade e (d) economia. Para a construção de um sistema justo os países optam por fazer um *mix* entre estas bases imponíveis, mas sempre priorizando uma em detrimento da outra. Esta escolha tem diversas vantagens e desvantagens, que em especial serão tratadas no último capítulo, mas elenco, desde já, as principais.

A formação dos sistemas tributários atuais prefere a maior incidência ou sobre a renda ou sobre o consumo, não havendo, na maioria dos países, preferência pela tributação do patrimônio. Isto porque este último, frequentemente, não reflete a exata capacidade contributiva do contribuinte, pois muitas vezes detentores de patrimônio, em que pese em um passado tenham obtido ganhos suficientes para a formação deste, não necessariamente o têm na atualidade, o que comprometeria o critério de justiça da tributação.

Além disso, os sistemas são criados pela classe que está no poder, que normalmente é também quem tem o capital e o patrimônio, logo estes, em termos de política econômica, buscam proteger o seu patrimônio, não aprovando tantos impostos sobre esta base. Corroborando com esta constatação está tanto a não implementação do imposto sobre grandes fortunas constitucionalmente previsto no Brasil; como também o fato de que nem no contexto pós-guerra, quando o Reino Unido e os Estados Unidos chegaram a ter um imposto de renda de 85%, a fim de evitar o acúmulo de capital, a preferência sobre a tributação do patrimônio se deu.

A tributação sobre o patrimônio é utilizada mais para custeio das cidades onde os imóveis estão situados, como no caso do IPTU, ou a cobrança sobre bens móveis, como no caso do IPVA. Esta cobrança é feita respeitando os princípios do não-confisco e proteção da propriedade privada, e acaba por não representar uma arrecadação tão expressiva a ponto de custear por completo as políticas públicas.

No passado, o imposto sobre importações e exportações era a grande fonte de cobrança dos Estados, mas com o passar dos anos as barreiras alfandegárias reduziram, fazendo com que estes tributos não fossem mais tão expressivos nos sistemas fiscais, passando-se a priorizar os tributos incidentes sobre a renda por entender que através destes se atingiria uma tributação mais justa.

Autores como Thomas Piketty e Stiglitz falam que deve ser privilegiada a tributação sobre a renda, pois se estaria cobrando diretamente de quem tem mais capacidade

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 19ª Edição, revista e atualizada por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 288.

contributiva. Em contraponto a esta posição estão os autores que consideram que, diante da erosão da base tributária oriunda da mobilidade do capital e da utilização de paraísos fiscais nos planejamentos tributários internacionais, a tributação sobre a renda tende a ser menos utilizada, pois não cumpre com sua função arrecadatória, conforme explicarei mas detalhadamente no último capítulo.

Neste cenário, alguns autores começaram a defender que a tributação sobre o consumo retorna como uma fênix renascida, vez que é muito mais difícil fugir da incidência sobre o comércio, em razão de este ser em sua maioria local, além de ser mais fácil de rastrear quando da venda de bens físicos, garantindo com isso a tributação dos Estados localmente.

Assim, a principal vantagem de tributar o consumo é a maior garantia de arrecadação, pois a erosão da base tributária fica dificultada. No entanto, este imposto, por incidir sobre todas as vendas, independente de quem são os consumidores, não pessoaliza o tributo, acarretando muitas vezes o desrespeito à capacidade contributiva do contribuinte de fato, bem como a regressividade do sistema, conforme será tratado no penúltimo capítulo.

Trata-se de uma escolha que se situa entre justiça (renda) e eficiência (consumo) e este é um problema que permeia o nosso sistema. Tratarei da análise entre estas opções no último capítulo, mas as apresentei sucintamente neste tópico para viabilizar a comparação entre os sistemas dos países a seguir apresentados.

1.3. Modelos de tributos sobre o consumo no Direito Comparado

Tendo em vista que o presente trabalho trata especialmente sobre a regressividade do ICMS, analisarei as opções de maior ou menor incidência tributária sobre o consumo feitas por alguns países, quando da formação dos seus sistemas tributários.

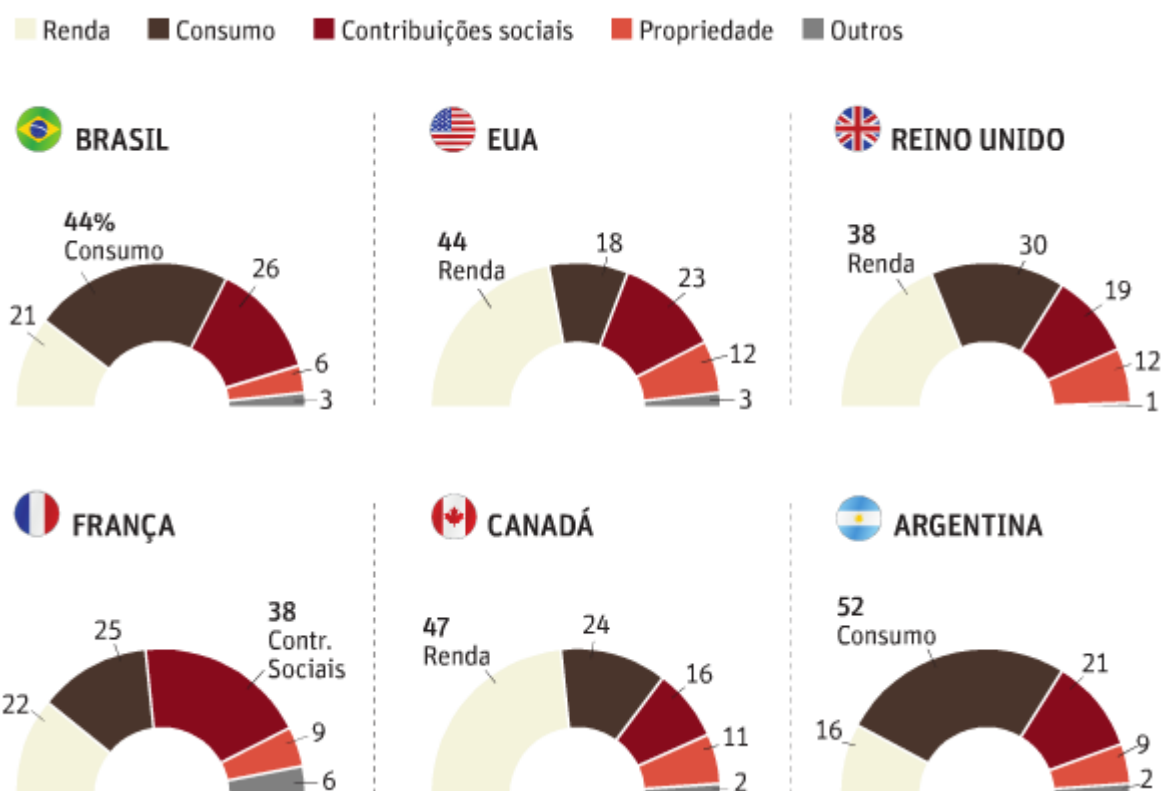
Reconhece-se que não é possível formular um modelo de sistema tributário perfeito, pois a economia onde este modelo será aplicado é, por natureza, imperfeita, dotada de inúmeras externalidade e variáveis que não podem ser isoladas. Então as opções são ponderadas com base nos critérios da política fiscal de cada país⁴⁹, soberano em suas decisões, que fazem a imputação tributária de forma que possam custear suas políticas públicas.

⁴⁹ Os critérios de política fiscal serão tratados no capítulo 3.

Analisando-se a Figura 1, que apresenta a composição da arrecadação em termos percentuais do Brasil, Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Argentina e França, percebe-se a diferença da composição da arrecadação quando da maior incidência tributária sobre uma ou outra base imponible.

Figura 1 - Composição da arrecadação.

Composição da arrecadação, em %



Fonte: FOLHA DE SÃO PAULO, 2018⁵⁰.

A figura supra revela que a tributação é pensada também para gerar maior eficiência econômica. Os Estados Unidos, por ser um país que tem sua economia calcada no consumo, a fim de garantir o livre mercado, opta por incidir uma carga tributária menor no consumo (18%).

Conforme explanado anteriormente, os países em desenvolvimento optam por tributar mais expressivamente o consumo, cuja arrecadação, no Brasil, representa 44% e na Argentina 52% da receita tributária total, o que comprova que em países em desenvolvimento, a

⁵⁰ FOLHA DE SÃO PAULO. *Imposto sobre consumo X Imposto sobre a renda*. Disponível em <<http://direito.folha.uol.com.br/blog/imposto-sobre-consumo-x-imposto-sobre-renda>>, acesso em 08/11/2018 (Fonte: OCDE citada pela Folha de São Paulo).

arrecadação sobre o consumo é muito maior do que nos Estados Unidos, Canadá e Reino Unido, que tem um percentual muito mais expressivo de representatividade da sua arrecadação sobre a renda.

Diante desta comprovação numérica, tratarei dos pontos positivos e negativos das bases nos capítulos seguintes, mas passo a explicitar os percentuais de arrecadação de quatro países que se diferenciam sobremaneira do sistema brasileiro, apresentando as principais características desses sistemas tributários, o que acredito possa viabilizar a reflexão sobre o modelo brasileiro, a ser apresentado nos capítulos seguintes

A título de corte metodológico, ressalto que somente apontarei a composição do sistema tributário e a maneira de cobrança do imposto sobre o valor agregado nestes países, mas não me aprofundarei sobre o tema. Passo à análise das principais características tributárias, em especial no que se refere ao consumo.

1.3.1. União Europeia

A União Europeia (UE) foi instituída pelo Tratado de Roma, em 1957, cujo artigo 93 estabelece que os países devem “*acting unanimously on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee*,”⁵¹ para adaptar disposições a fim de promover a harmonização dos tributos da comunidade.

No que tange ao imposto sobre o valor agregado, incidente sobre o consumo, chamado *Value Added Tax* (VAT), as diretivas deste podem ser modificadas apenas com o consentimento unânime de todos os estados membros⁵². No entanto, existe certa autonomia, posto que embora haja a obrigatoriedade da harmonização, as taxas entre os membros podem variar e uma porção das receitas deste tributo é repassada para ajudar a financiar as operações comunitárias.

O VAT europeu contempla não só o comércio, mas também operações de industrialização e prestação de serviço e a não-cumulatividade é aplicada. Em termos de

⁵¹ “Deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social” (tradução livre pela autora).

⁵² SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge University Press: New York (USA), 2007. Pág. 59.

sistematização, o acordo transitório feito em 1997⁵³, ainda em vigor, estabelece um sistema híbrido de origem e destino e vendas para residentes individuais na UE são geralmente tributados no país de venda (origem), independentemente da residência do comprador. As vendas entre empresas dentro da UE permanecem com alíquota zero, assim como as vendas para fora da Comunidade, e são tributadas pelo Estado-membro importador⁵⁴.

A Tabela 1 mostra a representatividade dos tributos sobre o consumo no PIB total (utilizarei como exemplos de países dentro da UE somente a Alemanha e França, a fim de limitar análise e corte metodológico):

Tabela 1 - Tributação do consumo em percentual do PIB na União Europeia.

	% Do PIB dos impostos sobre o consumo	Diferença entre 2006 e 2016
	2016	2006 a 2016
EU-28	11,1	0,4
<i>Alemanha</i>	<i>10,3</i>	<i>0,4</i>
<i>França</i>	<i>11,2</i>	<i>0,4</i>

Fonte: UNIÃO EUROPEIA, 2018⁵⁵.

A tributação do consumo na UE totaliza 11,1% do PIB, enquanto na Alemanha representa 10,3% e na França 11,2%, tendo o percentual representativo do PIB nos últimos dez anos, aumentado apenas 0,4%, ou seja, a grande fonte de receita tributária na comunidade europeia não é o consumo, se compararmos com as taxas médias efetivas de impostos, que são de 20,1% na UE, 20,8% na Alemanha e 33,4% na França, conforme pode ser verificado na Tabela 2.

⁵³ O Código de Conduta para a tributação dos negócios na União Europeia foi estabelecido nas conclusões do Conselho dos Ministros da Economia e Finanças (ECOFIN) de 1 de Dezembro de 1997. Conclusões disponíveis em < https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/coc_en.pdf >, acesso em 07/12/2018.

⁵⁴ SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge University Press: New York (USA), 2007, p. 60.

⁵⁵ Fonte: União Europeia. *Data on taxation*. 2016. Sessão: taxes no consumption. Disponível em < https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en >, acesso em 07/12/2018.

Tabela 2 - Taxas médias efetivas de impostos na União Europeia (setor não financeiro)

	Taxa média efetiva de impostos sobre o consumo	Diferença
	2017	2007 to 2017
EU-28	20,1	-2,0
Alemanha	28,8	-6,7
França	33,4	-1,2

Fonte: UNIÃO EUROPEIA, 2018⁵⁶.

Ou seja, os impostos sobre o consumo tem uma taxa efetiva reduzida. Passo à análise dos sistemas tributários dos países da UE que utilizarei como exemplo.

1.3.1.1. França

O imposto sobre o consumo foi originariamente adotado pela França na década de 50, sob a nomenclatura de Imposto sobre o Valor Agregado (VAT) e, rapidamente, a comunidade europeia aderiu à cobrança, seguida posteriormente por diversos países do mundo⁵⁷.

Foi também o primeiro país a introduzir a não-cumulatividade nos impostos sobre o consumo, vez que percebeu as desvantagens de um imposto cumulativo, que incidia sobre todas as fases da produção industrial e da circulação de mercadorias⁵⁸ e com isso onerava a cadeia.

O VAT francês é localmente chamado de *Taxe Sur La Valeur Ajoutée* e é a autoridade central francesa que estabelece a taxa do imposto a ser aplicada, a base de cálculo e a política

⁵⁶ Fonte: União Europeia. *Data on taxation*. 2016. Sessão: effective tax rates. Disponível em <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en>, acesso em 07/12/2018.

⁵⁷ AZAVEDO, Paulo Vinicius Alves de. A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual sistema tributário nacional. In: FREITAS, Alexandre; RODRIGUES, Raphael Silva [coord.]. *Tributação Sobre o Consumo*. 2ª ed. Belo Horizonte: Editora D'Placido, 2017, p. 127: "O IVA foi originalmente adotado pela França, efetivamente na década de 50 e, posteriormente, pela nascente comunidade econômica europeia. rapidamente, se espalhou pelo mundo atingindo quadros e todos os países da América, à exceção dos Estados Unidos, a África e Ásia, no geral. No Mercosul, Argentina, Paraguai e Uruguai já adotam o IVA Nacional".

⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 526.

fiscal. Os beneficiários do valor arrecadado são a autoridade central e a seguridade social (não havendo repasse para autoridades locais); o sujeito passivo do imposto é qualquer pessoa que tem uma atividade econômica; a alíquota padrão é de 20% e o imposto é recolhido para o tesouro público, o que seria o equivalente à nossa União Federal⁵⁹.

A Tabela 3 apresenta a composição da arrecadação do sistema tributário francês em 2016.

Tabela 3 - Composição do sistema tributário francês em 2016

Receita Fiscal Francesa	2016
A. Estrutura por tipo de imposto	% do PIB
Impostos indiretos	16,1
Imposto sobre o valor agregado (VAT)	6,9
Impostos e encargos em importações excluindo VAT	0,1
Imposto sobre produtos, exceto o VAT e tributos de importação	4,5
Outros tributos incidentes na produção	4,6
Impostos diretos	13,0
Imposto de renda pessoal	8,7
Imposto de renda corporativo	2,6
Outros	1,7
Contribuições Sociais	16,8
Dos Empregadores	11,2
Dos lares	5,6
Menos: transferências de capital	0,3
Total	45,6
B. Estrutura por nível de governo	% do total da tributação
Governo central	34,3
Governo estadual	n.a.
Governo local	12,7
Fundos de seguridade social	52,6

⁵⁹ União Europeia. *Generic part: France Indirect taxes - Value Added Tax*. Disponível em <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=299/1527062820>, acesso em 08/12/2018.

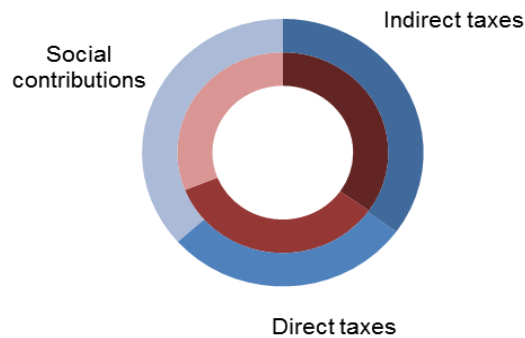
Instituições da União Europeia	0,3
C. Estrutura com base na função econômica	% do PIB
Consumo	11,2
Trabalho	23,7
sobre o rendimento do emprego	22,1
Pago pelos empregadores	13,1
Pago pelos empregados	8,9
Pago pelos não empregados	1,7
Capital	10,7
Renda das corporações	2,8
Renda das famílias	1,7
Renda dos autônomos	1,9
Estoque de capital	4,3
D. Taxas ambientais	% do PIB
Taxas ambientais	2,2
Energia	1,8
Tributos sobre combustíveis	1,2
Transporte	0,3
Poluição e recursos	0,13
E. Impostos sobre a propriedade	% do PIB
Tributação da propriedade	4,7
Tributos recorrentes sobre a propriedade imobiliária	3,3
Outros impostos sobre a propriedade	1,4
F. Tributação implícita	%
Consumo	21,0
Trabalho	41,2

Fonte: UNIÃO EUROPEIA, 2018⁶⁰

Diante da análise apresentada, percebe-se que os impostos indiretos representam 16,1% do PIB, sendo que o imposto sobre consumo - VAT - representa 6,9% do PIB, conforme representa da Figura 2.

⁶⁰ União Europeia. *Generic part: France Indirect taxes - Value Added Tax*. Disponível em <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=299/1527062820>, acesso em 08/12/2018.

Figura 2 - Receitas fiscais Francesas pelos principais impostos, em comparação com a UE-28, 2016 (em% da tributação total)



(Circulo interno rosa = França; Circulo externo azul = União Europeia)

Fonte: UNIÃO EUROPEIA, 2018⁶¹.

Pode-se observar na Figura 2 que na França e na União Europeia a representatividade dos impostos sobre o consumo no PIB é a mesma.

1.3.1.2. Alemanha

A Alemanha tem o Estado Social de Direito reconhecido na sua Constituição. Barroso ensina que há razoável consenso de que o marco inicial do processo de constitucionalização do Direito foi estabelecido na Alemanha, quando o Tribunal Constitucional Alemão, à luz da Lei Fundamental de 1949, reconheceu que os direitos fundamentais não têm somente uma dimensão subjetiva de proteção, mas também devem instituir uma ordem objetiva de valores⁶².

⁶¹ Fonte: União Europeia. *Data on taxation*. 2016. Sessão: France. Disponível em <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en>, acesso em 07/12/2018.

⁶² BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva 2015, p. 393.

Nesta seara se encontram julgados no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do desconto de imposto de renda calculado que beneficiava indiretamente pessoas sem filhos, bem como reconhecendo que o IVA tem um caráter visivelmente regressivo, pois casais com filhos pagam mais e por ter mais dispêndios não tem maior capacidade contributiva. Ou seja, a Alemanha é um país que busca a tributação justa, com julgados que vislumbram a constitucionalidade da tributação em consonância com os princípios do Estado Social de Direito.

Em relação ao imposto sobre o consumo, a Alemanha introduziu o princípio da não-cumulatividade em 1968⁶³ e tem um imposto sobre consumo único, sobre o valor agregado (VAT), que é um imposto dual, ou seja, a receita oriunda de um único recolhimento feito pelo contribuinte é partilhada entre os estados e a união.

O VAT alemão⁶⁴ é chamado *Umsatzsteuer* e arrecadado pela autoridade central alemã, que estabelece a taxa do imposto a ser aplicada, a base de cálculo e a política fiscal atinente. Os beneficiários do valor arrecadado são a autoridade central, a autoridade regional e a autoridade local; o sujeito passivo do imposto é qualquer pessoa que tem uma atividade econômica; a alíquota padrão é de 19% e o imposto é recolhido ao estado federal (*Länder*), que seria o equivalente à nossa União.

A composição do sistema tributário na Alemanha, em termos percentuais, pode ser visualizada na Tabela 4.

Tabela 4 - Receitas fiscais pelos principais impostos, em comparação com a UE-28, 2016 (em% da tributação total).

Receita Fiscal Alemã	Ranking 2016
A. Estrutura por tipo de imposto	% do PIB
Impostos indiretos	26
VAT	18
Impostos e encargos em importações excluindo VAT	6
Imposto sobre produtos, exceto o VAT e tributos de importação	24

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 526.

⁶⁴ Fonte: União Europeia. Germany: Indirect taxes - Value Added Tax. Disponível em <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=139/1526998908#Generic_partTitle1>, acesso em 07/12/2018.

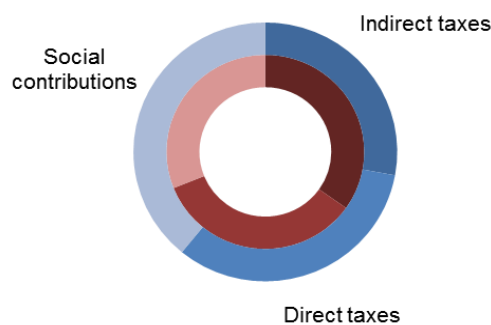
Outras taxas incidentes na produção	24
Impostos diretos	11
Imposto de renda pessoal	8
Imposto de renda corporativo	13
Outros	11
Contribuições Sociais	2
Empregadores'	12
Dos lares	3
Menos: transferências de capital	
Total	9
B. Estrutura por nível de governo	% do total da tributação
Governo central	28
Governo estadual	
Governo local	12
Fundos de seguridade social	4
Instituições da União Europeia	10
C. Estrutura com base na função econômica	% do PIB
Consumo	24
Trabalho	7
sobre o rendimento do emprego	6
Pago pelos empregadores	14
Pago pelos empregados	2
Pago pelos não empregados	8
Capital	16
Renda das corporações	14
Renda das famílias	15
Renda dos autônomos	6
Estoque de capital	18
D. Taxas ambientais	% do PIB
Taxas ambientais	24
Energia	23
Tributos sobre combustíveis	23

Transporte	19
Poluição e recursos	27
E. Impostos sobre a propriedade	% do PIB
Tributação da propriedade	16
Tributos recorrentes sobre a propriedade imobiliária	18
Outros impostos sobre a propriedade	12
F. Tributação implícita	%
Consumo	17
Trabalho	10

Fonte: UNIÃO EUROPEIA, 2018⁶⁵.

A figura 3 demonstra a proporcionalidade da incidência tributária sobre as diversas bases em comparação com o resto da EU.

Figura 3 - Receitas fiscais alemãs pelos principais impostos, em comparação com a UE-28, 2016 (em % do PIB).



(círculo interno rosa = Alemanha; círculo externo azul = União Europeia)

Fonte: UNIÃO EUROPEIA, 2018⁶⁶.

⁶⁵ Fonte: União Europeia. *Data on taxation. 2016*. Sessão: Germany. Disponível em <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en>, acesso em 07/12/2018.

⁶⁶ Fonte: União Europeia. *Data on taxation. 2016*. Disponível em <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en>, acesso em 07/12/2018.

Conforme se depreende da tabela 4, em termos de impostos sobre o consumo, a arrecadação representa 18% do PIB e a totalidade dos tributos sobre o consumo 26% do PIB, sendo menor inclusive do que nos demais países da EU, conforme demonstrado na Figura 3.

1.3.2. Estados Unidos

A Constituição americana é a mesma desde 1787 e o país é o berço do constitucionalismo escrito e do controle de constitucionalidade, sendo esta Carta um documento passível de aplicação direta e imediata pelo judiciário⁶⁷. A principal discussão doutrinária americana é sobre a “legitimidade e dos limites de atuação do Judiciário na aplicação de valores substantivos e no reconhecimento de direitos fundamentais que não se encontram na Constituição”⁶⁸.

Os Estados Unidos tem um sistema tributário flexível e a Constituição se limita a dar ao Congresso o direito de decretar impostos e reserva ao governo federal somente os direitos alfandegários, mas proíbe os de exportação⁶⁹. Por adotar um sistema federativo, a liberdade tributária dos entes da federação é bastante ampla.

A tributação americana incide mais pesadamente sobre a renda, mais especificamente: 80% das receitas fiscais americanas são arrecadadas em razão dos impostos incidentes sobre a renda⁷⁰, mesmo se considerarmos os impostos estaduais sobre vendas. Trata-se de opção que tem, entre outros aspectos, fundamentação redistributiva e a origem desta opção foi diminuir a desigualdade⁷¹. A Figura 4 apresenta as estatísticas da receita nos Estados Unidos.

⁶⁷ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva 2015, p. 392-3.

⁶⁸ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva 2015, p. 393.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 290.

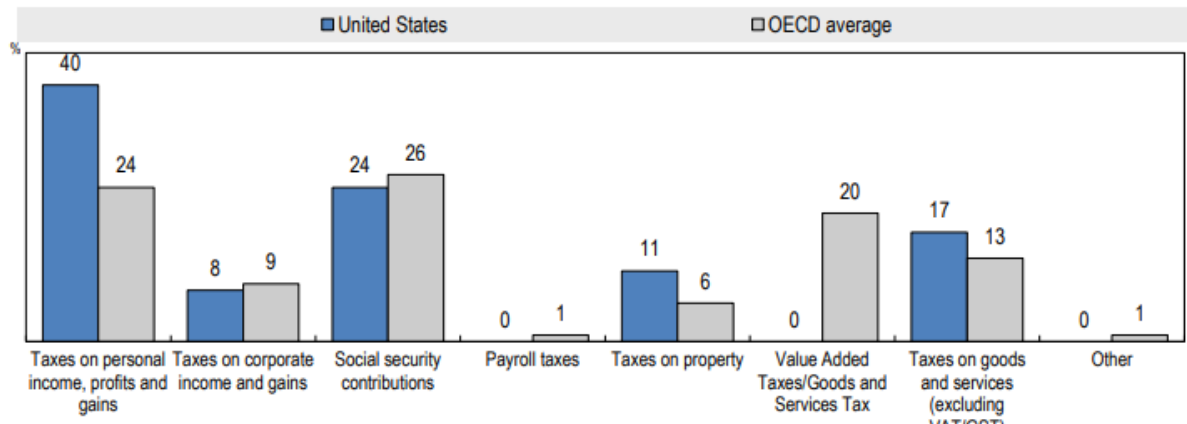
⁷⁰ AVI-YONAH, Reuven. *The Three Goals of Taxation*. 60 Tax Law Review 1. 2006-2007. (NYU), p. 10.

⁷¹ AVI-YONAH, Reuven. *The Three Goals of Taxation*. 60 Tax Law Review 1. 2006-2007. (NYU), p. 11.

Figura 4 – Estatísticas da Receita nos Estados Unidos

Tax structure compared to the OECD average

The structure of tax receipts in the United States compared with the OECD average is shown in the figure below.



Fonte: OCDE, 2018⁷².

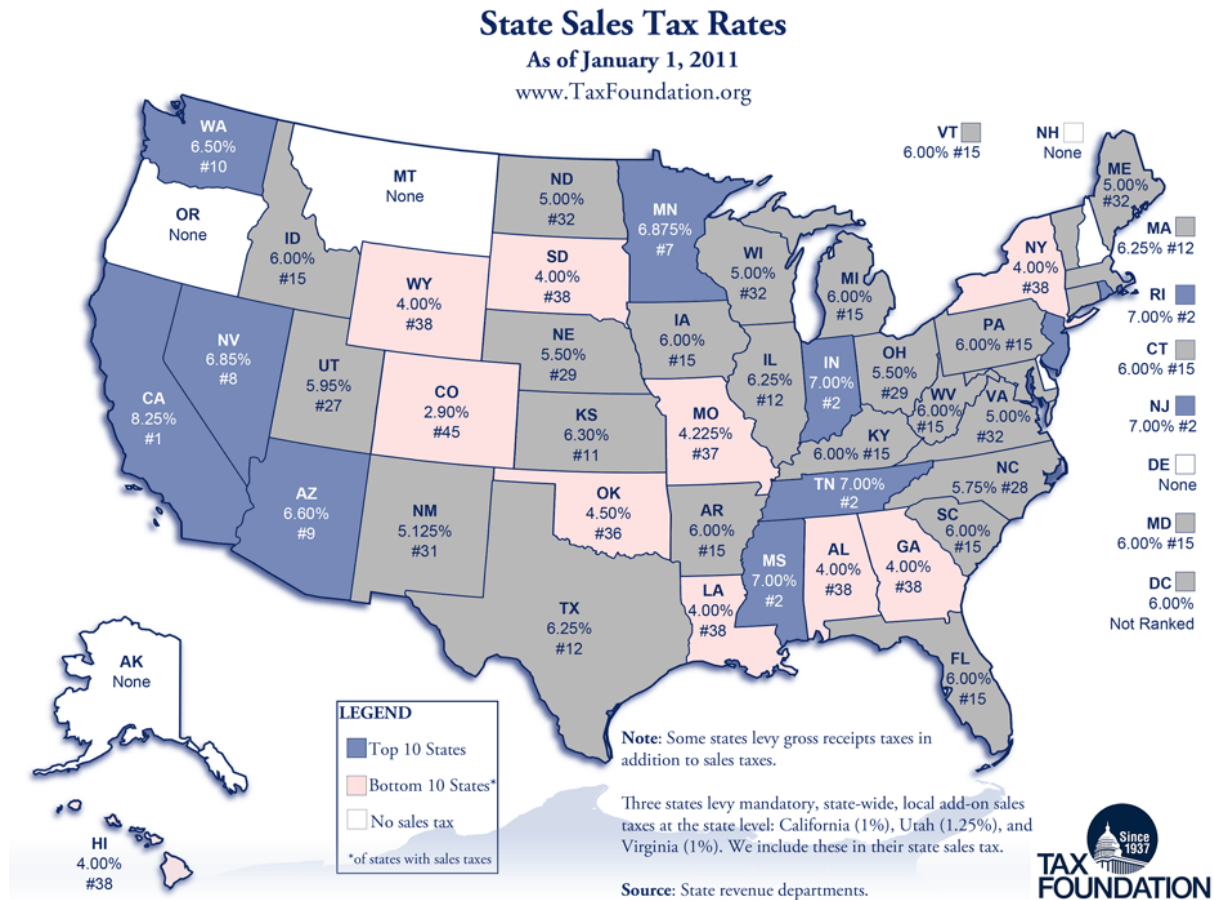
Percebe-se que, na estrutura tributária americana, a grande incidência está nos impostos sobre a renda, lucros e ganho e que os impostos sobre bens e serviços representam somente 17% da receita tributária.

Além disso, há uma baixa proporção de receitas oriundas de impostos sobre o lucro e ganhos corporativos e nenhuma receita de impostos sobre a folha de pagamento e impostos sobre valor agregado.

Em termos de funcionamento do imposto sobre o consumo, os Estados Unidos não cobram o VAT, no âmbito da tributação federal, incidindo impostos sobre as vendas somente de maneira local, conforme proporções demonstradas na Figura 5.

⁷² OCDE. *Revenue Statistics 2018 – United States*. Disponível em < <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-united-states.pdf> >, acesso em 08/12/2018.

Figura 5 – Tributação sobre vendas nos estados dos Estados Unidos



Fonte: KASPARK, 2018⁷³.

1.3.3. Canadá

O Canadá tem como impostos sobre o consumo, um imposto sobre o valor agregado, lá nominado *Goods and Service Tax* (GST) e outros estaduais. A administração do tributo varia conforme a província, as quais harmonizaram o GST nacional e os IVAs das províncias. Os GSTs das províncias nacionais e marítimas (o Imposto sobre Vendas harmonizado) são administrados em nível nacional⁷⁴, já o GST nacional combinado de Quebec é administrado por Quebec.

⁷³ KASPARK, Nick. Monday Map: State Sales Tax Rates. 18/04/2011. Disponível em <<https://files.taxfoundation.org/legacy/UserFiles/Image/maps/salestax.png>>, acesso em 08/12/2018.

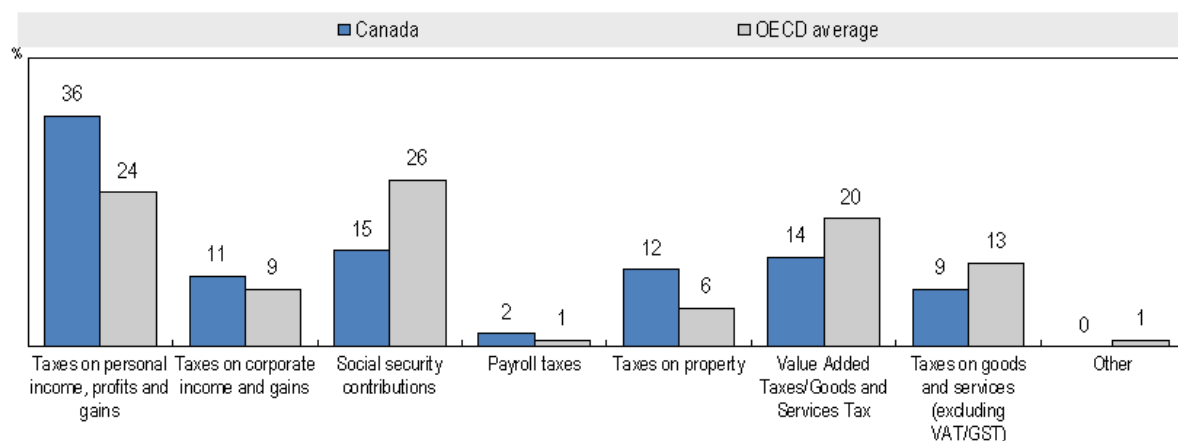
⁷⁴ SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge University Press: New York (USA), 2007, p. 58.

Em termos de composição tributária do sistema tributário canadense, cumpre observar a Figura 6.

Figura 6 – Estatísticas sobre a receita do Canadá

Tax structure compared to the OECD average

The structure of tax receipts in Canada compared with the OECD average is shown in the figure below.



Fonte: OCDE, 2018⁷⁵.

Mediante a análise da Figura 6, percebe-se que as receitas dos impostos sobre renda pessoal, lucros e ganhos representam a maior parte da receita tributária, sendo a representatividade da soma dos impostos sobre o consumo 23% da receita total. Além disso, os impostos sobre os ganhos corporativos, seguridade social e propriedade são bastante representativos na estrutura tributária canadense⁷⁶. Ou seja, é um sistema que opta por tributar mais pesadamente a renda do que o consumo.

Apesar desta menor incidência sobre o consumo, foi desenvolvida uma sistemática para remediar os efeitos regressivos desta base tributária, pois estes se acentuam em razão de as alíquotas do GST canadense serem uniformes. Diante disso, este país desenvolveu uma sistemática de devolução do GST para a população mais pobre, criando um sistema inovador de impostos sobre as vendas⁷⁷ que prevê não somente a cobrança como também uma devolução.

⁷⁵ OCDE. *Revenue Statistics 2018 – Canada*. Disponível em < <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-canada.pdf> >, acesso em 08/12/2018.

⁷⁶ OCDE. *Revenue Statistics 2018 – Canada*. Disponível em < <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-canada.pdf> >, acesso em 08/12/2018.

⁷⁷ BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010), p. 517.

Esta devolução não é um mero trabalho estatal, é preciso que o contribuinte a solicite e comprove via apresentação da declaração de imposto de renda, fazendo-se necessária uma conduta proativa do contribuinte.

O referido modelo de cobrança e devolução será tratado mais especificamente no último capítulo (item 5.4), quando explicarei o sistema tributário canadense e a restituição implementada, a fim de inspirar a política fiscal pátria.

Visto isso, percebe-se que tanto no Canadá como nos outros países demonstrados, o maior quinhão arrecadatário é oriundo dos impostos sobre a renda. Ressalto que esta característica é típica de países desenvolvidos, que buscam sistemas tributários ótimos com foco na eficiência e justiça.

Isto posto, diante da apresentação dos modelos utilizados nestes países e da elucidação das principais bases tributárias imponíveis por estes utilizadas, restaram identificados os efeitos práticos que a política tributária acarreta na proporção de arrecadação de cada base, ou seja, países desenvolvidos oneram mais a renda enquanto os países em desenvolvimento tributam mais pesadamente o consumo.

Em vista disso, passo a demonstrar as opções brasileiras para verificar a representatividade dos impostos sobre o consumo no Brasil, bem como refletir sobre a justiça e eficiência do ICMS.

2 EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Uma vez verificadas as possíveis bases imponíveis e as opções tributárias de outros países, passo a analisar as escolhas brasileiras quando da instituição do sistema tributário nacional.

Tendo em vista o objetivo do presente trabalho, no sentido de verificar os impactos da regressividade tributária oriunda dos impostos sobre o consumo, mais especificamente do ICMS, no sistema como um todo, entendo ser importante estudar inicialmente o histórico das Constituições Brasileiras e como elas abordaram a questão tributária em relação aos impostos sobre o consumo. Isto viabilizará a compreensão da evolução do ICMS na política fiscal brasileira para seja possível refletir sobre a atual e fazer sugestões que viabilizem maior justiça e efetividade tributária nos capítulos seguintes.

2.1. Previsões constitucionais de tributos sobre o consumo

2.1.1. Constituições anteriores a 1988

A primeira Constituição Brasileira foi promulgada em 1824⁷⁸, época do advento do liberalismo, com a transferência do poder do rei para o legislativo e a separação da fazenda do rei da fazenda pública, momento em que o tributo passou a ser visto como o preço da liberdade⁷⁹. Esta Carta acompanhou as premissas da época e estabeleceu a competência do legislativo para fixar anualmente as despesas (art. 15, item 10) e separou as despesas do imperador (art. 115) da fazenda nacional (art. 170)⁸⁰.

⁷⁸ CF/1824: Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>, acesso em 19/03/2018.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 11.

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 66.

A Constituição Imperial não possuía uma sistematização tributária e previa somente no inciso I do artigo 36 um imposto a ser instituído pela Câmara dos Deputados, em que pese esta estivesse dissolvida pelo Imperador.

O Ato Adicional de 12.08.1834 reformou a Constituição e deu autonomia tributária legislativa e administrativa para as províncias⁸¹. No entanto, esta autonomia limitava-se a reservar ao Império um longo rol de tributos, objetivando que os municípios e as províncias não prejudicassem as imposições gerais do Estado e competia às províncias tributar somente o que estivesse fora destas bases previstas⁸².

Era um Estado unitário, com todo o poder para o Imperador, e não havia disposição constitucional expressa sobre tributos incidentes sobre o consumo. O sistema tributário era flexível, o que acarretou a invasão da competência tributária da Fazenda Nacional por parte das províncias⁸³.

A segunda Constituição brasileira foi promulgada em 1891. Nesta, em face da experiência negativa em relação à flexibilidade⁸⁴ da tributação concorrente da Constituição anterior, a Carta de 1891⁸⁵ estabeleceu regras tributárias mais rígidas no Título I e dividiu as competências tributárias entre a União e os Estados, os quais separavam os tributos que seriam repassados aos Municípios.

A única referência encontrada sobre o consumo está no parágrafo 3º do artigo 9º, que tratava das atribuições tributárias estaduais, e estabelecia:

Art. 9º...

§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

⁸¹ TEIXEIRA, Anderson V. *O Tributo na formação histórica do Estado Moderno*. In: Revista de Direito Tributário da APET, ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 39.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 291 e 363.

⁸³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 292.

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 292.

⁸⁵ CF/1891: Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm >, acesso em 19/02/2018.

Ou seja: a incidência prevista sobre o consumo era somente para a proteção do mercado local, no âmbito do comércio exterior, mas não estava constitucionalmente prevista a incidência de tributos sobre o consumo interno.

Diante disso, os impostos que não estavam explicitamente previstos na Constituição integravam o campo da competência concorrente, permitida aos Estados e à União sem restrições, os quais se utilizaram desta viabilidade para “decretar sucessivamente os impostos de consumo (período Campos Sales), renda e de vendas (1923)”⁸⁶.

Nesta Carta, foram incorporados ao orçamento da União os impostos sobre renda, consumo, vendas e consignações⁸⁷, sendo que, quando do advento da Constituição seguinte, a União possuía 60% da arrecadação total.

Em 1923, seguindo a tendência mundial de incidência de impostos sobre o consumo, a União instituiu o “imposto sobre vendas mercantis”, o qual passou a ser exigido a partir de 1924. Esta tributação foi sugerida pelos órgãos de classe comerciais, com o secreto intuito de frear o aumento do imposto sobre a renda que o Congresso objetivava majorar⁸⁸, bem como com o claro objetivo de facilitar o desconto em bancos das faturas de venda⁸⁹.

A terceira Constituição pátria foi promulgada em 1934⁹⁰ e, apesar de não ter um capítulo específico para a tributação, estavam previstos princípios orientadores desta e surgiram novos tributos, passando o consumo a ser uma base tributada através do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), previsto no art. 8º:

Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:
I - decretar impostos sobre:

⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 364.

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 292.

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 491.

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 524: “A União o criara em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome de ‘imposto sobre vendas mercantis’ atendendo às associações comerciais que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante às letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendidos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (3\$ por cento de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como ‘contas assinada’”.

⁹⁰ CF/1934: Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>>, acesso em 19/03/2018.

- d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
- e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;
- § 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

O IVC possuía natureza mercantil e era um tributo com incidência em cascata, ou seja, era cobrado integralmente sobre o valor da venda da mercadoria, com base de cálculo integral⁹¹, sem direito a crédito da operação anterior.

Esta Constituição aumentou a rigidez do sistema tributário e estabeleceu o quinhão dos municípios, bem como a autonomia financeira dos Estados e Municípios, pois garantiu qual a participação de cada um deles nesta arrecadação. Foi identificada também a proteção dos contribuintes quanto à bitributação e uma tendência à simplificação, ao serem estabelecidas constitucionalmente as categorias passíveis de imposição tributária⁹².

Em 1937, com o início do chamado Estado Novo, foi promulgada uma nova Constituição. Mesmo não tendo esta Carta⁹³ entrado em vigor por completo⁹⁴, em termos de impostos, a mesma manteve o IVC (art. 23, I, d), com alíquotas uniformes (art. 23, § 1º), sendo de competência dos Estados a tributação sobre o comércio (art. 35, b).

A Carta previa, ainda, o poder de exigir impostos para o Presidente da República em caso de recesso do Parlamento ou dissolução da Câmara (art. 13, d), trazendo poucas modificações quanto à partilha da receita e incidência tributária.

Com o fim do Estado Novo, foi promulgada uma nova ordem constitucional, em 1946⁹⁵, a qual fazia menção à Assembleia Constituinte e à finalidade de “organizar um regime democrático”, continuando o processo de evolução da sistematização tributária, mas ainda não previa um tópico específico para o sistema tributário.

⁹¹ VALOR TRIBUTÁRIO. A origem do ICMS. Disponível em: < <https://www.valortributario.com.br/tributos/icms/>>, acesso em 21/03/2018.

⁹² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 293 e 364.

⁹³ CF/1937, disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm >, acesso em 20/03/2018.

⁹⁴ TEIXEIRA, Anderson V. *O Tributo na formação histórica do Estado Moderno*. In: Revista de Direito Tributário da APET, ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 40.

⁹⁵ CF/1946, disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>, acesso em 20/03/2018.

A incidência de tributos sobre o consumo estava prevista no art. 15 estabelecendo ser este de competência da União, enquanto o imposto sobre vendas e consignações (IVC) era de competência estadual e estava previsto no art. 19. Estes artigos tinham a seguinte redação:

Art.15 Compete à União decretar impostos sobre:

II - consumo de mercadorias

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica

§1º: São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”⁹⁶.

Art. 19 Compete aos Estados decretar impostos sobre:

II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

§ 5º O impôsto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino”⁹⁷.

Ou seja, artigo 15 tratava de um imposto da União, mas previa a distribuição de parte da arrecadação para os Estados e Municípios (art. 15, § 2º) e o artigo 19 mantinha o imposto sobre vendas e consignações previsto na Constituição anterior.

Saliento que a isenção prevista no inciso II do artigo 19 representou a primeira vez que a proteção ao mínimo existencial apareceu em uma Constituição Brasileira, estando em consonância com a cultura da época - do Estado Social Fiscal – que se preocupava com o respeito aos direitos humanos e em como colocar em prática estes direitos também através da tributação.

Existia uma grande tendência da centralização da arrecadação para a União e Estados, em detrimento dos Municípios⁹⁸. Além disso, esta Constituição inovou quando, pela primeira vez, foi prevista expressamente a capacidade contributiva, no artigo 202, o qual estabelecia que “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

⁹⁶ CF/46, disponível em < <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/92058/constituicao-dos-estados-unidos-do-brasil-46#art-202> >>, acesso em 20/03/2018.

⁹⁷ A Emenda Constitucional nº 5/1961 alterou o dispositivo, mas manteve o disposto em relação ao ICV.

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 365.

Em que pese a previsão constitucional, até o início da década de 60 o tema não apresentava maiores repercussões no campo prático, era pouco tratado na doutrina e raras eram as aplicações jurisprudenciais⁹⁹.

Em 1964, o Brasil entra em uma nova fase histórica, com os governos militares. No ano de 1965, através da Emenda Constitucional nº 18, a tributação sobre a venda foi alterada, revogando-se o antigo IVC e instituindo-se o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), que deu origem ao atual ICMS, conforme estabelecia artigo 12 da referida Emenda, abaixo transcrito.

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual¹⁰⁰.

Com isso, substituiu-se o IVC (tributo cumulativo e em cascata), pelo imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM), que era não-cumulativo e incidia somente sobre o valor agregado (resultado da diferença entre o valor de venda menos o valor de compra), ou seja, o imposto sobre consumo passou a ter como fato jurígeno a realidade econômica da circulação de mercadorias no país¹⁰¹.

Tal alteração se deu especialmente em razão do reconhecimento de que o IVC era um tributo em cascata que favorecia a inflação e atrapalhava o desenvolvimento da Federação. A não-cumulatividade, embora já tivesse sido adotada anteriormente em legislação ordinária, foi inserida como princípio constitucional somente com a referida reforma.

Face aos governos militares, mais uma vez foi revogada a ordem constitucional vigente e promulgada uma nova Constituição no ano de 1967. Esta era uma “Constituição do Estado”, a qual representava a vontade do Congresso e objetivava regular o funcionamento do

⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 286.

¹⁰⁰ Emenda Constitucional nº 18 de 1965/65. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>>, acesso em 21/03/2018.

¹⁰¹ CARNEIRO, Claudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 282 (Citando Sasha Calmon no livro Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006)

Estado, mas não apresentava comprometimento substancial com valores humanos ou sociais¹⁰².

Os direitos individuais ali contidos eram meros limitadores do exercício do poder estatal, mas esta limitação era aplicada à relação entre fisco e contribuinte. Ou seja, o tributo era reconhecido como o instrumento que viabilizava o custeio do Estado, mas só podia ser cobrado se fossem respeitadas as limitações constitucionais.

Nesta época existia um forte movimento no sentido de uma necessária sistematização do sistema tributária nacional, razão pela qual a Carta buscou este objetivo instituindo um título específico para o sistema tributário (Título I, Capítulo V, dos arts. 18 a 28 da Constituição de 1967¹⁰³). Ressalto que nesta mesma época (1966) foi promulgado o Código Tributário Nacional, o que corrobora com este movimento de sistematização.

Não havia previsão expressa de capacidade contributiva, mas a doutrina sustentava que este princípio permanecia dentro do ordenamento, face à isonomia¹⁰⁴.

Em termos de impostos sobre as vendas, esta Carta estabelecia a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), no artigo 24, prevendo ser este um imposto não-cumulativo (art. 24, § 5º), com alíquotas uniformes para todas as mercadorias, sujeito à fixação de alíquotas máximas pelo Senado (art. 24, § 4º) e com o dever de repartição do produto da arrecadação¹⁰⁵.

¹⁰² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 282.

¹⁰³ CF/1967: disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>, acesso em 20/03/2018.

¹⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 291.

¹⁰⁵ “Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (redação original)
II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)
§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar. (redação original)
§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)
§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.
§ 7º - Do produto da arrecadação do imposto a que se refere o item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal”.

Esta Constituição foi modificada pela Emenda Constitucional nº 01/1969¹⁰⁶, mas, em termos de ICM, o tributo foi mantido basicamente dentro dos mesmos termos:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

No que tange à regressividade inerente a este tributo, Baleeiro já reconhecia à época que “como imposto real e indireto, aplicado sobre a generalidade das mercadorias, em geral, sobrecarrega os preços, onerando regressivamente as classes de menor capacidade econômica”¹⁰⁷.

2.1.2. Constituição de 1988

Com o fim dos governos militares e a redemocratização do país, foi promulgada a Constituição ora vigente (CF/88)¹⁰⁸. A Carta de 1988 prevê, em seu preâmbulo, a instituição de um Estado Democrático de Direito, onde o termo “democrático” representa o social, como valor modificador da realidade e a solidariedade e “de direito” representa o valor protetivo e a liberdade. A Constituição de 1988 é compromissória e abarca tanto características sociais como liberais.

Em termos de tributação, esta tem um capítulo dedicado à Tributação e Orçamento (capítulo VII), objetivando sistematizar a tributação e prevendo, de forma bastante detalhada, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer o poder de tributar, criando um sistema rígido de distribuição de competências¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Emenda Constitucional nº 01 de 1969: Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>, acesso em 20/03/2018.

¹⁰⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 490.

¹⁰⁸ CF/88: disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>, acesso em 20/03/2018.

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 29.

O ente que tem a competência tributária constitucionalmente prevista não pode modificá-la, renunciá-la, nem delegá-la¹¹⁰, estando adstrito a estes limites constitucionalmente previstos, mas é permitido a este simplesmente não exercer seu poder de tributar, ou fazê-lo em parte.

Com base nesta faculdade constitucionalmente prevista que serão abordadas, no último capítulo, as possibilidades de não incidência ou incidência em parte quando da cobrança do ICMS em relação aos contribuintes sem capacidade contributiva ou que têm esta reduzida.

Passo a abordar, então, alguns pontos importantes para a análise do atual sistema tributário, antes de adentrar na previsão específica dos tributos incidentes sobre o consumo, mais especificamente o ICMS.

Inicialmente, cumpre ser analisada a ideologia mista (liberal e social) da Carta de 88. O artigo 1º estabelece um Estado Democrático (=social) de Direito (=protetivo), ou seja, a CF/88 tem dispositivos de caráter visivelmente protetivo e ao mesmo tempo “ideias e regras que dizem respeito a valores sociais de caráter modificador da realidade”¹¹¹.

A CF/88 prevê a instituição de impostos sobre renda¹¹², patrimônio¹¹³, consumo¹¹⁴ e serviços¹¹⁵, utilizando-se de todas as bases impositivas demonstradas no capítulo anterior.

Estabelece, ainda, em seu artigo 5º, *caput*, o princípio da igualdade como sendo basilar da nossa sociedade, onde resguarda que iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais devem ser tratados como tal. A igualdade prevista funciona como princípio quando institui um estado igualitário como um fim a ser promovido e sua aplicação depende de um “critério diferenciador e um fim a ser alcançado”¹¹⁶, o que, se analisado sob a ótica da capacidade contributiva, pode ser visto como o dever de pagar mais por quem tem mais.

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 31.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 43.

¹¹² IRPF e IRPJ (imposto sobre a renda de pessoa física e jurídica), previsto no art. 153, III, CF/88.

¹¹³ IPTU (art. 156, I, CF/88), ITBI (art. 156, II, CF/88), IPVA (art. 155, III, CF/88).

¹¹⁴ ICMS (art. 151, CF/88) e IPI (art. 153, IV, CF/88).

¹¹⁵ ISS (art. 156, III, CF/88).

¹¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 151.

Nesta seara, surge o princípio da capacidade contributiva, que inclusive está previsto na Constituição Federal, no art. 145, §1º, mas, mesmo que não estivesse, trata-se de princípio implícito no princípio da igualdade e também da solidariedade.

O princípio da capacidade contributiva estabelece que os contribuintes com mais recursos devem custear o Estado de forma mais expressiva, recolhendo mais tributos do que os contribuintes que têm menos condições de contribuir, respeitando, assim, a equidade e igualdade de tratamento de todos os cidadãos brasileiros.

A importância da capacidade contributiva advém tanto da questão de justiça tributária quanto por ser um critério de repartição dos encargos públicos, contribuindo para o custeio destes os contribuintes com mais recursos¹¹⁷.

A doutrina diverge na interpretação do princípio da capacidade contributiva, o que será tratado no capítulo 3, por se tratar de definição imprescindível para a análise dos impactos da regressividade tributária objetivados por este estudo.

Tais colocações são importantes, pois somente através da análise do ICMS sob a ótica constitucional que fica visível o questionamento quanto ao conceito de regressividade e de respeito da integralidade da legislação que rege este imposto aos preceitos e princípios constitucionais a que este se submete. Ressalto que, a título de corte metodológico, as análises levarão em conta somente o ICMS e não todos os tributos incidentes sobre o consumo.

Por fim, atento para os ditames do Preâmbulo constitucional e do artigo 3º CF/88:

PREÂMBULO

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Percebe-se da leitura deste que eles elegem valores de igualdade e justiça, busca da redução de desigualdades e pobreza e construção de uma sociedade justa, que entendo serem as premissas hermenêuticas do presente trabalho, pois a reformulação do ICMS a ser proposta

¹¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 282.

no último capítulo objetiva justamente a utilização de um critério diverso de imposição do ICMS para reduzir a desigualdade e a miséria e termos, com isso, uma sociedade mais justa.

Uma vez traçadas as principais diretivas constitucionais relacionadas ao tema, passo a tratar da sistemática atual de funcionamento do ICMS no Brasil.

2.2. Funcionamento atual do ICMS

O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) está previsto na Constituição Federal de 1988 no artigo 155, II, nos seguintes termos:

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;

Por se tratar de um imposto com alíquotas consideradas altas, o ICMS é a principal fonte de receita dos Estados e Distrito Federal¹¹⁸. Assim, em que pese não seja o único tributo incidente sobre o consumo, este tem ampla relevância arrecadatória, o que impacta sobremaneira quando da análise da regressividade tributária, razão pela qual o presente trabalho tratará somente deste imposto, fazendo-se um corte metodológico neste sentido. Assim, quando me refiro a tributos sobre o consumo neste estudo, estou falando unicamente do ICMS.

A título de elucidação do dispositivo constitucional, as normas gerais em matéria de ICMS estão previstas na Lei Complementar nº 87/1996, ressaltando-se que, por se tratar de um imposto estadual, são as leis ordinárias dos Estados, ou Distrito Federal, que regularão a matéria.

2.2.1. Hipótese de Incidência e fato gerador

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 26.

O ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias¹¹⁹, bem como sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal de passageiros e o serviço de comunicação¹²⁰.

A hipótese de incidência é a previsão, no plano hipotético, de algo que poderá acontecer e, uma vez ocorrendo, no plano dos fatos, o tributo incidirá. Assim, a hipótese prevista no caso do ICMS é a “operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete a circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade”¹²¹. O sujeito ativo (que irá cobrar o tributo) são os Estados e o Distrito Federal (DF) e o sujeito passivo (que irá pagar o tributo) é o comerciante, industrial ou produtor que realiza a operação com mercadorias e o fato gerador é a “operação que causa a circulação da mercadoria”¹²².

Em que pese a legislação brasileira preveja o recolhimento diferido do ICMS, como nos casos de substituição tributária, este não é objeto deste trabalho, razão pela qual não tratarei do tema.

2.2.2. Base de cálculo

A base de cálculo estabelece a dimensão da materialidade do tributo, fixando um critério material para estabelecer o *quantum* sobre o qual se aplicará a incidência tributária, ou seja, “é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência”¹²³. Visto isso, estando prevista na hipótese de incidência a operação de venda, a base de cálculo é o montante recebido pela operação de venda, “o valor da venda realizada”¹²⁴.

Cumprе ressaltar que o ICMS, como imposto plurifásico e não cumulativo, conforme previsto no art. 155, § 2º, I¹²⁵ da CF/88, foi pensado com o objetivo de incidir unicamente

¹¹⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47.

¹²⁰ A título de corte metodológico, tratarei somente da hipótese de incidência relacionada às operações com mercadorias, pois esta que se relaciona diretamente com o presente estudo.

¹²¹ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47.

¹²² CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47.

¹²³ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97.

¹²⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98.

¹²⁵ § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

sobre o “valor final” (mais alto) de venda para o consumo¹²⁶, ou seja, ter uma onerosidade exclusiva do consumo e não na produção. No entanto, na prática o tributo é repassado em cadeia, logo tem como contribuinte de fato os consumidores finais, em que pese o contribuinte de direito sejam os comerciantes, industriais ou produtores, conforme legalmente previsto.

2.2.3. Estrutura de incidência

O ICMS tem característica de rentabilidade e produtividade fiscal (que permite a antecipação dos impostos pelos substitutos com fins de praticabilidade, como acontece na substituição tributária)¹²⁷. Também tem características fiscais, por ser a principal fonte de custeio dos Estados, mas assume muitas vezes seu caráter extrafiscal, pois serve como instrumento de intervenção dos Estados e do Distrito Federal na economia¹²⁸.

Esta intervenção estatal pode ocorrer através da previsão de isenções ou não incidências legalmente determinadas¹²⁹. Também pode acontecer mediante escolhas de alíquotas maiores ou menores para determinados produtos, vez que o inciso III do §2º do artigo 155 CF/88 estabelece que o ICMS pode ser seletivo, ou seja, as alíquotas podem variar de acordo com a essencialidade dos produtos. Esta faculdade possibilita a escolha, por parte do legislador, de maior ou menor percentual incidente no ICMS, aumentando ou reduzindo, com isso, o impacto financeiro da carga tributária.

Trata-se de imposto real, pois é cobrado sobre um fato gerador objetivamente considerado (incide em razão da coisa que é objeto da tributação) e não vinculado¹³⁰ (sua

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;

¹²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 530.

¹²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 529.

¹²⁸ CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 282.

¹²⁹ O Art. 155, § 2º, II CF/88 estabelece claramente a possibilidade de existirem isenções e não incidências previstas pelo ente tributante.

¹³⁰ Conforme previsto no artigo 167, inciso IV da CF/88.

receita não está atrelada necessariamente a nenhuma despesa), o que é característico dos impostos.

O ICMS é considerado um tributo indireto, pois permite a repercussão tributária através do repasse financeiro do custo do tributo para o consumidor final, bem como plurifásico, pois incide em diversas etapas da cadeia de circulação. A repartição de receitas deste está prevista no art. 158, IV CF/88, que assegura o repasse de 25% do valor arrecadado para os municípios.

Além disso, o ICMS tem uma característica especial, que é a previsão de edição de convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para concessão de benefícios fiscais, conforme previsto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88.

As alíquotas incidentes são estabelecidas em lei ordinária (dos Estados-membros e do DF), com base na essencialidade dos produtos, mas as entidades estão adstritas aos limites de alíquotas mínimas e máximas, caso estas sejam fixadas pelo Senado Federal, nos termos do art. 155, § 2º, V, 'a' e 'b', CF.

O Senado não fixou alíquota máxima, mas as mínimas estabelecidas são de 12% em geral, 7% nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo¹³¹ e de 4% para as operações interestaduais para mercadorias importadas¹³². Normalmente as alíquotas estaduais são fixadas entre 17% e 25%.

Em termos de importância deste imposto no Sistema Tributário Nacional, ele é o economicamente mais importante de todos¹³³, pois representa um volume de arrecadação muito grande. Visto isso, uma vez traçadas as principais características do ICMS, passo à análise deste em termos de receita tributária.

2.2.4. O peso da carga do ICMS no Sistema Tributário Nacional

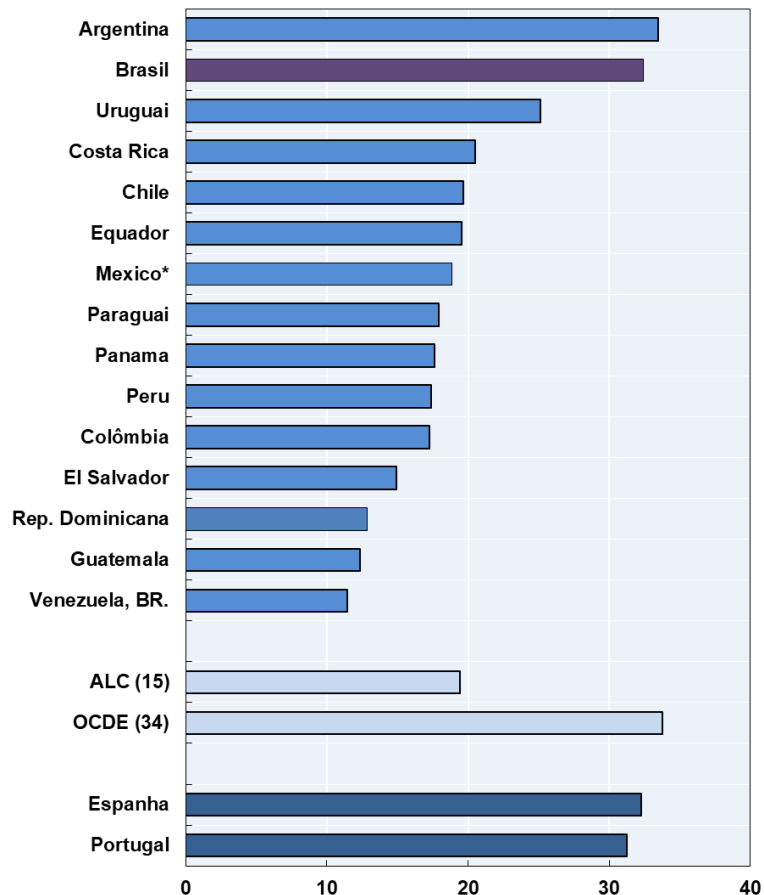
¹³¹ SENADO. Resolução 22/1989. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm >, acesso em 01/12/2018.

¹³² SENADO. Resolução 13/2012. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm >, acesso em 01/12/2018.

¹³³ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

O Brasil é o segundo país da América Latina que tem o maior percentual de receitas fiscais sobre o PIB, conforme demonstra a Figura 7.

Figura 7 - Total das receitas fiscais em percentagem do PIB, 2010¹³⁴:



* Nos dados da CEPAL e do CIAT, taxas cobradas sobre a produção de hidrocarbonetos são tratadas como receitas não tributárias.

Fonte: OCDE, 2010¹³⁴:

Os tributos totais representam 32,4% do PIB, sendo que, destes, 43,6% se referem a impostos sobre bens e serviços, conforme demonstra o estudo feito pela OCDE apresentado na Tabela 5.

¹³⁴ 1. Os países foram classificados por sua receita tributária total em relação ao PIB. 2. ALC (15) representa a média não ponderada para um grupo selecionado de países latino-americanos. Chile e México são também parte do grupo da OCDE (34). 3. OCDE (34) representa a média não ponderada para os países membros da OCDE. 4. Os dados sobre regime de competência.

Tabela 5 - Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990 – 2010.

	1990			2010		
	Brasil	ALC	OCDE	Brasil	ALC	OCDE
Tributos em relação ao PIB	28,2	13,9	33,0	32,4	19,4	33,8
Impostos sobre bens e serviços	13.5 (47.7)	7.1 (53.0)	10.4 (33.0)	14.2 (43.6)	9.9 (52.1)	11.0 (33.1)
<i>-Impostos gerais</i> (IVA e imposto sobre vendas)	13.4 (47.4)	3.3 (21.6)	5.9 (18.1)	12.7 (39.1)	6.7 (34.7)	6.9 (20.5)
<i>- Impostos específicos</i>	<i>n.a.</i>	3.5 (29.9)	4.1 (13.2)	1.2 (3.6)	3.0 (16.5)	3.5 (10.8)
Impostos sobre rendimentos e lucros	5.1 (18.1)	3.2 (21.9)	12.5 (37.1)	6.9 (21.2)	4.8 (25.5)	11.3 (33.2)
Contribuições à previdência	6.8 (24.0)	2.5 (16.2)	7.6 (22)	8.4 (26.0)	3.6 (17.2)	9.1 (26.4)
Impostos a Nómina	0.4 (1.5)	0.1 (0.6)	0.3 (1.0)	0.9 (2.7)	0.1 (0.6)	0.4 (1.0)
Imposto de Propriedade	1.8 (6.5)	0.7 (4.5)	1.8 (5.7)	1.9 (5.7)	0.8 (3.5)	1.8 (5.4)

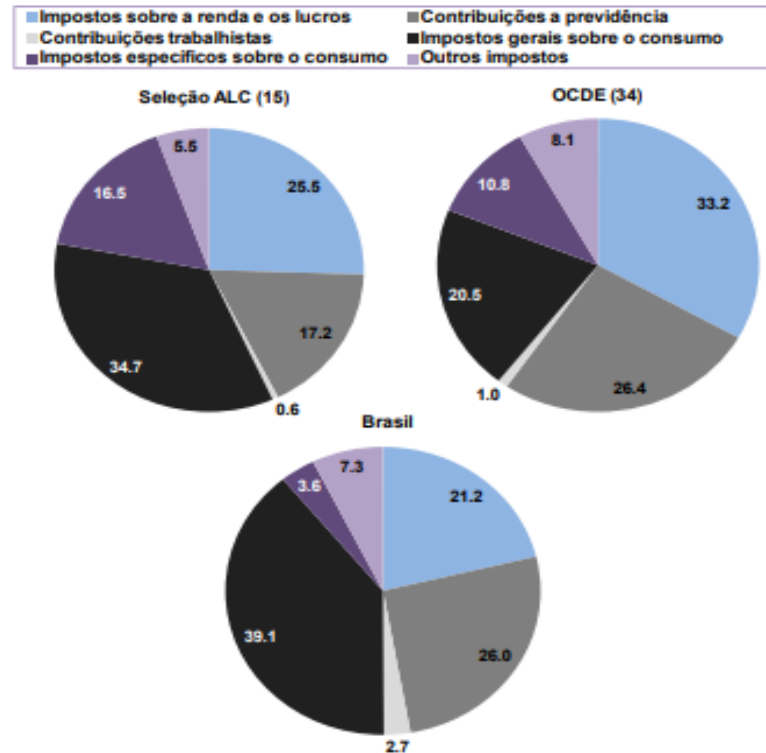
Fonte: OCDE, 2018¹³⁵.

Os impostos sobre o consumo representam 39,1% da arrecadação tributária total, conforme demonstra a Figura 8, que apresenta as estatísticas da receita no Brasil, na América Latina e na OCDE.

¹³⁵ OCDE. Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990 – 2010. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>, acesso em 08/11/2018.

Figura 8 - Estatísticas de Receita na América Latina.

Estruturas tributárias no Brasil, América Latina e OCDE (2010)



Fonte: OCDE, 2018¹³⁶.

Percebe-se, mediante análise da Figura 8, que a representatividade dos impostos sobre o consumo no Brasil é maior (39,1%) não só em relação aos países da OCDE (20,5%) como também aos países da América Latina (24,7%).

Merece destaque que destes impostos sobre o consumo, o ICMS sozinho representa 20% da arrecadação total, ou seja, é bastante representativo em relação aos valores arrecadados. A receita tributária deste imposto, no ano de 2016, foi de R\$ 400.023.506.882,83, conforme apurou estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), cujos resultados estão na figura 9.

¹³⁶ Fonte: OCDE. *Country Notes for Revenue Statistics in Latin America 2012*. Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/RevenueStatsCountryNotes2012.htm>, acesso em 08/11/2018.

Figura 9 – Para onde vai o dinheiro do contribuinte¹³⁷.**PARA ONDE VAI O DINHEIRO DO CONTRIBUINTE**

Esfera/Tributo	Valor	Percentual
Federal	1.332.806.744.672,74	66,64%
Previdência	386.812.586.924,02	19,34%
IR	343.242.068.391,70	17,16%
COFINS	196.181.780.810,88	9,81%
FGTS	113.731.569.188,07	5,69%
Outros	66.492.696.080,46	3,32%
CSLL	64.623.629.124,61	3,23%
PIS/PASEP	51.160.424.345,20	2,56%
IPI	42.324.897.848,00	2,12%
IOF	31.685.321.914,18	1,58%
II	30.356.517.584,43	1,52%
CIDE	4.964.673.304,51	0,25%
ITR	1.180.439.628,24	0,06%
IE	27.348.397,04	0,00%
FUNDAF	22.791.131,42	0,00%
Estadual	547.327.014.748,97	27,37%
ICMS	400.023.506.882,83	20,00%
IR	40.344.454.979,27	2,02%
IPVA	36.818.766.724,43	1,84%
Previdência	30.503.961.800,76	1,53%
Taxas	18.714.839.753,38	0,94%
Outros	14.696.915.530,62	0,73%
ITCMD	6.224.569.077,68	0,31%
Municipal	119.866.240.578,29	5,99%
ISS	57.301.858.690,16	2,87%
IPTU	31.692.830.634,29	1,58%
Taxas	19.652.905.978,85	0,98%
ITBI	11.218.645.274,99	0,56%
Total / Brasil	2.000.000.000.000,00	100,00%

Fonte: ACSP/IBPT

Fonte: IBELLI, 2017¹³⁸.

Isto acontece não só em razão do volume de vendas, mas também porque o ICMS tem alíquotas altas, se comparadas com outros impostos.

Os dados supra demonstram a importância do ICMS no nosso sistema. Ressalto que esta relevância se dá tanto em termos de arrecadação (representa a maioria dos recursos

¹³⁷ IBELLI, Renato Carbonari. *ICMS: o peso-pesado dos impostos*. Disponível em <<http://www.fenacon.org.br/noticias/icms-o-peso-pesado-dos-impostos-1387/>>, acesso em 13/12/2018.

¹³⁸ IBELLI, Renato Carbonari. *ICMS: o peso-pesado dos impostos*. Disponível em <<http://www.fenacon.org.br/noticias/icms-o-peso-pesado-dos-impostos-1387/>>, acesso em 13/12/2018.

arrecadados para custear as despesas públicas), como de política fiscal, pois regula a guerra fiscal entre os estados, incentiva ou não o consumo de produtos - aplicando alíquotas maiores ou menores - e concede benefícios para fomentar a economia, entre outros.

É importante ressaltar novamente que o ICMS é um imposto pago por todos, na condição de consumidores (contribuinte de fato, que paga pelo produto com o preço já contendo os impostos), independentemente de sua capacidade contributiva, pois é através dos produtos adquiridos, como alimentos, vestuário, produtos de limpeza, energia elétrica, entre outros, que a população perfaz a sua subsistência; e sobre estas vendas incide o ICMS.

Isso porque o comerciante, contribuinte de direito, não arca com o custo tributário, sejam eles com impostos ou com o atendimento de regras de *compliance*, pois inclui este valor no preço cobrado e, com isso, o repassa para o consumidor final. No entanto, quem recolhe este tributo para os cofres públicos não é o consumidor, mas sim o contribuinte de direito, que é o vendedor.

Além disso, o ICMS é um tributo por dentro, pouco perceptível para o consumidor, que muitas vezes não tem consciência da carga tributária à qual está sendo submetido, o que torna mais fácil a inclusão do custo tributário na formação do preço do produto.

Diante desta sistemática de repasse do ônus financeiro do tributo que surge a regressividade da tributação, ou seja, o consumidor que auferir menor renda e consome artigos no comércio, acaba pagando impostos muito mais altos, se levarmos em consideração o percentual destes tributos em relação à sua renda, pois a imposição tributária não leva em conta a capacidade contributiva dos consumidores finais, os quais são tratados de igual forma, sem distinção pessoal. Tratarei da regressividade especificamente no capítulo 4.

Ressalto que este repasse financeiro do ônus tributário é amplamente reconhecido, mas quando da imposição tributária, o Supremo Tribunal Federal definiu que a capacidade contributiva do contribuinte de direito (quem vende) que deve ser considerada, e não do de fato (quem compra), quando de pedidos de restituição. Ressalto que este entendimento aumenta ainda mais a regressividade inerente. Neste sentido, ressaltos os seguintes julgados:

No Recurso Extraordinário nº 608.872¹³⁹, julgado em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, fixou-se a tese de que a imunidade tributária só atinge as partes que fazem parte da relação jurídica com o tributo, razão pela qual concluiu que entidades filantrópicas têm sim o dever de pagar ICMS quando da aquisição de produtos necessários ao

¹³⁹ STF. RE 608.872. Disponível em <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>> , acesso em 06/12/2018.

desenvolvimento de suas atividades, justificando que a imunidade tributária é aplicada somente ao contribuinte de direito e não ao contribuinte de fato.

A entidade autora do feito alegava que, em que pese o ICMS seja um imposto pago pelo vendedor, o custo é repassado para os consumidores como consequência financeira, e como ela era uma entidade filantrópica, que não visa lucro, esta cobrança na verdade era uma forma de tributação do seu patrimônio, razão pela qual pleiteava a restituição deste ICMS pago pelos seus fornecedores de insumos.

Em que pese diversos Ministros tenham ressaltado serem pessoalmente simpáticos à causa, por se tratar de entidade filantrópica, mesmo assim julgaram o feito improcedente fixando a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”.

Sobre o ônus financeiro repassado pelo contribuinte para o consumidor final, determinou que o comprador “desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual” e que é “desimportante, para o reconhecimento da imunidade, o exame da translação econômica do tributo envolvido”.

A Corte Suprema ressaltou que a jurisprudência foi controversa até 1976, quando esta editou as súmulas 468¹⁴⁰ e 591¹⁴¹, as quais determinaram que o vendedor não faz jus às imunidades aplicadas ao comprador e passou a julgar no sentido de que a repercussão econômica do imposto não é relevante para questões jurídicas porque, conforme voto do Ministro Dias Toffoli, “tal alegação ora poderia servir para a figura do contribuinte de direito, que, com a venda, incorpora renda a seu patrimônio, ora poderia servir ao contribuinte de fato, que agrega o bem adquirido no mercado interno a seu universo patrimonial – não raro, a incidência tributária pressupõe uma movimentação de riquezas”, decidindo então que o contribuinte de fato não tem direito a pleitear restituição.

Assim, em que pese o efeito financeiro do tributo, o consumidor contribuinte de fato não faz jus a restituições, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, aumentando, com isso, ainda mais a regressividade.

¹⁴⁰ STF. Súmula 468: “Após a Emenda Constitucional 5 de 21-11-1961, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o imposto federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades”.

¹⁴¹ STF. Súmula 591: “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Ainda sobre o entendimento que o sujeito passivo do ICMS é o contribuinte de direito, o STF, ao interpretar o alcance do art. 166¹⁴² do Código Tributário Nacional (CTN), definiu que o contribuinte de fato não tem direito à repetição de indébito se assim não expressamente previsto em lei, ou seja, em que pese o consumidor, contribuinte de fato, arque com o ônus financeiro do tributo, este não tem legitimidade para pleitear a restituição, a qual é reservada somente aos contribuintes de direito¹⁴³.

Da mesma forma estabeleceu a máxima Corte quanto à incidência do ICMS sobre a energia elétrica paga pelos Municípios, ao julgar que a imunidade só protege o contribuinte de direito e não o usuário de energia elétrica, que é o consumidor final e contribuinte de fato¹⁴⁴.

¹⁴² Art. 166 CTN: “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”.

¹⁴³ Neste sentido: “AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE. CONTRIBUINTE DE FATO E CONTRIBUINTE DE DIREITO. IMPOSIÇÃO DE REQUISITO INEXEQUÍVEL. ART. 166 DO CTN. Descabe confundir negativa de jurisdição com decisão mal fundamentada, ou com cujas conclusões não concorde a parte. O Tribunal de origem prestou jurisdição, ainda que o resultado tenha sido contrário ao interesse da parte. Da forma como postas as questões nas razões de recurso extraordinário, a discussão sobre a legitimidade para pleitear a restituição do indébito tributário se esgota no plano infraconstitucional. De fato, o Tribunal de origem não declarou a inconstitucionalidade do art. 166 do CTN. Pelo contrário, deixou de aplicá-lo por entender que o agravante não reunia as propriedades de fato para justificar a subsunção e a incidência normativa (aplicabilidade restrita aos contribuintes de direito). Agravo regimental ao qual se nega provimento”. (STF - AI: 832140 CE, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 26/06/2012, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-158 DIVULG 10-08-2012 PUBLIC 13-08-2012).

¹⁴⁴ Neste sentido: STF. ARE 721176 AgR / MG - MINAS GERAIS. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. Relator (a): Min. LUIZ FUX. Julgamento: 25/06/2013. Órgão Julgador: Primeira Turma. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4327508> >, acesso em 06/12/18. “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, “A”. INAPLICABILIDADE. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 1. O Município não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica, não se lhe aplicando a imunidade tributária recíproca do art. 150, VI, a, da Constituição, conforme orientação jurisprudencial da Corte nos seguintes julgados: AI 717793 AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJe 17/3/2011; ARE 663552 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 12.3.2012; AI 736607 AgR, Rel. Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe 19-10-2011. 2. In casu, o acórdão objeto do recurso extraordinário assentou: TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. DEMANDA DE POTÊNCIA, DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONTRIBUINTE DE FATO ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção consolidaram entendimento de que, nas operações referentes ao fornecimento de energia elétrica, o consumidor final não pode ser considerado como contribuinte de direito, tendo em vista o disposto no artigo 4º, caput, da LC 87/1996, segundo o qual são contribuintes, nas operações internas com energia elétrica, aqueles que a fornecem. Precedentes (REsp 1191860/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/04/2011 e RMS 25.558/PB. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/03/2011). 2. Assim, considerando ainda a orientação fixada por ocasião do julgamento do REsp n. 903.394/AL sob o rito do art. 543-C do CPC (apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa ad causam para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos), o consumidor final do serviço de energia elétrica, na condição de contribuinte de fato não possui legitimidade passiva ad causam para discutir a incidência do ICMS sobre operações referentes a tal serviço, tampouco para pleitear a sua

Com isso, está pacificado no STF o entendimento de que o contribuinte de fato, por mais que arque com o efeito financeiro do ICMS, não tem direito a repetir este indébito. Ou seja, o próprio Supremo reconhece que o contribuinte de fato do ICMS é, na verdade, o consumidor, mas entende que a capacidade contributiva considerada é a do contribuinte de direito.

Merece, no entanto, ser ressaltada a observação feita por Marciano Seabra de Godoi ao lembrar que na seletividade o que é levado em conta não é a capacidade contributiva do contribuinte de direito e sim do consumidor final¹⁴⁵, o que demonstra que a legislação é pensada na verdade para não onerar o contribuinte de fato do tributo, e não o de direito. Entendo que a seletividade pensada desta forma está correta, mas não segue a mesma linha do entendimento do STF; o que demonstra a confusão do nosso sistema tributário (analisarei nosso sistema tributário no item 3.7).

Com base nos dados e informações apresentados restou demonstrada a forma de imposição do ICMS, bem como sua extrema importância no sistema tributário nacional, em especial, em termos de volume arrecadatórios. Mas ressaltei que esta cobrança incide, na verdade, no contribuinte de fato, que são os consumidores, sem que haja nenhuma pessoalização deste quando da imposição tributária.

Diante destes fatos, vislumbro, nos capítulos seguintes, identificar a existência ou não de tributação justa, quando se trata de ICMS, e se esta cobrança nos moldes como é feita hoje auxilia de fato no desenvolvimento nacional e respeita a capacidade contributiva quando da aplicação da lei tributária ou fomenta a regressividade e acarreta desigualdade.

restituição. Precedentes: RMS 32.425/ES, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 4/3/2011. (STJ, 1ª Turma, RMS 33355/PA, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 17/06/2011). 3. Agravo regimental a que se NEGA PROVIMENTO”. (STF. ARE 721176 AgR)”.

¹⁴⁵ “o que há de particular na seletividade é que a capacidade contributiva em que se põe reparo não é a do contribuinte (de direito) e sim a de um terceiro, a saber, o consumidor do bem ou serviço tributado pelo imposto indireto”. GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 548

3 POLÍTICA FISCAL, SISTEMA TRIBUTÁRIO E JUSTIÇA REDISTRIBUTIVA

Política fiscal é um tópico central de filosofia política. Muitas teorias de justiça fiscal tratam de tributos redistributivos como forma de implementar o ideal de justiça social, mas não se atêm nas taxas aplicáveis e nas diferentes bases tributáveis¹⁴⁶.

A questão opções sobre as bases tributáveis será tratada no capítulo 5, mas, para sistematizar o estudo, objetivo, no presente capítulo, analisar o papel do ICMS na política fiscal brasileira, sob a perspectiva da receita pública¹⁴⁷, analisando-o sob a ótica da justiça e do respeito à capacidade contributiva.

Primeiramente, definirei política fiscal e tratarei das máximas que devem ser observadas quando da estruturação dos sistemas tributários e organização dos impostos¹⁴⁸ para refletir se o sistema tributário nacional atende aos requisitos mínimos desejáveis em relação à estruturação do sistema e organização dos tributos.

Passarei, então, à análise da política fiscal brasileira sob o prisma da capacidade contributiva e respeito ao mínimo existencial vital quando da cobrança do ICMS, para traçar a importância deste no atual sistema e viabilizar a reflexão sobre sua forma de incidência sobre quem tem menos recursos.

3.1 O que é política fiscal

A política fiscal pode ser estudada a partir de duas acepções: medidas do governo para comandar a economia, e estudo axiológico (valores morais) e técnico dessas medidas à luz das

¹⁴⁶ O'NEIL, M.; ORR, S. *Taxation – Philosophical Perspectives*. United Kingdom, Oxford University Press: 2018, p. 211.

¹⁴⁷ A política fiscal é abordada sob a perspectiva da receita e do gasto, mas no presente trabalho não abordarei a questão do gasto público, a título de corte metodológico.

¹⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 19ª Edição, revista e atualizada por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 288.

teorias econômica e financeira¹⁴⁹. Pode-se defini-la como a forma que os Estados optam por estruturar seu sistema tributário a fim de viabilizar o desenvolvimento dos valores constitucionalmente assegurados e executar suas políticas públicas em consonância com os valores morais e de justiça que imperam em determinada sociedade.

A política fiscal é ditada pela orientação politico-filosófica dos governos que a implementam, a qual pode ser consequencialista, libertária ou liberal.

Entre os liberais existem os liberais igualitários (liberdade absoluta e a igualdade tem conteúdo político e econômico) e o liberalismo moderado ou doutrinário (defende o conceito negativo de liberdade política e civil, limitando a igualdade a “aspectos formais e isonômicos da ausência de constrição estatal”¹⁵⁰). Atualmente, a visão liberal-igualitária, que pode ser entendida como “o preço de uma vida boa”¹⁵¹, impera nas políticas públicas vigentes.

Os utilitaristas ou igualitários são favoráveis a um sistema que prioriza a melhora do padrão de vida e das oportunidades “dos que estão na rabeira da escala social”¹⁵².

É através da política fiscal que se definem os gastos públicos e impostos¹⁵³, logo esta deve estar alinhada com as ideias morais vigentes¹⁵⁴. Ela também define os desenhos tributários e estabelece questões como: quanto cada um deve pagar, o que será isento, quais desigualdades de renda e riqueza são admissíveis. Ou seja, a opção feita através da política

¹⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 19ª Edição, revista e atualizada por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 34.

¹⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 88.

¹⁵¹ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 117.

¹⁵² MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 247.

¹⁵³ JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 61.

¹⁵⁴ Ressalte-se que a moral vigente se transmuta com o tempo e a política fiscal deve ser adaptada. Muitas vezes o que é obvio nos dias de hoje, no passado não era encarado assim. Por exemplo, antigamente era aceitável a escravidão, e atualmente o reconhecimento de igualdade racial e sexual, que representam mudanças de padrões morais que demoraram a se efetuar. Neste sentido: MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 258.

fiscal revela a “concepção de justiça distributiva abraçada pelo Estado Tributário: afinal, ‘o que deve o governo prestar com o dinheiro dos impostos?’”¹⁵⁵.

A política fiscal não é responsável somente pela arrecadação que viabiliza a implementação de políticas públicas (função fiscal), ela também é indutora de comportamento (função extrafiscal)¹⁵⁶.

Estas medidas que incentivam ou não certas práticas são de grande importância para o desenvolvimento de políticas públicas¹⁵⁷, pois revelam os fins que o Estado intenta atingir, direcionando com isso as isenções e benefícios fiscais que vislumbram promover o desenvolvimento socioeconômico através de fomento de iniciativas de interesse público, incentivo do comércio, consumo e produção¹⁵⁸.

Isto porque a política fiscal não é neutra. Ela revela as opções do Estado e direciona a economia e o desenvolvimento estatal, através de diretivas que orientam a reciprocidade entre governos e seus cidadãos, os quais concordam em pagar impostos em troca de “bens públicos de qualidade fornecidos pelos governos”¹⁵⁹, que são caracterizados como direitos públicos subjetivos das pessoas¹⁶⁰.

Cumpra ressaltar também que, após Smith, aspectos de psicologia fiscal passaram a ser mais estudados e os sentimentos dos contribuintes em relação aos impostos atualmente também são considerados quando da formulação de políticas fiscais. Na formulação destas é levado em consideração o sentimento do contribuinte em relação ao imposto que está sendo implementado (como exemplo, temos o caso dos tributos sobre o consumo, que são tidos como menos perceptíveis, logo mais fáceis de serem implementados e majorados do que um

¹⁵⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 86.

¹⁵⁶ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 133.

¹⁵⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Extrafiscalidade Tributária como Instrumento para Concretizar Políticas Públicas*. In: *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: Tributação e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 211.

¹⁵⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Extrafiscalidade Tributária como Instrumento para Concretizar Políticas Públicas*. In: *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: Tributação e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 210.

¹⁵⁹ HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo. *Impacto redistributivo das políticas fiscais na América Latina revisitado*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irarir; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 440.

¹⁶⁰ RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. 6ª ed. Anotada e atual. Por Ovídio Rocha Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 970.

imposto sobre a renda, cujo pagamento fica mais visível para o contribuinte em razão de ser feito por este diretamente para o Fisco).

Conforme bem concluiu Carlos Alexandre de Azevedo Campos: “Esta imperceptibilidade torna-se, assim, elemento de política fiscal, na medida em que cria uma ‘sensibilidade fiscal mais positiva aos impostos indiretos’”¹⁶¹.

Smith se interessou não só pelas consequências econômicas da tributação, mas também pelas consequências sociais desta, o que até hoje é discutido e amplamente aceito como necessário ser analisado quando da elaboração de uma política fiscal. Smith já falava sobre a “importância dos desenhos tributários alinhados aos incentivos dos contribuintes”¹⁶² ou seja, a tributação como incentivadora de condutas, podendo a tributação ser abordada sob a perspectiva de incentivos positivos ou negativos.

Uma tributação eficiente deve ser boa tanto para o fisco como para o contribuinte¹⁶³.

Por fim, a política fiscal tem também efeito estabilizador, pois pode “induzir resultados positivos em termos de política econômica, como manutenção do nível de emprego, estabilização dos preços, equilíbrio do balanço de pagamento, etc.”¹⁶⁴.

Murphy e Nagel defendem que o valor que deve orientar a política fiscal não é somente a “justiça tributária, mas sim a justiça social”¹⁶⁵, a qual é muito mais ampla e engloba o bem-estar dos mais pobres, atingindo critérios mais justos. Ou seja, a justiça na tributação deve procurar garantir resultados e não somente uma distribuição equânime da carga tributária¹⁶⁶.

Em relação à pauta dos direitos humanos, não há um consenso sobre como esta deve ser incluída na política fiscal, existindo autores que defendem que deve ser priorizada a equidade horizontal (igualdade entre os que tem a mesma renda, independente da origem) e

¹⁶¹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018.

¹⁶² CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018, p. 89.

¹⁶³ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 123.

¹⁶⁴ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 142.

¹⁶⁵ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 191.

¹⁶⁶ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 173.

outros que defendem a equidade vertical (quem ganha mais paga mais). Filio-me à corrente que entende que quem paga mais deve contribuir mais e que o Estado deve sempre vislumbrar garantir o mínimo existencial vital, mesmo que o custo de manutenção deste garantia deva ser custeado por quem tem mais recursos.

Além disso, existem questionamentos no sentido de se para o atingimento da justiça fiscal a tributação deve ser orientada pela capacidade de pagamento ou pelo benefício (custeio por parte de quem utiliza determinado serviço)¹⁶⁷. Neste caso, entendo que o princípio orientador maior deve ser a capacidade de pagamento, pois muitas vezes o beneficiário do serviço não tem recursos para pagá-lo, mas ambos devem ser considerados quando do desenvolvimento da política fiscal.

Uma vez traçadas estas premissas, passo para o próximo tópico, onde trato de como os sistemas tributários devem ser estruturados para que se atendam aos critérios estabelecidos pela política fiscal estabelecida por um determinado país.

3.2. Como, por que e para que se constrói um sistema tributário como política fiscal

Além do custeio do Estado, que é amplamente conhecido como a motivação para que seja estruturado um sistema tributário, esta não é a sua única função. Ele é construído dentro de uma lógica que objetiva também a promoção da igualdade entre os cidadãos e da justiça, desenvolvimento de políticas redistributivas, melhoria da qualidade de vida da população, bem como a regulação¹⁶⁸.

Analisando-se os tributos como um todo, tem-se que qualquer grupo de impostos que se estabeleça e se aplique dentro de um determinado poder é denominado sistema tributário¹⁶⁹ e, seja ele bem estruturado ou não, é um sistema; e uma consequente política fiscal está sendo executada de alguma forma, pois os efeitos da tributação nunca são nulos e refletem no

¹⁶⁷ JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 44.

¹⁶⁸ AVI-YONAH, Reuven. *The Three Goals of Taxation*. 60 Tax Law Review 1. 2006-2007. (NYU).

¹⁶⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema Tributario*. In: *Hacienda y Derecho*, Vol. II, Marid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 256.

comportamento da sociedade. Esse vínculo entre os impostos pode ser considerado uma consciência dos objetivos fiscais e extrafiscais que os impostos estão objetivando alcançar.

Os tributos devem ser analisados de forma macroscópica e se integrar e ajustar ao sistema em que se inserem, sendo exigência complementar da justiça dos impostos e do sistema fiscal que este seja dotado de logicidade, consequencialidade, justeza, coerência e congruência¹⁷⁰. A tributação deve ser justa e promover a segurança, além de buscar implementar uma política fiscal que influencie “o mínimo possível na tomada de decisão dos agentes econômicos e no sistema de formação de preços”¹⁷¹, mas o que o sistema tributário não pode é produzir desigualdade.

Ele deve ser capaz de gerar receita suficiente para assegurar os bens públicos, estando entre eles a defesa nacional, educação, sistema judiciário e outros, bem como deve resultar em um padrão de vida decente para a população¹⁷², mas também tem o “dever de, sem prejudicar o poder produtivo do sistema, encontrar meios para limitar os danos inevitavelmente infligidos aos que saem perdendo na competição do mercado”¹⁷³ e promover a justiça social¹⁷⁴.

Existindo um sistema tributário racional, em termos econômicos, sob a perspectiva do federalismo fiscal, é possível induzir o desenvolvimento socioeconômico do país, seja através da eliminação de múltiplas incidências sobre o mesmo fato econômico ou pelo ajuste da competência dos entes da Federação, cuja neutralidade libera forças produtivas da economia¹⁷⁵.

O sistema é materialmente limitado pela sua coerência em dois limites: um intrasistêmico (o sistema fiscal deve ser coerente entre o conjunto dos impostos) e outro

¹⁷⁰ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpr. Portugal: Almedina, 2015, p. 599.

¹⁷¹ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 135.

¹⁷² MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 183.

¹⁷³ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 249.

¹⁷⁴ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 253.

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 357.

extrasistêmico (coerência “do sistema fiscal com os sistemas excêntricos em que se integram”¹⁷⁶; o sistema jurídico público e o sistema jurídico global).

Ressalto, no entanto, que o desrespeito ao princípio da coerência do sistema não provoca a invalidade das leis fiscais¹⁷⁷, tratando-se de princípio desejável em termos de aplicação, que muito auxilia quando da estruturação dos sistemas fiscais, mas não oponível legalmente.

Um sistema tributário justo e eficiente deve ter como características a eficácia econômica (arrecadar recursos suficientes), simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e equidade¹⁷⁸.

No que diz respeito à avaliação dos graus de progressividade tributária, esta deve ser feita vislumbrando os efeitos que o sistema tributário acarreta sobre o bem-estar agregado da população, “efeitos esses que dependem bastante do bem-estar daqueles que se encontram nos degraus mais baixos da escala socioeconômica”¹⁷⁹.

Nagel e Murphy defendem que o ideal não é a igualdade como valor supremo, mas sim de “uma comunidade comprometida com a melhora da vida de todos os seus membros; o que dá um caráter igualitário a essa concepção é a convicção de que, enquanto houver pobreza, deve se atribuir um peso excepcional aos interesses dos mais pobres”¹⁸⁰.

Uma vez traçados os valores e motivações da estruturação de um sistema tributário, passo a tratar de como este deve ser feito.

Adam Smith, no século XVIII, foi o primeiro a tentar sistematizar os princípios determinantes da imposição tributária e, amparando-se em argumentos de justiça, utilidade e bom senso, ensinava que, para se estruturar um sistema tributário impositivo, quatro máximas tributárias deveriam ser observadas: equidade, certeza, conveniência e eficiência¹⁸¹.

¹⁷⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpr. Portugal: Almedina, 2015, p. 599.

¹⁷⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpr. Portugal: Almedina, 2015, p. 600.

¹⁷⁸ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 116.

¹⁷⁹ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 183.

¹⁸⁰ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 191.

¹⁸¹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018. Págs. 74 e 75.

Com isso, Adam Smith “inaugurou a ideia de sistema constitucional tributário”¹⁸², defendendo que princípios fundamentais devem harmonizar e legitimar a imposição tributária, utilizando-se de critérios de justiça com base econômica, objetivando a justificação da distribuição justa do ônus tributário através de um sistema socialmente desejável.

As máximas propostas por Adam Smith ainda são atuais, visto que os sistemas tributários devem seguir os seguintes critérios:

a) Equidade: os sujeitos devem contribuir com os gastos do governo de acordo com suas capacidades, ou seja, “proporcionalmente às suas respectivas capacidades”¹⁸³. Trata-se de um apontamento para uma divisão justa da carga tributária conforme a disponibilidade de cada contribuinte. A referida teoria de Smith neste aspecto é interpretada tanto sob o ponto de vista da capacidade contributiva (cada um contribui de acordo com sua disponibilidade), quanto da teoria do benefícios (cada um contribui de acordo com os benefícios por si utilizados no Estado, sendo justificado pelo fato de que os mais ricos precisam de mais proteção estatal em termos de segurança para proteger seu patrimônio).

b) Certeza: o tributo a pagar deve ser certo, com critérios conhecidos por todos, e não arbitrário. Ou seja, Adam Smith considerava a segurança jurídica uma “máxima da tributação”¹⁸⁴; devendo o imposto ser claro e objetivo, podendo se identificar neste autor a defesa de princípios hoje nomeados como da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária.

c) Conveniência: Adam Smith defendeu que o tributo deve ser pago no momento e de modo que seja menos prejudicial e mais conveniente para o contribuinte¹⁸⁵.

d) Eficiência: o tributo deve ser planejado de tal modo que as pessoas paguem ou desembolsem o mínimo possível¹⁸⁶, mas o suficiente a ponto de servir para o custeio do Estado. Defendia também que um sistema eficiente não deve ter o custo de cobrança tão alto a

¹⁸² CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018, p. 76.

¹⁸³ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Volume 2. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1046.

¹⁸⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018, p. 83.

¹⁸⁵ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Volume 2. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1047.

¹⁸⁶ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Volume 2. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1047.

ponto de aumentar tributos; nem deve desencorajar a abertura de negócios, quanto menos deve impor multas que inviabilize a vida dos mais “desafortunados”, bem como evitar fiscalizações vexatórias.

A tributação deve ser sistemática e servir como elemento integrador¹⁸⁷, caso contrário não serviria nem para atender à atuação financeira, nem seria eficiente para prover os meios indispensáveis para atender aos fins públicos e a eficiência econômica objetivada pelo sistema tributário só tem sentido se, como eficiência jurídica, respeitar os princípios da dignidade da pessoa humana e da justiça¹⁸⁸. A eficiência tributária deve ser abordada tanto sob a ótica da eficiência da tributação (arrecadação suficiente), como do gasto público que aloca as receitas apropriadamente¹⁸⁹.

Um sistema tributário eficiente considera a capacidade dispenditiva do Estado, a capacidade contributiva da sociedade, o combate à sonegação e o combate às complexidades desnecessárias¹⁹⁰, objetivando uma tributação ótima que, por mais que se saiba que é impossível obter um sistema perfeito, ela deve harmonizar equidade (distribuição) e eficiência, combinando com esta a justiça, para que consiga arrecadar respeitando a capacidade contributiva e então alcançar os “determinados objetivos distributivos ao menor custo possível em termos de perda de eficiência econômica”¹⁹¹.

O sistema tributário fica prejudicado se qualquer destas características estiver ausente, pois impõe aos contribuintes custos extras. Além disso, sendo este muito complexo, prejudica o pressuposto de segurança jurídica, atual e futuro¹⁹². Em termos de conveniência também é necessário considerar que a crescente complexidade sistêmica aumenta a insatisfação dos

¹⁸⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema Tributario*. In: *Hacienda y Derecho*, Vol. II, Marid: Instituto de Estudios Politicos, 1962, p. 256.

¹⁸⁸ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 122.

¹⁸⁹ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 124.

¹⁹⁰ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 126.

¹⁹¹ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 132.

¹⁹² TANZI, Vito. *Complexidade na tributação: Origem e Consequências*. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Fisco Soft: São Paulo, 2013, p. 216.

contribuintes, o que pode levar a crescente elisão e evasão fiscal, redução da eficiência e equidade do sistema.

O tributo não é neutro na economia; ele tem efeitos alocativos (produção de produtos e serviços, propicia condições para que a iniciativa o faça – mediante isenções ou subsídios – e redistribuidor de renda), estabilizadores e distributivos (tributos progressivos e sistemas de transferências, como exemplo deste efeito de distribuição de renda temos, no Brasil, o programa bolsa-família)¹⁹³.

Visto isso, um sistema tributário racional tem alguns requisitos, como se conhecer a orientação da política financeira integrada com a política econômica, pois estas revelam os princípios inspiradores de um sistema tributário.

Uma abordagem racional do sistema tributário ocorre quando o legislador se apoia em princípios teóricos, bem como considera a justa distribuição da carga, a segurança e o certame dos direitos e obrigações fiscais, estando o legislador adstrito à diretivas constitucionais, ou seja, ele não é plenamente livre¹⁹⁴.

Além disso, deve ser observado que quem detém capacidade econômica pode suportar mais o ônus tributário. Klaus Tipke diz que “o Estado não possui dinheiro originariamente e que sua missão se reduz a tirar parcimoniosamente recursos da camada mais rica da população para repassá-la à mais pobre, observados os postulados de justiça”¹⁹⁵. Neste sentido, Sainz de Bujanda afirma que quando a pessoa tem uma renda líquida global superior ao mínimo existencial configura um pressuposto específico da obrigação tributária.

Quando da construção da ética utilitarista do tributo, a teoria de Stuart Mill teve um papel muito importante, posto que afirmava que “o justo fiscal era medido pela utilidade marginal do capital (quanto maior a riqueza individual menor a sua utilidade para o detentor do capital)”¹⁹⁶, ou seja, quem tem mais precisa menos do dinheiro, logo deve contribuir mais.

Ao tratarmos de condições para a justiça do tributo, a formação dos sistemas tributários deve ser progressiva como um todo. Isto porque a progressividade é uma exigência da igualdade e seria necessária até em uma sociedade hipoteticamente perfeita quanto a

¹⁹³ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: coordenação PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 140.

¹⁹⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema Tributario*. In: *Hacienda y Derecho*, Vol. II, Marid: Instituto de Estudios Politicos, 1962, p. 256.

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado*. Volume II, p. 177.

¹⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado*. Volume II, p. 127.

distribuição de riqueza, a fim de assegurar que as desigualdades não ultrapassassem o limite do tolerável¹⁹⁷.

Alguns autores¹⁹⁸ defendem que a progressividade deve vir do sistema e não somente dos tributos isolados, ou seja, se o sistema for progressivo podem ter tributos proporcionais e tributos progressivos contidos no sistema tributário estruturado, mas entendo que mesmo em casos de sistemas progressivos como um todo, deve-se também verificar a progressividade ou não de cada um dos tributos e seu impacto na receita em comparação com o custo social de arrecadação. Assim, cumpre serem observados os limites mínimos e máximos nesta progressividade sistêmica e também de cada um dos tributos, onde o limite máximo é a *vedação ao confisco* e o mínimo refere-se ao *mínimo isento* (mínimo vital de subsistência)¹⁹⁹.

Lobo Torres defendeu a maior observância possível da situação individual de cada um dos contribuintes quando da elaboração das normas de direito tributário²⁰⁰. Preocupando-se, ainda, com a desigualdade sistêmica:

A desigualdade decorre ainda da injustiça sistêmica. A igualdade estará comprometida se o sistema tributário não for justo em sua totalidade, com equilíbrio entre impostos diretos e indiretos e entre princípios e valores²⁰¹.
O ICMS é um imposto que deve obedecer ao princípio da capacidade econômica, eis que a ideia de justiça não informa apenas os tributos progressivos (como o IR) mas também os que incidem sobre o consumo e o gasto²⁰².

Respeitando a linha de abordagem do presente estudo, passo a definir, brevemente, os conceitos de justiça, capacidade contributiva e mínimo existencial vital, para viabilizar a reflexão se a lógica tributária brasileira respeita as premissas sistêmicas levantadas e executa uma política fiscal dentro de critérios justos quando da cobrança do ICMS.

3.3 Justiça distributiva, redistributiva e procedural

¹⁹⁷ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. El principio de igualdad. In: AMATUCCI, Andrea (dir.) *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, 2001, p. 230.

¹⁹⁸ Neste sentido: LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. El principio de igualdad. In: AMATUCCI, Andrea (dir.) *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, 2001, p. 230.

¹⁹⁹ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. El principio de igualdad. In: AMATUCCI, Andrea (dir.) *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, 2001, p. 233.

²⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado*. Volume II, p. 165.

²⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado*. Volume II, p. 166.

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado*. Volume II, p. 310.

Ao se instituir um sistema tributário, a justiça deve ser um objetivo sistêmico que pode ser vislumbrado sob três perspectivas, quais sejam: distributiva, redistributiva e procedural.

A justiça distributiva remonta ao conceito aristotélico de igualdade no sentido de repartição geométrica das honras, riquezas e vantagens²⁰³. Ou seja, se considerarmos somente a justiça distributiva, a repartição da carga tributária e da riqueza deveria ser igual.

Ricardo Lobo Torres, ao citar Tipke, ressalta que “a justiça distributiva se concretiza como justiça contributiva”²⁰⁴. Mas ressalta que a mera justiça distributiva não dispõe de instrumentos de redistribuição, por não ser instrumento suficiente para tanto, vez que não opera a despesa pública, sendo necessário o respeito a princípios maiores, como a “capacidade contributiva, o custo-benefício, a distribuição de rendas e a solidariedade de grupo”²⁰⁵.

Assim, em uma sociedade desigual, que vivemos hoje, onde a riqueza está concentrada na menor parcela da população, surge o questionamento de como redistribuir a renda de forma igualitária.

No início do liberalismo, economistas acreditaram que a redistribuição de rendas se daria “por intermédio de processos econômicos espontâneos ou da ação de instituições sociais”²⁰⁶. No entanto, este entendimento não foi suficiente para reduzir as desigualdades, tendo sido desenvolvido o conceito de justiça política (redistributiva), a qual reconhece que a redistribuição não ocorre por meros processos econômicos e que é necessária a intervenção estatal, através das instituições políticas e da Constituição.

Quando tratamos da justiça política redistributiva, esta se faz presente, em especial, através da justiça fiscal, pois se consegue a redistribuição de renda tributando-se mais expressivamente os detentores de maior renda.

Atualmente é amplamente aceito que, em termos de justiça política, a ideia de redistribuição espontânea de rendas é uma utopia, sendo necessária a intervenção estatal. Para Ricardo Lobo Torres a justiça fiscal, como dimensão da justiça política, é a que oferece “melhor instrumental para a redistribuição de rendas”²⁰⁷.

²⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado... Volume II, p. 112.

²⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado... Volume II, p. 114.

²⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado... Volume II, p. 114.

²⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado... Volume II, p. 113.

²⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado... Volume II, p. 113.

Além disso, a partir da reaproximação entre ética e direito surge, na segunda metade do século XX, com o filósofo americano John Rawls, a ideia de justiça procedural (ou procedimental), com base no contrato social. Este filósofo trouxe o conceito de *justice as fairness*, que foi traduzido como equidade, e consiste na escolha dos princípios de justiça que serão vigentes e regerão o contrato social, os quais falam de liberdades individuais como de política, de palavra, propriedade, reunião e outras, bem como de distribuição de renda e bens, estabelecendo que “todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda, bens e as bases do respeito próprio – devem ser distribuídos igualmente, a não ser que a distribuição desigual de um desses valores, ou de todos, venha a trazer vantagens para cada um”²⁰⁸.

Assim, considera injusta somente a desigualdade que não traz um benefício a todos, o que leva as pessoas a “aceitar desigualdades que maximizem as expectativas dos grupos menos afortunados da sociedade, ou seja, que lhes garanta, na pior das hipóteses, um mínimo social”.

Para John Rawls a justiça através das gerações só consegue ser atingida com a justiça procedural, ou seja, como a justiça distributiva anterior não assegura as distribuições posteriores, então se faz necessária a criação de leis que regulamentem a aquisição de herança e a transferência de propriedade, objetivando tornar mais igualitária a repartição dos bens, bem como deve ser promovida a justa igualdade de oportunidade em aspectos como a educação e outros.

Diversas são as concepções de justiça, mas a título de corte metodológico, para viabilizar a análise a que este trabalho se propõe, me concentrarei na justiça fiscal em relação à análise da distribuição do ônus tributário no Brasil em relação ao ICMS.

Cumpra citar a contextualização feita por Ricardo Lobo Torres:

As discussões sobre a justiça fiscal começam após o exame da questão do mínimo existencial que se inclui na problemática da liberdade. O cidadão tem o direito às prestações positivas do Estado para que possa satisfazer suas necessidades mínimas, abaixo das quais deixa de ter uma vida humana digna. Esse direito às condições iniciais de liberdade, portanto, participa do tema dos direitos fundamentais ou dos direitos humanos, mas está em íntimo contato com o da justiça fiscal, embora com ele não se confunda, tendo em vista a complicação destes valores”.

A Justiça fiscal é termo amplo que abrange a justiça orçamentária, a tributária e a financeira propriamente dita (transferência intergovernamentais e subvenções econômicas e sociais).

...

²⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado... Volume II, p. 138.

... justiça fiscal se transforma no caminho mais promissor para a efetivação da justiça distributiva, pela sua potencialidade para proceder, sob vários aspectos, à síntese entre justiça social e a política²⁰⁹.

Não serão tratados no presente trabalho todos os aspectos da justiça procedural, mas ater-me-ei à questão do respeito ao mínimo social como critério informador de justiça. O estudo do mínimo social foi desenvolvido na doutrina e atualmente é tratado como o mínimo existencial vital.

A amplitude dos direitos que estão abarcados dentro do conceito de mínimo existencial vital varia de autor para autor, mas acredito que a grande maioria entenda que este direito engloba, pelo menos, alimentação e moradia²¹⁰.

Esta concepção se faz importante para este trabalho, pois a análise da regressividade do ICMS se baseia na questão de injustiça sobre o pagamento deste imposto por todos, sem distinção de renda e diferenciação dos consumidores (contribuintes de fato) que estão abaixo da linha da pobreza.

Para viabilizar esta análise, passo à delimitação da capacidade contributiva e do mínimo existencial vital para possibilitar a reflexão sobre a sistemática de imposição do ICMS.

3.4. Como identificar a existência ou não de capacidade contributiva

Trata-se de resposta óbvia a de que a capacidade contributiva é a capacidade de pagar impostos, mas a dificuldade está em limitar afinal “que aptidão é essa e quanto cada um pode suportar”²¹¹. Alguns autores entendem que, se tratarmos como um critério subjetivo, a praticabilidade da aplicação fica limitada²¹², outros que seria um conceito vazio, pois se pode

²⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...* Volume II, p. 123 e 124.

²¹⁰ Para muitos autores este mínimo também englobaria saúde e educação.

²¹¹ GRECO, Marco Aurelio. *Princípio da Capacidade Contributiva*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 5.

²¹² GRECO, Marco Aurelio. *Princípio da Capacidade Contributiva*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 5.

medir renda, mas não capacidade, bem como que esta capacidade varia de acordo com a ideologia²¹³.

Luis Cesar Queiroz²¹⁴ esclarece que boa parte desta divergência sobre o referido princípio decorre de a expressão “capacidade contributiva” ser usada com dois sentidos, um objetivo e um subjetivo; a primeira que exige que a norma tributária descreva um fato revelador de riqueza e a segunda dispondo sobre a necessidade da carga tributária ser suportada de forma justa (não sob a perspectiva da pessoalidade, que é não econômica, mas sim em relação à situação econômica do sujeito).

Marco Aurélio Greco²¹⁵ sintetiza em cinco correntes que estabelecem quais fatos indicam capacidade contributiva, que são:

a) *Capacidade contributiva e disponibilidade financeira*: corrente que sustenta que capacidade contributiva seria equivalente à disponibilidade financeira, ou seja, a liquidez imediata e disponível no momento do pagamento do tributo. Esta corrente defende que mesmo uma pessoa tendo patrimônio, em não havendo liquidez imediata não há capacidade contributiva.

Sendo interpretado desta forma estariam excluídos os impostos sobre o patrimônio, como o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD), pois incidem sobre o patrimônio estático, o que entendo não ser um critério justo, por desonerar detentores de patrimônio.

b) *Capacidade contributiva e patrimônio individual*: afirma que a capacidade contributiva é individual, a ser aferida caso a caso, somente passível de identificação através da avaliação do patrimônio e da carga tributária incidente sobre o contribuinte.

O autor defende que esta interpretação se torna inviável posto que compromete a generalidade e a abstração da lei tributária, pois seriam necessárias normas individuais para aferir a capacidade contributiva de cada um dos contribuintes não só diante de um imposto, como em consideração ao conjunto de impostos.

c) *Capacidade contributiva presumida pela lei*: a identificação da capacidade contributiva é determinada por uma ficção legal, sendo esta determinada conforme critérios

²¹³ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 5.

²¹⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda*. 3ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p. 60 e 61.

²¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 6 a 9.

estabelecidos em lei. A crítica desta interpretação seria no sentido de que a capacidade contributiva estaria reduzida a um parâmetro livremente estabelecido pela lei, desaparecendo o sentido material do princípio, reduzindo-o a uma expressão formal e, com isto, a eficácia jurídica do preceito do §1º do artigo 145 da CF/88 é despotencializada.

d) *Capacidade contributiva e pressuposto de fato*: esta corrente doutrinária defende que haverá manifestação de capacidade contributiva se um determinado fato for indicativo dessa aptidão, e não o inverso. O conceito de capacidade contributiva que, nas três correntes anteriores, era fundamentalmente subjetivo ligado à pessoa (alguém tem capacidade contributiva) passa, na doutrina mais moderna, a ser um conceito objetivo. Acredito que este é um entendimento mais condicente com a realidade.

e) *Capacidade contributiva e atuação no mercado*: Esta concepção aponta para um novo conceito de capacidade contributiva, não mais atrelado à renda, mas sim à atuação no mercado e à capacidade de assim obter resultados²¹⁶, o que desloca o referencial do princípio para a participação no processo econômico, ou seja, a mera existência de uma empresa, por exemplo, já denota a existência de capacidade contributiva, uma vez que existe uma potencialidade de êxito negocial e isto já seria suficiente para denotar capacidade contributiva. Sua materialização estaria ligada a um poder de disposição quanto aos recursos assim obtidos, um poder de decisão quanto à sua alocação e não mais um elemento ligado à sua natureza.

Considero esta última aferição inaceitável, pois a mera existência de uma empresa não pressupõe lucro, muito pelo contrário, a atividade empresarial é uma atividade eminentemente de risco, que muitas vezes não só não gera lucro como muitas vezes acarreta enormes prejuízos, logo não serve de parâmetro para denotar capacidade contributiva.

Segundo Greco, o Brasil caminha na direção da quarta acepção (capacidade contributiva no pressuposto de fato), com o que concordo. No entanto, este autor refere que deve ser desconsiderado também o elemento "poder de decisão no mercado", visão que eu

²¹⁶ Como exemplo, o autor conta que através do Decreto legislativo nº 446 de 1997, foi introduzido na Itália um novo imposto regional sobre atividades produtivas, cujo pressuposto de fato é o "exercício habitual de uma atividade voltada à produção ou à negociação de bens ou à prestação de serviços", o denominado IRAP. Na medida em que o pressuposto de fato do IRAP é, em última análise, apenas "existir uma empresa", esta exigência suscitou o debate constitucional quanto à sua compatibilidade, ou não, com o princípio da capacidade contributiva, pois o imposto incidiria pelo simples fato de existir e atuar no mercado, independente da obtenção de renda. Este tema foi examinado pela Sentenza nº 156, de 2001, da Corte Constitucional italiana e a exigência em questão foi julgada constitucional e não violadora do princípio da capacidade contributiva, por um lado, porque se admitiu a liberdade de o legislador escolher os fatos indicativos de sua manifestação e, em segundo lugar por que o imposto alcançaria um fato econômico indicativo da aptidão do organizador da atividade econômica e autor das escolhas de alocação dos recursos obtidos com a atuação no mercado. GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>.

considero ser totalmente contrária aos princípios econômicos e empresariais, por ser a atividade empresarial de risco e não presuntiva de riqueza.

Acredito que a melhor definição é a estabelecida por Herrera Molina²¹⁷, o qual estabelece que o conteúdo da capacidade pode ser aferido em três momentos:

- a) determinação da capacidade econômica objetiva (princípio do objetivo líquido);
- b) da capacidade subjetiva (princípio da rede subjetiva);
- c) da intensidade do gravame (princípio da progressividade e da proibição do confisco);

A capacidade econômica objetiva engloba o princípio do objetivo líquido, isto é, a exigência de que o gravame recaia sobre uma riqueza disponível (aspecto material). As exceções a esse princípio podem ser baseadas em critérios de justiça, na busca de objetivos extrafiscais ou em razões de praticabilidade administrativa, desde que respeitado o princípio da proporcionalidade, mediante adequada ponderação entre os bens jurídicos em jogo.

O princípio da continuidade na determinação da capacidade econômica representa a intercomunicação entre os diversos períodos impositivos e a correção das distorções da progressividade (aspecto temporal). O princípio da periodicidade tem um caráter técnico, podendo produzir distorções na capacidade econômica, as quais devem ser corrigidas pelo legislador, através da ponderação entre a praticabilidade e a capacidade econômica.

Importante ressaltar que capacidade contributiva e capacidade econômica não são a mesma coisa, posto que "capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei", enquanto a "capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder"²¹⁸.

O princípio da tributação da riqueza efetiva veda a tributação de rendimentos puramente nominais, presumidos ou potenciais, salvo em caso de aplicação do princípio da proporcionalidade (aspecto quantitativo).

Assim, o gravame de riqueza que “deveria existir” pode ser justificado pela praticabilidade administrativa ou pela luta contra a fraude, devendo-se aferir, porém, se diante da impossibilidade prática de imposição de um regime com estimativa direta, o gravame da

²¹⁷ MOLINA, Pedro M. H. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998. - Primeira parte, Capítulo IV, Itens I a VII.

²¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade contributiva, igualdade e justiça*. In Revista Brasileira de Direito Constitucional, 2 (2003), p. 86.

riqueza que “deveria existir” é medida necessária para evitar uma lesão maior ao princípio da capacidade econômica.

Por outro lado, o gravame da riqueza que “deveria existir” também pode ocorrer em decorrência de finalidade extrafiscal, isto é, para o melhor aproveitamento da riqueza, em consonância com o princípio da função social da propriedade e com o princípio da solidariedade, o qual constitui fundamento do dever de contribuir.

A capacidade econômica constitui um conceito jurídico indeterminado cujo núcleo corresponde a uma riqueza disponível. A indeterminação deriva de diversos aspectos que admitem múltiplas regulações compatíveis com o núcleo indisponível. Exemplo: determinação técnica de riqueza disponível; delimitação temporal; critérios de valoração. O legislador deve dar concretude à capacidade econômica, de modo coerente, sob pena de ofensa ao princípio da igualdade²¹⁹.

Restam, com isso, demonstradas as principais teorias sobre a forma de se interpretar a capacidade contributiva e identificar sua existência.

Acredito que a melhor mensuração da capacidade contributiva seria feita através do patrimônio individual, aferida caso a caso, mas reconheço que em termos de praticabilidade esta avaliação fica muito difícil. Entendo que os pressupostos apresentados por Herrera Molina são mais adequados para aferir a existência de capacidade contributiva, pois elucidam o aspecto material de riqueza disponível, que podem ser relativizados por critérios de justiça, e considera a capacidade subjetiva, mas ressalva a intensidade do gravame a medida que proíbe o confisco e considera a progressividade.

Passo, então, a definir brevemente o que é o mínimo existencial vital, a fim de viabilizar a compreensão de qual é o limite mínimo deste onde a capacidade contributiva deixa de existir.

3.5. O que é mínimo existencial vital

Uma vez definida como deve ser interpretada a capacidade contributiva, faz-se necessário definir o que é o mínimo existencial vital, para então traçar a partir de qual ponto a capacidade contributiva deixa de existir, ou resta bastante reduzida.

²¹⁹ MOLINA, Pedro M. H. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998.

Tal definição é importante para explicitar a regressividade, no capítulo 4, bem como para justificar as medidas propostas no capítulo 5.

Lobo Torres eleva o status do mínimo existencial vital inclusive a imunidade constitucional e diz que as imunidades estão implícitas no texto constitucional, pois são fundamentos pré-constitucionais e não é exigível que estejam expressamente colocadas na Carta, pois o que de fato caracteriza a imunidade é a “circunstância de ser um predicado dos direitos de liberdade e de ter um fundamento constitucional”²²⁰.

O mesmo autor trata do mínimo existencial no limite mínimo, chamando-o de limite negativo e ressalta que no atual Estado Fiscal o mínimo existencial vital é visto sob um status positivo, mas também tem um status negativo, que é representado pelo poder de autodeterminação do indivíduo, a liberdade de ação ou de omissão sem qualquer constrangimento por parte do Estado, ou seja, “o *status negativus* do mínimo existencial vital se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais”²²¹, pois a “imputação tributária não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito a subsistência”²²².

Em excelente julgado, a Corte Constitucional Colombiana²²³ trata dos limites da capacidade contributiva atrelada ao mínimo existencial vital, dizendo que este se deriva dos princípios de Estado Social de Direito, da dignidade humana e da solidariedade, em concordância com os direitos fundamentais à vida, a integridade pessoal e a igualdade na modalidade de decisões de proteção especial a pessoas em situação de necessidade manifesta, dado o caráter de direitos direta e indiretamente aplicáveis aos mais necessitados.

Ou seja, com base nesse direito fundamental, o Estado tem o dever de fazer prestações positivas para pessoas incapazes de ter condições materiais da sua existência, indispensáveis para sobreviver dignamente e evitar sua degradação ou aniquilamento como ser humano.

É reconhecida neste sentido também uma dimensão negativa deste direito, que está relacionado com condutas estatais com base no Estado Social de Direito, mínimo vital e regime tributário. Ou seja, o Estado não pode exercer seu poder de tributar se o tributo instituído indubitavelmente e manifestamente implique em transpassar o limite inferior

²²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 187.

²²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 184.

²²² TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 184.

²²³ COLOMBIA. Corte Constitucional da Colômbia. Sentença n. C-777. Colômbia: 2003.

constitucionalmente estabelecido para garantir a sobrevivência digna da pessoa, face às políticas sociais existentes e os efeitos das mesmas, sendo proibidos impostos confiscatórios.

O direito ao mínimo vital exige analisar quem é o contribuinte do imposto e se este tem recursos materiais para suportar a carga fiscal e ainda subsistir digna e autonomamente. Ou seja, a capacidade contributiva não é automaticamente comparada com a capacidade aquisitiva, pois as pessoas que não tem recursos materiais nem para ter o mínimo vital não podem suportar uma carga tributária criada mediante um imposto indireto indiscriminado que incide sobre a totalidade dos bens e serviços imprescindíveis para sua sobrevivência digna e autônoma.

Não objetivo no presente trabalho discorrer sobre as diversas teorias que tratam a respeito do alcance do que seria o mínimo existencial vital²²⁴, mas somente defini-lo em seu limite mínimo, ou seja: qual o recurso mínimo necessário para que uma pessoa sobreviva em condições que respeitem seus direitos fundamentais, em especial à alimentação, saúde, habitação e segurança.

Em que pese essa barreira mínima e máxima ser muito difícil de ser estabelecida objetivamente, “os conceitos de mínimo existencial e de confisco, que são axiologicamente enriquecidos e também indeterminados, funcionam de certo modo como contornos mínimo e máximo da capacidade contributiva (nesse caso, em seu aspecto subjetivo)”²²⁵. E as “instituições sociais devem promover o bem-estar dos mais pobres num grau muito maior do que a maioria das pessoas consideraria o mínimo necessário - e isso, se for preciso, à custa não só do bem-estar dos mais ricos, mas também do bem-estar geral, do tamanho total do bolo”²²⁶.

Ingo Wolfgang Sarlet e Mariana Filchtiner Figueiredo²²⁷, ao falar em dignidade da pessoa humana, frisam que a mesma não é passível de quantificação e que o valor necessário para a garantia das condições mínimas de existência estará sujeito a câmbios, não apenas no

²²⁴ Como reconhecem Ingo Wolfgang Sarlet e Mariana Filchtiner Figueiredo, há controvérsia se os direitos econômicos, sociais, culturais e ambientais (DESCA) são autênticos direitos fundamentais ou se estão sujeitos a um regime jurídico substancialmente equivalente e que a garantia efetiva de uma existência digna abrange mais do que a garantia da mera sobrevivência física, situando-se, portanto, além do limite da pobreza absoluta, não se reduzindo a vida humana à mera existência, nem o mínimo existencial a simples mínimo vital. SARLET, Ingo Wolfgang. FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. *Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações*. Direitos Fundamentais e Justiça, n.º 1 – Out/Dez 2007, p. 171-213.

²²⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda*. 3ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p. 71.

²²⁶ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 191.

²²⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. *Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações*. Direitos Fundamentais e Justiça, n.º 1 – Out/Dez 2007, p. 171-213.

que tange à esfera econômica e financeira, mas também às expectativas e necessidades do momento.

No debate jurídico-constitucional alemão, o conteúdo e alcance do mínimo existencial se desdobram em “mínimo fisiológico” (condições materiais mínimas para uma vida condigna) e “mínimo existencial sociocultural” (condições mínimas de inserção do indivíduo na vida social – em termos de tendencial igualdade).

Com efeito, a proteção e a implementação do mínimo existencial independe de expressa previsão constitucional para poder ser reconhecida, uma vez que decorre da proteção da vida e da dignidade da pessoa humana, pois se deve garantir “a cada pessoa um mínimo de riqueza que lhe permita atender às necessidade vitais básicas ou preservar a existência, tanto as próprias quanto as de sua família, com dignidade”²²⁸.

No Brasil, embora não haja uma previsão expressa, a garantia de uma existência digna consta do elenco de princípios e objetivos da ordem constitucional econômica (artigo 170, *caput*, CRFB/88²²⁹).

Alguns autores colocam no rol do mínimo existencial vital também o direito ao acesso à cultura, segurança, acesso à internet como fator de inclusão social e outros direitos em prol de uma vida boa.

Não existe consenso doutrinário sobre até onde iria o que é chamado de mínimo existencial vital em seu limite máximo, mas podemos afirmar que existe um consenso sobre um limite mínimo, que estaria representado, ao menos, pelo direito à alimentação: uma pessoa que não dispõe de recursos nem para comer e alimentar sua família é totalmente desprovida de capacidade contributiva, inexistindo, nestes casos, respeito ao mínimo existencial vital.

Neste sentido, Ricardo Lobo Torres afirma ser o mínimo indispensável à alimentação uma imunidade, pois é um direito de liberdade com fundamento constitucional. No que tange à habitação, o autor limita a imunidade somente às pessoas sem-teto:

No que concerne aos indigentes e as pessoas sem-teto a moradia é direito fundamental, integrando-se ao mínimo existencial vital e tornando obrigatória a prestação do Estado. Já as moradias populares ou habitação para classe média se tornam direitos sociais, dependente das políticas públicas e das opções orçamentárias”²³⁰.

²²⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda*. 3ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p. 74.

²²⁹ CF/88. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ...

²³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 192.

Pedro Herrera Molina²³¹ ensina que a capacidade econômica subjetiva exige a salvaguarda do mínimo existencial pessoal e familiar. Que esta deve englobar os custos mínimos de moradia, vestuário e manutenção, mas reconhece que são custos complicados de serem calculados, pois dependem de circunstâncias que variam conforme o âmbito geográfico e a estipulação do que seria o mínimo para uma existência digna depende do grau de bem-estar alcançado pela sociedade.

Diversas são as proposições sobre como assegurar o mínimo existencial vital através de medidas tributárias. Adam Smith já defendia a relação do mínimo existencial com os impostos sobre o consumo, defendendo a não tributação de parcela necessária e vida digna. Da mesma forma, Herrera Molina²³² afirma que o ordenamento jurídico também deve garantir que a imposição indireta não lesione o mínimo existencial, mediante desoneração de produtos de primeira necessidade. Mas reconhece ser difícil delimitar tais produtos em determinadas circunstâncias, sendo certo que essa exoneração criará, por outro lado, uma discriminação em favor dos sujeitos com maior poder aquisitivo.

Em países pobres como o Brasil, fica fácil perceber que, da mesma forma que na Colômbia, conforme já reconhecido pela Corte Colombiana²³³, quando o imposto sobre consumo incide sobre artigos de primeira necessidade, o consumo destes bens não necessariamente reflete a capacidade contributiva de quem os consome, pois se tratam de bens essenciais à vida e quem os consome não necessariamente os consome por liberdade, mas sim por necessidade (por exemplo, pessoas com baixos ingressos gastam 70% com alimentação e moradia).

A partir desta delimitação, passo a traçar os limites onde este mínimo existencial vital deve ser considerado quando da incidência tributária dos impostos sobre o consumo.

²³¹ MOLINA, Pedro M. H. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998.

²³² Para determinar a intensidade do gravame, este autor afirma que deve ser utilizado o princípio da progressividade, o qual, segundo a jurisprudência constitucional alemã, baseia-se no princípio da igualdade. Tal princípio se relaciona com o princípio da capacidade econômica e reforça ainda mais seu conteúdo social. Este também defende que a proibição do confisco é uma reiteração do próprio princípio da capacidade econômica, representando uma garantia de proteção dos cidadãos em relação a efeitos confiscatórios no caso concreto, isto é, que não impliquem necessariamente numa lesão institucional ao direito de propriedade. Defendendo ainda que no caso de lesão ao mínimo existencial ou quando grave rendas inexistentes, devem ser objeto de correção pelo legislador. (MOLINA, Pedro M. H. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998).

²³³ Corte Constitucional da Colômbia. Sentença n. C-777. Colômbia: 2003.

3.6. A capacidade contributiva como balizadora da tributação com base no mínimo existencial vital

Uma vez traçado, nos itens anteriores, o que é e como devem ser interpretados a capacidade contributiva e o mínimo existencial, passo a relacionar ambos. A capacidade contributiva tem limitações qualitativas (plano horizontal, contra discriminações e privilégios) e quantitativas, sendo esta segunda limitação no plano vertical, impedindo a legislação de tributar de tal forma que viole o respeito ao “mínimo necessário à existência digna”²³⁴. Ou seja, os excessos devem ser limitados.

Ou seja, ao se interpretar a capacidade contributiva, esta deve ser vista com foco na verdadeira disponibilidade do contribuinte para pagar tributos, respeitando o mínimo existencial vital.

Além disso, não se trata neste caso de afirmação nova, posto que, desde o século XVIII, Adam Smith, em seu famoso livro *A Riqueza das Nações*, já defendia a seletividade dos impostos sobre o consumo e a desoneração do mínimo existencial vital, pois a tributação deste “implicaria aumento dos preços de matérias-primas e de produtos essenciais e diminuição da oferta de empregos, reduzindo a renda dos trabalhadores”²³⁵.

Neste mesmo sentido, Neumark²³⁶ também defendia que o mínimo existencial livre de impostos serve não somente para realização da imposição pela capacidade de pagamento como também à realização do princípio de redistribuição e/ou princípio da economicidade. Afirmava que o princípio da generalidade dos impostos só compreende os casos em que exista uma capacidade tributária de pagamento, por menor que seja, mas deixava claro que, quando um indivíduo tem ingressos inferiores ao mínimo de existência e compra artigos que estejam gravados com impostos de consumo, a isenção do imposto sobre a renda não é suficiente, motivo pelo qual se faz necessária uma devolução parcial do que foi pago por aqueles em virtude dos impostos indiretos.

²³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. vol. II. Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 304.

²³⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018, pág. 90.

²³⁶ NEUMARK, Fritz. *Principio de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 117.

Neste mesmo sentido, Moschetti verifica a necessidade de isenção das manifestações econômicas mínimas que não sejam indicativas de capacidade contributiva²³⁷. Para o autor, essa visão substancial se harmoniza também com o caráter solidário do dever de concorrer com os gastos públicos: “aqueles que tem capacidade contributiva devem concorrer aos gastos públicos também por aqueles que não tem tal capacidade”²³⁸.

Este mesmo autor observa que, para determinar a extensão do que se deve considerar mínimo, outras normas constitucionais que garantem a dignidade da pessoa devem ser consideradas²³⁹, ressaltando que mínimo isento não é somente um mínimo vital para a sobrevivência econômica, mas sim um mínimo para uma existência livre e digna e não só para o contribuinte, mas toda a sua família. Ademais, a extensão do mínimo deve se aplicar a cada tipo de imposto, seja direto ou indireto. Assim, seriam inconstitucionais os impostos indiretos que não discriminam conforme consumos essenciais para a pessoa²⁴⁰.

Moschetti ainda considera que, para a análise da capacidade contributiva do sujeito devem ser levadas em consideração cargas pessoais e familiares que o contribuinte deve suportar para assegurar para si e para sua família uma existência livre e digna. Tendo essas cargas um caráter inevitável e necessário, elas diminuem as possibilidades econômicas do sujeito para concorrer aos gastos públicos²⁴¹.

No entanto, no Brasil esta desoneração do mínimo existencial vital de quem não tem capacidade contributiva muitas vezes não ocorre e o que acontece na prática é a cobrança diante de um contribuinte que claramente não tem capacidade contributiva. Como exemplo, a cobrança de ICMS sobre a venda de produtos de primeira necessidade, como produtos de higiene e alimentícios, sem diferenciação para quem é o consumidor final destes produtos, os quais muitas vezes não tem sequer o mínimo de subsistência respeitado, inexistindo por completo capacidade contributiva nestes casos.

²³⁷ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio De La Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). Tratado de Derecho Tributario, 2001, v. I, p. 269.

²³⁸ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio De La Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). Tratado de Derecho Tributario, 2001, v. I, p. 270.

²³⁹ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio De La Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). Tratado de Derecho Tributario, 2001, v. I, p. 270.

²⁴⁰ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio De La Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). Tratado de Derecho Tributario, 2001, v. I, p. 271.

²⁴¹ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio De La Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). Tratado de Derecho Tributario, 2001, v. I, p. 272.

Ressalto que existe a desoneração de ICMS nos produtos de cesta básica vendidos no varejo, mas tratarei desta questão no próximo capítulo, no item 4.2. Mas sobre a necessária desoneração destes produtos, ressalto julgado da Corte Constitucional Colombiana²⁴², que ao julgar tributação de produtos de cesta básica, anteriormente isentos, afastou a tributação destes por entender que esta desrespeita o direito constitucional ao mínimo vital protegido em um Estado Social de Direito. Esta corte ressaltou que o respeito pelas pessoas que não tem o básico para subsistir em condições dignas, prescinde a necessidade de arrecadação e ressaltou que a autoridade tributária do legislador é ampla, mas não é ilimitada e não pode fazer uma modificação transcendental no sistema a ponto de obrigar cidadãos sem capacidade contributiva a recolher tributos, devendo ser a equidade o critério para a distribuição da carga tributária.

Assim, defendendo que em sendo identificada a inexistência de capacidade contributiva, o sistema não pode permitir a incidência tributária. Neste mesmo sentido Greco²⁴³ refere:

... hoje, a conformação é diversa, no sentido de que primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (pelo menos no caso dos impostos) se justifique e, depois, cabendo um imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade.

Tal estruturação do sistema tributário, porém, não afasta a igualdade geral, consagrada no artigo 5º da CF/88, pois esta espraia seus efeitos por todo ordenamento jurídico.

Nesta seara, podemos concluir que incidir impostos sobre um contribuinte que não tem seu mínimo existencial vital assegurado denota afronta à Constituição, em especial quanto ao disposto sobre o necessário respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Além disso, a capacidade contributiva deve ser aplicada tanto nos impostos diretos como nos indiretos, sobre o consumo, os quais representam “indício de capacidade econômica”²⁴⁴.

Assim, resta demonstrado que a capacidade contributiva é limitadora da imposição tributária quando se está tratando de contribuintes hipossuficientes, que não têm o mínimo

²⁴² Corte Constitucional da Colômbia. Sentença n. C-777. Colombia: 2003.

²⁴³ GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119> >, Pág. 6.

²⁴⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª edição alemã por Luiz Dória Furquim. Vol I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 203.

existencial vital respeitado, uma vez que, como ensina Lang²⁴⁵, “o princípio da capacidade contributiva deve como princípio tutelar ser tornado eficaz: também impostos indiretos não devem violar o mínimo para a sobrevivência”.

Nesta seara, o sistema constitucional tributário deve obedecer às regras, mas principalmente ser interpretado com base nos princípios²⁴⁶, a fim de que possam ser garantidos os direitos fundamentais e resguardada a proporcionalidade²⁴⁷. O significado do caráter dos princípios resulta, sobretudo, de sua conexão com a máxima da proporcionalidade (composta pelas máximas de adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito).

Uma vez reconhecido que a capacidade contributiva é um princípio que deve ser observado pela incidência tributária brasileira, este deve ser balizado pelo mínimo existencial vital, como parâmetro mínimo a ser respeitado quando da imposição tributária.

No entanto, considerando que o ICMS onera toda a cadeia produtiva, recaindo necessariamente no consumidor final (contribuinte de fato), conclui-se que quando se verifica a sistemática dos tributos sobre o consumo no Brasil, com sua regressividade inerente, verifica-se que nosso sistema, quando se trata dos tributos do consumo, em especial o ICMS, muitas vezes desrespeita a capacidade contributiva, visto que consumidores que não tem o mínimo existencial vital assegurado pagam tributos quando da compra de mercadorias, o que desencadeia o aumento da desigualdade na nossa sociedade.

Diante disso, passo à reflexão sobre o sistema tributário nacional.

3.7. A lógica tributária brasileira e o papel do ICMS

3.7.1. Interpretação da capacidade contributiva na CF/88

²⁴⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª edição alemã por Luiz Dória Furquim. Vol I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 203.

²⁴⁶ Esta posição não é unânime na doutrina, mas será adotada no presente trabalho e a posição divergente não é objeto do presente estudo. Sobre objeções contra a construção em princípio, estas estão sintetizadas em: ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Trivisonno, CIDADE: Forense Universitária, 2014, p. 150-151.

²⁴⁷ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Trivisonno, CIDADE: Forense Universitária, 2014, p. 149.

Para análise da tributação brasileira, faz-se necessário ao menos listar os princípios que regem o nosso sistema constitucional, sendo estes os seguintes: a legalidade prevista no art. 5º, II CF/88 que estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou não fazer se não em virtude de lei e o art. 150, I CF/88 estabelece que a majoração ou instituição de tributos depende de lei; a isonomia ou igualdade encontra embasamento genérico no art. 5º CF/88, o qual estabelece que todos são iguais perante a lei, ressalvadas as desigualdades, estando delineado no art. 150, II CF, que veda tratamento diferenciado a contribuintes em situações equivalentes e a representação mais expressiva da isonomia fiscal está contida no respeito à capacidade econômica do contribuinte²⁴⁸.

Cumprir enumerar que também dentro do princípio da igualdade estão contidos os princípios da: uniformidade geográfica do tributo (art. 151, I CF); uniformidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública dos entes da federação e dos agentes públicos (art. 151, II CF); uniformidade de tributos estaduais e municipais sobre bens e serviços, independente de sua procedência ou destino (art. 152 CF); irretroatividade da lei tributária (art. 5º, XXXVI CF e art. 150, III, 'a' CF/88); anterioridade da lei tributária (art. 150, I e III, a CF) e vedação ao confisco (art. 150, IV CF), o qual reforçou as garantias dos incisos XIII e XXII do art. 5º e 170, § único da CF/88).

Uma vez traçados os princípios constitucionais que regem e limitam o sistema tributário nacional, passo à análise da lógica tributária brasileira especificamente.

Para iniciar esta análise faz-se imprescindível tratar da interpretação da capacidade contributiva no Brasil, que é inerente ao princípio da igualdade e está prevista no §1º do artigo 145, CF/88, o qual estabelece:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

...

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Por se tratar de princípio jurídico, este consagra um “vetor axiológico do ordenamento jurídico”²⁴⁹ e deve nortear positivamente a imposição tributária definida constitucionalmente e

²⁴⁸ LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário. 4ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2013. Pág. 61.

²⁴⁹ GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 1.

infraconstitucionalmente. Cumpre-nos, então, definir como deve ser interpretado o referido dispositivo constitucional.

Konrad Hesse²⁵⁰ ensina que a interpretação constitucional correta será aquela que, mediante condições concretas da situação dada, realiza esta interpretação de forma ótima, no sentido de fazer uma regulamentação normativa e a Constituição atualmente tem um significado maior para o Estado e para a aplicação de normas do que em todas as etapas anteriores²⁵¹.

Para se fazer a interpretação do referido dispositivo constitucional é necessário reconhecer que, quando se trata de força normativa constitucional, esta deve incorporar não somente as circunstâncias sociais, políticas ou econômicas, como também a situação espiritual de sua época, apoiada pela consciência geral do adequado e justo²⁵².

Existe na Constituição a coexistência de princípios e limitações, sendo os primeiros os que estabelecem o dever-ser da legislação; enquanto as limitações tolhem o poder tributário, definindo o que não pode ser tributado²⁵³.

Tendo em vista que a CF/88 incluiu a capacidade contributiva na categoria dos princípios e não mera “expressão de intenção ou propósito”²⁵⁴, este tem a função relevante de nortear o ordenamento jurídico brasileiro.

A CF/88 elegeu valores de:

justiça, liberdade, igualdade, os princípios do Estado Democrático de Direito, a cidadania e a dignidade da pessoa humana e, como objetivo, entre outros, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, é preciso ter em mente que apontadas dimensões principiológicas deve ser atuadas e realizadas²⁵⁵.

²⁵⁰ HESSE, Konrad. *La Fuerza Normativa de La Constitución*. In: *Escritos de Derecho Constitucion*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983, p. 74.

²⁵¹ HESSE, Konrad. *La Fuerza normativa de La Constitución*. In: *Escritos de Derecho Constitucion*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983, p. 79.

²⁵² HESSE, Konrad. *La Fuerza normativa de La Constitución*. In: *Escritos de Derecho Constitucion*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983, p. 772.

²⁵³ GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 1.

²⁵⁴ GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 1.

²⁵⁵ CLEVE, Clemerson Merlin. *A teoria Constitucional e Direito Alternativo*. In: Carlos Henrique de Carvalho Filho, *Uma vida dedicada ao Direito*, p. 45.

Logo este conteúdo deve ser respeitado quando da aplicação do direito e também realizado sob uma perspectiva de eficácia positiva da norma programática.

Luis Roberto Barroso²⁵⁶, ao tratar da doutrina da efetividade, ressalta a eficácia social ou efetividade da Constituição, ou seja, não basta a existência de normas que meramente prevejam direitos, sem serem aplicáveis. As disposições constitucionais são normas jurídicas aplicáveis direta e indiretamente, sendo uma maneira de fazer avançar o processo social, pois as normas constitucionais são efetivas e a Constituição tem supremacia material e axiológica, o “que abriu o caminho para o constitucionalismo democrático no país”²⁵⁷.

Assim, na Constituição de 1988, a tributação deixa de ser vista como confronto entre contribuinte e fisco, para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Aumenta, neste contexto, a demanda por justiça na sociedade brasileira, com a “redescoberta da cidadania e pela conscientização das pessoas em relação aos próprios direitos”²⁵⁸.

Em que pese a doutrina diverja quanto à força vinculante da capacidade contributiva, não se questiona sobre sua existência como princípio. A divergência está em basicamente duas correntes distintas: uma que entende ser a capacidade contributiva é mera norma programática com eficácia limitada à verificação de inconstitucionalidade (como no caso da intributabilidade do mínimo existencial), tendo o princípio mera eficácia negativa; e outra que defende a eficácia positiva do princípio, como construtor da realidade e passível de aplicação para assegurar direitos individuais e coletivos.

No entanto, no constitucionalismo moderno, com a jurisprudência dos valores sendo norteadora da diretiva constitucional, a interpretação do dispositivo merece ser feita à luz da efetividade da capacidade contributiva prevista e como norma programática de eficácia positiva²⁵⁹.

²⁵⁶ BAROSO, Luis Roberto. *A Efetividade das normas Constitucionais: por que não uma Constituição para valer?* In: *O novo direito constitucional brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 58.

²⁵⁷ BAROSO, Luis Roberto. *A Efetividade das normas Constitucionais: por que não uma Constituição para valer?* In: *O novo direito constitucional brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 58.

²⁵⁸ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva 2015, p. 421.

²⁵⁹ GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 2.

Neste sentido também já decidiu o STF, quando o Ministro Celso de Mello sustentou que: “A interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional inconsequente”²⁶⁰. Mas ressalvo que este tribunal nem sempre entende desta forma, pois não reconheceu a aplicabilidade imediata da correção da tabela do Imposto de renda.

Muitos autores defendem que a capacidade contributiva não precisaria sequer estar expressa no texto constitucional, posto que é um princípio norteador da tributação. Nesse contexto, entende-se que a capacidade contributiva não é uma mera disposição legal orientadora da legislação tributária, mas sim princípio geral do sistema tributário, prevista no artigo 145, §1º da CR/88, bem como expressão tributária dos valores de justiça e de solidariedade²⁶¹, devendo ser reconhecido que:

o princípio da capacidade contributiva se espraia por todo o ordenamento tributário e atua como enriquecedor dos seus preceitos, além de servir de critério de compreensão das suas normas, atuando com a função de iluminar o ordenamento seja na criação de normas tributárias, seja na sua interpretação e aplicação pelos interessados e pelo juiz.

Visto isso, sendo a capacidade contributiva princípio constitucional, esta vem dotada de normatividade, própria dos Princípios, pois a Constituição, através da nova interpretação constitucional, é vista como um sistema aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos supra positivos e à leitura moral. As regras e princípios passam a coexistir enquanto iguais em termos de eficácia jurídica, tornando-se espécie do conceito maior de norma jurídica²⁶².

As regras dão ao sistema normativo segurança jurídica, ao promover um relato objetivo de condutas e consequências²⁶³. Regras são comandos diretivos, ou seja, “normas que comandam, proíbem ou permitem algo de forma definitiva”²⁶⁴, aplicada por subsunção.

²⁶⁰ BRASIL. Supremos Tribunal Federal (2ª Turma), AGRRE-271.286-RS. Relator: Min. Celso de Melli. DJ, 24 nov. 2000 in GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 2.

²⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2011, p. 319-355.

²⁶² BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva 2017, p. 356.

²⁶³ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva 2017, p. 356.

²⁶⁴ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Trivisonno, CIDADE: Forense Universitária, 2014, p. 146.

Enquanto os princípios dão flexibilidade, servindo de porta de entrada aos valores e, assim, ensejando a prática da equidade (justiça no caso concreto)²⁶⁵.

Princípios são comandos de otimização: normas que determinam que algo seja realizado na maior medida possível face à realidade fática e jurídica e sua forma de aplicação é a ponderação²⁶⁶.

A Constituição deve ser entendida como “expressão da vontade superior do povo, manifestada em um momento cívico específico. Promulgada a Constituição, a soberania popular se converte em supremacia constitucional²⁶⁷”. Como o texto tem linguagem aberta, esta deve se comunicar com a realidade e acompanhar a evolução social²⁶⁸.

Explica-se:

Sendo a Capacidade Contributiva um princípio, este deve nortear a imputação tributária e prezar pelo respeito à igualdade a ela inerente.

Andrei Pitten Velozo²⁶⁹ muito bem esclarece que para a tributação respeitar a capacidade contributiva não basta uma mera disponibilidade econômica, pois é necessário também o que o autor chama de um “plus”, que pode ser identificado como sua capacidade econômica de suportar a tributação, após arcar com o pagamento dos custos com o seu mínimo existencial vital. O autor ressalta que:

Percebe-se que a capacidade econômica é relevante para a configuração dos tributos; porém o influxo dos princípios constitucionais (dignidade da pessoa humana, proteção à propriedade, à família, à liberdade econômica etc.) exige que a imposição tributária se guie por um critério que efetivamente denote a capacidade do contribuinte de suportar a tributação, ou seja, pelo critério da capacidade contributiva²⁷⁰.

²⁶⁵ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva 2017, p. 356.

²⁶⁶ ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Trivisonno, CIDADE: Forense Universitária, 2014, p. 146.

²⁶⁷ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva 2017, p. 300.

²⁶⁸ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva 2017, p. 300.

²⁶⁹ VELOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 68.

²⁷⁰ VELOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 69.

Trata-se da eficácia interpretativa, a qual serve de parâmetro para conferir sentido e alcance às demais normas jurídicas do ordenamento, inclusive dando sistematicidade ao próprio texto constitucional²⁷¹.

Andrei Pitten Veloso²⁷² complementa dizendo que:

Especificamente quanto ao sistema constitucional brasileiro, apesar de não haver consenso doutrinário quanto a esse ponto, afirmamos com segurança que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos.

O texto constitucional estabeleceu que a capacidade contributiva será atendida “sempre que possível”²⁷³, e esta previsão é interpretada pela doutrina em duas correntes teóricas distintas²⁷⁴: a primeira que refere se tratar de uma mera recomendação (sem força vinculante) e a segunda que não admite imposto sem estar atendida a capacidade contributiva; eis a divergência doutrinária supra referida.

Filio-me à segunda corrente, em especial, pois a efetividade da Constituição está vinculada, a meu ver, à observância do respeito ao princípio da capacidade contributiva. Neste sentido Marco Aurélio Greco²⁷⁵ ensina:

se se puder demonstrar que era possível atender à capacidade contributiva e isto não foi feito, haverá violação ao dispositivo constitucional. Ou seja, não é apenas quando ela inexistir (limite negativo) que haverá a inconstitucionalidade, mas também quando existir, mas não for adequadamente captada, haverá violação ao parágrafo 1º do artigo 145. Este é um terceiro ângulo de interpretação do “sempre que possível”, um “sempre que possível” forte, que comanda, ou seja, só não se aplica ao princípio quando isto não for possível; fora desta hipótese, a lei, sua interpretação e sua aplicação sempre terão de atender ao princípio.

Visto isso, a capacidade contributiva do consumidor final, contribuinte de fato do ICMS, deveria ser levada em conta quando da incidência do ICMS sobre as compras de quem não tem o mínimo existencial respeitado, mas isso infelizmente não acontece no Brasil. Além

²⁷¹ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva 2017, p. 358.

²⁷² VELOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

²⁷³ CF/88. Art. 145, §1º CF/88.

²⁷⁴ GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>, Pág. 2.

²⁷⁵ GRECO, Marco Aurelio. Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <<http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>.

disso, não só esta desoneração não é respeitada, como a sistemática de cobrança do referido imposto é regressiva, conforme tratarei no capítulo 4.

Por este motivo, passo à análise do nosso sistema tributário como um todo objetivando identificar o papel do ICMS neste e viabilizar a análise da regressividade e medidas para melhorar a desigualdade, que serão tratadas nos capítulos seguintes.

3.7.2. Análise do Sistema Tributário Nacional e o papel do ICMS

A carga tributária total brasileira é muito alta e vem crescendo com o tempo. O aumento da carga tributária em relação ao PIB é constante: em 1986 era de 22,39% do PIB e o governo estimou que em 2016 a carga tenha ficado em 32,66%²⁷⁶, ou seja, um aumento de 10,27% em 30 anos. Em 2010 se trabalhavam 148 dias para pagar impostos e em 2017 já eram 153 dias trabalhados para arcar com os impostos²⁷⁷.

Diante desta expressiva carga, a competitividade econômica dos produtos e serviços brasileiros tanto no plano interno como no plano externo é afetada²⁷⁸. Além disso, a maior fonte de arrecadação vem dos tributos indiretos, ontologicamente regressivos, e, ao mesmo tempo, o Estado é deficitário e gasta seus recursos de forma inadequada, sendo a desigualdade crescente e os serviços de saúde, educação e segurança não são prestados com qualidade. Diante disso, entendo que a política fiscal executada no Brasil é muito falha e não atende às premissas estabelecidas no início do presente capítulo.

Não me aterei aos gastos públicos, a título de corte metodológico, mas no que tange à receita, um país que opta por executar uma política pública que onera expressivamente o consumo sem nenhuma medida para remediar os efeitos regressivos do tributo, está executando uma política fiscal fomentadora de desigualdade, calcada na injustiça tributária.

²⁷⁶ IBELLI, Renato Carbonari. *ICMS: o peso-pesado dos impostos*. Disponível em <<http://www.fenacon.org.br/noticias/icms-o-peso-pesado-dos-impostos-1387/>>, acesso em 13/12/2018.

²⁷⁷ Associação Comercial de São Paulo. *Impostômetro*. Disponível em <<https://impostometro.com.br/>>, acesso em 13/12/2018.

²⁷⁸ GRUPENMACHER, Betina Trieger. Sistema tributário e reforma. Eficiência e direitos e garantias fundamentais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 81-96. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 81.

Além disso, nosso sistema tributário é complexo, inseguro e tem um altíssimo custo de compliance²⁷⁹, face às inúmeras obrigações acessórias exigidas pelos governos federais, estaduais e municipais.

Os entes desprezam os princípios da capacidade contributiva, isonomia tributária e justiça fiscal em favor da “praticidade, eficiência administrativa e simplicidade da tributação”²⁸⁰.

Isso porque os interesses fazendários são preferidos em “detrimento dos princípios de justiça tributária, isonomia, capacidade contributiva e equidade no critério de rateio das contribuições”²⁸¹, vez que, para facilitar a arrecadação, o ICMS, em especial, é cobrado através da sistemática da substituição tributária, com base em margens de presunção que muitas vezes não condizem com a realidade, onerando ainda mais o consumidor final.

E caso o contribuinte opte por pedir a restituição destes, a entidade fazendária cria inúmeros entraves para devolver tributo que, reconhecidamente, recolhe de forma indevida²⁸², o que denota a falta de equidade, conveniência e eficiência do sistema tributário.

Também ao se analisar as opções tributárias do nosso sistema e avaliar sua eficiência e justiça, constata-se o desrespeito à capacidade contributiva do consumidor, o que acarreta a regressividade do sistema de forma global, pois o este é estruturado através de expressiva incidência de impostos sobre o consumo, em especial o ICMS (tratarei esta problemática no capítulo 4).

O sistema é dotado de baixíssima certeza e eficiência, sendo a legislação esparsa e não unificada, as inúmeras alíquotas são alteradas constantemente, não havendo, em muitos casos, uma linearidade do fisco sequer quanto à interpretação da forma como a imputação tributária deve ocorrer.

²⁷⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Tributação sobre o consumo simplicidade e justiça tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: *Tributação e desenvolvimento*. Págs. 529-546. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 531.

²⁸⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Tributação sobre o consumo simplicidade e justiça tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: *Tributação e desenvolvimento*. Págs. 529-546. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 532.

²⁸¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Tributação sobre o consumo simplicidade e justiça tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: *Tributação e desenvolvimento*. Págs. 529-546. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 440.

²⁸² GRUPENMACHER, Betina Trieger. *Sistema tributário e reforma. Eficiência e direitos e garantias fundamentais*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: *Tributação e desenvolvimento*. Págs. 81-96. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 87.

Reconheço a importância da complexidade do sistema tributário, vez que sistemas muito simples tendem a aumentar a desigualdade, mas o nível de complexidade que chegou o Brasil praticamente inviabiliza que uma empresa consiga saber a sua real carga tributária.

Hugo de Brito Machado ressalta que em seus muitos anos de experiência verificou que todas as reformas tributárias até hoje atingiram objetivos bem diferentes daqueles anunciados em suas propostas e sempre resultaram em aumento da complexidade do sistema e da carga tributária²⁸³.

Diante disso, constata-se uma evidente necessidade de reforma tributária nacional, tema que está sendo amplamente debatido atualmente e, neste contexto, “simplicidade e transparência são palavras de ordem na busca de uma reforma tributária viável”²⁸⁴. No entanto, em que pese a simplicidade implique uma facilidade na arrecadação e fiscalização, ela acarreta um menor atendimento da justiça tributária, então o sistema deve ser simplificado, mas não a ponto de ter uma imposição injusta, visto que para a aplicação de princípios como a igualdade e capacidade contributiva em certo grau de complexidade se faz necessário.

Por fim, cumpre atentar ao fato de que o Brasil apresenta um sistema rígido na distribuição de rendas entre os governos²⁸⁵, o que faz com que os entes federados briguem entre si para não repassar receitas uns para os outros, criando um problema federativo e muitas vezes se esquecendo que na verdade a receita deveria pertencer ao país como um todo.

Uma vez traçado o perfil sistêmico da tributação brasileira, passo a tratar especificamente do ICMS.

Este tributo é de suma importância sob a ótica da receita pública, tendo em vista sua expressiva arrecadação, conforme já demonstrado no item 2.2.4,

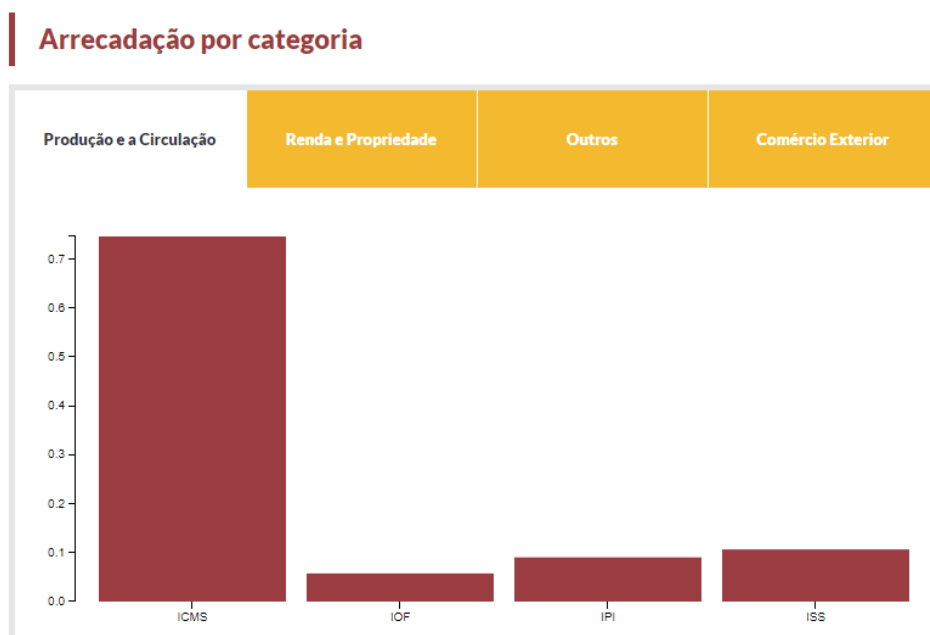
Além disso, dos impostos incidentes sobre o consumo, este é o mais representativo, como se depreende da figura 10.

²⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Reforma tributária e desenvolvimento econômico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 829-836. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 829.

²⁸⁴ BARRETO, Paulo Aires. *Tributação sobre o consumo simplicidade e justiça tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 529-546. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 529

²⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 19ª Edição, revista e atualizada por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 291.

Figura 10 – arrecadação por categoria.



Fonte: ASCOM/SP, 2017²⁸⁶.

Assim, a arrecadação do ICMS é imprescindível para o custeio das contas públicas. Porém, por mais que seja uma imputação tributária eficiente, esta muitas vezes não atende ao critério de justiça, pois onera expressivamente a camada da população desprovida de capacidade contributiva.

O ICMS não é um imposto com características redistributivas, ao contrário, ele é ontologicamente regressivo, mas nem por isso esta característica não pode ser amenizada. Esta questão será tratada nos capítulos 4 e 5, mas desde já deixo o questionamento para reflexão: é justo quem não tem o mínimo existencial vital assegurado pagar impostos?

Diante disso, faz-se necessário refletir sobre medidas para uma tributação mais justa através de políticas de restituição de tributos para estes contribuintes mais carentes, que recolhem impostos sobre o consumo de forma tão desigual, pois fazem o pagamento mesmo sem ter nenhuma capacidade contributiva.

Assim, passo às considerações sobre regressividade tributária, a serem feitas no próximo capítulo, para viabilizar a compreensão desta e possibilitar um melhor entendimento das medidas a serem propostas na última parte deste estudo.

²⁸⁶ Associação Comercial de São Paulo. *Impostômetro*. Disponível em <<https://impostometro.com.br/>>, acesso em 13/12/2018.

4 REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA INERENTE AO ICMS E SEUS REFLEXOS NA DESIGUALDADE

4.1. O que é regressividade tributária

Os tributos usualmente são progressivos ou proporcionais e raramente um tributo é projetado para ser regressivo. Regressividade pode ser definida como uma maior imposição tributária, através de alíquotas mais altas, para o contribuinte que tem menos capacidade contributiva, em detrimento de menor cobrança sobre quem tem mais.

O oposto disso é a progressividade. O fundamento da progressividade foi fornecido por Stuart Mill, através da ideia de utilidade marginal do capital, conceito utilitarista que explicita que após certo nível de capital, a utilidade deste é menor socialmente, o que motiva a cobrança progressiva dos tributos, pois quem tem mais precisa menos deste capital excedente²⁸⁷.

Tributos têm características regressivas quando incidem com as mesmas alíquotas sobre bases pagas por todos os contribuintes, fazendo com que recolhimento igual represente um percentual maior na renda das famílias contribuintes com menor renda. Isto acontece, em especial, nos tributos chamados indiretos, que são aqueles cobrados através de uma sistemática onde o encargo financeiro é repassado para o consumidor final, pois o tributo integra o preço do bem ou serviço²⁸⁸.

Adam Smith, no século XVIII, ao tratar da equidade da tributação, já defendia que a regressividade tributária deveria ser combatida e que a tributação incidente sobre os mais pobres devia ser menor, o que aponta para um entendimento no sentido de que, para ele, a capacidade contributiva não só era uma mera questão de equidade, mas também representava “uma política fiscal adequada quando satisfeitas certas condições”²⁸⁹. Tal proposição indica

²⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 314.

²⁸⁸ AZAVEDO, Paulo Vinicius Alves de. A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual sistema tributário nacional. In: FREITAS, Alexandre; RODRIGUES, Raphael Silva [coord.]. *Tributação Sobre o Consumo*. 2ª ed. Belo Horizonte: Editora D'Placido, 2017, p. 121.

²⁸⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018, p. 82.

que este autor não só admitia, como apoiava a progressividade, bem como defendia a “seletividade no imposto sobre o consumo e desoneração do mínimo existencial”²⁹⁰.

Piketty ensina que um imposto é regressivo quando o percentual cobrado dos mais ricos é menor, não só através de aplicação direta da mesma alíquota para todos (regime normal), como também quando esta camada mais favorecida da população consegue escapar do pagamento através de otimização fiscal feita legalmente, ou mesmo pela evasão ilegal²⁹¹.

Nagel e Murphy entendem que a regressividade é uma medida censurável que favorece os mais ricos às custas dos mais pobres²⁹².

No Brasil, a regressividade do sistema tributário é causada, em especial, pela grande quantidade de tributos indiretos incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS e IPI), os quais não são capazes de aferir a capacidade contributiva de forma adequada, limitando-se a aplicar a seletividade, no caso do ICMS e IPI.

Os sistemas tributários da América Latina (AL), historicamente, apresentam um desempenho modesto em termos de distribuição e são regressivos se analisados globalmente, pois suas estruturas tributárias têm uma tributação inadequada e insuficiente da camada mais rica da população, a qual paga impostos menores do que quem tem renda mais baixa.

Além disso, esses sistemas oneram muito o trabalho, têm elevado índice de evasão, concedem muitos benefícios fiscais e viabilizam a elisão²⁹³.

Os tributos mais regressivos na AL são – em ordem decrescente de regressividade: “contribuições para a previdência social, os encargos sobre cigarros e bebidas alcoólicas, IVA e os rendimentos brutos subnacionais”²⁹⁴.

Esta ampla tributação sobre estas bases faz com que os sistemas tributários da AL tenham baixo impacto redistributivo e, muitas vezes, um caráter regressivo de incidência

²⁹⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018, p. 82.

²⁹¹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 482.

²⁹² MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 150.

²⁹³ JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 62.

²⁹⁴ JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 62.

global, posto que sua política fiscal é calcada na predominância dos impostos sobre o consumo, além de ter um imposto sobre a renda pessoal mais fraco²⁹⁵.

Diante disso, passo a tratar do funcionamento da regressividade especificamente no Brasil.

4.2. Funcionamento da regressividade tributária no Brasil

Como apontado no item 2.2.3, a legislação tributária brasileira atual tem a sua maior representatividade nos tributos incidentes sobre o consumo, ou seja, o peso maior é dado à tributação indireta²⁹⁶, o que faz com que muitas vezes o contribuinte com menor capacidade contributiva recolha mais tributos do que aquele que tem mais patrimônio e renda, acarretando uma regressividade tributária.

Estudos americanos em relação ao *tax sale* (imposto sobre as vendas) comprovam que impostos pagos sobre o consumo estão incluídos no preço de venda dos produtos²⁹⁷, logo a carga tributária de fato é suportada pelo consumidor final e não pelo vendedor.

Faz-se necessário ressaltar que os sistemas tributários de países desenvolvidos e em desenvolvimento se diferenciam sobremaneira. Enquanto os primeiros têm um sistema com maior coerência interna e respeito aos princípios da legalidade e capacidade contributiva; os países em desenvolvimento seguem a tendência contrária, tendo sistemas onde prepondera a incidência fiscal indireta e, com isso, a regressividade²⁹⁸.

A CF/88 adotou o princípio da neutralidade, em seu artigo 146-A, que se manifesta através da implementação da não-cumulatividade e de prevenções de desequilíbrios do mercado. Os impostos plurifásicos e não-cumulativos, como é o caso do ICMS, objetivam que

²⁹⁵ JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. 1 ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 65.

²⁹⁶ GODOI, M. S. de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 162.

²⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 529.

²⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 325.

a incidência se aplique unicamente sobre o valor final de venda²⁹⁹, podendo o Fisco antecipar este tributo através da cobrança durante a cadeia de venda, o que reduz os riscos de fraude e insolvência.

No entanto, ao aplicar esta sistemática, a legislação brasileira não a faz de maneira eficaz, como muito bem explica Misabel Derzi:

Infelizmente, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS não cumulativo (futuramente o IVA federal, já se pode prever) incidem sobre a produção e o consumo de modo atabalhado, gerando grandes resíduos cumulativos. Tais tributos, que nasceram para onerar apenas o consumo final, jamais a produção e o comércio, são transformados em ônus da produção e com elevadíssimas alíquotas. Com isso, o custo final das mercadorias e serviços eleva-se e aumenta-se a regressividade. Entre nós, há poucos estudos confiáveis em torno do assunto: qual seria, de fato, a cumulatividade residual de tais tributos?³⁰⁰

Além disso, diversos fatores fazem com que esta não-cumulatividade seja inefetiva, tais como: o desrespeito do Fisco às leis e jurisprudência no que tange ao estorno de créditos; longos prazos para devolução do ICMS das exportações ou créditos acumulados; não reconhecimento automático dos créditos da aquisição dos bens do ativo permanente e a instituição abusiva de regimes de substituição tributária para frente, reduzindo a efetividade do sistema débito-crédito, que faz com que os substituídos, em sua maioria varejistas, tenham um custo fiscal maior do que a carga tributária efetiva, face às altas margens de valor agregado muitas vezes aplicadas³⁰¹.

No Brasil, insumos de primeira necessidade, como sal, pão, massa, café e energia elétrica são tributados pelo ICMS muitas vezes com altas alíquotas, como é o caso da incidência deste imposto sobre energia elétrica, que em muitos estados da federação tem alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Com isso, o maior ônus tributário é dos consumidores com menor renda, pois estes gastam todos seus rendimentos em produtos de primeira necessidade, os quais são tributados e este custo tributário é repassado para o consumidor final, consumindo toda a renda deste, que é o contribuinte de fato do tributo³⁰².

²⁹⁹ DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014. Págs. 59 e 60.

³⁰⁰ DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014, p. 58.

³⁰¹ DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014. Págs. 59 e 60.

³⁰² GODOI, M. S. de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 162.

Analisando o ICMS, verifica-se facilmente o quanto a incidência deste sobre o consumo contribui para o aumento da desigualdade, como exemplificado a seguir:

Imaginemos uma família A que ganha R\$ 1.000,00 (um mil reais) mensais e uma família B que ganha R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais.

Em nosso modelo, vamos considerar que ambas as famílias tenham igual consumo de energia³⁰³, sendo a conta de energia elétrica mensal bruta no valor de R\$ 200,00 (duzentos reais mensais), incidindo sobre esta 25% de ICMS, ou seja, R\$ 50,00 de ICMS, totalizando a conta a ser paga no valor de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais).

Com base nos números supra, a regressividade deste ICMS pago resta demonstrada na Tabela 6.

Tabela 6 - Demonstrativo da regressividade

	Renda mensal	Valor bruto da energia elétrica consumida	ICMS sobre a energia consumida (alíquota de 25%)	Percentual da renda familiar que é destinada para o pagamento do tributo sobre energia elétrica em percentual (%)
Família A	R\$ 1.000,00	R\$ 200,00	R\$ 50,00	5,00%
Família B	R\$ 20.000,00	R\$ 200,00	R\$ 50,00	0,25%

Fonte: autora, 2018³⁰⁴.

Constata-se, com o exemplo da Tabela 6, que o imposto pago pela família A (mais pobre) representa em seu orçamento mensal 20 vezes mais do que o da família B (que tem maior renda), restando demonstrada a regressividade do ICMS no sistema tributário brasileiro.

Além disso, mesmo que se considerem as políticas redistributivas, estas não suplantam a regressividade do sistema, pois, em 2005, “de uma carga tributária de 33,8%, apenas 9,5% retornaram à sociedade na forma de investimentos em educação (4,4%), saúde (3,5%), segurança pública (1,2%) habitação e saneamento (0,4%)”³⁰⁵.

A Figura 11 bem representa os dados da regressividade do sistema tributário nacional:

³⁰³ Para o modelo matemático ser aplicável isolei as variáveis de que famílias com mais recursos consomem mais energia e considerei que todos consomem exatamente a mesma quantidade, a fim de viabilizar a demonstração numérica dos efeitos da regressividade.

³⁰⁴ Elaborado pela autora. O mesmo consumo de energia é utilizado para exemplificar a regressividade e o fato de uma família com maior renda ter mais equipamentos eletrônicos e com isso consumir de fato mais energia não foi considerado no cálculo em razão da necessidade matemática de se isolar esta variável para fazer a demonstração numérica.

³⁰⁵ IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009, p. 44. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642>, acesso em 11/12/2018.

Figura 11 - Sistema tributário regressivo e carga mal distribuída.

Sistema tributário regressivo e carga mal distribuída		
Causas	Indicadores	Dados*
Inobservância do princípio da capacidade contributiva para distribuição do ônus tributário entre as famílias	Distribuição da carga tributária total por decil de renda	10% mais pobres da população pagam 32,8% da sua renda em tributos; 10% mais ricos sofrem uma carga de apenas 22,7% (2002/2003)
Carga tributária é mal distribuída	Carga tributária bruta total [% PIB]	Brasil: 33,8% Média OCDE: 35,8%
	Arrecadação de impostos sobre bens e serviços (IPI, ICMS, ISS, COFINS e demais impostos sobre produção e importação)	Brasil: 15,6% do PIB ou 46,1% da carga tributária total Média OCDE: 11,3% do PIB ou 31,6% da carga tributária total
	Arrecadação de impostos sobre a renda e a propriedade (IR, CSLL, IPTU, IPVA, ITR, ITCD, ITBI)	Brasil: 8,2% do PIB ou 24,3% da carga tributária total Média OCDE: 14,7% do PIB ou 41,1% da carga tributária total
Imposto de Renda como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal é mal aproveitado	Arrecadação do IRPF no Brasil e na OCDE	Brasil: 1,6% do PIB ou 4,7% da carga tributária total Média OCDE: 10% do PIB ou 26,5% da carga tributária total (2001)
	Alíquota máxima do IRPF é baixa em relação a outros países	Brasil: 27,5% Média 26 países: 42,2% (2002)
	Alíquota máxima do IRPF por faixa de salário mínimo (SM)	Até 3 SM = 6,84% Acima de 30 SM = 13,83%
	Arrecadação de IRPJ e do CSLL sobre lucro das empresas	8,69%
Rendimentos do capital são menos tributados pelo IR do que os provenientes do trabalho	Arrecadação do IRPF sobre os rendimentos do trabalho e do capital	IRRF-Trabalho = 1,7% do PIB ou 29% da arrecadação total do IR IRRF-Capital = 0,9% do PIB ou 16% da arrecadação total do IR
	Distribuição da carga tributária do IR por origem dos rendimentos	Famílias onde predominam as rendas oriundas do trabalho gastam, em média, 3% da sua renda com IR. Famílias onde predominam as rendas oriundas da venda de ativos e de aplicações financeiras gastam, em média, 1,2% da sua renda com IR (2002/2003)
Carga tributária sobre patrimônio e herança é baixa	Arrecadação dos impostos sobre propriedade (ITR + IPVA + IPTU + ITCD + ITBI)	Brasil: 1,3% do PIB ou 3,8% da carga tributária total Média OCDE: 1,9% do PIB ou 5,3% da carga tributária total
	Distribuição da arrecadação por decil de renda	O 1º decil de renda paga 1,8% e o último decil paga 1,4%
	Número de municípios que aplicam a alíquota progressiva do IPTU	Dos 350 municípios acima de 50 mil habitantes apenas 15% aplicam alíquota progressiva no IPTU
	Alíquota do imposto sobre herança praticada no estado de São Paulo e a média das alíquotas máximas praticadas nos EUA, Alemanha, França e Reino Unido	São Paulo = 4% (única) Média dos países = 41% (2007/2008)
	Tempo decorrido desde a Promulgação da Constituição sem que o imposto sobre grandes fortunas tenha sido regulamentado	7.518 dias (12/05/09)
Participação expressiva do setor informal na economia	Participação do setor informal no PIB	8,7%
	Participação dos postos de trabalho informais no total de ocupações	58,8%

* Ano base de cálculo: 2005. Quando o ano de referência for diferente, estará indicado ao lado do dado.

Fonte: IBGE, 2018³⁰⁶.

A Figura 11 demonstra a regressividade tributária brasileira apontando que 10% da população mais pobre paga 32% da sua renda em tributos, enquanto a camada mais rica paga somente 22,7% e que os impostos ontologicamente regressivos – os incidentes sobre bens e serviços – representam 46,1% da carga tributária total e compõem 15,6% do PIB.

Cumpra salientar também que, no atual contexto de economia digital, os insumos consumidos pelas classes mais baixas vão além de vestuário e alimentação, posto que para uma pessoa se integrar na sociedade esta também precisa ter a sua inclusão digital. Atualmente, sem um celular o indivíduo não consegue emprego, visto que a comunicação

³⁰⁶ IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009, p. 43. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642, acesso em 11/12/2018.

para chamar a uma vaga é feita via celular, bem como os currículos e oportunidades de emprego são consultados via web, seja através de computador ou de celular.

Diante disso, se considerarmos a alta carga tributária sobre estes produtos eletrônicos que viabilizam a inclusão digital - como celulares e computadores - e a necessidade da população com menos recursos ter estes bens, como medida de inserção social, a regressividade fica ainda mais latente, pois ao adquirir estes produtos arcam com um tributo com alíquotas altas.

E esta necessidade de inclusão digital pode ser comprovada através dos processos seletivos para vagas de empregos. Juliana Beck³⁰⁷, gestora da Renner, afirma que há 10 anos a seleção era feita em hotéis locados, acarretando enormes filas, e hoje o cadastramento é todo realizado de forma virtual.

Assim, resta demonstrado que nosso sistema tributário é regressivo não só quando da aquisição de produtos expressivamente tributados, como também se considerarmos o gasto com produtos de primeira necessidade em comparação com a renda total, seja ela lícita ou oriunda de ganhos no mercado informal³⁰⁸, pois independentemente do custo tributário pago pelo contribuinte de fato, quando este não tem capacidade contributiva a regressividade se perfaz.

E em que pese existam estudos que defendem que a classe baixa tem uma renda efetiva maior do que a declarada³⁰⁹, entendo que mesmo assim ainda estaria abaixo da linha do mínimo existencial vital, bastando para isso verificamos a qualidade de vida das populações carentes das favelas cariocas.

Diante deste dado questiono: existe uma capacidade contributiva em uma família que ganha até um salário mínimo por mês? Com certeza não, pois uma família que tem essa renda para o custeio da sua subsistência não tem capacidade contributiva para recolher tributos,

³⁰⁷ Entrevista feita informalmente com a psicóloga Juliana Beck Guimarães, funcionária do departamento de Recursos Humanos das Lojas Renner.

³⁰⁸ “...Silveira e Silveira, Rezende, Afonso, Ferreira argumentam que a renda total (monetária e não monetária) é a base mais adequada para calcular o peso dos tributos sobre as famílias e, usando essa variável, chegou à conclusão que sistema Brasileiro é regressivo”. SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de; LUNA, Carlos Feitosa. *O sistema a tributário brasileiro é regressivo?* In: AFONSO, José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 504.

³⁰⁹ Neste sentido: SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de; LUNA, Carlos Feitosa. *O sistema a tributário brasileiro é regressivo?* In: AFONSO, José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017. Págs. 501 – 528.

logo, ainda que se considere o sistema proporcional, trata-se de um sistema consequentemente regressivo e injusto, posto que incidem impostos sobre consumidores quem não tem capacidade contributiva. Neste sentido, Ricardo Lodi explica:

A aplicação da proporcionalidade nos tributos incidentes sobre os bens de consumo popular, como gêneros alimentícios de primeira necessidade, acaba tendo um efeito regressivo, pois retira das classes menos aquinhoadas relativamente mais do que é suportado pelos abastados, não se resguardando o mínimo existencial³¹⁰.

Cumprе salientar também que a justiça distributiva não se dá de forma linear, fazendo-se necessário observar o princípio da igualdade, que diz que os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais desigualmente, ou seja, não é constitucionalmente admissível existir uma incidência tributária em famílias de baixíssima renda, uma vez que estas não estão em condições de igualdade com as parcelas mais ricas. Assim, mesmo que o nosso sistema possa ser considerado proporcionalmente linear, ainda assim seria regressivo, vez que o não respeito da capacidade contributiva incrementa a desigualdade social.

Cumprе ainda salientar que a regressividade está representada não somente nos tributos indiretos, mas até no imposto sobre a renda, de maneira transversa, conforme explica Misabel Derzi³¹¹:

As normas brasileiras sobre limitação dos prejuízos acumulados convertem o imposto sobre a renda em um imposto sobre o consumo, porque as empresas, impedidas de deduzirem os seus prejuízos, tenderão, na medida do possível, a projetar o peso do imposto nos preços das mercadorias e serviços.

...

(c) com isso, o imposto sobre a renda, sendo mero custo da atividade econômica, converte-se também em imposto sobre o consumo, aumentando-se a regressividade do já regressivo sistema tributário brasileiro.

Entre as características regressivas do sistema estão também: que o seguro social é custeado pelos mais necessitados, o Brasil onera mais o consumo que o capital e a renda, as contribuições previdenciárias são regressivas em razão do teto, contribuições custeiam a seguridade social e as empresas que mais empregam são as mais oneradas³¹², mas estes pontos não serão abordados no presente estudo, a título de corte metodológico.

³¹⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos – Teoria Geral e Espécies*. Niterói: Impetus, 2013. Unidade. I, p. 28.

³¹¹ DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014, p. 55 e 56.

³¹² DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva*. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

Por fim, ressalto a injustiça do sistema tributário nacional, apontada pelo IBGE³¹³, que concluiu que nosso sistema é injusto, por diversos motivos, estando entre eles que: a distribuição da carga tributária com elevada incidência sobre bens e serviços, exemplificando que “pessoas que ganhavam até dois salários mínimos em 2004 gastaram 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%”³¹⁴.

Neste sentido o relatório do IBGE também calcou a injustiça na falsa crença de que os pobres não pagam impostos, por serem os impostos indiretos menos perceptíveis, o que prejudica o exercício da cidadania³¹⁵.

O referido relatório salienta ainda que nosso sistema tem um baixo retorno social, o que é comprovado pelo fato de que, em 2005, 3,22% do PIB foi investido em saúde, educação, habitação, saneamento e segurança pública³¹⁶. E também destaca que a injustiça se perfaz em razão de termos muitos tributos, os quais muitas vezes incidem em cascata, existe excesso de burocracia, a folha de pagamento é pesadamente onerada, além de os mecanismos

³¹³ IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009. Págs. 21 e 22. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642 >, acesso em 11/12/2018.

³¹⁴ IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009. Págs. 21 e 22. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642 >, acesso em 11/12/2018.

³¹⁵ “Não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses, tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado”. ³¹⁵ IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009. Págs. 21 e 22. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642 >, acesso em 11/12/2018.

³¹⁶ IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009. Págs. 21 e 22. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642 >, acesso em 11/12/2018.

de desoneração das exportações e dos investimentos serem ineficientes e desincentivarem a geração de empregos e as atividades produtivas”³¹⁷.

O relatório do IBGE elenca, ainda, que a injustiça do sistema tributário é demonstrada pela falta de equidade na distribuição de recursos na federação, o qual inviabiliza a equalização³¹⁸.

Diante deste cenário, passo a traçar as consequências desta regressividade identificada em nosso sistema, no que tange ao ICMS.

4.3. Consequências práticas da regressividade do ICMS na tributação brasileira

O impacto da tributação sobre o consumo no aumento da desigualdade merece estudo, pois tal implicação fere diretamente o princípio da capacidade contributiva e a justiça fiscal e redistributiva.

O Brasil está entre “os dez países com piores índices de redistribuição de renda do mundo”³¹⁹ e, em 2009, 54,90% do total arrecadado foi em razão de tributos incidentes sobre o consumo, o que denota a regressividade do sistema como um todo.

Face à tamanha representatividade destes tributos na arrecadação, o que acaba ocorrendo é que toda a população paga, na condição de contribuinte de fato, mas o impacto desta cobrança é maior do orçamento das famílias mais pobres, o que acaba aumentando ainda mais a desigualdade já existente.

³¹⁷ IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009. Págs. 21 e 22. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642>, acesso em 11/12/2018.

³¹⁸ “A distribuição de recursos no âmbito da federação não se orienta por critérios de equidade. O desenho das transferências entre esferas de governo, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos à disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade. Em 2007, o maior orçamento per capita municipal do país superou em 41 vezes o menor orçamento por habitante. Descontadas as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10”. IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009. Págs. 21 e 22. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642>, acesso em 11/12/2018.

³¹⁹ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 212.

Quando se analisa o esforço contributivo global das famílias, conforme pode ser observado na Figura 12, resta claro que a média de esforço contributivo das que tem maior renda (do primeiro décil) é 2,4 vezes maior que o esforço médio das famílias do último décil³²⁰.

Figura 12 – Carga tributária total por classe de renda.

Tabela 4 – Carga Tributária Total por Classe de Renda

Décimos de renda disponível	Em % da renda familiar monetária			
	Tributos Indiretos (a)	Tributos Diretos (b)	Carga Tributária Total (a)+(b)	Índice da Carga Tributária Total
1º	47	6	53	241
2º	30	5	35	159
3º	25	6	31	141
4º	23	6	29	132
5º	21	6	27	123
6º	19	7	26	118
7º	18	7	25	114
8º	17	8	25	114
9º	15	9	24	109
10º	10	12	23	100

Fonte: POF 2008/9 (microdados). Elaboração: F. Gaiger Silveira, “Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social”, ESAF/Tesouro Nacional, XVII Prêmio TN 2012, Tabela 2.

Nota: **Tributos Indiretos**: ICMS, IPI, ISS, PIS, Cofins, Cide-combustíveis; **Tributos Diretos**: IR, contribuições trabalhistas, IPVA, IPTU; **Renda Monetária**: rendas, aposentadorias, pensões, auxílios previdenciários, auxílios assistenciais, seguro-desemprego.

Fonte: ZOCKUN, 2017³²¹.

Ou seja, o esforço contributivo diminui a medida em que a renda aumenta, “produzindo regressividade do sistema como um todo”³²², como demonstra a Figura 13.

³²⁰ ZOCKUN, Maria Helena. *Equidade na tributação*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, p. 27.

³²¹ ZOCKUN, Maria Helena. *Equidade na tributação*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, p. 27.

³²² ZOCKUN, Maria Helena. *Equidade na tributação*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, p. 28.

Figura 13 – Distribuição da arrecadação, da renda, e o esforço contributivo por classe de rendimento da população.

Tabela 5 – Distribuição da Arrecadação, da Renda e o Esforço Contributivo por Classe de Rendimento da População

Décimos de renda familiar monetária per capita	Contribuição da classe de renda à arrecadação tributária total (a)	Distribuição da renda total (b)	Esforço contributivo da classe de renda a/b
1º	1,6%	0,7%	2,14
2º	2,4%	1,7%	1,42
3º	3,1%	2,5%	1,25
4º	4,0%	3,4%	1,17
5º	4,9%	4,5%	1,09
6º	6,2%	5,9%	1,05
7º	7,8%	7,7%	1,01
8º	10,7%	10,6%	1,01
9º	15,6%	16,1%	0,97
10º	43,7%	47,0%	0,93
Total	100,0%	100,0%	

Fonte: POF 2008/9. Estimativas baseadas em elaborações de F. Gaiger Silveira (2012) *op. cit.* Tabelas 2 e 3.

Fonte: ZOCKUN, 2017³²³.

Diante dos dados apresentados, resta claro que o imposto sobre o consumo viola a equidade vertical, pois impõe a mesma carga tributária a pessoas que não vivem com o mesmo nível de bem-estar³²⁴.

Com isso, o atual sistema tributário fica regressivo, em especial, em razão de não levar em consideração a grande concentração de renda no país, o que impõe um padrão de consumo diferente entre as famílias e, com isso, nosso sistema tributário acabou se tornando um “instrumento de intensificação da concentração de renda”³²⁵.

³²³ ZOCKUN, Maria Helena. *Equidade na tributação*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, p. 28.

³²⁴ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 151.

³²⁵ ZOCKUN, Maria Helena. *Equidade na tributação*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, p. 29.

Além disso, no plano vertical, as limitações constitucionais quantitativas protegem o cidadão contra a tributação do mínimo necessário à sua sobrevivência e de sua família, compatíveis com a dignidade humana, mas esta diretiva constitucional na prática não ocorre, pois a tributação do mínimo hoje em dia ocorre através da tributação de produtos de primeira necessidade, como gêneros alimentícios e de higiene, cujo ônus financeiro é do consumidor final e, com isso, o mínimo existencial vital acaba por ser tributado.

Marciano Buffon e Matheus Bassani de Matos³²⁶ defendem que uma não tributação daqueles desprovidos de capacidade contributiva faz com que seja possível atingir a redistribuição de renda através da tributação, sem a necessidade de diversos programas sociais.

Defendem que estes programas sociais, como o bolsa-família, não são ruins, muito pelo contrário, são redutores da desigualdade e o fazem com um baixo custo financeiro para o Estado, pois têm uma representatividade mínima no PIB, gerando gastos públicos muito pequenos, mas tributar igualmente gêneros alimentícios na verdade é dar de um lado para cobrar de outro, gerando efeito nulo³²⁷.

O programa social que devolve renda, objetivando reduzir a desigualdade, na verdade arrecada o próprio dinheiro repassado para as pessoas mais pobres, pois estas pagam, na condição de contribuintes de fato, os tributos sobre o consumo, os quais são recolhidos quando da aquisição de todas as mercadorias por estas consumidas, incluindo aqui as mercadorias de primeira necessidade.

Ricardo Lodi³²⁸ explica que, no Brasil, as pessoas que tem menos recursos suportam a maior carga tributária e Misabel Derzi³²⁹ quantifica esta regressividade, dizendo que no Brasil

³²⁶ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 200.

³²⁷ “Ora, mal sabe a população, não por ignorância, mas por falta de transparência por parte do governo, que aqueles que recebem o Bolsa Família, por exemplo, têm de deixar para o estado mais de 50% do que ganhar, para prover o estado democrático. Nada mais é do que descobrir o pé para cobrir a cabeça³²⁷”. BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 202.

³²⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798.12>>, último acesso em 11/03/2018, 20:35.

³²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva*. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 659.

uma família que auferir de 1 a 2 salários mínimos paga em tributos aproximadamente 50% (cinquenta por cento) do que ganha³³⁰.

Assim, nossa carga tributária não é distribuída da forma mais adequada, pois desrespeita o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, a igualdade constitucionalmente prevista, ao onerar bens essenciais à sobrevivência, que ao incidir sobre a parcela menos abastada da população “afronta a concepção de dignidade humana adotada, haja vista a indevida agressão ao mínimo existencial”³³¹.

Ou seja, nosso modelo tributário não respeita critérios elementares de justiça, pois acarretam a concentração de renda e, com isso, aumentam a desigualdade social³³².

Nesta seara de aumento de desigualdade, Thomas Piketty³³³ demonstra, ao analisar a economia europeia, que estamos retornando aos níveis de acumulação de riqueza anteriores à primeira guerra mundial, conforme bem demonstra o gráfico da Figura 14.

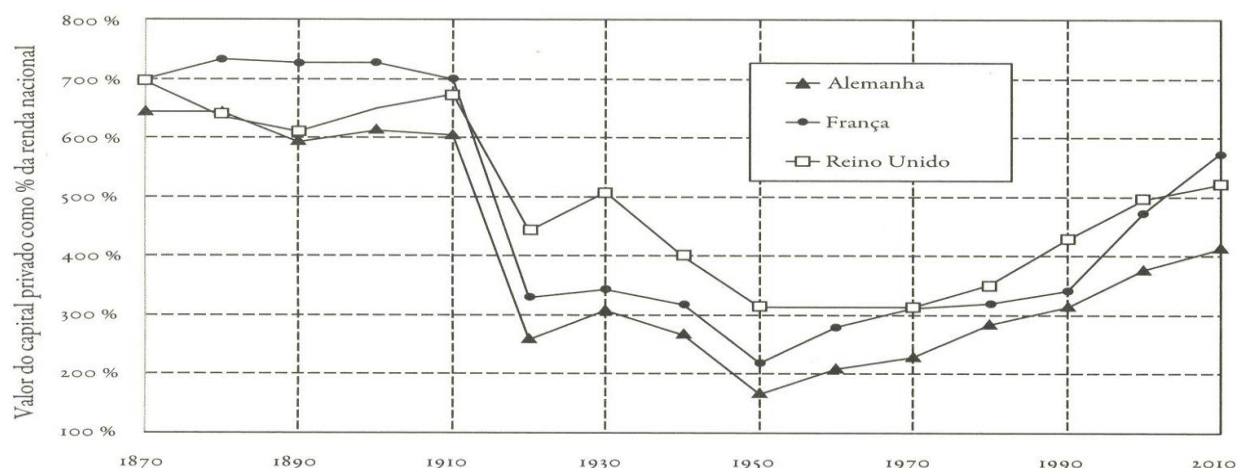
³³⁰ Segundo Buffon, o Brasil se encontra “entre os dez países com piores índices de redistribuição de renda do mundo, a carga de tributos sobre o consumo atingiu 54,90% do total arrecadado em 2009 e manteve-se neste patamar nos anos subsequentes, o que qualifica a carga tributária brasileira como altamente regressiva, por impossibilitar às pessoas mais carentes a aquisição de artigos de primeira necessidade”. BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 212.

³³¹ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, Pág. 202.

³³² BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, Pág. 202.

³³³ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 32.

Figura 14 - Relação Capital/Renda na Europa, 1870-2010.



Fonte: PIKETTY, 2014³³⁴.

A desigualdade demonstrada denota a ineficiência do sistema em buscar a justiça social, posto que mantém uma parte da população marginalizada. Muitas vezes à população mais pobre não é garantido sequer o mínimo existencial vital, o que claramente não pode ser considerado como uma sociedade justa.

Desde o início do século XX, teorias econômicas já reconhecem a impossibilidade de poupança das classes proletárias e insuficientemente remuneradas, uma vez que estas gastam a totalidade dos seus ganhos com alimentação, habitação, vestuário e tratamento médico³³⁵: é a chamada Lei de Engel³³⁶.

³³⁴ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 32

³³⁵ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 19ª Edição, revista e atualizada por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226.

³³⁶ “A Lei de Engel é um princípio enunciado pelo economista alemão Engel e baseado na constatação de que existe uma relação entre os rendimentos das famílias e a respectiva estrutura do consumo. De acordo com esta lei, quanto menor for o rendimento de uma família, maior tenderá a ser a proporção dos seus rendimentos gasta em alimentação e menor será a proporção dos rendimentos gasta em saúde, cultura, lazer, habitação, entre outros. Este fenómeno tem uma explicação muito simples: logo que estejam satisfeitas as necessidades básicas como a comida, a necessidade deste tipo de bens reduz-se drasticamente pelo que, a partir desta fase, os aumentos de rendimento não originarão aumentos proporcionais no consumo de bens de primeira necessidade e, pelo contrário, tenderá a aumentar a proporção de rendimento gasto com cultura ou lazer, por exemplo. Em termos técnicos, diz-se que a elasticidade da procura de bens de primeira necessidade tende para zero à medida que aumenta o rendimento: quanto maior o rendimento, menor é o acréscimo de consumo deste tipo de bens”. Disponível em: <<http://knoow.net/cienciaconemp/economia/lei-de-engel/>>, acesso em 31/07/2018.

Murphy e Nagel³³⁷ muito bem definem que “ninguém que se preocupe com o bem-estar, nem mesmo os utilitaristas, pode encarar a desigualdade que tem crescido nos Estados Unidos nos últimos vinte anos como uma melhora do ponto de visto da justiça”.

Ricardo Lodi fala da obra de Piketty, o qual relata a evolução do capitalismo em vinte países, analisando e defendendo a adoção de medidas baseadas no liberalismo e justiça social, pois a democracia estaria condenada face ao aumento da desigualdade e identifica os efeitos danosos da degradação social, com o que não há paz social³³⁸.

Visto isso, resta demonstrado que a principal consequência prática da regressividade do ICMS na tributação brasileira é o aumento da desigualdade, pois onera mais as famílias com menor renda, em especial aquelas que consomem somente produtos de primeira necessidade em razão da falta de recursos para quaisquer outras aquisições.

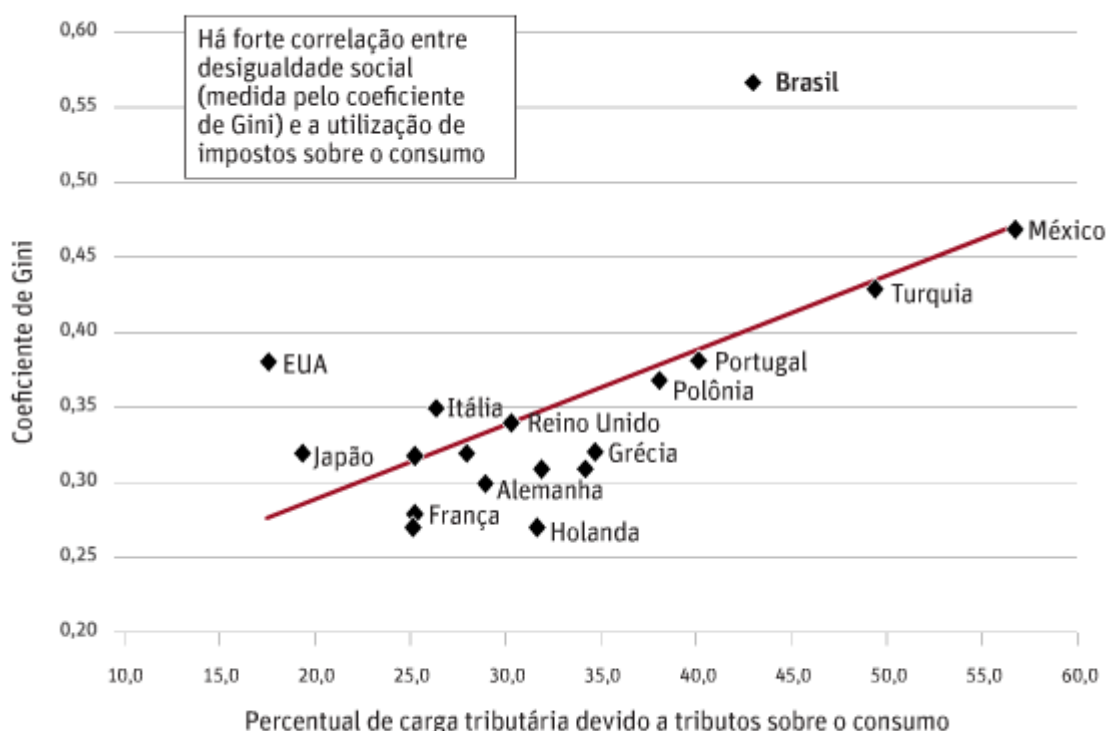
A Figura 15 demonstra as consequências práticas do aumento da desigualdade social atrelada ao consumo, mostrando que uma carga sobre o consumo de mais de 40% faz com que o nível de desigualdade aumente muito (mais de 0,55 do coeficiente de Gini):

³³⁷ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 189.

³³⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798.12>>, último acesso em 11/03/2018, 20:35.

Figura 15 - Correlação: Perfil da Carga vs. Concentração de Renda.

Desigualdade social x Impostos sobre consumo



Fonte: OCDE, países com mais de 10 milhões de habitantes

Fonte: INSTITUTO ALVORADA, 2009. OCDE, países com mais de 10 milhões de habitantes. Tributos sobre o consumo, 2005. Gini, meados da década de 2000³³⁹.

Isto ocorre, pois grande parte da população não tem nenhuma capacidade contributiva, mas mesmo assim paga os tributos incidentes sobre o consumo, o que acarreta o consequente aumento da desigualdade.

Muitos estados brasileiros nunca isentaram os produtos da cesta básica, apenas reduzem a alíquota aplicável. No Rio Grande do Sul, por exemplo, a alíquota incidente sobre a cesta básica é de 7%³⁴⁰.

³³⁹ ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e injustiça social no Brasil*. Revista Espaço Acadêmico, n° 133, Junho/2012. ISSN n° 1519-6186. p. 72. Disponível em < <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/06/Alves-H.N.-Tributacao-e-injustica-social-no-Brasil-2012.pdf> >, acesso em 10/01/2019.

³⁴⁰ RIO GRANDE DO SUL. *Regulamento do ICMS*. Decreto n° 37.699, de 26 de Agosto de 1997. Art. 23. A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias, apurada conforme previsto no Capítulo anterior, terá seu valor reduzido para:
II - nas saídas internas, a partir de 1° de janeiro de 1999, das mercadorias relacionadas no Apêndice IV, que compõem a cesta básica de alimentos do Estado do Rio Grande do Sul, cuja definição levou em conta a essencialidade das mercadorias na alimentação básica do trabalhador:

No estado do Rio de Janeiro, a Lei 3188/99³⁴¹ previa, em seu artigo 4º, estarem isentas do recolhimento do ICMS as operações de saída de produtos que compõem a cesta básica, promovidas por estabelecimentos varejistas diretamente ao consumidor. No entanto, esta isenção esteve em vigor somente até 31/1/2018, quando, em razão do Decreto 46.523/2018³⁴², a referida isenção foi revogada e a alíquota da cesta básica passou a ser de 7%.

Ou seja, mesmo em estados onde a cesta básica era isenta, o que reduz o impacto do ICMS na renda das famílias mais pobres, esta isenção foi revogada, onerando todos, mas com o impacto financeiro mais expressivo sobre a parcela da população mais carente, conforme explicitado supra.

Assim, entendo ser passível concluir de que a não-incidência do ICMS sobre as compras da camada da população que não tem a referida capacidade estaria constitucionalmente autorizada, por ser uma medida com fundamento na igualdade.

Além disso, uma vez sendo instituída tal isenção (que pode também ser considerada uma imunidade) na prática, se está diante de um poderoso instrumento de política fiscal passível de aplicação e de acordo com o ordenamento jurídico vigente³⁴³.

Não se trata somente de fomento da igualdade, mas também de uma compatibilidade positiva, que promove os valores constitucionalmente previstos (igualdade), havendo uma conexão entre a finalidade que justifica a sua utilização.

Humberto Ávila ressalta que a referida medida de comparação “pode ser utilizada mesmo que preliminarmente vedada pela Constituição; mas, nesse caso, apenas e tão-somente

a) 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), quando a alíquota aplicável for 17%; b) 58,333% (cinquenta e oito inteiros e trezentos e trinta e três milésimos por cento), quando a alíquota aplicável for 12%. c) 38,888% (trinta e oito inteiros e oitocentos e oitenta e oito milésimos por cento), quando a alíquota aplicável for 18%. Disponível em < <http://www.lefisc.com.br/regulamentos/ricmsRS/principal.htm>>, acesso em 10/01/2019.

³⁴¹ RIO DE JANEIRO. Lei 3188/99 do estado do Rio de Janeiro. Disponível em < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=8690880693733780&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC333204&_adf.ctrl-state=9lbynd619_9>, acesso em 10/01/2019.

³⁴² RIO DE JANEIRO. Decreto 46.523/2018 do estado do Rio de Janeiro. Disponível em < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/tributaria/decretos/2018/DECRETO%20N%C2%BA%2046523%20DE%2011%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202018.htm>, acesso em 10/01/2019.

³⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 45: “Se dois sujeitos são comparados para obter um benefício fiscal concedido como estímulo ao desenvolvimento de pequenas empresas, o seu porte pode ser relevante, e o produto irrelevante”. Visto isso, a mesma lógica pode ser aplicada às pessoas físicas, ao se diferenciá-las pela capacidade econômica e não pelo tipo de produto por esta consumido, por exemplo.

se a sua utilização for uma decorrência accidental e secundária da promoção de outras finalidades constitucionalmente postas”³⁴⁴.

Assim, uma isenção do ICMS somente para a parcela da população que não tem o mínimo existencial vital assegurado está de acordo com os preceitos constitucionais, não sendo necessária uma reforma tributária, nem uma nova ordem constitucional para a instituição desta alteração legislativa, bastando uma alteração constitucional prevendo que a referida isenção é viável, conforme explicarei no último capítulo.

Diante de todo o exposto, entendo que as opções tributárias brasileiras devem ser revistas, em especial no que tange aos impostos sobre o consumo, a fim de que se possa não somente custear o Estado, mas também atingir os fins deste no sentido de justiça redistributiva, igualdade e respeito à capacidade contributiva, preservação da democracia e a paz social. Passo, assim, a expor as sugestões sobre o tema no próximo capítulo.

³⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 61.

5 PROPOSTAS PARA MINIMIZAR A REGRESSIVIDADE: UM NOVO ICMS PARA O BRASIL

Uma vez demonstradas as consequências da regressividade do ICMS, com o consequente aumento da desigualdade e desrespeito aos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, passo a questionar como seria possível reduzir este problema.

Analisarei as propostas de reforma tributária do Brasil, a fim de vislumbrar se alguma delas propõe medidas tributárias que focam na redução da regressividade através da pessoalização do ICMS, bem como as vantagens e desvantagens da imputação mais expressiva sobre a renda ou consumo.

Por fim, será apresentado sinteticamente o sistema canadense, que restitui a contribuintes carentes os impostos sobre o consumo, e, inspirada neste apresentarei medidas para reduzir a regressividade do ICMS através de uma nova sistemática devolutiva que poderá ser viabilizada sem que seja necessária uma ruptura com a ordem constitucional vigente, bastando uma reforma que compatibilize alguns dispositivos, através de Emenda Constitucional.

No que tange ao imposto de renda, a isenção do contribuinte mais carente já é legalmente prevista e se impõe através da faixa de isenção do imposto de renda. Já em relação à tributação indireta, em especial o ICMS, o primeiro ponto para reduzir o aumento da desigualdade causado pela imposição tributária para o contribuinte de fato que não tem capacidade contributiva é pensar como se pode estabelecer um critério onde somente este contribuinte, identificado como não detentor de nenhuma capacidade contributiva, pode ser dispensado do referido pagamento.

Acredito ser possível uma espécie de pessoalização do ICMS, através da qual se dispense do pagamento somente das pessoas que efetivamente não podem pagar, caso contrário o efeito da medida seria economicamente neutro, pois se a imunidade ou isenção sobre produtos de primeira necessidade for atrelada ao produto, esta beneficia a todos: quem não tem capacidade contributiva e também quem a tem, o que aumentaria ainda mais a regressividade sistêmica. Além disso, quem tem capacidade contributiva pode suportar mais o ônus tributário, logo deve pagar mais e não menos.

Assim, uma vez reconhecido que nosso atual modelo deve ser repensado, passo à análise, primeiramente, das propostas de reforma tributária até agora apresentadas, para, posteriormente, apresentar as alternativas que vislumbro.

5.1. Propostas De Reforma Tributária No Brasil

Passo então a apontar os projetos de reforma tributária até hoje propostos, objetivando verificar se algum deles se preocupou em implementar medidas que reduzam a regressividade do ICMS.

Como histórico de tentativas de reforma tributária anteriores, temos o Projeto de Emenda Constitucional nº 175, de 1995³⁴⁵, de autoria do poder executivo, que pretendia alterar significativamente o sistema tributário nacional, substituindo o IPI “por uma alíquota federal incidente sobre a mesma base do ICMS estadual, tendo assim um único imposto partilhado pela União, Estados e DF”, mas não obteve aprovação³⁴⁶.

Em 24 de novembro de 1999, o Congresso Nacional também apresentou um projeto de emenda para alteração do sistema tributário e “sustentava duas linhas de defesa da reforma tributária: diminuição da cumulatividade do sistema tributário e o fim da guerra fiscal”³⁴⁷. Porém o apoio do governo federal a este projeto sempre foi reduzido, e este também não foi aprovada.

Em 2008, foi proposto o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) nº 233³⁴⁸, cuja proposta de reforma tributária englobava basicamente a diminuição dos tributos que oneravam a produção, simplificação do sistema tributário e desoneração da folha de pagamento³⁴⁹.

Esta previa um IVA federal que pretendia unificar o PIS, COFINS e CIDE sobre as receitas das empresas e, no que tange à CSLL, estabelecia que esta seria incorporada ao

³⁴⁵ BRASIL. PEC 175/1995. Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33>>, acesso em 16/12/2018.

³⁴⁶ LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 617-630. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p., p. 622.

³⁴⁷ LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 617-630. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p., p. 623.

³⁴⁸ BRASIL. PEC 233/2008. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>, acesso em 16/12/2018.

³⁴⁹ LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 617-630. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p., p. 624.

imposto de renda. Sobre a desoneração da folha, previu a extinção do salário-educação, uma redução gradativa da alíquota de contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários³⁵⁰, bem como o aproveitamento do crédito do ICMS no caso de produtos exportados feito de forma imediata³⁵¹.

Esta PEC 233 não englobava nenhum dispositivo de redução da regressividade do sistema tributário brasileiro³⁵² e a reforma proposta tinha um impacto negativo para a seguridade social, face à redução da arrecadação³⁵³. Esta também não foi aprovada.

Atualmente, a proposta de Emenda Constitucional nº 293/2004, do Deputado Luiz Carlos Hauly (emendada pelo Dep. Mendes Thauni), está em tramitação e tem como ideia geral simplificar o sistema tributário.

A PEC 293 propõe a substituição de dez tributos (IPI, IOF, CSLL, PIS, PASEP, COFINS, Salário-Educação e Cide-Combustíveis, ICMS e ISS) por um imposto sobre o valor agregado de competência estadual - Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) – além de um imposto federal seletivo sobre bens e serviços específicos, com finalidade extrafiscal de sobretaxar produtos com externalidade negativas, como bebidas alcoólicas e cigarros.

O IBS proposto equivale ao um IVA, conforme modelos aplicados no exterior, ou seja, não-cumulativo e com alíquota única em todo o País.

Como pontos negativos da proposta, ressalto, em especial, a manutenção e agravamento da regressividade em razão da inexistência da escolha de alíquotas conforme a seletividade, bem como que a incidência do IBS, de modo monofásico, sobre telecomunicações, energia elétrica e combustíveis, que são bens e serviços utilizados em larga

³⁵⁰ VIEIRA, José Roberto. *Direitos Fundamentais e Reforma Tributária: Esse Obscuro e Ardiloso Objeto do Desejo*. José Roberto Vieira In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 351-382. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 368.

³⁵¹ LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 617-630. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 624 e 625.

³⁵² LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 617-630. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p., p. 626.

³⁵³ LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 617-630. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 625.

escala por praticamente todas as cadeias produtivas, acarretaria ao sistema mais regressividade³⁵⁴.

Em termos de equidade, o projeto de emenda constitucional 296/2004 propõe:

Art. 203. Parágrafo único. A União instituirá programa de renda mínima destinado a assegurar a subsistência das pessoas e das famílias, priorizando-se inicialmente as de baixa renda, podendo ser financiado e realizado por meio de convênio com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na forma da lei.

Mas em termos de medida de compensação direta da regressividade nada consta na proposta. Visto isso, caso esta seja aprovada, a importância do presente estudo fica ainda maior, em razão da imprescindibilidade de se adotar as medidas de devolução propostas no item 5.5, que tornarão o sistema mais justo e onerarão um pouco menos a classe mais pobre, que não tem capacidade contributiva.

Além da proposta supra, outras duas propostas de relevância são debatidas no Brasil³⁵⁵: a do Centro de Cidadania Fiscal e do IPEA.

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)³⁵⁶ difere da proposta do Dep. Hauly, pois contempla apenas a tributação sobre o consumo, não tratando de outros tributos, e propõe a unificação dos tributos indiretos PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS, que passariam a ser cobrados através de um imposto único chamado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que seria um imposto sobre o valor agregado nos moldes dos existentes na Europa, com alíquota única.

Propõe também um imposto seletivo a ser cobrado pela União para utilização extrafiscal, como desincentivar o consumo de bebida e cigarros; um período de 10 anos para adaptação; e que contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, com faturamento abaixo de certo limite teriam a inscrição no regime do IBS facultativa.

Cumprе ressaltar ainda que o Centro de Cidadania Fiscal, em sua nota técnica sobre a reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, apressar de prever a isenção

³⁵⁴ ANGELIS, Ângelo de; ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico. *Caminhos da reforma tributária no Brasil*. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caminhos-da-reforma-tributaria-no-brasil-25072018>>, acesso em 15/12/2018.

³⁵⁵ ANGELIS, Ângelo de; ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico. *Caminhos da reforma tributária no Brasil*. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caminhos-da-reforma-tributaria-no-brasil-25072018>>, acesso em 15/12/2018.

³⁵⁶ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*, p. i. Disponível em <<http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>> acesso em 15/12/2018

supra, não apontou a regressividade tributária como um problema do atual sistema tributário brasileiro, dizendo que os problemas atuais são:

reduz fortemente a produtividade, na medida em que as empresas se organizam de forma ineficiente para minimizar o custo tributário – que pode variar muito dependendo da forma como a produção está organizada; b. onera os investimentos e as exportações; c. por ser excessivamente complexo, eleva sobremaneira o custo burocrático de apuração e pagamento dos tributos, além de provocar um elevado grau de litígio; d. impede os consumidores de conhecerem o montante de tributos incidentes sobre os bens e serviços que adquirem no mercado³⁵⁷.

A terceira proposta de relevância é a apresentada pelo IPEA³⁵⁸, que tem como objetivo principal também propor uma reforma dos tributos sobre o consumo, e a faz de maneira escalonada, em três módulos, onde o PIS e COFINS seriam substituídos por um IVA-federal com ampla base e alíquotas únicas, o IPI e a CIDE-Combustíveis seriam substituídos por um imposto seletivo incidente sobre combustíveis, veículos e produtos com externalidades negativas (ex: cigarro, bebida alcoólica) e, em termos de substituição do ICMS e ISS, propõe um IVA-estadual, bem como um imposto sobre vendas a varejo (IVV), para, no terceiro módulo de implantação, harmonizar a arrecadação da contribuição do IVA-federal com o IVA-estadual, em termos similares ao que esta cobrança unificada é feita no Canadá.

Diante da análise das propostas supra, percebe-se que não estão previstas medidas de compensação direta da regressividade tributária, como acontece no Canadá, razão pela qual entendendo ser aplicável, inclusive à uma eventual reforma tributária a ser aprovada, a inclusão da proposta formulada no item 5.5 de devolução do ICMS (ou devolução de qualquer outro tributo sobre o consumo que vier a ser instituído pela reforma tributária).

Tendo em vista este contexto de reforma tributária, passo à análise das consequências das opções sobre as bases tributárias imponíveis, para possibilitar uma análise crítica das escolhas brasileiras.

³⁵⁷ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*, p. i. Disponível em < <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf> > acesso em 15/12/2018.

³⁵⁸ CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque; LOZARDO, Ernesto. *Uma Reforma Dual e Modular da Tributação sobre o Consumo no Brasil*. In: Reforma tributária: Ipea-OAB/DF. Org. SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em < http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33172&Itemid=433 >, acesso 15/12/2018.

5.2. Onerar mais o capital e a renda seria uma boa alternativa para o Brasil?

Um dos primeiros estudos em relação à percepção dos contribuintes sobre a carga tributária foi desenvolvido pelo alemão Gunter Schmolders³⁵⁹, o qual, através de uma pesquisa sobre o sentimento das pessoas em relação aos impostos, constatou que a resistência da população aos tributos que incidiam sobre a renda era muito maior do que os sobre o consumo. Isto porque o efeito econômico destes últimos praticamente não era percebido diretamente pelo contribuinte. Mesmo assim, por muitos anos a doutrina defendeu que o imposto incidente sobre a renda era a melhor escolha como base impositiva para promoção da justiça tributária.

Piketty ressalta que “a inovação mais importante do século XX em matéria fiscal foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda”³⁶⁰ e que este teve um importante papel na redução das desigualdades no século XX, mas reconhece que atualmente este tributo “está gravemente ameaçado pelas forças da concorrência fiscal entre os países”³⁶¹.

José Cassalta Nabais³⁶², ao tratar da evolução dos sistemas fiscais no século XX, diz que inicialmente se considerava que o progresso dos sistemas ocorreria no sentido de evoluir dos impostos indiretos (sobre o consumo) para os diretos, e que os impostos pessoais e progressivos ganhariam espaço, mas reconhece que este “quadro evolutivo foi posto em causa nos finais do século passado”³⁶³, quando as ideias de pessoalização e progressividade perderam força em razão dos contribuintes nômades.

³⁵⁹ SCHMÖLDERS, Günter. *Lo Irracional en la Hacienda Publica*. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGÉ, Jean. *Problemas de Psicologia Financeira*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965, p. 73-146. No original: *Das Irrationale in der Öffentlichen Finanzwirtschaft*, Reinberg: Rowohlt Verlag, 1960.

³⁶⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480.

³⁶¹ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480.

³⁶² NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 138.

³⁶³ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, Pág. 139.

Nabais³⁶⁴ ressalta que, no atual cenário vigente, a tributação dos rendimentos é suportada basicamente pelos trabalhadores, razão pela qual o imposto indireto sobre o consumo passou a ser um tributo renascido, entendido como a melhor opção para a incidência justa, devendo ser aplicado de forma proporcional e eficiente.

Esta mudança decorre do fato de que tivemos nos últimos anos uma mudança de cenário econômico muito estrutural, com o advento de novas tecnologias, algumas inclusive disruptivas, que mudaram as formas de fazer negócios, bem como a globalização da economia.

O mercado está mudando tanto que a previsão do Fórum Econômico Mundial, no relatório “Futuro do Trabalho”³⁶⁵, mostra que 65% das crianças de hoje, quando forem adultas, trabalharão com profissões que ainda não existem³⁶⁶.

Até meados do século passado, a economia digital era praticamente inimaginável na sociedade. No entanto, com a globalização da economia e o desenvolvimento da internet, a digitalização da economia e a transnacionalidade do capital imperaram e, com isso, os planejamentos tributários internacionais e o comércio transnacional passaram a ser uma realidade cotidiana da economia global.

Neste contexto, os modelos tributários, que há muitos anos eram aplicados, deixaram de ser eficazes, principalmente, quando se trata da tributação das empresas transnacionais, nas quais os lucros são muitas vezes tributados em países diversos de onde o valor do produto é gerado.

Além disso, com o advento da internet, as maiores empresas mundiais são as transnacionais de tecnologia e negócios *on line*, estando entre elas, por exemplo, Amazon, Facebook³⁶⁷ e outras, onde a elaboração e compra dos produtos e serviços por elas comercializados muitas vezes são realizados em países diferentes de onde a venda e prestação de serviço ocorrem.

³⁶⁴ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 138.

³⁶⁵ WORLD ECONOMIC FORUM. *The Future of Jobs Report 2018*. Disponível em < <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2018> >, acesso em 28/09/2018.

³⁶⁶ DALL MOLIN, Giordano. *Futuro do Trabalho: seu filho vai trabalhar em algo que ainda não existe*. Curitiba: Gazeta do Povo, 29/03/2017. Disponível em < <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/futuro-do-trabalho-seu-filho-vai-trabalhar-em-algo-que-ainda-nao-existe-dah6xcsvmzreekyezd4pww2ec/> >, acesso em 28/09/2018.

³⁶⁷ REVISTA FORTUNE. *Global 500*. Disponível em < <http://fortune.com/global500/> >, acesso em 30/08/2018.

É justamente em razão desta nova maneira de praticar o comércio e prestar serviços que surgem as dificuldades em termos de tributação, posto que muitas transações envolvem a territorialidade de mais de um país e as relações negociais tributáveis colidem com questões de soberania nacional. A grande dificuldade está em definir quem seria o ente tributante titular da receita, pois as pessoas muitas vezes residem em mais de um país e compram mercadorias a varejo e no atacado de empresas estrangeiras e transnacionais.

Neste contexto, seria necessário se desenvolver uma sistemática global de integração tributária, a fim de evitar a erosão da base tributária, mas esta ainda não existe e esbarra nos interesses econômicos dos Estados soberanos, o que faz com que os impostos incidentes sobre a renda sejam cada vez mais esvaziados.

Como a receita tributária é a principal fonte de receita da maioria dos países, esta integração tributária não é uma tarefa fácil, pois impacta diretamente nos orçamentos dos Estados e nenhum deles está disposto a reduzir sua arrecadação.

Ressalto, ainda, que, diante dessa modernidade líquida³⁶⁸, com uma mobilidade extrema do capital no mundo globalizado, sem uma atuação conjunta dos Estados soberanos, fica praticamente inviável se conseguir reduzir a erosão da base tributária, em especial porque diversos países subdesenvolvidos, com o objetivo de atrair capital, oferecem tributação bem reduzida e até nula: são estes os chamados paraísos fiscais.

Além disso, atualmente o imposto pessoal não é mais visto, por muitos autores, como a melhor forma de tributação³⁶⁹ por diversos motivos, estando entre eles a alta taxa de fraude ou evasão³⁷⁰ e a mobilidade do capital.

A variável da mobilidade do capital como dificultadora da imposição tributária é um problema antigo, tanto que em 1776 Adam Smith, ao tratar da vantagem de tributar a terra

³⁶⁸ ZYGMUNT, Bauman. *Modernidade líquida*. Tradução Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001, p. 138.

³⁶⁹ “Parece assistir razão, a Dani Rodrik quando este afirma que Estado-nação, democracia e globalização constituem um trio instável no século XXI, devendo um dos três ceder aos outros dois, pelo menos em parte. Daí a dificuldade de estabelecer a tributação dos mais ricos por decisões unilaterais do Estado nacional, em um ambiente de grande concorrência fiscal entre os Estados, o que acaba por fazer prevalecer propostas de abandono a tributação sobre a renda e a sua substituição pela taxa sobre o consumo, como no século XIX”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798.12>>, último acesso em 11/03/2018, 20:35, p. 29.

³⁷⁰ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, Pág. 151.

considerou esta uma boa base, pois era um “objeto que não pode ser removido, ao passo que a riqueza pode ser facilmente removida”³⁷¹.

Nabais reconhece a atual ineficácia dos impostos diretos como política fiscal efetiva face ao contexto de mobilidade do capital e contribuintes nômades nos seguintes termos:

...parece não restar outra alternativa que não seja a de os sujeitar ‘os contribuintes nômades’, ao menos, aos impostos indiretos, isto é, aos impostos sobre o consumo. Pois insistir no irrealizável e utópico melhor dos bens, que seria sujeitá-los devidamente aos impostos pessoais, acaba por, beneficiando-os ainda mais, pois nem sequer a impostos indiretos com um mínimo de peso ficam sujeitos.

Avy-Yonah³⁷² ressalta que nesta competição fiscal os países ricos trocaram sua carga fiscal sobre o capital móvel pela maior incidência sobre o consumo e renda do trabalho, os quais tem menos mobilidade.

No atual mundo globalizado, diante da situação relatada, muitos países passaram a fazer diversos esforços no sentido de tentar regular essa economia digital a fim de não perder tanto a sua receita tributária.

Um dos organismos mais atuantes neste sentido é a *Organization for Economic Cooperation and Development* (OCDE)³⁷³, formada por 36 (trinta e seis) países³⁷⁴, em sua maioria ricos, e objetiva viabilizar a cooperação econômica e o desenvolvimento. A OCDE usa informações consolidadas para ajudar os governantes a buscarem prosperidade e lutar contra a pobreza através de crescimento econômico e estabilidade financeira³⁷⁵.

Uma das medidas sugeridas por esta entidade é o chamado Projeto BEPS³⁷⁶ (Base Erosion and Profit Shifting), que pode ser traduzido como o projeto que intenta buscar sugestões para reduzir a erosão da base tributária e divisão de lucros³⁷⁷.

³⁷¹ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*, p. 1078. Volume 2. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1078.

³⁷² AVI-YONAH, Reuven. *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of The Welfare State*. Volume 113, Harvard Law Review, number 7, Maio/2000. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=articles>>, acesso em 27/11/2018.

³⁷³ O nome da entidade pode ser traduzido como Organização para cooperação econômica e desenvolvimento (tradução livre pela autora).

³⁷⁴ Para ver os países integrantes da OCDE: OCDE. *Members and Partners*. Disponível em <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>, acesso em 29/09/2018.

³⁷⁵ OCDE. *What We Do and How*. Disponível em <<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>>, acesso em 29/09/2018.

³⁷⁶ O nome do projeto pode ser traduzido como Erosão da base e divisão de lucros (tradução livre pela autora). OCDE. *Base Erosion and Profit Shifting*. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>, acesso em 29/09/2018.

No Brasil, o primeiro tratado para evitar a bitributação foi firmado em 1928. Atualmente, nosso país tem 33 tratados em vigor (hoje todos em renegociação), sendo os primeiros tratados brasileiros da época do regime militar, quando a entrada em vigor de um tratado acontecia mais rápido do que nos dias atuais. Após a Constituição de 1988, o ingresso de um tratado no ordenamento jurídico tem sido bastante demorado (de 5 a 8 anos).

Informações como esta exemplificam a dificuldade da regulação da tributação internacional, visto que se considerarmos que todos os tratados tem pelo menos dois países soberanos e que o processo legislativo de cada um deles deve ser respeitado, podemos dizer que dois países com legislações similares à brasileira demandariam o prazo aproximado de cinco anos para firmarem um tratado, o que é um período bastante longo se considerarmos a velocidade das mudanças econômicas atuais.

Além disso, benefícios concorrenciais oferecidos por Estados não são pautados por questões de justiça nem de ajuste de capacidade econômica, mas sim para atrair capitais para o seu território, a chamada concorrência fiscal internacional.

Cumprе ressaltar também que a globalização acarreta um *boom* na modernidade líquida, onde as relações são mais fluidas, voláteis e mutáveis³⁷⁸. Considerando-se que agentes econômicos são globais e os Estados são locais, a maneira mais viável de lidar com a universalidade dos agentes econômicos e territorialidade dos agentes fiscais seria através da cooperação internacional, ou seja, uma concorrência com cooperação entre os Estados, mas esta não é fácil de ser conseguida.

Uma vez traçado o atual cenário econômico global, com a concorrência fiscal internacional, esta se torna mais latente quando tratamos de imposição tributária sobre transações digitais. Digitalização da economia (economia intangível) significa, entre outros, que as tecnologias digitais estão incorporadas nas diversas atividades do dia-a-dia e, com isso, as pessoas não estão mais presas a um escritório físico e podem exercer sua atividade econômica de qualquer lugar.

Isso aumenta a possibilidade de escolha de onde as pessoas trabalham, ou seja, um consultor de negócios que mora metade no mês no Brasil e outra metade no Uruguai pode prestar consultoria *on line* para uma empresa americana, ou indiana, e esta transnacionalidade da prestação do serviço acarreta a depressão do imposto de renda, pois o Estado beneficiário

³⁷⁷ Tradução livre pela autora.

³⁷⁸ ZYGMUNT, Bauman. *Modernidade líquida*. Tradução Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001.

deste tributo é difícil de ser identificado e a fiscalização sobre esta renda percebida é muito difícil.

Duas questões em especial circundam o debate internacional sobre a tributação em uma economia transnacional, quais sejam:

Primeiramente, como e, em especial, onde tributar os lucros de companhias que funcionam em diversos países? Onde seria o local correto de tributação? É possível definir um local correto?

Outro grande problema em termos de economia digital é a questão do valor agregado, pois um determinado produto digital muitas vezes agrega valor em mais de um país. Então: qual o valor agregado em cada país? Como e onde incidir impostos sobre o valor agregado?

Neste contexto, as empresas transnacionais se valem de complexas estruturas tributárias internacionais que viabilizam a redução da sua carga tributária global.

Esta mudança na estrutura de comércio local e os diferentes regimes tributários dos países incentivam as grandes corporações a mudar sua estrutura contábil, a fim de pagar menos tributos³⁷⁹. Estas empresas optam por trocar seu domicílio tributário, tendo como principal motivação a mudança para países onde a carga tributária incidente sobre seus negócios, rendas e/ou lucros é menor.

Muitas vezes as operações principais da atividade fim destas se mantêm nos países onde elas auferem a maioria de sua receita, mas os lucros são remetidos para os chamados paraísos fiscais, quais sejam: países onde a carga tributária é menor. Estes planejamentos tributários podem ser enquadrados como os atualmente chamados planejamentos fiscais internacionais agressivos³⁸⁰.

Em vista disso, países perdem parte expressiva de sua arrecadação³⁸¹ em relação aos tributos locais, especialmente no que tange aos tributos incidentes sobre os lucros.

³⁷⁹ MENDOZA LOPES, Dóris Teresita. La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 2016, Vol.16, pp.525-548. Disponível em http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-46542016000100525&lng=en&nrm=iso&tlng=es, acesso em 29/09/2018.

³⁸⁰ Não serão tratados no presente artigo os limites de legalidade de um planejamentos tributário agressivo. Sobre o tema: XAVIER, Carolina Alexandra. *Planejamento fiscal agressivo: delimitação conceitual de uma nova realidade*. 2016. Disponível em < https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf >.

³⁸¹ XAVIER, Carolina Alexandra. *Planejamento fiscal agressivo: delimitação conceitual de uma nova realidade*. 2016. Disponível em: < https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf >.: “Intimamente relacionado com a moral, outro limite para o Planejamento Fiscal Abusivo seria o pagamento da justa quota-parte de impostos”.
Numa perspectiva de política fiscal, é importante para os Estados que os cidadãos contribuam para o seu financiamento através do pagamento de impostos. O pagamento equitativo destes impostos irá permitir a realização de despesas inerentes ao Estado, bem como a justa distribuição da carga fiscal, de forma dar “o

Cumpra salientar, ainda, que as companhias mais valiosas do mundo são as companhias transnacionais situadas em ambiente eletrônico, entre elas, Apple, Amazon, Alfabet, Microsoft³⁸². Ou seja, o impacto desta redução da carga tributária é bastante expressivo não só em razão da transnacionalidade, que se choca com a soberania de mais de um país quando da venda de produtos, mas também em razão de estas importantes pagadoras de impostos terem sua carga reduzida em razão dos planejamentos tributários internacionais agressivos.

Ainda contra a efetividade dos impostos sobre a renda, Lobo Torres afirma que a progressividade do imposto de renda desencadeia um aumento da elisão abusiva, nos seguintes termos:

Observou-se, sob a perspectiva econômica, que a progressividade, aplicada sobretudo ao imposto de renda, provocava o aumento dos casos de elisão abusiva, com a queda final de arrecadação e com a transferência de carga tributária para os assalariados, que não tinham possibilidade de elidir o tributo, o que transformava em exação injusta; por outro lado, a tecnologia moderna facilitava a transferência de recursos financeiros para os países que adotavam a progressividade salgada, o que levava também à queda de arrecadação³⁸³.

Em que pese alguns autores como Anthony B. Atkinson ainda defendam que a tributação justa seria amparada em uma estrutura tributária mais progressiva para o imposto de renda pessoal³⁸⁴ e a instituição de impostos sobre a riqueza e as rendas superiores³⁸⁵, entendendo serem estas bases imponíveis, atualmente, muito difíceis de serem mantidas sem erosão da sua base, em razão da mobilidade do capital e dos benefícios fiscais oferecidos pelos países que buscam se tornar mais economicamente atrativos para as empresas transnacionais, os quais desenvolveram uma espécie de “patriotismo econômico”³⁸⁶.

contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado”. p. 73.

³⁸² BAL, Aleksandra. *Towards Consensus or Chaos: Taxation of the Digital Economy at the Crossroads*. Palestra proferida no seminário New Trends in Common Law. Londres: IALS, 05/2018.

³⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado. Volume II, p. 315.

³⁸⁴ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade – O que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015, p. 236.

³⁸⁵ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade – O que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015, p. 288.

³⁸⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015. p. 311.

Saliento ainda que o imposto corporativo não está adaptado ao mundo globalizado da atualidade e precisa ser reinventado. A razão da falha do imposto corporativo está baseada na ficção da ideia de que pode incidir sobre os lucros recebidos por cada multinacional subsidiária por subsidiária e essa ficção não é mais aplicável, porque os grupos multinacionais são, na prática, livres para mover seus lucros para onde quiserem, o que normalmente faz com que eles os levem para onde são menos taxados.

Além disso, neste contexto de livre mobilidade do capital, mesmo os países desenvolvidos, em sua maioria, desistiram de tributar os lucros apropriados fora do seu território³⁸⁷, em especial porque esbarram em questões de soberania.

A consequência direta do uso de paraísos fiscais é a redução da efetiva taxa de imposto corporativo. A título de exemplificação, podemos usar o caso dos Estados Unidos, onde o efetivo imposto corporativo é baseado no lucro e, em que pese a taxa nominal do tributo sobre as rendas nos Estados Unidos tenha se mantido constante em 35% (trinta e cinco por cento), a taxa efetiva caiu de 30% (trinta por cento) nos anos 90 para praticamente 20% (vinte por cento) hoje em dia³⁸⁸.

Ressalto, no entanto, que nem toda essa redução da carga tributária efetiva foi motivada pela utilização somente de paraísos fiscais, pois aproximadamente 2/3 da redução efetiva dos impostos corporativos, desde 1998, pode ser atribuída ao aumento da utilização de planejamentos tributários com países de baixa tributação³⁸⁹, mas não sem tributação, como é o caso dos paraísos fiscais.

A falta de coordenação entre os sistemas tributários e autoridades fiscais dos Estados soberanos acaba viabilizando a não tributação ou, pelo menos, uma tributação bastante reduzida da renda³⁹⁰.

³⁸⁷ ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Translated by Teresa Lavender Fagan. (originally published as *La richesse cachée des nations: Enquête sur les paradis fiscaux*. Editions du Seuil et la République des Idées, 2013). University of Chicago, 2015, p. 102.

³⁸⁸ ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Translated by Teresa Lavender Fagan. (originally published as *La richesse cachée des nations: Enquête sur les paradis fiscaux*. Editions du Seuil et la République des Idées, 2013). University of Chicago, 2015, p. 107.

³⁸⁹ ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Translated by Teresa Lavender Fagan. (originally published as *La richesse cachée des nations: Enquête sur les paradis fiscaux*. Editions du Seuil et la République des Idées, 2013). University of Chicago, 2015, p. 107 e 108.

³⁹⁰ MENDOZA LOPES, Dóris Teresita. La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 2016, Vol.16, pp.525-548. Disponível em http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-46542016000100525&lng=en&nrm=iso&tlng=es, acesso em 29/09/2018.

Autores afirmam que é necessário um paradigma para divisão e partilhar a riqueza³⁹¹. Hoje já existem registros financeiros globais que permitem uma expressiva troca de informações³⁹², o que sinaliza um início de se viabilizar a incidência tributária controlada nas empresas transnacionais, se assim quiserem os Estados soberanos (como exemplo temos o Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA³⁹³ – que obriga empresas que negociam com os Estados Unidos a prestar informações financeiras).

Onofre Alves Batista Júnior muito bem explica a questão da mobilidade do capital, chamando-o de capital líquido³⁹⁴, dizendo que este não tem raízes, sendo possível, no mundo globalizado, a transferência do capital de um país para o outro em apenas um clique, o que gera uma enorme autonomia dos detentores do capital face às autoridades fiscais, restando, com isso, infrutíferas as tentativas de tributação deste, em razão dos planejamentos tributários internacionais.

Neste contexto, os países desenvolvidos tendem a transferir a carga tributária dos rendimentos do capital para o trabalho, que é mais sólido. Da mesma forma, a incidência de tributação sobre o consumo ressurgiu, em especial em países subdesenvolvidos³⁹⁵, como uma “fênix renascida”, visto que somente tributos com estas bases conseguem incidir sem o impacto da mobilidade do capital³⁹⁶. “Aumenta-se a arrecadação dos impostos incidentes sobre o consumo (indiretos), sustentando-se inaplicável a capacidade contributiva, nesse caso, por serem impostos cuja natureza não é pessoal”³⁹⁷.

³⁹¹ FACCIO, Tomaso. *How to solve a problem like Digital Taxation*. Palestra proferida no seminário New Trends in Common Law. Londres: IALS, 05/2018.

³⁹² ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Traduzido por Teresa Lavender Fagan. (originalmente publicado como *La richesse cachée des nations: Enquête sur les paradis fiscaux*. Editions du Seuil et la République des Idées, 2013). University of Chicago, 2015, p. 115.

³⁹³ U.S. – IRS. *Foreign Account Tax Compliance Act*. Disponível em <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>>, acesso em 01/12/2018.

³⁹⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 303.

³⁹⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 307.

³⁹⁶ Além disso, Musgrave defende que “a ideia de que a melhor base tributária é o consumo e não a renda não é uma conclusão, mas um pressuposto. Isso porque, se a tributação justa cobra impostos dos retornos de investimentos, seria injusto não fazê-lo” (MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 136, nota 27 referindo Musgrave (1959), p. 161-3.

³⁹⁷ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 204.

Na linha evolutiva das opções fiscais, José Cassalta Nabais explica que os Estados não têm alternativa que não o suporte financeiro custeado pelos impostos³⁹⁸ e que desde 1988-1989 os impostos diretos deixaram de evoluir e começou uma inversão desta marcha, fazendo com que impostos indiretos passassem a ganhar novamente a simpatia do legislador³⁹⁹, ressaltando que “a tributação sobre o consumo se apresenta como uma das realidades com mais futuro nos sistemas fiscais”⁴⁰⁰ e complementa que:

...IVA, eis que, qual Fênix renascida, estão de novo ai em toda sua pujança. Daí que, em vez da sua abolição, hoje em dia se procure discipliná-los de modo a que os mesmos se revelem produtivos em termos da receita proporcionada e eficientes quanto aos eventuais objetivos de natureza extrafiscal a que se encontrem ou venham a estar adstritos”⁴⁰¹.

Murphy e Nagel⁴⁰² são contra a mudança da priorização do imposto de renda para o imposto de consumo, mas defendem que os impostos sejam mais utilizados para controlar as disparidades de riqueza e de consumo, se possível, defendendo a tributação das transferências de bens entre as gerações.

A pobreza é má sob todos os pontos de vista. A vida dos pobres é difícil, muitas vezes humilhante; as crianças nascidas em famílias pobres tem menos oportunidades e expectativas mais modestas. Como quer que se considere o assunto, um aumento dos recursos dos pobres sempre produzem um grande benefício para cada dólar gasto – um benefício maior do que um aumento comparável dos recursos dos que tem mais ou muito mais. É essa a justificativa mais simples e básica das ações redistributivas e é aceita em maior ou menor grau por um grande número de doutrinas contrárias ao libertarianismo⁴⁰³.

Assim, em que pese não exista um consenso se a melhor base tributável é o consumo, percebe-se um movimento no sentido de uma preferência dos Estados sobre esta base.

³⁹⁸ NABAIS, José Cassalta. *Estudos De Direito Fiscal: Por Um Estado Fiscal Suportável*. vol. III. Coimbra: Almedina, 2010, p. 120.

³⁹⁹ NABAIS, José Cassalta. *Estudos De Direito Fiscal: Por Um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 116.

⁴⁰⁰ NABAIS, José Cassalta. *Estudos De Direito Fiscal: Por Um Estado Fiscal Suportável*. vol. III. Coimbra: Almedina, 2010, p. 35.

⁴⁰¹ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 140.

⁴⁰² MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 175.

⁴⁰³ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 183.

Considerando-se, então, que em termos de efetividade de arrecadação o imposto sobre o consumo pode ser a melhor forma de tributar sem a evasão fiscal internacional, a forma de tributar esta base merece ser repensada, buscando-se alternativas para reduzir sua regressividade inerente, já que minimizar ou afastar a incidência deste tributo sobre todos se mostra inviável.

Além disso, quando se trata do imposto incidente sobre a renda no Brasil, embora este tenha alíquotas progressivas de acordo com a renda do contribuinte, sua sistemática acarreta também a regressividade da tributação em razão das faixas fixas e máximas de determinação de alíquota, uma vez que quanto maior o ganho do contribuinte, menos representativa é a alíquota final a ele aplicada.

Saliento ainda que, em comparação ao percentual de redução de desigualdades oriundo do imposto sobre a renda na América Latina, este reduz a desigualdade em somente “2%, em média, enquanto em 28 países da União Europeia este número corresponde a 12,5%”⁴⁰⁴, o que comprova a inefetividade dos impostos sobre a renda em países em desenvolvimento.

Diante da conclusão supra, no sentido de ser inevitável a tributação do consumo para a manutenção da arrecadação, faz-se necessário encontrar alternativas que visem atender melhor a capacidade contributiva e os objetivos do Estado Democrático Fiscal sem prejudicar a arrecadação estatal, o que passo a tratar nos próximos tópicos.

5.3. Vantagens da incidência de impostos sobre o consumo

Conforme explicitado anteriormente no item 5.2, especialistas em finanças preferiam a incidência do imposto sobre a renda até a década de 80⁴⁰⁵ e os modelos tributários internacionais se dividiam entre os dos países desenvolvidos, que tributavam mais a renda e o capital; e o dos países em desenvolvimento, onde a principal receita tributária é oriunda dos

⁴⁰⁴ HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo. *Impacto redistributivo das políticas fiscais na América Latina revisitado*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 422.

⁴⁰⁵ NEDER, Marcus Vinicius; PIMENTEL, Luciane Pimentel. *Impostos indiretos são necessariamente regressivos?* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 497-512. São Paulo: Quartier Latin, 2011. Pág. 497.

impostos sobre o consumo e os salários⁴⁰⁶. No entanto, face à mobilidade do capital, existe uma tendência de troca do peso da carga fiscal sobre o capital móvel pela maior cobrança sobre o consumo e a renda do trabalho, que são menos móveis⁴⁰⁷, conforme exposto no item anterior.

No atual contexto de reforma tributária no Brasil, muito se discute sobre as bases imponíveis, conforme explicitado no item 5.1. Se a proposição supra, de que a evasão fiscal decorrente da mobilidade do capital⁴⁰⁸ é realmente muito difícil de ser evitada, torna-se imprescindível a utilização dos tributos sobre o consumo para garantir a arrecadação do Estado a fim de que este cumpra os seus objetivos, razão pela qual se deve refletir sobre como amenizar o efeito regressivo inerente do referido tributo indireto.

Ocorre que os países com a economia em desenvolvimento têm dificuldade de implementar uma tributação eficiente sobre a renda do trabalho e do capital dos contribuintes que percebem maior renda. Em vista disso, atraem investimentos através da concessão de benefícios fiscais e isenções, redução de encargos sobre a poupança e investimentos e atenuando a progressividade do imposto sobre os rendimentos do trabalho, o que gera uma expressiva renúncia fiscal, acarretando a erosão da base tributária⁴⁰⁹. Em vista disso, os países

⁴⁰⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de... [et al.]. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coleho*. 1ª ed. São Paulo: FiscoSoft Editora, 2013, p. 417.

⁴⁰⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de... [et al.]. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coleho*. 1ª ed. São Paulo: FiscoSoft Editora, 2013, p. 418.

⁴⁰⁸ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 207: “O fenômeno da globalização, que vem engendrando a nível mundial uma liberdade de circulação dos capitais, acaba por limitar a soberania fiscal do Estados, que não podem, no contexto de uma economia aberta, instituir ou manter os impostos que entendem. Tem-se uma competitividade, uma concorrência entre sistemas fiscais, que leva os Estados a reduzir a tributação da empresas, assim como permitir utilizem instrumentos para reduzir a base de cálculo dos tributos. Assim, o Estado fiscal contemporâneo, além do expressivo volume das despesas, também presencia o estreitamento de suas bases, o que é causado pela intensificação da circulação de pessoas, produtos, serviços e capitais ao redor do mundo”.

⁴⁰⁹ NEDER, Marcus Vinicius; PIMENTEL, Luciane Pimentel. *Impostos indiretos são necessariamente regressivos?* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 497-512. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 498.

em desenvolvimento reestruturaram seus sistemas tributários para compensar esta perda de arrecadação com expressiva tributação sobre o consumo⁴¹⁰.

No Brasil, somente a seletividade do ICMS e de IPI e a concessão de determinadas isenções de tributos indiretos não se mostrou suficiente para neutralizar os efeitos regressivos⁴¹¹ dos tributos sobre o consumo, em que pese esta tributação de bens em função da essencialidade auxilie para amenizar o problema da justiça na tributação indireta⁴¹².

No que tange à economia global, o problema da transnacionalidade não deixa de existir, também, ao tratar dos impostos sobre o consumo. Quando se aborda a questão do valor agregado, se está tratando de imposto sobre o consumo muito comum em todo globo, onde o maior problema se encontra em identificar onde esse valor é criado, ou seja, qual seria o país competente para impor o tributo sobre aquele determinado valor acrescido no produto ou no serviço prestado.

Essa dificuldade fica bastante clara quando se analisa a prestação de serviços disponíveis e venda de produtos através da internet como, por exemplo, o caso da empresa Amazon, cuja atividade principal é a comercialização de livros pela internet.

Este exemplo foi discutido inclusive nos tribunais morais de *tax shaming*⁴¹³ promovidos pelo Reino Unido onde, no caso da Amazon, em que pese consumidores comprem livros no Reino Unido, estes são fornecidos por uma central de distribuição no exterior e os lucros são tributados em Luxemburgo. Com isso, o imposto sobre o valor agregado e sobre o lucro são recolhidos em outro país e não onde o livro foi de fato comprado, no caso, o Reino Unido.

Ocorre que os países que têm sua base arrecadatória reduzida diante dessas vendas internacionais tentam recuperar essa receita, a fim de evitar a erosão da base tributária,

⁴¹⁰ NEDER, Marcus Vinicius; PIMENTEL, Luciane Pimentel. *Impostos indiretos são necessariamente regressivos?* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 497-512. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 498.

⁴¹¹ NEDER, Marcus Vinicius; PIMENTEL, Luciane Pimentel. *Impostos indiretos são necessariamente regressivos?* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 497-512. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 498.

⁴¹² NEDER, Marcus Vinicius; PIMENTEL, Luciane Pimentel. *Impostos indiretos são necessariamente regressivos?* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 497-512. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 511.

⁴¹³ KRIEGER, Aline Frimm. *O Impacto do Tax Shaming nos Planejamentos Tributários Internacionais*. in: GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sergio André [org.]. *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 50.

surgindo, com isso, o problema da questão do valor agregado, pois, afinal, onde esse valor é agregado/criado? Onde é devido o tributo sobre este consumo? Onde a atividade econômica ocorre?

Estas são questões muito em voga na atual economia globalizada e para serem solucionadas será necessário um consenso entre os países soberanos. Trata-se da tributação na era digital aliando tributação com a criação de valor⁴¹⁴.

Cumprе ressaltar que o problema global tributário é tão grande que alguns autores como Tomas Piketty⁴¹⁵ chegam a propor um imposto mundial sobre o capital (imposto global) que, em que pese o próprio autor reconheça se tratar de uma sugestão com pouca aplicabilidade prática, serve como modelo econômico perfeito para inspirar as tributações e a maneira como os países devem se organizar, a fim de que não haja tão expressiva erosão da base tributária.

Em tentativa de solucionar esta questão, a OCDE propõe estudos que objetivam responder questionamentos sobre onde o valor é criado, qual a participação do usuário, qual o papel da informação e da automação, entre outros, mas apesar destas questões estarem sendo debatidas na atualidade, não existe uma resposta unânime para tais questionamentos.

O relatório de março de 2018 sobre a ação do BEPS concluiu que⁴¹⁶: não há consenso sobre qual a extensão de uma reforma necessária, que o nexo e as regras de alocação de lucro devem ser revistas, que medidas provisórias não são recomendadas e que deve haver um conceito baseado em solução em 2020.

As propostas da União Europeia para tributação digital, de março de 2018, são⁴¹⁷: uma reforma do imposto corporativo onde se taxaria presença digital e uma medida provisória de taxaço de 3% sobre as vendas *on line* de espaço de propaganda, intermediação de atividade e venda de informação gerada por informações fornecidas pelos usuários.

⁴¹⁴ KOUKOULIOTI, Vasiliki. *Taxation in a Digital Era: Aligning taxation with value creation*. Palestra proferida no seminário New Trends in Common Law. Londres: IALS, 05/2018.

⁴¹⁵ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*; tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 501.

⁴¹⁶ BAL, Aleksandra. *Towards Consensus or Chaos: Taxation of the Digital Economy at the Crossroads*. Palestra proferida no seminário New Trends in Common Law. Londres: IALS, 08/2018.

⁴¹⁷ BAL, Aleksandra. *Towards Consensus or Chaos: Taxation of the Digital Economy at the Crossroads*. Palestra proferida no seminário New Trends in Common Law. Londres: IALS, 08/2018.

Já Dimitri Jegorov (ministro das finanças da Estônia)⁴¹⁸ diz que os limites da economia digital vão além do BEPS e que é necessário estabelecer uma linha tênue entre *tax avoidance* e *outdated tax regulation*. Este trata da economia digital fazendo as seguintes sugestões:

O estabelecimento permanente pode continuar sendo o conceito central para a alocação global de direitos tributários
 As regras atuais de determinação de estabelecimento permanente podem levar ao desalinhamento entre a tributação do lucro e locais de criação de valor
 A exploração do processo de criação de valor feita pela OCDE é altamente apreciada pelos Estados-Membros da UE
 Uma nova aproximação global é necessária para revisar os conceitos de estabelecimento permanente, alocação de lucro e regras de preços de transferência
 A neutralidade preferida - ou seja, novas regras poderiam, na melhor das hipóteses, aplicar-se também à economia "antiga"
 A opção mais viável para o novo nexo parece ser o estabelecimento permanente virtual, com base nos fatores identificados no relatório BEPS Ação 1
 A alocação de lucros e preços de transferência devem ser levados em consideração
 Medidas de curto prazo possíveis, Mas não há medidas concretas escritas que são apoiadas por unanimidade, apenas um acordo para discutir e considerar
 O papel dos dados deve receber atenção, já que a economia baseada em dados está aumentando e distorções são possíveis se os dados forem desconsiderados, incluindo possíveis oportunidades de relatórios de plataformas para autoridades fiscais⁴¹⁹.

Conforme se depreende das sugestões supra, não existe um consenso sobre como a questão da erosão da base tributária será resolvida em termos de economia global, mas acredito que a discussão sobre o tema já é uma importante maneira de se começar a buscar soluções, o que hoje em dia já está ocorrendo e está desencadeando um movimento de retorno à maior incidência sobre o consumo.

Uma vez reconhecido que a tributação sobre o comércio será priorizada em muitos países, passo então à análise desta sob a perspectiva da injustiça da regressividade, que deve ser manejada para não onerar ainda mais a classe mais baixa.

A regressividade é muito prejudicial, em especial, para famílias de baixíssima renda, que não têm capacidade contributiva. Sob esta ótica, se considerarmos que a erosão da base tributável se dá em razão do comércio internacional e local de criação de valor agregado, entendo que estes problemas sejam atinentes somente a produtos que não se enquadram na classificação de produtos de primeiríssima necessidade (alimentos, higiene), razão pela qual fica menos difícil buscar medidas para reduzir a regressividade, pois a classe com menos

⁴¹⁸ JEGOROV, Dimitri. *Digital Economy and Tax Challenges*. Europa, 2017. <http://bruegel.org/wp-content/uploads/2018/01/Dimitri-Jegorov-presentation.pdf> >, acesso em 30/09/2018.

⁴¹⁹ JEGOROV, Dimitri. *Digital Economy and Tax Challenges*. Europa, 2017. <http://bruegel.org/wp-content/uploads/2018/01/Dimitri-Jegorov-presentation.pdf> >, acesso em 30/09/2018. Tradução livre da autora.

renda adquire basicamente produtos para a sua subsistência no mercado local e não produtos comercializados internacionalmente.

Muitos autores defendem a não tributação de produtos de primeira necessidade⁴²⁰, como por exemplo, energia elétrica, transporte coletivo, alimentos como pães, massas, entre outros.

Quando da análise de alternativas tributárias, o Prêmio Nobel de economia Joseph E. Stiglitz defende que é melhor baixar os impostos dos mais pobres do que aumentar os dos muito ricos, nos seguintes termos:

aumentar os impostos sobre os muito ricos reduz a despesa no máximo em cerca de 80 cm por dólar; baixar os impostos da classe mais baixa aumento da despesa em quase 100 cm por dose. Daí que tornar o sistema tributário mais progressivo não só reduz a desigualdade, como também estimula a economia⁴²¹.

Ou seja, a solução não deve ser no sentido de reduzir a carga tributária dos mais ricos para uma suposta aceleração econômica e sim baixar os impostos da classe mais baixa.

Além disso, Stiglitz⁴²² explica que o problema da arrecadação estatal não está na oferta de produtos e sim na procura, ou seja, para aumentar o movimento da economia é necessário aumentar as despesas das pessoas, o que corrobora com a tese de que a devolução do tributo para a imensa gama dos mais pobres no Brasil, além de reduzir a regressividade do sistema ainda incrementaria a renda e, conseqüentemente, o gasto desta camada da população, incentivando a economia.

Klaus Tipke⁴²³ reconhece que através da utilização da técnica do imposto sobre o volume de vendas fica difícil tutelar o mínimo existencial com base na capacidade contributiva e entende que desonerar determinadas “necessidades vitais do consumidor do imposto sobre o volume de vendas, porém, não existe” e defende que a melhor alternativa para a desoneração seria “realizada por meio de uma devolução”.

Acredito que a mera não taxação de produtos de primeira necessidade não resolverá a questão da regressividade do sistema, pois se tratam de artigos utilizados por toda a população, independente da sua capacidade contributiva, ou seja, o benefício não torna a

⁴²⁰ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 509.

⁴²¹ STIGLITZ, Joseph, *O Preço da Desigualdade*. Trad. Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014, p. 302.

⁴²² STIGLITZ, Joseph, *O Preço da Desigualdade*. Trad. Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014, p. 309.

⁴²³ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed, 2012, p. 31.

carga tributária mais justa, somente reduz a arrecadação e aumenta a desigualdade, visto que uma desoneração tributária que beneficia a todos tem efeito nulo em termos de justiça. Então para que se tenha o efeito esperado é necessário também pessoalizar o ICMS e desonerar somente os mais pobres, para que somente estes se beneficiem desta redução.

Explica-se: o pagamento de, por exemplo, ICMS incidente sobre a energia elétrica pode perfeitamente ser suportado pelas pessoas físicas e jurídicas que têm capacidade contributiva. O grande efeito devastador desta incidência sobre a renda familiar ocorre quando este mesmo tributo é recolhido pela classe mais pobre.

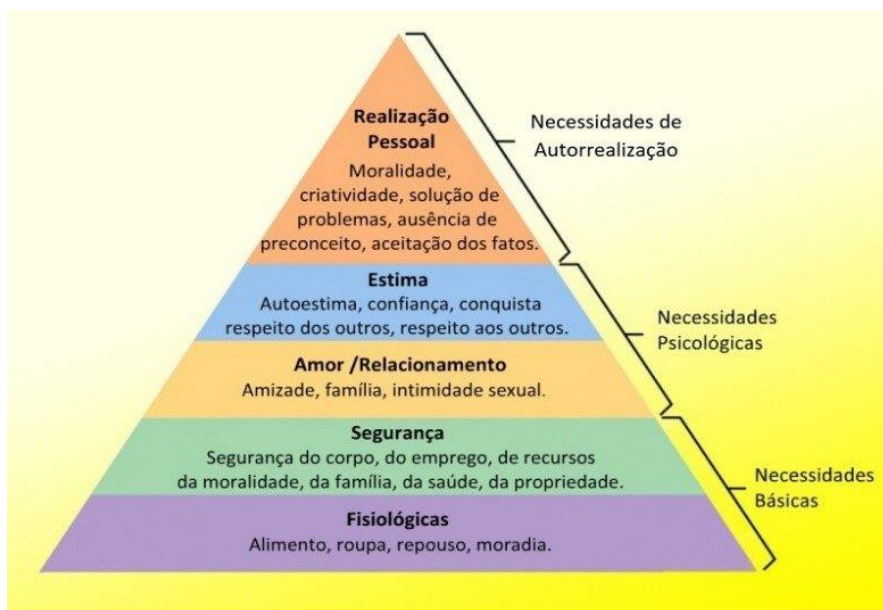
Isto porque esta parte da população gasta basicamente tudo o que ganha no consumo de artigos de primeira necessidade, como alimentação, vestuário, higiene e energia elétrica, objetivando atender ao mínimo existencial vital.

Antigos estudos de administração e psicologia já sintetizaram, através da conhecida pirâmide de Maslow⁴²⁴, a hierarquia das necessidades para a realização do ser humano. Esta demonstra que, em havendo poucos recursos, estes são gastos primeiramente para atender as necessidades fisiológicas do indivíduo, como alimento, moradia e roupas, os quais são adquiridos através do consumo, e outras necessidades só são objetivadas se sobrarem recursos para tanto.

Os estudos de Maslow categorizam as necessidades humanas conforme sua ordem prioridade, as quais são demonstradas pela pirâmide apresentada na Figura 16, considerando a base como o mais essencial e o topo o menos.

Figura 16 - Pirâmide de Maslow sobre as hierarquias da vida e necessidades.

⁴²⁴ MASLOW, Abraham H. *Motivation and Personality*. Harper & Row, Editoriais. 2ª ed. Tradução CRA-RJ. Disponível em: < http://www.cra-rj.adm.br/publicacoes/textos_classicos/Motivation_and_Personality_Traduzido/#/1/ >.



Fonte: MASLOW⁴²⁵.

Assim, uma família de classe pobre irá gastar todos os seus recursos para atender suas necessidades básicas, como alimentação, roupas e moradia (onde ocorre o gasto com luz elétrica) e, uma vez que incidem impostos sobre o consumo de muitos destes produtos, esta família carente passa a ser uma contribuinte de impostos, apesar de não ter nenhuma capacidade contributiva para tanto.

Ressalto que os produtos essenciais de vestuário e de higiene não têm praticamente nenhum benefício fiscal e os produtos da cesta básica, quando vendidos no varejo, na maioria dos estados brasileiros são tributados a uma alíquota reduzida de 7%, conforme explicitado no item 4.3⁴²⁶.

Ocorre que a mera isenção destes produtos, como se trata de artigos de primeira necessidade, utilizados por toda a população, beneficiaria a todos e não somente o consumidor que não tem capacidade contributiva, gerando efeito reduzido, conforme exposto supra.

Reconhecendo-se que o sistema tributário deve ser analisado como um todo⁴²⁷ e que necessita obter receita para custear o Estado, logo isentar estes produtos não seria a melhor

⁴²⁵ BARBOSA, Fernanda. Necessidades Humanas Básicas na Enfermagem: Maslow e Wanda Horta. Disponível em <<https://saude.grancursosonline.com.br/necessidades-humanas-basicas-na-enfermagem-maslow-e-wanda-horta/>>, acesso em 06/01/2019.

⁴²⁶ A tributação dos produtos de cesta básica no estado do Rio de Janeiro passou a ser cobrada sob a alíquota de 7% a partir de 01/01/2019. No Rio Grande do Sul a cesta básica não é isenta, sendo sempre tributada em 7%, conforme demonstrado no item 4.3.

⁴²⁷ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 130: Os autores defendem que “o esquema tributário

alternativa, mas sim fazer uma espécie de devolução ou de crédito de ICMS somente para as famílias mais pobres, podendo inclusive fazer alguma espécie de vínculo de beneficiários destes valores com as pessoas que recebem o Bolsa-Família (tratarei desta proposição mais especificamente no item 5.5).

Corroborando com este entendimento, Murphy e Nagel defendem que uma isenção pessoal associada a alguma forma de imposto de renda negativo ou mesmo a uma renda mínima universal viabiliza a progressividade dos impostos líquidos e “parece estar claramente indicado como parte de qualquer sistema justo”⁴²⁸.

Passo a explicar este entendimento não somente com base em argumentos legais, mas também com base em teorias econômicas.

Uma eventual isenção total sobre os alimentos, por exemplo, faz com que a regressividade seja mantida, pois esta beneficia não somente as classes mais pobres e sim a todos, mantendo-se a sistemática atual e ainda gerando um problema de redução de receita pública, logo se afasta desde já esta alternativa como medida efetiva de promoção de justiça sistêmica.

A referida mudança de devolução deste tributo para as classes mais pobres só tem sentido se ela impactar diretamente na renda destas famílias em específico. Estudos econômicos explicam o que quero dizer: a lei de Engel⁴²⁹ representa o padrão de consumo pelo gráfico apresentado na Figura 17. Cumpre ressaltar que economistas reconhecem que a Lei de Engel é aplicável em especial para padrões de consumo de famílias com renda baixa, visto que após determinados ganhos os padrões de consumo se alteram, mas este tema não será aprofundado no presente trabalho.

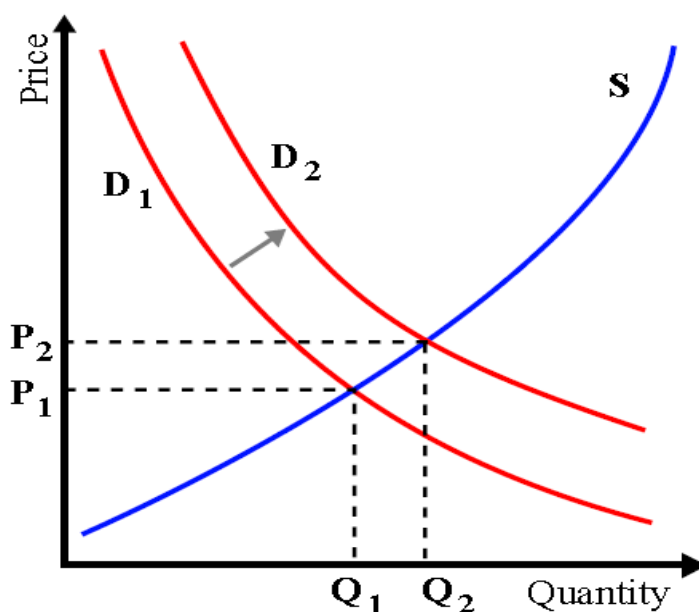
Em uma explicação básica, esta lei explica a elasticidade da curva de oferta e demanda. Em economia, estas são demonstradas pelas linhas curvas da Figura 17 e o gráfico significa que quanto maior for a oferta (S), menor será a demanda (D) e vice-versa. O gráfico que representa a lei econômica de Engel é o seguinte:

Figura 17 - Curva de Engel

justo é aquele que se insere num conjunto de instituições econômicas que, em sua totalidade, produzem resultados sociais eficientes e justos”. Os autores não defendem a existência de uma base correta em detrimento da outra, mas ressaltam que o sistema tributário deve ser o menos oneroso possível e proporcionar a justiça social.

⁴²⁸ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 254.

⁴²⁹ NUNES, Paulo. Lei de Engel. Publicado em 03/02/2016. Disponível em <<http://knoow.net/cienceconempr/economia/lei-de-engel/>>, acesso em 31/07/2018.



Fonte: ENGEL⁴³⁰.

A Lei de Engel fala da elasticidade da oferta e demanda e descreve o comportamento dos consumidores em relação a um bem ou serviço de acordo com o rendimento familiar, demonstrando que o gasto familiar varia de acordo com o rendimento do consumidor (curva D que representa a demanda). A principal constatação dos estudos de Engel foi de que quanto mais pobre é uma família, maior a parcela do orçamento gasta em alimentação e menor é o dispêndio desta com saúde, habitação, lazer, cultura e outros.

Não se trata de um modelo perfeito, até porque existe a questão de produtos mais elásticos, inelásticos, economia imperfeita, mas a conclusão deste economista sobre o padrão de consumo com alimentação para famílias mais pobres é importante para embasar o presente estudo.

Assim, uma vez que inclusive estudos econômicos, de administração e de psicologia econômica há muito já comprovaram que famílias mais pobres gastam a maioria ou até a integralidade da sua renda em produtos de primeira necessidade, para atendimento de necessidades fisiológicas, resta demonstrado que estas famílias que têm todo o seu rendimento gasto em produtos tributados, mesmo que indiretamente⁴³¹, poderiam fazer jus a uma

⁴³⁰ Curva de Engel. Imagem disponibilizada pelo website Wikipédia. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Curva_de_Engel>, acesso em 31/07/2018.

⁴³¹ A isenção dos produtos de cesta básica em alguns estados é aplicável somente para a venda a consumidor final, mas o ICMS em cadeia da venda no atacado está com o custo incluído no produto.

devolução de ICMS, a fim de reduzir esta regressividade e viabilizar, através desta devolução, o respeito ao mínimo existencial vital.

Neste contexto, entendo que uma alternativa a ser utilizada pela legislação brasileira seria uma devolução inspirada no modelo canadense de devolução de impostos sobre o consumo, a ser apresentado no 5.5, mas adaptado à realidade brasileira. Para viabilizar esta reflexão, passo a explicar sinteticamente o modelo de devolução de impostos sobre o consumo no Canadá.

5.4. O modelo canadense de devolução de impostos sobre o consumo

O Canadá é um sistema federativo composto pelo Estado Central, que seria a nossa União, e as províncias (que equivaleria aos nossos estados e distrito federal), ou seja, o Canadá tem uma estrutura coordenada de imposição sobre o consumo em dois níveis (Federal e Estadual)⁴³².

O sistema canadense não é simples e é composto por quatro impostos incidentes sobre o consumo, sendo um federal e três estaduais.

Os impostos sobre o consumo federal básico sobre bens e serviços é chamado Imposto sobre Bens e Serviços (*Goods and Service Tax - GST*). Já na esfera estadual são cobrados três impostos sobre o consumo: o chamado de Imposto sobre Vendas Harmonizada (HST), criado em 1997 para três pequenas províncias orientais; o IVA provincial único, introduzido em 1991 na província de Quebec (QST); e o imposto de vendas provincial (RST) que passou a ser cobrado em abril de 2010 nas províncias que ainda não tinham impostos estaduais sobre o consumo⁴³³.

Em ambas as esferas, tanto federal como estadual, as alíquotas dos impostos sobre consumo são uniformes.

Em consequência destas alíquotas fixas, sem a seletividade conforme a essencialidade, o Canadá identificou que seu imposto cobrado sobre o consumo onerava sobremaneira a população mais carente, então desenvolveu a sistemática de devolução deste tributo, cujos

⁴³² BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010), p. 580.

⁴³³ BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010), p. 520.

beneficiários são somente para os contribuintes que comprovarem falta de condições financeiras e a devolução é feita pra famílias que atendam a uma série de requisitos.

Ressalvo que esta sistemática de devolução se aplica somente ao imposto federal sobre o consumo (GST)⁴³⁴ e foi introduzida no sistema juntamente com a cobrança deste tributo, objetivando amenizar sua regressividade inerente.

Na prática, a instituição do GST não implicou em aumento líquido de impostos sobre vendas e, ao contrário do imposto que substituiu, resultou em um pequeno efeito cascata, com um impacto muito pequeno no resultado líquido redistributivo. No entanto, a alta visibilidade política do GST desencadeou o sentimento nos canadenses de que um "novo" imposto estava sendo instituído, posto que o imposto federal sobre vendas anterior não era visível⁴³⁵, então esta sistemática de devolução foi desenvolvida.

Ressalto que quando da implementação desta sistemática devolutiva, a doutrina achou que seria impossível, em termos de praticabilidade, que esta funcionasse, mas, para a surpresa de todos, esta é efetiva e funciona muito bem⁴³⁶.

O crédito GST é um pagamento trimestral não tributável que ajuda indivíduos e famílias com rendas baixas e modestas a compensar a totalidade ou parte do imposto sobre bens e serviços e o imposto sobre vendas harmonizado (GST e HST) que pagam⁴³⁷.

A sistemática do GST *credits* funciona da seguinte forma: são concedidos pelo governo créditos em dinheiro, a cada trimestre, para as famílias que atendem certos requisitos, como: estado civil, idade, número de filhos menores de 19 anos e renda total da família⁴³⁸.

Após os 19 anos o pedido é feito pelo próprio titular do reembolso, não sendo ele mais dependente⁴³⁹.

⁴³⁴ GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 561.

⁴³⁵ BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010), p. 529

⁴³⁶ BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010), p. 517.

⁴³⁷ CANADA. What is the GST/HST credit? Disponível em <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc4210/gst-hst-credit.html#P76_3738>, acesso em 14/12/2018.

⁴³⁸ GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 562.

A Receita Federal canadense calcula o crédito para o período de benefício de julho de um ano até junho do ano seguinte, com base no número de filhos, rendimento familiar e no rendimento líquido da família⁴⁴⁰. Como exemplo de valores, no ano fiscal de 2008, o crédito GST foi de 248 dólares canadenses (C\$)⁴⁴¹ para cada cônjuge e C\$ 130⁴⁴² para cada filho dependente.

O valor creditado não é atrelado ao consumo específico de produtos, mas sim ao perfil da família.

Apesar de o Canadá não ter um formulário de pedido conjunto, um dos cônjuges, no entanto, deve reivindicar crédito para ambos os cônjuges e filhos dependentes. O crédito é reduzido em 5% para as famílias com renda acima de C\$ 32.312,00⁴⁴³ e estes valores são ajustados anualmente⁴⁴⁴.

Além disso, algumas províncias fornecem créditos fiscais de vendas adicionais para suas próprias vendas, como na província de Ontário, por exemplo, onde um jovem de dezenove anos recebia, em 2008, um crédito de C\$ 348 (C\$ 248 referente ao GST do governo federal e C\$100 para o RST do governo provincial)⁴⁴⁵.

Ou seja, a restituição dos valores pagos é do GST federal, mas algumas províncias que optam por fazer a devolução também o fazem, mas não estão obrigadas e trata-se de uma decisão local. Tratarei neste trabalho somente do exemplo da devolução do GST federal.

Cumprе ressaltar que no Canadá as alíquotas do GST são de 5% e, se somadas com os impostos sobre o consumo das províncias, totalizam, aproximadamente, 15%, representando

⁴³⁹ CANADA. GST/HST credit - Application and Eligibility. Disponível em <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit/gst-hst-credit-application-eligibility.html#q1>>, acesso em 15/12/2018.

⁴⁴⁰ CANADA. GST/HST credit: calculation and payments. Disponível em <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit/gst-hst-credit-calculation-payments.html#q4>>, acesso em 14/12/2018.

⁴⁴¹ No ano de 2008 a cotação do dólar canadense ficou em torno de R\$ 1,70. Com isso, este valor seria o equivalente a R\$ 421,60. Fonte: CAMBIAR. *Conversor de moedas*. Disponível em <https://www.cambiar.com.br/cotacao-cambio/historico-do-dolar-canadense-valor-do-dolar-canadense-preco-do-dolar-canadense.html>, acesso em 06/01/2019.

⁴⁴² Valor equivalente a R\$ 221,00, em 2008.

⁴⁴³ Em 2008 este valor era equivalente a uma renda anual de R\$ 54.930,40.

⁴⁴⁴ BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010), p. 530.

⁴⁴⁵ BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010), p. 530.

uma pequena arrecadação, logo o efeito do valor devolvido acaba sendo pequeno também, representado apenas “1% do rendimento da família do beneficiário que o recebe”⁴⁴⁶.

Assim, o GST *credits* é um cálculo estimado de quanto representaria a regressividade do GST, e a devolução destes valores é feita em espécie. O valor devolvido não é feito com base nas notas fiscais e gastos específicos das famílias. Trata-se de um crédito estimado com base no poder de compra das famílias que atendem aos requisitos elencados supra e este crédito estimado não é fixo, ele reduz na medida em que a família tem maior renda.

Ressalto, ainda, que esta devolução não é um mero trabalho estatal, é preciso que o contribuinte a solicite, estando o pedido atrelado à declaração de imposto de renda e, para fazer jus ao benefício, o contribuinte deve atender ao requisito do envio da declaração de imposto de renda, sendo vinculante o cumprimento da obrigação acessória para o efetivo recebimento.

O Canadá também tem uma espécie de reembolso equiparado a um imposto de renda negativo, o que poderíamos comparar a uma espécie similar ao nosso bolsa-família. Então, tendo em vista a tradição canadense de fornecer reembolso e créditos de imposto de renda para aqueles cuja renda é muito baixa, que não proporciona o atendimento ao mínimo existencial vital, este país criou este outro crédito reembolsável além daquele do imposto de renda.

Assim, o "crédito GST" foi elaborado para fornecer a compensação suficiente para qualquer regressividade adicional do GST quando da instituição deste e tal medida foi instituída, em especial, para satisfação dos defensores da política social⁴⁴⁷.

Diante disso, este modelo pode inspirar o Brasil a implementar alguma sistemática redutora da regressividade através da devolução do ICMS, cujas ideias para tanto passo a expor.

5.5. Introdução e adaptação do modelo canadense na sistemática brasileira

⁴⁴⁶ GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 562.

⁴⁴⁷ BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010), p. 530.

No caso do Canadá, a sistemática de devolução do imposto federal sobre o consumo de bens e serviços (GST) foi criada para reduzir a regressividade da uniformidade de alíquotas do GST e dos impostos estaduais sobre o consumo⁴⁴⁸. Em que pese no Brasil as alíquotas não sejam uniformes e sim seletivas, entendo que mesmo assim a questão da regressividade não foi sanada, conforme exposto no capítulo 4.

Por isso, acredito que tal opção poderia inspirar o desenvolvimento de uma sistemática de devolução baseada no modelo canadense, desde que adaptada ao nosso sistema, ou seja, mantendo-se a atual seletividade de alíquotas e não-cumulatividade, mas devolvendo o valor do ICMS para os consumidores que não têm nenhuma ou com reduzida capacidade contributiva, quais sejam: as pessoas que fazem jus ao benefício do Bolsa-Família e as isentos de imposto de renda.

Tratarei de cada um destes beneficiários separadamente, mas a justificativa para ambos é a mesma: reduzir a regressividade sistêmica através da pessoalização do contribuinte de fato do ICMS.

Entendo que existe uma grande dificuldade de adaptação do modelo, a um, porque o Brasil tem alíquotas de ICMS muito maiores do que as do GST canadense, logo o impacto na arrecadação é maior. A dois, porque lá tanto a incidência quanto a devolução é federal, o que não esbarra no problema de repartição de receitas e competências. A três, pois, no caso no Canadá, a restituição do GST ameniza um pouco melhor a regressividade, tendo em vista que aquele país tem uma melhor política pública de gastos, de benefícios e assistência social pelo governo central e governos das províncias, se comparado com o Brasil.

No entanto, o que proponho sobre a utilização do modelo canadense como inspirador para o Brasil não seria a substituição da nossa seletividade⁴⁴⁹, mas sim a manutenção desta e também se desenvolver uma sistemática de devolução do ICMS, pessoalizando o ICMS.

⁴⁴⁸ Márcia Seabra de Godoi fala que, no seu entender, a mudança da atual sistemática de seletividade de alíquotas brasileiras para um GST *crédit*, como ocorre no Canadá, não seria a melhor alternativa porque alíquotas uniformes sobre o consumo aumentam ainda mais a concentração de renda, o que prejudica mais o contribuinte que tem menos dinheiro, mas eu não defendo a substituição da sistemática, mas sim uma instituição cumulativa. GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 561.

⁴⁴⁹ GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 568.

Esta devolução seria feita integralmente pelos estados, pois estes são os entes que cobram o tributo, logo compete a eles devolvê-lo. No entanto, a compensação financeira pode ser feita através de uma nova proposta de repartição de receita, como explicarei ao final.

Corroborando com a ideia de que é necessária a devolução de impostos para os consumidores da classe mais baixa, Nagel e Murphy dizem:

É desnecessário dizer que a isenção de impostos para uma faixa mínima de renda seria um dos elementos de um esquema institucional que visasse a garantir um mínimo social decente; mas o modo mais eficaz de melhorar a condição das pessoas que vivem abaixo da média da sociedade seria não somente a isenção, mas um aumento substancial da sua renda disponível⁴⁵⁰.

Para amenizar os efeitos da cobrança do ICMS das pessoas que não têm capacidade contributiva, acredito que uma alternativa seria pessoalizarmos o contribuinte de fato do ICMS através da devolução deste tributo, em um valor estimado, para as famílias cuja renda não atende aos critérios de mínimo existencial vital e também para as que têm renda muito baixa.

Nesta linha, diversos países já aplicam o chamado imposto de renda negativo, que “envolve a realização de pagamentos para pessoas abaixo do limite tributário, sendo esse pagamento afunilado conforme a pessoa vai se aproximando do limite”⁴⁵¹.

Além disso, no que tange ao fato de que as camadas mais pobres comprem no mercado informal, que não é tributado, acredito que esta variável não tem impacto no presente estudo, pois sobre estas transações não incidem impostos, o que representa uma espécie de isenção às avessas. Assim, entendo que, em termos de regressividade, a não tributação da informalidade tem efeito nulo.

Ressalvo, ainda, que a sugestão para a redução da regressividade tributária brasileira não exclui a necessidade de o governo ter também políticas fiscais redistributivas e redutoras da informalidade, mas não tratarei destes temas, a título de corte metodológico.

Por fim, saliento que a devolução do ICMS para os mais carentes é redutora dos efeitos da extrema desigualdade, a qual é injusta e inclusive perigosa para a paz social, pois é sabido que “revoluções ocorrem em sociedades que experienciaram períodos de crescimento econômico que eleva o padrão de vida e as expectativas da população seguido por um choque

⁴⁵⁰ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 250.

⁴⁵¹ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade – O que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015, p. 225.

interno ou externo que reduz o padrão de vida da maioria enquanto deixa os ricos inafetados”⁴⁵².

Visto isso, entendo se tratar de uma medida viável, já adotada em outro país, o qual conseguiu pessoalizar um pouco o imposto sobre o consumo e, com isso, viabilizar o respeito à capacidade contributiva sem impactar tão expressivamente na arrecadação estatal. Sugiro, então, que a devolução poderia ser implementada no Brasil de duas maneiras: a primeira através de devolução do ICMS para quem faz jus ao benefício do Bolsa-Família e a segunda para as pessoas que estão na faixa de isenção do imposto de renda.

Ambas as propostas tem como base a renda das famílias, mas elas se diferenciam um pouco. Passo a expor o que entendo que seria viável nestas duas sistemáticas.

5.5.1. Devolução de ICMS estimado para famílias que recebem o bolsa-família

A primeira proposta seria uma estimativa fixa de valores gastos com ICMS a serem devolvidos somente para as famílias que fazem jus ao benefício do Programa Bolsa-Família⁴⁵³ e, com isso, criar uma espécie de crédito de ICMS pessoal. Isso porque estas famílias, mesmo muitas vezes não tendo sequer o mínimo existencial vital, são contribuintes de fato deste imposto e arcam com este custo tributário reflexo sem ter nenhuma capacidade contributiva. Seria uma espécie de Bolsa-Família estadual.

Sobre a possibilidade de o Bolsa-Família⁴⁵⁴ federal ter caráter misto e não somente assistencial, mas também redutor da regressividade, Misabel Derzi defende que não só é desejável que isto ocorra como estaria plenamente de acordo com a Constituição, nos seguintes termos:

⁴⁵² AVI-YONAH, Reuven. *The Three Goals of Taxation*. 60 Tax Law Review 1. 2006-2007. (NYU), p. 17.

⁴⁵³ Neste sentido também defende Misabel Derzi, quando diz: “Raramente se atribuem os efeitos redutores da regressividade do sistema brasileiro ao benefício do bolsa-família, exatamente porque ele foi instituído em caráter assistencial. Mais raramente ainda, se estabelece uma relação entre guerra fiscal e bolsa-família. O artigo visa demonstrar tais conexões e efeitos, mas, sobretudo, defender a transformação do programa em tela em permanente restituição de tributos sobre o consumo, altamente regressivos, como o ...ICMS...”. DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014, p. 41.

⁴⁵⁴ Este programa foi instituído pela Lei 10836, de 09 de jan. de 2004. DOU. de 12.1.2004. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.836.htm>.

Deveria configurar ainda reparação parcial da alta regressividade do sistema tributário brasileiro e possibilitar devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica que, no entanto, suportam-lhes o ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias e dos serviços de alta necessidade que adquirem.

...

Caso o programa envolvesse a devolução de tributos suportados por quem não tem capacidade econômica para isso, seria convertido em *direito* à luz da Constituição da República, fundado no princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição), direito que nenhuma legislação poderia reduzir⁴⁵⁵.

Proponho que a restituição seja feita em valores fixos, o que se aproxima mais do modelo canadense, cuja devolução não é atrelada aos produtos consumidos e sim a uma estimativa de valor fixo, com base nos rendimentos, e, diante disso, estabelece o valor de devolução.

Acredito também que é mais viável e justo que a restituição seja paga pelos estados, mas estes devem usar o “cadastro único” já existente no Bolsa-Família para fins de identificação dos beneficiários e forma de pagamento. Ou seja, pagamento seria feito pelos estados, mas se utilizando da mesma tecnologia cadastral e sistêmica do referido programa⁴⁵⁶.

Proponho que seja feito desta forma, pois estas famílias muitas vezes vivem em situação de miséria extrema e não sabem sequer escrever, logo não conseguem prestar maiores informações para fazer jus ao benefício nem fazer declarações ou cumprir requisitos de obrigações acessórias.

Corroborando com este entendimento, Marciano Seabra de Godoi⁴⁵⁷ ressalva que uma das dificuldades da implementação da devolução do imposto sobre o consumo no Brasil, da mesma maneira como é feita no Canadá, seria a dependência desta restituição estar atrelada às informações econômicas prestadas pelas famílias ao fisco, quando da declaração de imposto de renda, posto que no Brasil a maioria das famílias sequer faz essa transmissão.

⁴⁵⁵ DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014, p. 41.

⁴⁵⁶ O pagamento do Bolsa-Família é feito diretamente no caixa de alguns bancos, onde o beneficiário pode sacar o valor através de um cartão que é fornecido pelo governo e, caso não tenha este cartão, o saque pode ser feito apresentando o número de cadastro no programa, chamado Número de Identificação Social (NIS) e o RG e CPF.

⁴⁵⁷ GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. 1 ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 569.

Concordo com a dificuldade apontada, mas entendo, no entanto, que no caso brasileiro as informações de imposto de renda que o Canadá utiliza como critério podem ser substituídas pelas informações constantes no cadastro do programa Bolsa-Família, através do qual podem ser rastreadas todas as famílias que atendem aos requisitos do benefício. Assim, esse pré-cadastro já existente dá praticabilidade e exequibilidade para a devolução do ICMS, pois o rastreamento das famílias com menor renda já foi feito pelo referido programa no Brasil.

Os critérios para estabelecer os beneficiários da restituição de ICMS podem ser os mesmo ditados pela Lei do Bolsa-Família, previstos no artigo 2º da Lei 10.836/2004. Atualmente, fazem jus ao benefício as famílias que têm renda mensal de até R\$ 85,00 por pessoa e, se a família tiver na sua composição crianças ou adolescentes de até 17 anos, o limite aumenta para R\$ 170 mensais.

Em termos de valores a serem pagos, também vislumbrando a praticabilidade, sugiro que estes sejam fixos e estabelecidos da seguinte forma:

Uma família com renda de R\$ 85,00 mensais por pessoa tem um custo com impostos indiretos de 42%, conforme demonstrado no quando do item 4.3 (Figura 12)⁴⁵⁸, onde de todos os tributos indiretos o ICMS representa 75%, conforme demonstrado no item 3.7.2 (figura 10)⁴⁵⁹. Com isso, pode-se chegar ao seguinte percentual de ICMS sobre a renda: $42\% \times 75\% = 31,5\%$.

Diante disso, proponho o seguinte cálculo: $R\$ 85,00 \times 31,5\% = 26,77$. Logo este seria o valor de ICMS a restituir por pessoa para cada família.

Trata-se de valor pequeno em termos de receita total, mas para famílias que se encontram na pobreza extrema este valor muitas vezes significa comer ou não.

Tanto é que o próprio Bolsa-Família federal paga somente R\$ 58,00 por pessoa⁴⁶⁰ quando a família está a condição de pobreza extrema e este valor já impacta sobremaneira na

⁴⁵⁸ Página 110.

⁴⁵⁹ Página 99.

⁴⁶⁰ Lei 10.836/2004: Art. 2º Constituem benefícios financeiros do Programa, observado o disposto em regulamento:

§ 1º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - família, a unidade nuclear, eventualmente ampliada por outros indivíduos que com ela possuam laços de parentesco ou de afinidade, que forme um grupo doméstico, vivendo sob o mesmo teto e que se mantém pela contribuição de seus membros;

III - renda familiar mensal, a soma dos rendimentos brutos auferidos mensalmente pela totalidade dos membros da família, excluindo-se os rendimentos concedidos por programas oficiais de transferência de renda, nos termos do regulamento.

§ 2º O valor do benefício básico será de R\$ 58,00 (cinquenta e oito reais) por mês, concedido a famílias com renda familiar mensal per capita de até R\$ 60,00 (sessenta reais).

qualidade de vida destas, sendo que o custo total do referido programa representa somente 0,5% do PIB⁴⁶¹.

Ressalvo que, no Brasil, a restituição do ICMS, somente para estes casos, teria que ser desvinculada de qualquer obrigação acessória, pois as famílias mais carentes muitas vezes não sabem sequer ler, logo fica inviável exigir desta parcela da população, que está marginalizada da sociedade, que tenha uma conduta proativa para receber o referido creditamento, razão pela qual entendo que a praticabilidade da medida só acontece se for atrelada ao cadastro único do Programa Bolsa-Família federal, mas feita integralmente pelo governo estadual.

Neste sentido também é o entendimento de Misabel Derzi:

Como já realçamos, o Bolsa-Família é um programa assistencial para famílias que vivem na pobreza extrema. Não seria razoável delas se exigir a apresentação das notas fiscais de compra, por razões diversas: em primeiro lugar, porque, como registra a obra *“Vozes do Bolsa família”*, em muitos casos o grupo familiar sequer tem o hábito de fazer compras em razão da ausência de renda monetária mensal. Em segundo lugar, porque o programa se destina à superação da miséria aguda. Não obstante, o silêncio do Programa em torno da regressividade do sistema tributário deixa o legislador sem parâmetros com que graduar o benefício. Introduzir o argumento da regressividade tornaria cogente o limite mínimo do benefício, abaixo do qual nem mesmo cobrança proporcional entre ricos e pobres teremos⁴⁶².

Em que pese o impacto financeiro que a referida devolução teria nos cofres públicos não pôde ser mensurado, pois necessitaria de mais ampla pesquisa estatística, acredito que se limitarmos a possibilidade de devolução às famílias já classificadas como mais carentes, restringindo-se às famílias que são merecedoras do Bolsa-Família, poderíamos reduzir a regressividade tributária pelo menos para esta camada mais pobre da população, gerando um pequeno impacto na receita estadual.

§ 3º Serão concedidos a famílias com renda familiar mensal per capita de até R\$ 120,00 (cento e vinte reais), dependendo de sua composição

I - o benefício variável no valor de R\$ 18,00 (dezoito reais); e

II - o benefício variável, vinculado ao adolescente, no valor de R\$ 30,00 (trinta reais).

⁴⁶¹ HIRATA, Taís. *Bolsa Família é único gasto que chega aos pobres, aponta organização do comércio*. Folha de São Paulo, 1.mar.2018. Disponível em <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/03/bolsa-familia-e-unico-gasto-que-chega-aos-pobres-diz-economista-da-ocde.shtml>>, acesso em 05/01/2019.

⁴⁶² DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014, p. 62.

Além disso, programas redistributivos geram benefícios não só para quem os recebe, como também para a economia em geral, conforme esclarecem estudos econômicos⁴⁶³ nos seguintes termos:

Devido aos efeitos indiretos desse tipo de programa, que estimulam o consumo e a produção, aumentando a remuneração dos fatores, mesmo as classes que não recebem diretamente as transferências se beneficiam com ganho de renda, sendo esses efeitos indiretos maiores, monetariamente per capita, para as classes do topo da distribuição, que detêm maior participação nos rendimentos do trabalho e do capital e menor proporção da população.

Misabel Derzi diz que “raramente se atribuem os efeitos redutores da regressividade do sistema tributário brasileiro ao benefício do programa Bolsa Família”⁴⁶⁴, visto que este foi instituído com objetivo assistencial. No entanto a autora ressalta que o Programa pode ser misto (assistencial e redutor da regressividade), nos seguintes termos:

deveria configurar ainda reparação parcial da alta regressividade do sistema tributário brasileiro e possibilitar devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica que, no entanto, suportam-lhes o ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias e dos serviços de alta necessidade que adquirem⁴⁶⁵.

A Lei no 10.836, de 9 de janeiro de 2004 criou o Programa federal Bolsa Família, destinado às ações de transferência de renda com condicionalidades...

O programa é composto de um benefício básico, destinado a unidades familiares que se encontrem em situação de extrema pobreza, e de benefício variável, destinado àquelas unidades que, sendo de pobreza extrema, ainda tenham em sua composição gestantes ou adolescentes (conforme artigos 1o e 2o).

... O valor médio do benefício, no mês de abril de 2014, é de R\$ 149,46 mensais por família (pago preferencialmente à mulher), e alcança aquelas que possuem renda média por indivíduo inferior a R\$ 77,00 mensais, a depender do número de filhos e adolescentes ou gestantes (MDS, 2014).

A desvinculação do programa em relação à carga tributária suportada por essas mesmas famílias muito pobres beneficiadas é total, e a conformação legal do programa está voltada à superação da extrema pobreza. A classificação do programa é, pois, segundo a legislação de regência, de benefício assistencial.

Mencionam que, na maioria das famílias pesquisadas, “o Bolsa-Família representa o único rendimento monetário percebido e, em vários casos, constitui a primeira experiência regular de obtenção de rendimento. Antes disso, a vida se resumia à luta

⁴⁶³ CARDOSO, Débora F.; DOMINGUES, Edson P.; ROCHA, Gustavo. *Impactos Do Programa Bolsa Família Na Economia Brasileira*. Belo Horizonte: UFMG, 2019. Disponível em < https://diamantina.cedeplar.ufmg.br/portal/download/diamantina-2016/404-688-1-RV_2016_10_09_00_56_36_907.pdf > , acesso em 10/01/2019.

⁴⁶⁴ DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014, p. 41.

⁴⁶⁵ DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014, p. 42.

diária para obter comida, que poderia vir da caça, ou até mesmo da ajuda de familiares⁴⁶⁶.

Por fim, considerando-se que a arrecadação do ICMS é partilhada com os municípios, que recebem 25% do produto da arrecadação, sugiro que a restituição seja feita pelos estados, pois eles são os sujeitos ativos do tributo, mas que o custo financeiro da medida seja rateado com os municípios, na mesma proporção em que estes participam da repartição de receitas do ICMS.

Explico: o percentual a ser reduzido da repartição de receitas do ICMS com os municípios deve ser proporcional ao gasto com a devolução ora proposta, ou seja, quando os estados repassarem os valores do ICMS para os municípios, conforme constitucionalmente previsto, devem descontar 25% do custo que tiveram com a referida devolução. O fator a ser utilizado para essa redução, em desfavor de cada município, deve ser o mesmo percentual do repasse constitucional do ICMS do ano exatamente anterior, independentemente da quantidade de pessoas beneficiadas pela devolução no município. Assim, ter-se-ia um critério objetivo e razoável de distribuição do custo financeiro da medida proposta.

Além disso, para que esta ideia tenha força constitucional vinculante, a CF/88 deve ser alterada, mediante emenda constitucional, incluindo-se uma alínea “j” no inciso XII do §2º do art. 155 CF/88, dizendo:

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:

XII - cabe à lei complementar:

E aí poderia ser incluído:

“j” estabelecer os critérios para a devolução do ICMS suportado por famílias de capacidade contributiva nula ou reduzida.

Após esta emenda, uma lei complementar deverá regulamentar os critérios específicos de devolução, estabelecendo as pessoas beneficiárias, o fator de rateio entre estados e municípios e todas as regulamentações necessárias para a concessão do benefício.

No próximo modelo, amplio esta proposta para todas as famílias isentas de imposto de renda, conforme passo a expor.

⁴⁶⁶ DERZI, Misabel. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014, p. 49.

5.5.2 Devolução de ICMS atrelada à faixa de isenção do imposto de renda

A segunda proposta que faço é a devolução do ICMS para as famílias isentas de imposto de renda. No entanto, os critérios de concessão do benefício devem ser um pouco diferentes.

Cumprе salientar, inicialmente, que também para viabilizar a constitucionalidade desta deve ser instituída a mesma emenda constitucional sugerida supra (inclusão de uma alínea “j” no inciso XII do §2º do art. 155 CF/88 dizendo: “j” estabelecer os critérios para a devolução do ICMS suportado por famílias de capacidade contributiva nula ou reduzida).

No que tange à presente sugestão, entendo que se poderia ampliar a gama de beneficiários da proposta do item 5.5.1, para todas as pessoas isentas de imposto de renda, a fim de que o impacto sistêmico total de redução de regressividade seja majorado, pois este fica muito reduzido quando limitado somente às famílias beneficiárias do Bolsa-Família.

Tal proposta se justifica inclusive pelo fato de que estas pessoas já se encontram na faixa de isenção do imposto de renda, logo já estão amparadas por um reconhecimento legislativo, pela União, da intributabilidade do mínimo existencial.

Com isso, a gama de consumidores beneficiados fica muito maior e a devolução geraria, ai sim, uma pessoalização do ICMS com impacto expressivo na redução da regressividade do sistema tributário. No entanto, é necessário um cálculo estimativo diferente, que explicarei a seguir.

Mas como esta restituição seria feita?

Entendo que, no caso destas famílias, a devolução teria que ser feita através de uma estimativa do gasto que estas têm com ICMS com base na renda familiar.

Explico: como sugestão de valores, novamente me baseio nas tabelas apresentadas nos itens 3.7.2 e 4.3, ou seja, se uma família recebe uma renda total de R\$ 1.500,00 ela está no que se chama o segundo décil de renda, logo, conforme demonstrado no quadro do item 4.3 (Figura 12)⁴⁶⁷, seu custo com impostos indiretos é de 30%.

⁴⁶⁷ Página 111.

Se considerarmos que de todos os tributos indiretos o ICMS representa 75%, conforme demonstrado no item 3.7.2 (figura 10)⁴⁶⁸, pode-se chegar ao seguinte percentual de ICMS pago sobre a renda: $30\% \times 75\% = 22,5\%$. Ou seja, esta família gasta 22,5% da sua renda com ICMS.

É importante também considerar que estas famílias têm uma capacidade contributiva reduzida, mas não nula, logo a isenção deveria ser basicamente dos produtos essenciais, razão pela qual proponho utilizarmos como fator de redução do percentual de devolução a estimativa da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF)⁴⁶⁹, feita pelo IBGE, que estabelece que as despesas de consumo prioritário totalizam 82,41%⁴⁷⁰.

Ressalto que as famílias com capacidade contributiva reduzida não consomem a integralidade da sua renda em produtos essenciais e por isso se diferenciam das que vivem na extrema pobreza, as quais tem capacidade contributiva nula, pois consomem toda a sua renda em bens essenciais. Daí a necessidade de se fazer a proporcionalidade no caso das que têm capacidade reduzida e não nas outras

Com isso, dos 22,5% gastos com o ICMS, somente 82,41% seriam com produtos essenciais, o que faz com que se chegue à estimativa de 18,54% (22,5% multiplicado por 82,41%).

Diante disso, para uma família que ganha R\$ 1.500,00 mensais pode-se fazer o seguinte cálculo: $R\$ 1.500,00 \times 18,54\% = R\$ 278,10$. Logo este seria o valor de ICMS a restituir por pessoa.

Este critério faria com que a variável de a família ter mais ou menos membros fosse neutralizada, desde que as faixas considerem os membros da família dependentes como fatores de divisão da renda, da mesma forma que é feito no Canadá e também pelo programa Bolsa-Família.

⁴⁶⁸ Página 99.

⁴⁶⁹ IBGE. *Pesquisa de Orçamentos Familiares*. Brasília, 2004. Disponível em <<https://ww2.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/19052004pof2002html.shtm>>, acesso em 15/01/2019.

⁴⁷⁰ “O grupo de despesas que mais pesa no bolso da família brasileira é Habitação (29,26% da despesa total ou R\$ 520,22 mensais), que inclui aluguel, telefone, luz, gás, água, manutenção e móveis, entre outros itens. O segundo grupo de maior peso é Alimentação (R\$ 304,12 ou 17,10%), e o terceiro, Transporte (R\$ 270,16 ou 15,19%). Os três grupos fazem parte das chamadas Despesas de consumo que, entre o ENDEF de 1974-75 e a POF de 2002-03, aumentaram sua participação no total das despesas de 74,59% para 82,41%. Os outros grupos que compõem as despesas de consumo são Assistência à Saúde (5,35% da despesa total), Vestuário (4,68% do total), Educação (3,37%), Despesas diversas (2,30%), Recreação e cultura (1,97%), Higiene e cuidados pessoais (1,79%), Serviços pessoais (0,84%) e Fumo (0,57%)”. IBGE. *Pesquisa de Orçamentos Familiares*. Brasília, 2004. Disponível em <<https://ww2.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/19052004pof2002html.shtm>>, acesso em 15/01/2019.

Além disso, os percentuais devem reduzir à medida que a renda aumenta, zerando quando chegam na faixa tributável. Pode-se inclusive elaborar alguma espécie de tabela escalonada neste sentido.

Evidentemente, estes números são somente uma primeira ideia e para se chegar em valores mais aproximados seriam necessários estudos estatísticos empíricos para sabermos quanto de fato é gasto com produtos de primeira necessidade, mas entendo que o valor a ser restituído deve ser um valor fixo per capita.

No que tange aos prazos, sugiro que, em ambas as situações propostas, o pagamento seja feito trimestralmente, da mesma forma que no Canadá.

E como colocar isso em prática? Acredito que o ideal seria que a concessão do benefício fosse condicionada à entrega da declaração de imposto de renda comprovando que o rendimento é isento, bem como de um cadastramento pessoal feito pelo beneficiário que vincule esta declaração a um sistema estadual, pois esta espécie de pessoalização do ICMS só tem efeitos sistêmicos se elaborada com respeito à praticabilidade⁴⁷¹.

Entendo que, nestes casos, não estamos diante de famílias em níveis de miséria extrema, logo estas tem acesso à internet e conseguem fazer declarações. Assim, os beneficiários somente fariam jus à restituição se demonstrassem a renda da família e o número de pessoas que vivem com aquela renda, mediante a entrega da declaração de imposto de renda.

Em relação ao custeio da devolução, proponho que seja feito da mesma forma que explicitada no item 5.5.2, ou seja, os estados pagam o benefício, mas descontam 25% deste valor do repasse de ICMS feito para os municípios, utilizando como critério de rateio deste custo o percentual de receita do ICMS repassado a cada município no ano anterior e não a quantidade de pessoas beneficiadas no município.

5.5.3 A participação da União no custeio da devolução do ICMS

A proposta apresentada no trabalho objetiva reduzir a regressividade do sistema como um todo, melhorando a vida de grande parte da população, razão pela qual esta deve ser

⁴⁷¹ “O Princípio da Capacidade Contributiva em seus aspectos ‘abstrato-geral e ‘concreto-individual’ deve ser analisado em conjunto com o denominado *Princípio da Praticabilidade* (ou *Praticidade*), de modo que se proceda a uma adequada ponderação de bens jurídicos”. QUEIROZ. Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda*. 3ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p. 66.

custeado por todos os entes da federação, pois nossa estrutura constitucional prevê um federalismo cooperativo.

Digo isso, pois a União deve partilhar o custo deste benefício, o que daria inclusive mais viabilidade à proposta, tornando o procedimento de devolução de ICMS mais viável.

Acredito que o pagamento deve ser feito pelos estados, mas atrelado a isso deve ser revista a repartição de receitas entre os entes da federação. Isso porque a medida não tem como ser custeada integralmente pelos Estados, DF e Municípios, os quais já foram muito prejudicados quando da repartição de receitas constitucionalmente previstas, logo a União também deve participar deste pagamento.

A compensação de receita teria que ser inserida no sistema via emenda constitucional, alterando-se o inciso I e as alíneas ‘a’ e ‘b’ do art. 159 da CF/88, prevendo que a União faria o repasse da receita com imposto de renda em mais 3% para os estados e mais 1% para os municípios, via fundo de participação dos estados e municípios.

O artigo passaria a ter a seguinte redação:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 53% (cinquenta e três por cento), na seguinte forma:

a) vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e três inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

Após estas emendas, uma lei complementar deverá regulamentar os critérios específicos de devolução, nos termos propostos supra, pois por se tratar de benefício fiscal é necessária a promulgação de lei complementar.

Ressalto, por fim, que os modelos propostos são experimentais, a serem debatidos pelos poderes políticos. Reconheço que ambos têm dificuldade de aprovação em especial em razão da perda de arrecadação pela União, mas já ficou provado que esta já concentrou muito a arrecadação em termos de contribuições sociais, logo teria margem para este custeio.

Diante de todo exposto, acredito que se houver um esforço político e conscientização dos nossos governantes o benefício apresentado pode ser aprovado, melhorando a vida de milhões de famílias brasileiras e tornando o sistema mais justo.

5.6 Importância e viabilidade dos “transplantes tributários”

Quando nos inspiramos em soluções encontradas por outros países para resolver seus problemas fiscais e as adaptamos ao desenho dos tributos locais, criando novos mecanismos fiscais domésticos, estamos diante de “transplantes legais”⁴⁷².

Assim, a título de encerramento, ressalto a importância e viabilidade destes chamados “transplantes tributários”, pois foi através dele que o presente trabalho foi desenvolvido, tentando-se adaptar um modelo de sucesso utilizado pelo Canadá para a realidade brasileira.

O direito tributário comparado é relevante do ponto de vista metodológico, pois permite tomarmos de empréstimo experiências estrangeiras, filtrá-las e então adaptá-las para as realidades locais. Visto isso, busquei usar destas ferramentas do direito tributário comparado para melhor desenhar o sistema tributário local.

Isto posto, diante deste aspecto metodológico importante, espero que este trabalho possa, além de propor um novo modelo de ICMS, também despertar o interesse da comunidade jurídica tributária pelas experiências do direito tributário comparado, que é um novo campo de estudo.

⁴⁷² AVI-YONAH, R.; INBAR, G.; MARIAN, O.; MELLO, L. *Comparative Tax Law: Theory and Practice*. Michigan: University of Michigan Law School. Scholarship Repository, 2010, p. 183.

CONCLUSÃO

Os impostos incidentes sobre o consumo têm uma regressividade inerente, mas acredito que, nos dias de hoje, a cobrança sobre esta base imponible é a única alternativa viável para os países conseguirem manter sua fonte de custeio. Isto porque o imposto de renda entrou em crise a partir da década de 70/80 e a cobrança de tributos sobre o consumo passou a ser necessária para compensar a perda de receita oriunda da evasão fiscal e da erosão da base arrecadatória acarretada pela mobilidade do capital e pelos planejamentos tributários internacionais.

Com isso, a camada mais carente da população resta prejudicada, pois os tributos sobre o consumo são muito mais impactantes, em termos percentuais sobre a renda total, no orçamento de uma família com renda menor, pois estas consomem muitos produtos iguais aos adquiridos pelas famílias de classe mais alta, com maior capacidade contributiva, mas todas pagam o mesmo ICMS na condição de contribuintes de fato (consumidores).

No Brasil, o impacto da regressividade é ainda maior do que nos países desenvolvidos, pois insumos de primeira necessidade, como energia elétrica, são tributados com altas alíquotas de ICMS.

Uma vez que resta evidente a manutenção da incidência de impostos sobre o consumo, devemos atentar para o fato de que esta base imponible vem acompanhada da regressividade inerente e, com isso aumenta a desigualdade.

Isso porque o peso da tributação do ICMS impacta sobremaneira o orçamento das famílias mais pobres, desrespeitando a capacidade contributiva e o mínimo existencial vital, impondo maior carga contributiva para estas e tornando o sistema naturalmente mais regressivo, quanto maior for a ênfase no tributo sobre o consumo.

Objetivando a reflexão sobre o tema, apresentei o modelo canadense que, após identificar que seu imposto cobrado sobre o consumo onerava sobremaneira a população mais carente, desenvolveu uma sistemática de devolução deste para o consumidor que comprova a falta de condições financeiras para atendimento do mínimo existencial vital. Este país estabeleceu critérios específicos para eleger as famílias que tem menor renda e que fazem jus à devolução e faz esta restituição através do pagamento de um valor fixo per capita, com base na estimativa de gastos com tributos sobre o consumo que estas famílias teriam.

Uma vez apresentado o modelo Canadense, chamado GST *credits*, resta comprovada a possibilidade de se implementar tal medida, vez que esta já foi feita em outro país. Assim,

propus uma adaptação do modelo canadense para o Brasil, através de uma pessoalização do ICMS atrelando-o ao programa Bolsa-Família e também à faixa de isenção do imposto de renda.

Sob a perspectiva legal e da praticabilidade, mostrei que é possível a devolução do ICMS somente para as famílias que não têm o mínimo existencial vital, objetivando reduzir um pouco a regressividade sistêmica do ICMS sobre as famílias mais pobres.

Esta devolução deve ser feita em valores fixos per capita, da mesma forma como acontece no programa Bolsa-Família, para que as medidas propostas tenham praticabilidade. Propus estimar os gastos com ICMS tanto de famílias beneficiárias do referido programa como das isentas de imposto de renda e fazer a devolução per capita do custo tributário efetivo destas.

Cumpru atentar ao fato de que a respectiva devolução não implica no rompimento da ordem constitucional vigente, posto que o princípio da capacidade contributiva, além de estar previsto, é princípio implícito do texto constitucional, logo legitimador da devolução dos tributos pagos por quem não tem capacidade contributiva.

Ressalto que para viabilizar esta restituição sem prejudicar as receitas dos estados, o custo deste modelo deve ser arcado principalmente pela União, através de maior repasse de receitas para os estados e municípios, o que deve ser inserido no sistema através de aprovação de emenda constitucional que altere a repartição das receitas no imposto de renda, repassando mais 3% destas para os estados e mais 1% para os municípios.

As propostas de reforma tributária atualmente existentes no Brasil não tratam do manejo da regressividade do ICMS, razão pela qual concluo que estas devem ser revistas e que uma nova sistemática de devolução do ICMS para o Brasil é possível, em especial em termos de redução de regressividade, se utilizarmos a sistemática canadense de restituição, desde que a adaptando ao modelo brasileiro, tendo em vista que a utilização idêntica não é possível, pois lá as alíquotas são uniformes e a desigualdade muito menor.

Isto posto, concluo que a alternativa viável para a redução da regressividade do sistema tributário nacional, seria criar uma sistemática de devolução do ICMS pago pelos consumidores carentes, atrelando esta restituição aos critérios de elegibilidade de beneficiários do programa Bolsa-Família e à faixa de isenção de imposto de renda. Esta sugestão viabilizaria a medida e ampararia pelo menos a camada mais carente da população, que por muitas vezes não tem sequer o mínimo existencial vital para sobreviver, mas mesmo assim recolhe tributos em desacordo com o princípio da capacidade contributiva,

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria Discursiva do Direito*. Trad. Alexandre Trivisonno, CIDADE: Forense Universitária, 2014.

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação possível para uma Teoria da Tributação ótima*. In: PIRES, A.R.; BACHA, R.; VIEIRA, C.R. [coord.]. *Políticas Públicas e Tributação*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018

ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e injustiça social no Brasil*. Revista Espaço Acadêmico, nº 133, Junho/2012. ISSN nº 1519-6186. p. 72. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/06/Alves-H.N.-Tributacao-e-injustica-social-no-Brasil-2012.pdf>>, acesso em 10/01/2019.

ANGELIS, Ângelo de; ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico. *Caminhos da reforma tributária no Brasil*. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caminhos-da-reforma-tributaria-no-brasil-25072018>>, acesso em 15/12/2018.

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. *Impostômetro*. Disponível em <<https://impostometro.com.br/>>, acesso em 13/12/2018

ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade – O que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

AVI-YONAH, Reuven. *The Three Goals of Taxation*. 60 Tax Law Review 1. NYU: 2006-2007.

_____. *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of The Welfare State*. Volume 113, Harvard Law Review, number 7, Maio/2000. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=articles>>, acesso em 27/11/2018.

AVI-YONAH, R.; INBAR, G.; MARIAN, O.; MELLO, L. *Comparative Tax Law: Theory and Practice*. Michigan: University of Michigan Law School. Scholarship Repository, 2010, p. 182-185.

AZAVEDO, Paulo Vinicius Alves de. A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual sistema tributário nacional. In: FREITAS, Alexandre; RODRIGUES, Raphael Silva [coord.]. *Tributação Sobre o Consumo*. 2ª ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

BAL, Aleksandra. *Towards Consensus or Chaos: Taxation of the Digital Economy at the Crossroads*. Palestra proferida no seminário New Trends in Common Law. Londres: IALS, 05/2018.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 19ª Edição, revista e atualizada por Hugo de Brito Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARBOSA, Fernanda. *Necessidades Humanas Básicas na Enfermagem: Maslow e Wanda Horta*. Disponível em <<https://saude.grancursosonline.com.br/necessidades-humanas-basicas-na-enfermagem-maslow-e-wanda-horta/>>.

BARRETO, Paulo Aires. *Tributação sobre o consumo simplicidade e justiça tributária*. In:

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 529-546. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BARROSO, Luis Roberto. *A Efetividade das normas Constitucionais: por que não uma Constituição para valer?* In: *O novo direito constitucional brasileiro: contribuições para a construção teórica e prática da jurisdição constitucional no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva 2015.

_____. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015.

BBC News. *Entenda o escândalo de uso político de dados que derrubou valor do Facebook e o colocou na mira de autoridades*. Publicado em 20/03/2018. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/entenda-o-escandalo-de-uso-politico-de-dados-que-derrubou-valor-do-facebook-e-o-colocou-na-mira-de-autoridades.ghtml>>, acesso em 30/09/2018.

BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascoal. *Sales tax in Canada: The GST-HTS-QST-RST 'system'*. 63 Tax L. Rev. 517 (2010).

BORGES, José souto maior. *Reforma Tributária: Seus Modelos e Sua Crítica*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 383- 388. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5172/66. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>, acesso em 10/03/2018.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988. disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

_____. Constituição (1824). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>, acesso em 19/03/2018.

_____. Constituição (1891). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>, acesso em 19/02/2018.

_____. Constituição (1934). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>, acesso em 19/03/2018.

_____. Constituição (1937). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>, acesso em 20/03/2018.

_____. Constituição (1946). Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>, acesso em
20/03/2018.

_____. Constituição (1967). Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>, acesso em
20/03/2018.

_____. Constituição (1988). Emenda constitucional nº
01, de 17 de outubro de 1969. *Diário Oficial [da] União*. Brasília, DF, 20 out 1969.
Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>, acesso em 20/03/2018.

_____. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. *Diário Oficial [da] União*. Brasília, DF, 06 fev 1965. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>, acesso em 21/03/2018.

_____. Código Tributário Nacional. Lei 5172/66. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 jan. 1998. Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm >.

_____. Projeto de Emenda à Constituição nº 175/1995. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 jan. 1998. Disponível em
<<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33> >, acesso em
16/12/2018.

_____. Projeto de Emenda à Constituição nº 233/2008. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 jan. 1998. Disponível em <
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008 >, acesso em 16/12/2018.

_____. Projeto de Emenda à Constituição nº 293/2004. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 jan. 1998. Disponível em <
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1668324&filename=PEC+293/2004 >, acesso em 16/12/2018.

_____. Lei 10836, de 09 de jan de 2004. DOU. de 12.1.2004. Institui o programa Bolsa-Família. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2004/Lei/L10.836.htm>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE 608.872/MG. Rel. Min. Dias Toffoli, julg. 23.02.2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. AI 832140/CE. Rel. Min. Joaquim Barbosa, julg. 26.06.2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. ARE 721176/MG. Rel. Min. Luiz Fux, julg. 25.06.2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula 468.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula 591.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. RMS 33.355/PA. Rel. Min. Benedito Gonçalves, julg. 14.06.2011.

BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CAMBIAR. *Conversor de moedas*. Disponível em <https://www.cambiar.com.br/cotacao-cambio/historico-do-dolar-canadense-valor-do-dolar-canadense-preco-do-dolar-canadense.html>, acesso em 06/01/2019.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, C. A. A.; CAVALCANTE, D. L.; CALIENDO, P. *Leituras Clássicas de Direito Tributário*. Salvador: JusPodium, 2018.

CANADA. GST/HST credit - Application and Eligibility. Disponível em <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit/gst-hst-credit-application-eligibility.html#q1>>, acesso em 15/12/2018.

CANADA. What is the GST/HST credit? Disponível em <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc4210/gst-hst-credit.html#P76_3738>, acesso em 14/12/2018.

CANADA. GST/HST credit: calculation and payments. Disponível em <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit/gst-hst-credit-calculation-payments.html#q4>>, acesso em 14/12/2018.

CARDOSO, Débora F.; DOMINGUES, Edson P.; ROCHA, Gustavo. *Impactos do Programa Bolsa Família Na Economia Brasileira*. Belo Horizonte: UFMG, 2019. Disponível em <https://diamantina.cedeplar.ufmg.br/portal/download/diamantina-2016/404-688-1-RV_2016_10_09_00_56_36_907.pdf>>, acesso em 10/01/2019.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. ICMS. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo;

OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque; LOZARDO, Ernesto. *Uma Reforma Dual e Modular da Tributação sobre o Consumo no Brasil*. In: Reforma tributária: IPEA-OAB/DF. Org. SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. Rio de Janeiro : IPEA, OAB/DF, 2018. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33172&Itemid=433>, acesso 15/12/2018.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*. Pág. i. Disponível em <<http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>> acesso em 15/12/2018.

CHOI, Tsan-Ming; Lambert, James H. *Risk Analysis*, Aug 2017, Vol.37 (8), pp.1435-1442.

CLEVE, Clemerson Merlin. *A teoria Constitucional e Direito Alternativo*. In: Carlos Henrique de Carvalho Filho, *Uma vida dedicada ao Direito*.

COLÔMBIA. Corte Constitucional da Colômbia. Sentença n. C-777. Colômbia: 2003.

DALL MOLIN, Giordano. *Futuro do Trabalho: seu filho vai trabalhar em algo que ainda não existe*. Curitiba: Gazeta do Povo, 29/03/2017. Disponível em <<https://www.gazetadopovo.com.br/economia/futuro-do-trabalho-seu-filho-vai-trabalhar-em-algo-que-ainda-nao-existe-dah6xcsvmzreekyezd4pwwk2ec/>>, acesso em 28/09/2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva*. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

_____. *Guerra Fiscal, Bolsa-família e silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. In *Revista Jurídica da Presidência*. V. 16, n. 108. Brasília: 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de... [et al.]. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaías Coleho*. 1ª ed. São Paulo: FiscoSoft Editora, 2013.

ELLERY JUNIOR, Roberto; NASCIMENTO JÚNIOR, Antônio. *Análise do ICMS e a Questão Federativa*. In: *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos*. Org.: Adolfo Sachsida. Brasília : Ipea, 2017. Pág. 24. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7958/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20no%20Brasil_estudos_ideias%20e%20propostas.pdf> , acesso em 13/12/2018.

ENGEL, Curva de. Imagem disponibilizada pelo website Wikipédia. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Curva_de_Engel >, acesso em 31/07/2018.

FACCIO, Tomaso. *How to solve a problem like Digital Taxation*. Palestra proferida no seminário New Trends in Common Law. Londres: IALS, 05/2018.

FOLHA DE SÃO PAULO. *Imposto sobre consumo X Imposto sobre a renda*. Disponível em <<http://direito.folha.uol.com.br/blog/imposto-sobre-consumo-x-imposto-sobre-renda>>, acesso em 08/11/2018.

GENEBRA. *Les conventions de double imposition (CDI)* (Convenções de dupla imposição do governo de Genebra), disponível em <<https://www.ge.ch/imposition-source-prestations-prevoyance/conventions-double-imposition-cdi>>, acesso em 29/09/2018.

GRUPENMACHER, Betina Trieger. *Sistema tributário e reforma. Eficiência x direitos e garantias fundamentais* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e*

Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 81-96. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; LUKIC, Melina Rocha; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 545-575.

_____. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2011.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul. / ago. 2006. Disponível em: <http://bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119> >, acesso em 05/09/2018.

HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo. *Impacto redistributivo das políticas fiscais na América Latina revisitado*. In: José Roberto Afonso; LUKIC, Melina Rocha; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I.

HESSE, Konrad. *La Fuerza normativa de la Constitución*. In: *Escritos de Derecho Constitucion*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983

HIRATA, Taís. *Bolsa Família é único gasto que chega aos pobres, aponta organização do comércio*. Folha de São Paulo, 1.mar.2018. Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/03/bolsa-familia-e-unico-gasto-que-chega-aos-pobres-diz-economista-da-ocde.shtml> >, acesso em 05/01/2019.

IBGE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional - Relatório de Observação nº 1. Brasília, 2009. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5642 >, acesso em 11/12/2018.

IBELLI, Renato Carbonari. *ICMS: o peso-pesado dos impostos*. Disponível em <<http://www.fenacon.org.br/noticias/icms-o-peso-pesado-dos-impostos-1387/>>, acesso em 13/12/2018.

JEGOROV, Dimitri. *Digital Economy and Tax Challenges*. Europa, 2017. <http://bruegel.org/wp-content/uploads/2018/01/Dmitri-Jegorov-presentation.pdf> >, acesso em 30/09/2018.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: José Roberto Afonso; LUKIC, Melina Rocha; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. I ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I.

JOPPERT, Marcia. Observatório da Equidade. 02/12/2009. Disponível em <<http://redebrasileirademea.ning.com/profiles/blogs/observatorio-da-equidade>> , acesso em 11/12/2018.

KASPARK, Nick. Monday Map: State Sales Tax Rates. 18/04/2011. Disponível em <<https://files.taxfoundation.org/legacy/UserFiles/Image/maps/salestax.png> >, acesso em 08/12/2018.

KOUKOULIOTI, Vasiliki. *Taxation in a Digital Era: Aligning taxation with value creation*. Palestra proferida no seminário New Trends in Common Law. Londres: IALS, 05/2018.

KRIEGER, Aline Frimm. *O Impacto do Tax Shaming nos Planejamentos Tributários Internacionais*. in GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sergio André [org.]. *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. El principio de igualdad. In: AMATUCCI, Andrea (dir.) *Tratado de Derecho Tributário*, Tomo I, 2001, p. 221-239.

LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 617-630. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

LUKIC, Melina Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: Ideias, Interesses e Instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário*. 4ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Reforma tributária e desenvolvimento econômico*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 829-836. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade contributiva, igualdade e justiça*. In Revista Brasileira de Direito Constitucional, 2003.

MASLOW, Abraham H. *Motivation and Personality*. Harper & Row, Editoriais. 2ª ed. Tradução CRA-RJ. Disponível em: < http://www.cra-rj.adm.br/publicacoes/textos_classicos/Motivation_and_Personality_Traduzido/#/1/ >.

MENDOZA LOPES, Dóris Teresita. La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 2016, Vol.16, pp. 525-548. Disponível em <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-46542016000100525&lng=en&nrm=iso&tlng=es>, acesso em 29/09/2018.

MOLINA, Pedro M. H. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998.

MOSCHETTI, Francesco. *El Principio De La Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). Tratado de Derecho Tributario, 2001, v. I

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Cassalta. *Estudos De Direito Fiscal: Por Um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. *Estudos De Direito Fiscal: Por Um Estado Fiscal Suportável*. vol. III. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos*. 4ª Reimpr. Coimbra: Almedina, 2015.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998

_____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio;

NEDER, Marcus Vinicius; PIMENTEL, Luciane Pimentel. *Impostos indiretos são necessariamente regressivos?* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 497-512. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

NEDER, Vinícius. *52 milhões de brasileiros vivem abaixo da linha da pobreza*. Jornal Estado de São Paulo, 15/12/2017. Disponível em <
<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,um-em-cada-quatro-brasileiros-vive-abaixo-da-linha-da-pobreza,70002121064>> , acesso em 04/12/2018.

NEUMARK, Fritz. *Principio de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NUNES, Paulo. Lei de Engel. Publicado em 03/02/2016. Disponível em <
<http://knoow.net/cienceconempr/economia/lei-de-engel/>> , acesso em 31/07/2018.

OCDE. *Country Notes for Revenue Statistics in Latin America 2012*. Disponível em
<http://www.oecd.org/ctp/tax-global/RevenueStatsCountryNotes2012.htm> , acesso em 08/11/2018.

OCDE. *Revenue Statistics 2018 – Canada*. Disponível em <
<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-canada.pdf>> , acesso em 08/12/2018.

OCDE. *Revenue Statistics 2018 – United States*. Disponível em <
<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-united-states.pdf>> , acesso em 08/12/2018.

OCDE. Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990 – 2010. Disponível em
<http://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf> , acesso em 08/11/2018

OCDE. *Base Erosion and Profit Shifting*. Disponível em <
<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>> , acesso em 08 e 09/2018.

OCDE. *Members and Partners*. Disponível em <
<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>> , acesso em 29/09/2018.

OCDE. *What We Do and How*. Disponível em <<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>>, acesso em 29/09/2018.

O'NEIL, M.; ORR, S. *Taxation – Philosophical Perspectives*. United Kingdom, Oxford University Press: 2018.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PULIDO, Carlos Bernal. *O caráter fundamental dos direitos fundamentais*. Revista de Direito do Estado. Rio de Janeiro: Renovar, 2010

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda*. 3ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018.

RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. 6ª ed. Anotada e atual. Por Ovídio Rocha Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

REVISTA FORTUNE. *Global 500*. Disponível em < <http://fortune.com/global500/> >, acesso em 30/08/2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos – Teoria Geral e Espécies*. Niterói: Impetus, 2013. Unidade. I.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em : <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. 12 .

RIO DE JANEIRO. Decreto 46.523/2018 do estado do Rio de Janeiro. Disponível em < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/tributaria/decretos/2018/DECRETO%20N%C2%BA%2046523%20DE%2011%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202018.htm >, acesso em 10/01/2019.

RIO DE JANEIRO. Lei 3188/99 do estado do Rio de Janeiro. Disponível em < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=8690880693733780&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC333204&_adf.ctrl-state=9lbynd619_9 >, acesso em 10/01/2019.

RIO GRANDE DO SUL. *Regulamento do ICMS*. Decreto nº 37.699, de 26 de Agosto de 1997. Disponível em < <http://www.lefisc.com.br/regulamentos/ricmsRS/principal.htm> > , acesso em 10/01/2019.

ROCHA, Sérgio André. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

_____. *O Tratado Multilateral de implementação do projeto BEPS: perspectiva europeia, polonesa e brasileira*. Palestra proferida na mesa de debate Internacional: Temas Atuais de Direito Financeiro e Tributário. Belo Horizonte: PUCMG, 08/2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. *Direitos Fundamentais e Justiça*, n.º 1 – Out/Dez 2007, p. 171-213.

SARMENTO, Daniel. *O Mínimo Existencial*. In: Revista de Direito da Cidade vol. 08, nº 4. ISSN 2317-7721 DOI: 0.12957/rdc.2016.26034 , p. 1644- 1689 1644 Disponível em < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/viewFile/26034/19156> > .

SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge University Press: New York (USA), 2007.

SCHMÖLDERS, Günter. *Lo Irracional en la Hacienda Publica*. In: SCHMÖLDERS, Günter; DUBERGÉ, Jean. *Problemas de Psicologia Financeira*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965. No original: *Das Irrationale in der Öffentlichen Finanzwirtschaft*, Reinberg: Rowohlt Verlag, 1960.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge University Press: New York (USA), 2007.

SENADO. Resolução 13/2012. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm > , acesso em 01/12/2018.

_____. Resolução 22/1989. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm > , acesso em 01/12/2018.

SINPROFAZ – Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação*.
<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao>> , acesso em 11/12/2018.

SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de; LUNA, Carlos Feitosa. *O sistema a tributário brasileiro é regressivo?* In: AFONSO, José Roberto Afonso; LUKIC, Melina Rocha; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017. Págs. 545 – 574.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Pág. 1078. Volume 2. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *A justiciabilidade dos direitos sociais: críticas e parâmetros*. In: Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento (Coords.), *Direitos Sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

STIGLITZ, Joseph, *O Preço da Desigualdade*. Trad. Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014.

TANZI, Vito. *Complexidade na tributação: Origem e Consequências*. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaías Coelho*. Fisco Soft: São Paulo, 2013.

TEIXEIRA, Anderson V. *O Tributo na formação histórica do Estado Moderno*. In: *Revista de Direito Tributário da APET*, ano III , 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed, 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª edição alemã por Luiz Dória Furquim. Vol I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Extrafiscalidade Tributária como Instrumento para Concretizar Políticas Públicas*. In: *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção: Tributação e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. I e II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UNIÃO EUROPEIA. *Conclusions Of The Council Of Economics And Finance Ministers (Ecofin)*. 01/12/1991997. Disponível em <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/coc_en.pdf>, acesso em 07/12/2018.

_____. *Data on taxation*. 2016. Disponível em <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en>, acesso em 07/12/2018.

_____. *Generic part: France Indirect taxes - Value Added Tax*. Disponível em <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=299/1527062820>, acesso em 08/12/2018.

_____. *Generic part: Germany: Indirect taxes - Value Added Tax*. Disponível em <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=139/1526998908#Generic_part Title1](http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=139/1526998908#Generic_part_Title1)>, acesso em 07/12/2018.

UNITED STATES. IRS. *Foreing Account Tax Compliance Act*. Disponível em <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>>, acesso em 01/12/2018.

_____. IRS. *Foreing Account Tax Compliance Act*. Disponível em <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>>, acesso em 01/12/2018.

VALOR TRIBUTÁRIO. *A origem do ICMS*. Disponível em: <<https://www.valortributario.com.br/tributos/icms/>>, acesso em 21/03/2018.

VELOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

VIEIRA, José Roberto. *Direitos Fundamentais e Reforma Tributária: Esse Obscuro e Ardiloso Objeto do Desejo*. José Roberto Vieira In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.)

– Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. Págs. 351-382. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

WORLD ECONOMIC FORUM. *The Future of Jobs Report 2018*. Disponível em < <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2018>>, acesso em 28/09/2018.

XAVIER, Carolina Alexandra. *Planejamento fiscal agressivo: delimitação conceitual de uma nova realidade*. 2016. Disponível em: < https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf >.

ZOCKUN, Maria Helena. *Equidade na tributação*. In: José Roberto Afonso; LUKIC, Melina Rocha; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. [Org.]. *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017. Págs. 17 – 42.

ZOLT, Eric M.; BIRD, Richard Miller, Tax Policy in Emerging Countries (November 26, 2008). Environment and Planning C: Government and Policy, Vol. 26, pp. 73-86, 2008; UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 08-18. Disponível em: < <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=185119005071009007110111066112026074017047006041059002118105075106084103026027101112025016100118110061032002114003112096095075016080011050064111087016066083125070000013046008070100121064094093117122072122107002070119087004076002118028112110000016091&EXT=pdf>>, acesso em 20/11/2018.

_____. *Redistribution Via Taxation: The Limited Role Of The Personal Income Tax In Developing Countries*. UCLA Law Review, Vol. 52, 2005. UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 05-22. Disponível em: <<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=662005122118002096086118114111018030024072085041037020022065112014064111031095029007055063002017114034038011068004017127074028036003026022103118018002002091125007049066114003106124092094074094107068007127112105113068114103118110087011016067108118&EXT=pdf>> , acesso em 20/11/2018.

ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Translated by Teresa Lavender Fagan. (originally published as *La richesse cachée des nations: Enquête sur les paradis fiscaux*. Editions du Seuil et la République des Idées, 2013). University of Chicago, 2015.

ZYGMUNT, Bauman. *Modernidade líquida*. Tradução Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001.