

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

JOÃO PEDRO CRIPPA

**COMPARAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÕES SOBRE O CONSUMO E A  
RENDA NA PERSPECTIVA DA REFORMA TRIBUTÁRIA  
BRASILEIRA**

PORTO ALEGRE

2017

JOÃO PEDRO CRIPPA

**COMPARAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÕES SOBRE O CONSUMO E A  
RENDA NA PERSPECTIVA DA REFORMA TRIBUTÁRIA  
BRASILEIRA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevich

PORTO ALEGRE

2017

JOÃO PEDRO CRIPPA

**COMPARAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÕES SOBRE O CONSUMO E A  
RENDA NA PERSPECTIVA DA REFORMA TRIBUTÁRIA  
BRASILEIRA**

Conceito: \_\_\_\_\_

Porto Alegre, de janeiro de 2018.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. Dr. Igor Danilevicz (Orientador)

---

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

---

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

## **Glossário**

ACSP – Associação Comercial de São Paulo

AFRMM – Adicional de Frete de Reforma da Marinha Mercante

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

CF – Constituição Federal

CF/88 – Constituição Federal de 1988

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

Cofins – Contribuição para financiamento da Seguridade Social

EC – Emenda à Constituição

FPE – Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

ICM – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias

ISR – Impuesto Sobre la Renta

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

II – Imposto de Importação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPF – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

ISS – Imposto Sobre Serviços

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

ISM – Imposto Seletivo Monofásico

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

LC – Lei Complementar

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio exterior

VA – Valor Agregado

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

## Resumo

O trabalho pretende averiguar o nível de mau funcionamento do sistema tributário brasileiro, predominantemente sustentado por impostos e contribuições incidentes sobre o consumo, para mostrar a real necessidade de reforma. Para tal, o estudo se propõe a esclarecer em que medida o ordenamento jurídico tributário aprofunda a desigualdade social e limita o crescimento da economia. Revelada a urgência de reformular o sistema, surge dúvida a respeito dos tópicos essenciais a serem aprovados na reforma tributária, para que esta seja bem-sucedida em criar igualdade na tributação e eficiência na economia, sem diminuir a arrecadação do Estado. Para responder a essa inquirição, pesquisamos acerca da evolução dos sistemas tributários dos Estados Unidos e do México, de forma a descobrir os tipos de mudança causadores de efeitos benéficos e prejudiciais. Com isso, o estudo pretende frisar ao leitor os pontos considerados imprescindíveis ao sucesso da proposta de reforma mais recente, do Deputado Haully, para criar país mais inclusivo e justo.

**Palavras-chave:** tributação sobre o consumo, tributação sobre a renda, igualdade na tributação, receita estatal, eficiência econômica, justiça material, reforma tributária.

## **Abstract**

The work intends to find out the degree of malfunction of the Brazilian tax system, predominantly underpinned by taxes and contributions on consumption, to show the real necessity of reform. To such, the study purports to clarify the level in which current tax laws deepen social inequality and limit economic growth. The urgency for tax reform revealed, arises doubt about the essential topics tax reform should approve, so that it can be successful in creating equality in taxation and economic efficiency, without reducing government annual collection. To answer this question, we have searched about the evolution of the United States and Mexico tax systems, in order to discover the types of change causing the beneficial and harmful effects. With it, the study intends to highlight the considered indispensable points to the most recent proposal's success, Congressman Hauly's, to create a more inclusive and righteous country.

**Keywords:** tax on consumption, tax on revenue, tax equality, State revenue, economic efficiency, material justice, tax reform.

## Sumário

<b>Introdução</b> .....	7
<b>I) Breve análise dos principais tributos e contribuições sobre o consumo e a renda</b> ...	10
1) ICMS .....	10
2) IPI .....	12
3) ISS .....	14
4) PIS e Cofins .....	16
5) IRPF .....	17
<b>II) Funcionamento conjunto dos impostos sobre o consumo e seus efeitos políticos e socioeconômicos</b> .....	21
1) Cumulatividade parcial .....	21
2) Seletividade .....	25
3) Regime de Importação .....	30
4) Consequências políticas .....	33
5) Consequências socioeconômicas .....	35
<b>III) Evolução do princípio da igualdade na tributação ao longo da História</b> .....	40
1) Justiça comutativa e distributiva .....	40
2) Igualdade formal .....	43
3) Igualdade material .....	45
4) Falta de aplicação do princípio da igualdade no Brasil .....	47
<b>IV) Comparação do modelo brasileiro com o estadunidense e o mexicano</b> .....	52
1) Evolução da tributação no México .....	52
2) Evolução da tributação nos Estados Unidos .....	57
3) Análise do relatório de Haully .....	65
<b>Conclusão</b> .....	76
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	79

## Introdução

Há trinta anos discute-se a necessidade de reforma do sistema tributário nacional, de forma a simplificá-lo, racionalizá-lo e adaptá-lo aos desafios propostos pela Constituição democrática de 1988 e pela globalização. Trata-se, pois, de recorrente tema no cenário político brasileiro, presente com frequência na imprensa, em pronunciamentos no Congresso Nacional e em debates presidenciais. Em 2016, com a destituição de Dilma Rousseff da Presidência da República e a investidura de Michel Temer, considerou-se imperativa, em meio à crise econômica, a realização de uma série de reformas, entre as quais a tributária, com vistas a reforçar a estabilidade política e econômica.

A importância da renovação do regime tributário nacional reside em seu potencial de geração de efeitos benéficos para a sociedade brasileira. O sistema de tributação, além de possibilitar a arrecadação de recursos para os cofres públicos, serve de instrumento para distribuição mais equitativa de renda e fomento do investimento privado. Dessa maneira, a política fiscal traz consequências extrafiscais.

No entanto, o sistema brasileiro, ao aplicar impostos precipuamente sobre o consumo, privilegia o mero acúmulo de receita estatal. Em contraste, outros países, como os Estados Unidos e o México, optaram pela unificação, sob a forma de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), de uma série de tributos incidentes em bens e serviços, assim como pela preponderância do imposto sobre a renda para obtenção de receita. De modo análogo, a proposta de reforma tributária no Brasil contempla, como principal mudança, a substituição de vários tributos aplicados ao consumo — ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins — por um IVA, e a elevação da alíquota do IR, para consecução de um sistema de tributação sustentado pela renda, no molde dos países desenvolvidos.

Indagamo-nos sobre a verdadeira necessidade de realização da reforma tributária, de resultados imprevisíveis, com possível destruição dos aspectos positivos do atual sistema, apresentando o risco de piorá-lo. Caso se constate a insustentabilidade do regime tributário hoje vigente no país, tencionamos descobrir o tipo de reforma a empreender, a fim de evitar a aprovação de medidas impensadas e nefastas para os cidadãos.

Assim, este trabalho buscará analisar o sistema de tributação baseado no consumo, com suas implicações socioeconômicas, comparando-o com o sistema amparado no imposto



sobre a renda, a fim de descobrir a medida na qual poderá revelar-se benéfica ou prejudicial a mudança legal do arcabouço tributário nacional.

No capítulo I, será feita breve apresentação jurídica e econômica dos tributos e contribuições de maior importância relativamente à arrecadação estatal — ICMS, ISS, IPI, PIS, Cofins, IRPF. Quanto ao IR, para propiciar compreensão geral e direcionada, restringiremos a pesquisa à incidência sobre Pessoa Física, mais relevante, por dela provir a maior parcela da arrecadação.

O capítulo II analisará o funcionamento vil de certos tributos e contribuições, geradores de complexidade e onerosidade, nos aspectos da cumulatividade, ausência de seletividade e nas características negativas próprias do regime de importação para pessoas jurídicas de direito privado. O propósito é compreender o grau em que essas particularidades do sistema destroem a competitividade das empresas, encarecem os bens e serviços no mercado consumidor e sobrecarregam financeiramente contribuintes pobres em relação a ricos.

Por meio dessa análise combinada interna, identificar-se-á uma das raízes do problema do regime tributário pátrio, a saber, o predomínio conferido por União e Entes Federados a impostos sobre o consumo na arrecadação — e não a elevada carga tributária nacional. A seguir, mostrar-se-á como a concentração de esforços para geração de receita por meio da adoção de fontes arrecadatórias sobre o consumo — incidentes em cascata, com alíquotas altíssimas — potencializa a desigualdade socioeconômica, prestando desserviço à economia do país, em vez de estimulá-la.

No Capítulo III, será exposto como a tributação pátria desprezita pressupostos essenciais de igualdade, construídos ao longo de 2500 anos de pensamento filosófico, e positivados na Constituição Federal de 1988. Para tanto, serão estudados os conceitos aristotélicos de justiça comutativa e distributiva, assim como os de igualdade formal e material, para, ao fim, constatar a medida de sua utilização no ordenamento tributário brasileiro.

O capítulo IV realizará exame de modelos tributários estrangeiros buscando neles identificar mecanismos com eventual utilidade para incorporá-los a nosso sistema, por meio da reforma, de modo a superar os desafios da realidade socioeconômica nacional. Para os estudos de caso adotados, selecionaram-se os Estados Unidos, país desenvolvido liberal, e o México, emergente latino-americano que reformou seu sistema tributário, nos quais,

diferentemente do Brasil, prepondera a tributação sobre a renda. A pesquisa, direcionada a essas duas nações, em torno das consequências socioeconômicas da transição de sistema tributário sobre o consumo para um sobre a renda, oferecerá subsídios para previsão de impactos de semelhante reforma no Brasil. À luz das consequências em cada um dos casos, serão avaliadas as principais propostas contidas no relatório do patrono da reforma, o Deputado Haully, a fim de verificar sua essencialidade para melhoria da igualdade e eficiência do sistema brasileiro.

## **I) Breve análise dos principais tributos e contribuições sobre o consumo e a renda**

Compõem a lista de impostos e contribuições mais lucrativos para o Estado brasileiro os seguintes: Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Serviços (ISS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF). Passaremos a breve análise de cada um desses tributos, com propósito de conhecer seu funcionamento no ordenamento jurídico e fiscal do país.

### 1) ICMS

O ICMS foi instituído no art. 155, II, da CF, e regulamentado no art. 155, § 2º, I a XII, do mesmo diploma. O ICMS tem por fato gerador toda circulação jurídica de mercadoria, ou seja, toda “saída” de estabelecimento.

Não cabe aqui debruçar-nos sobre cada inciso, alguns dos quais serão analisados em outras seções do trabalho. Contudo, vale mencionar, desde logo, a presença dos centrais incisos I e III do § 2º, que predispõem a não-cumulatividade do imposto, possível pelo mecanismo de compensação, e a opção de seletividade em função da essencialidade do produto<sup>1</sup>.

Antes do advento da Constituição de 1988, havia impostos especiais monofásicos sobre o consumo, de competência federal, enfeixados sob o imposto de maior amplitude de então, o ICM. A posterior junção ao ICM de novos tributos — de incidência sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais nacionais — viria a transformá-lo em ICMS. Essa alteração, de ordem constitucional, outorgou mais autonomia e competência tributária aos recém-criados entes federativos: Estados, Municípios e Distrito Federal.

---

<sup>1</sup> ROSSATO ÁVILA, Alexandre. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 6.ª edição, 2011, p. 463.

Ademais, na medida em que combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais constituem mercadorias suscetíveis de circulação, como todas as demais, tal uniformização do sistema, do ponto de vista lógico e prático, se mostrou bem-vinda. Com a atribuição da competência para instituição e arrecadação deste e de outros impostos, Estados e Municípios, ao passarem a deter expressiva fonte de receita, ficaram satisfeitos.

A tendência da União de abrir mão de competências em proveito dos entes federados explica-se pela entrada do Brasil em novo período democrático, marcado pelo liberalismo, adepto da descentralização e autonomia para os Estados. Esse aspecto revela-se na incorporação de tributos da competência do findado Governo Central da ditadura ao novo ICMS, realizada pelo art. 155, I, “b”, da CF/88, na redação da EC nº 3/93, a preceituar que o ICMS abrange também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Apesar de todas as críticas tecidas adiante acerca da tributação sobre o consumo, no Brasil, não há só pontos negativos a ressaltar. Verifica-se que o imposto sobre venda de mercadorias evoluiu, ao comparar o atual ICMS com seus antepassados, no que respeita à cumulatividade e à seletividade.

Na Constituição de 1934, criou-se o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de natureza mercantil, a ser aplicado sobre toda venda efetuada ao longo da cadeia produtiva, até chegar o bem à posse do consumidor final, constituindo verdadeiro imposto plurifásico e cumulativo. O IVC, no art. 8º, § 1º, da CF/34, ao pregar a uniformidade de alíquota, coibiu a possibilidade de discriminar bens de consumo para fins tributários, inclusive em relação aos de luxo, tolhendo o mecanismo da seletividade. Para o ICMS, não se veda, nem se obriga, apenas se faculta a utilização de alíquota seletiva<sup>2</sup>.

Ademais, o IVC possuía a particularidade de tomar por base de cálculo o valor total de venda da mercadoria a cada fase, a chamada base de cálculo integral, de modo que os vendedores ao longo da cadeia pagavam ao Estado valor resultante da incidência da alíquota sobre o equivalente ao preço de compra acrescido do valor agregado na revenda do produto.

---

<sup>2</sup> MATOS, Daniel Oliveira. “Evolução histórica do ICMS face à necessidade de imposto não-cumulativo”. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10516](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516)> Acesso em: 8 de novembro de 2017.

Diferia, nesse quesito, do ICMS, por cujo dispositivo de compensação se obtém o mesmo resultado de um imposto incidente só sobre o valor agregado do bem<sup>3</sup>.

A EC n° 18, de 1965, determinou a substituição do IVC pelo ICM. Só a partir de então desapareceu a cumulatividade, indissociável, na realidade brasileira da época, da tributação sobre o consumo. Não se alterou, todavia, o aspecto plurifásico do IVC, presente também no ICM. Assim, a nova contribuição continuaria a ser devida diversas vezes ao longo do processo de elaboração do bem, porém com base de cálculo que passa do preço de venda ao valor agregado da mercadoria. Tratou-se de importante avanço na construção de sistema de impostos sobre o consumo mais obediente aos modernos preceitos de Direito Tributário<sup>4</sup>.

Assim, nota-se que a Constituição Federal de 1988 alterou beneficentemente o principal imposto sobre consumo, ao nele fundir variedade de tributos herdados da ditadura e instituir instrumentos para torná-lo menos oneroso ao cidadão, como a não-cumulatividade e a seletividade. Desse modo, o ICMS não foi inventado “às pressas” ou de “improviso”, pela CF, ao incorporar as sucessivas alterações, ao longo dos decênios, na tributação sobre o consumo, com o fito de aprimorá-la na eficiência e igualdade.

Atualmente, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) representa 18,3% do total arrecadado pelos cofres públicos no Brasil, a maior fatia entre todos os tributos, segundo levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), sob encomenda da Associação Comercial de São Paulo (ACSP). Trata-se, pois, do imposto de maior arrecadação no país, correspondente, em 2014, a montante de R\$ 318 bilhões, ou seja, 5,6% do PIB brasileiro.

## 2) IPI

Estabeleceu-se o IPI pelo art. 11 da EC n° 18/65 (feita à CF de 1946). O Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal teve origem nesta mesma EC n° 18, em seu art. 21, exigindo regulamentação do FPE por Lei Complementar. O Imposto sobre Produtos Industrializados, na constituição vigente, está previsto no art. 153, IV, como tributo federal, e se instituiu pela Lei n° 4.502/64, com regulação do Decreto n° 7.212/10. De natureza

---

<sup>3</sup> Ibid.

<sup>4</sup> Ibid.

extrafiscal, objetiva mais que a simples arrecadação de importantes somas de dinheiro para os cofres públicos, servindo para dinamizar a produção da indústria nacional e gerar crescimento econômico, como preleciona ALEXANDRE:

Durante muito tempo, a doutrina se referiu ao IPI como um tributo de finalidade precipuamente extrafiscal. Na esteira deste entendimento, da mesma forma que o II, o IE, e o IOF, o legislador constituinte originário optou por possibilitar ao Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, sem necessidade de obediência ao princípio da anterioridade para cobrança, em havendo majoração. (ALEXANDRE, 2015, p. 581).

Assim, constatada a utilidade prática para além da mera função arrecadatória, submeteu-se o IPI às regras excepcionais dos impostos com particularidade extrafiscal, como a possibilidade de alteração de alíquota pelo Poder Executivo, sem passar pela via legislativa, e a exclusão do princípio da anterioridade de exercício fiscal para cobrança. Porém, indo contra o senso comum, este imposto deve observar o princípio da anterioridade nonagesimal, ou seja, prazo mínimo de noventa dias para cobrança<sup>5</sup>.

O referido imposto é plurifásico, incidente em todo o processo industrializante a alterar a natureza da mercadoria e acrescentar-lhe valor. Além de ser não-cumulativo, pelo art. 153, § 3º, II, isto é, não incidir novamente sobre valor já tributado por ele próprio, mostrar-se-á, também e obrigatoriamente, seletivo, por disposição do art. 153, § 3º, I, da CF. A exegese deste último inciso acerca do IPI, expõe, com clareza, a determinação do texto legal em atribuir-lhe seletividade, ao prescrever: “será seletivo, em função da essencialidade”. Difere, desse modo, do ICMS, cujo art. 155, § 2º, III, da mesma CF, prevê somente: “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

Sobre a seletividade arremata o autor:

O imposto sobre produtos industrializados é necessariamente seletivo, de forma que suas alíquotas devem ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos (CF, art. 153, § 3º, I).

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao

---

<sup>5</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 9ª edição, 2015, p. 581.

menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa. (ALEXANDRE, 2015, p. 581).

As alíquotas do IPI variam, em geral, de 0 a 300% sobre o preço do bem. O estabelecimento de alíquota para este imposto, assim como para o ICMS, não depende de Lei estadual, mas somente de decreto ou portaria regulamentadora.

### 3) ISS

Com a reforma tributária realizada por meio da EC n° 18/65 — que atribui aos municípios o imposto sobre prestação de serviços, à exceção dos integrantes da competência tributária da União e dos Estados —, inseriu-se, pela primeira vez, o ISS no ordenamento jurídico pátrio.

No presente, o imposto sobre serviços consta no art. 156, III, da CF e regulamentou-se pela LC n° 116/2003. Ao Município reserva-se a instituição desse tributo, com exceção do Distrito Federal, unidade da federação detentora das atribuições de Estados e Municípios, respeitadas as alíquotas máxima, 5%, e mínima, 2%, estabelecidas pela EC n° 37/2002 e LC n° 116/2003. O fato gerador do tributo consiste na prestação de serviço de qualquer natureza por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, enumerado na lista anexa da LC n° 116/2003, desde que sobre tal serviço não recaia o ICMS estadual. Essencialmente, o que se tributa é o serviço prestado com fins econômicos e habitualidade, sem relação de emprego<sup>6</sup>.

A anexa lista revela-se extensa, abarcando diversos segmentos da saúde, como médicos, psicólogos e fisioterapeutas, além de transporte, construção, informática, telemarketing e outros<sup>7</sup>. Vale ressaltar que o serviço de transporte municipal sujeita-se ao ISS, constante no item 16.01 dessa lista, ao contrário dos transportes interestadual e

---

<sup>6</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. Niterói: Impetus, 13ª edição, 2007, p. 228-229.

<sup>7</sup> ROSSATO ÁVILA, Alexandre. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 6ª edição, 2011, p. 455.

intermunicipal, que, por não se juntarem à lista, remanescem sob esfera de tributação estadual, por ICMS.

ÁVILA expressa que as decisões das cortes superiores, em particular do STJ e do STF, vedaram a interpretação analógica das hipóteses de incidência da lista anexa, com rol taxativo, em obediência ao princípio da legalidade. Porém, esses Tribunais apontaram, ao mesmo tempo, a possibilidade de interpretar extensivamente os serviços ali dispostos, de modo a conferir certa flexibilidade em caso de tratar-se de atividade com mesma natureza ou espírito, mas simplesmente não posta por “esquecimento do legislador”. Nas palavras do autor supracitado:

O STF tem entendido que a lista de serviços anexa à lei complementar que regula o imposto é taxativa, comportando interpretação extensiva. Tal interpretação, porém, não permite que sejam incluídos serviços diferentes daqueles indicados na lei, mas autoriza que o imposto recaia sobre serviços congêneres da mesma natureza, mas que são distintos apenas pela sua denominação. O tributo não pode incidir sobre serviço que não esteja contemplado na lista (ÁVILA, 2011, p. 143).

Dessa forma, a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias especificado na lista anexa fica sujeito ao ISS em vez do ICMS. A base de cálculo também consiste no valor total da operação. Por outro lado, a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias não especificado nessa lista integra o rol de bases de incidência de ICMS, e não de ISS, segundo o art. 2º, IV, da LC nº 87/96. A aplicação da alíquota de ICMS far-se-á sobre a soma dos preços do serviço e da mercadoria, ou seja, sobre o valor total da operação, a exemplo do consumo em restaurantes, disciplinado pela Súmula 163 do STJ. Por último, deve-se, se a lista anexa deixá-lo expresso<sup>8</sup>, tanto contribuição de ISS sobre a prestação de serviços, quanto de ICMS sobre o fornecimento de mercadorias. Igualmente, o ISS pode incidir sobre materiais, como parte integrante do serviço prestado, caso a lista não estabeleça aplicação, a eles, do ICMS.

---

<sup>8</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 17ª edição, 2014, p. 165-173.



#### 4) PIS e Cofins

PIS e Cofins não integram a categoria dos tributos, mas das contribuições que financiam a Seguridade Social. As receitas obtidas com PIS integram fundo destinado à quitação de obrigações tais como abono, seguro-desemprego e participação na receita de órgãos ou entidades, para trabalhadores do setor privado. Os recursos amealhados com Cofins, por seu turno, despendem-se precipuamente com a manutenção do serviço de saúde universal. Podem incidir sobre o faturamento, Folha de Pagamento ou atividade de importação. Tal como IPI e ICMS, incidem essas contribuições em qualquer situação de circulação de mercadoria. Dessa feita, fazem-se bastante onerosas ao empresariado. Para evidenciar o poder arrecadatório dessas contribuições, basta dizer que só pela Cofins o Estado arrecadou 9,02% das receitas tributárias anuais. As somas obtidas com essas duas contribuições federais depositam-se integralmente nos cofres da União.

Tratam de PIS e Cofins os arts. 195, I, e 239 da CF/88, instituídas as cobranças pela LC 07/1970 e LC 70/199, cuja base de cálculo engloba a totalidade das receitas auferidas por Pessoa Jurídica. Em regra, os contribuintes são as Pessoas Jurídicas de direito privado e seus equiparáveis pela legislação do Imposto de Renda, a eles imposta a modalidade de contribuição sobre o faturamento, pelo art. 2º da Lei nº 9.718/98. Microempresas e empresas de pequeno porte, submetidas ao regime do Simples Nacional (LC 123/2006), possuem cobrança tributária unificada, exceção à disposição da lei supracitada. Em contraposição, às entidades sem fins lucrativos com empregados, por exemplo, comanda-se a adoção da modalidade sobre Folha de Pagamento, com alíquota de contribuição de 1%<sup>9</sup>.

Em geral, a empresas de Lucro Real aplicam-se o regime de apuração não-cumulativo de PIS e Cofins, as alíquotas situadas, respectivamente, nos patamares de 1,65% e 7,6%. Ao contrário, às empresas de Lucro Presumido designa-se regime cumulativo, cujas alíquotas se estabelecem em 0,65 % para o primeiro e 3% para o último<sup>10</sup>.

Assim, para contribuintes no regime de Lucro Presumido, PIS e Cofins mostram-se cumulativos, visto não terem as empresas da categoria permissão tributária para passar por

---

<sup>9</sup> VITER, Jarmas. “PIS e Cofins e sua complexidade: É hora de aprender a expandir seus conhecimentos”. Disponível em: <<http://www.contabilidadenobrasil.com.br/pis-e-cofins/>> Acesso em 14 de novembro de 2017.

<sup>10</sup> Ibid.

outro tipo de apuração de modo a quitar suas obrigações. Ao contrário, as Pessoas Jurídicas inscritas no regime de Lucro Real não sofrem incidência cumulativa dessas contribuições sobre si mesmas. Vale ressaltar que essa regra comporta exceções que não citaremos por não guardarem relação íntima com o trabalho.

Ainda, PIS e Cofins também podem ser cumulativos em relação, não só a si próprios, mas também a outros impostos. Incidem sobre o ICMS, por exemplo, até há pouco tempo, antes da decisão vinculativa do Supremo Tribunal Federal em contrário. No julgamento do RE n.º 574.706, com repercussão geral, o plenário do STF, por placar apertado de 6 votos a 4, decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e do Cofins. Isso significa que cessou de existir a cumulatividade dessas contribuições, observada no passado, em relação ao ICMS. A decisão faz-se de extrema relevância, pois a cumulatividade, por seu efeito em cascata, gera imenso impacto no bolso do contribuinte, ao encarecer exacerbadamente o preço dos bens e serviços disponíveis no mercado. A prova do peso socioeconômico da incidência cumulativa dessas contribuições sobre o ICMS dá-se pela estimativa de perdas anuais de R\$ 20 bilhões para a receita (segundo a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional), aptas a produzirem efeitos diversos, para o Estado e cidadãos. Alegam especialistas em Direito Tributário que o julgado, possivelmente, propiciará queda de preços aos consumidores, em particular nos setores de concorrência feroz, em que a margem de lucro faz-se apertada, como nos segmentos de alimentos, cervejas e refrigerantes<sup>11</sup>.

## 5) IRPF

Pelo art. 31 da Lei n.º 4.625/1922, instituiu-se, permanentemente, no ordenamento jurídico pátrio, o IR, de competência da União. Atualmente, esse tributo está previsto no art. 153, III, da CF/88 e regulado pela Lei n.º 7.713/88.

O IR revela-se único imposto verdadeiramente progressivo no sistema tributário brasileiro, por previsão do art. 153, § 2º, I, da CF, ao possuir cinco alíquotas para faixas de renda distintas, estabelecidas pela Lei n.º 12.469/2011. A União deve arrecadar o IR e

---

<sup>11</sup> COSTA, Fabiano. “STF decide excluir ICMS da base de cálculo de PIS e Cofins”. <<https://g1.globo.com/politica/noticia/maioria-do-stf-decide-desvincular-icms-da-base-de-calculo-de-pis-e-cofins.ghtml>> Acesso em: 15 de novembro de 2017.

distribuir 49% da soma recolhida para Estados e Municípios, indiretamente, mediante depósito no FPE e no FPM, por disposição do art. 159 da CF.

O IR, cuja participação na receita tributária da União, em seus primórdios, girava em torno de 3%, hoje responde por 15% da arrecadação governamental, proporção pouco inferior à do ICMS, de 18%, maior fonte de recursos tributários. Não obstante a progressividade desse imposto, a União confere prioridade às contribuições como instrumento arrecadatório, pois, à diferença do IR, não precisa compartilhar a receita delas advinda com Estados e Municípios<sup>12</sup>.

No IRPF de 2016, eram os seguintes os patamares de renda e as alíquotas incidentes sobre eles, segundo dados da Receita Federal<sup>13</sup>:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir por IRPF (R\$)
Até 1.903,98	0%	0
De 1.903,99 a 2.826,65	7,5%	142,8
De 2.826,66 a 3.751,05	15%	354,8
De 3.751,06 a 4.664,68	22,5%	636,13
Acima de 4.664,68	27,5%	869,36

*Fonte: Sítio Web da Receita Federal*

Sobre a primeira faixa de renda, de R\$ 1 até R\$ 1.903,98, incide alíquota de 0%, o que isenta, na prática, o pagamento de imposto. Poupar a faixa de renda mais baixa aprofunda o efeito progressivo do imposto sobre a renda de pessoa física, ao reservar as alíquotas para quem este visa, de fato, tributar, as classes média e alta, de renda substancialmente maior. Essa isenção para patamar menor de renda não constitui particularidade do sistema brasileiro, como se verá posteriormente.

Sucedem à primeira, mais três alíquotas, 7,5%, 15% e 22,5%, para remunerações compreendidas entre R\$ 1903,99 e R\$ 4664,68, montante a partir do qual incide o último

<sup>12</sup> QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.798-800.

<sup>13</sup> RECEITA FEDERAL, Ministério da Fazenda. "IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)". Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em: 28 de novembro de 2017.

coeficiente, de 27,5%. Isso significa que, para rendimentos acima do patamar de R\$ 4664,68, a alíquota permanecerá inalterada, pondo-se fim à progressividade antes de ela alcançar as rendas mais privilegiadas. Assim, desobedece-se ao princípio da capacidade contributiva objetiva, além de diminuir drasticamente o potencial de arrecadação da receita.

Para elevar a proporcionalidade e a justiça na tributação, a Lei nº 9.250/95 concedeu deduções dos valores sobre os quais incidirão as alíquotas do imposto de renda, ao levar em consideração as despesas pessoais necessárias de cada indivíduo. Dessa forma, só se tributa o valor restante, a real riqueza, retirados os gastos habituais básicos do contribuinte. Constata-se nesse sentido, que o disposto na mencionada lei trouxe maior respeito ao princípio da capacidade contributiva subjetiva.

Elenca-se uma série de situações passíveis de dedução no art. 4º da Lei nº 9.250/95, entre as quais, saúde (art. 8, II, a), educação (art. 8, II, b, e art. 26), empregado doméstico (art. 12, VII), aposentadoria, previdência (art. 4, IV e V) e doação (art. 12, I e II).

Podem ser abatidas despesas com educação até o total de R\$ 3.561, para ensino técnico, fundamental, médio, superior, pós-graduação, mestrado e doutorado, como dispõe o art. 8º, II, b, 10, referente ao ano de 2015. Importante ressaltar que a dedução não inclui gastos com materiais escolares ou atividades extracurriculares, como escolas de línguas ou cursinhos preparatórios. Por sua parte, a dedução com despesas médicas não possui valor limite e abrange: internação, exames, consultas, aparelhos, próteses e planos de saúde, realizados em benefício de quem declara ou de seus dependentes, art. 8º, II, a<sup>14</sup>.

Contribuições a instituições que se enquadram nas regras de doações com incentivos fiscais também podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda. A soma das doações não pode ultrapassar o limite de 6% do valor do imposto de renda, ou seja, se for de R\$ 3 mil o imposto devido, será de R\$ 180 o valor máximo, passível de dedução, dos gastos com essas doações, conforme art. 12, I e II<sup>15</sup>.

Também há possibilidade de dedução das contribuições à previdência social (art. 4, IV) ou privada (art. 4, V), variando apenas o limite, que é de 12% dos rendimentos tributáveis para esta última, e ilimitado para a primeira. De todas as contribuições feitas ao INSS cabe dedução da base de cálculo do IRPF, seja o contribuinte trabalhador formal ou autônomo,

---

<sup>14</sup> ALMEIDA, Marília. “Os limites de deduções do Imposto de Renda 2017”. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/os-limites-de-deduo-coes-do-imposto-de-renda-2017/>> Acesso em: 15 de novembro.

<sup>15</sup> Ibid.

desde que tenha recebido rendimentos tributáveis suficientes ao longo do ano. Também é possível deduzir contribuições ao INSS pagas por dependente que tenha rendimentos tributáveis próprios, mas que são incluídos na declaração do contribuinte. Já, quem contribui a plano de previdência privada na modalidade Plano Gerador de Benefício Livre ou para fundo de pensão oferecido pela empresa pode, segundo o art. 4º, IV e V<sup>16</sup>, deduzir as contribuições feitas ao longo do ano passado da base de cálculo do Imposto de Renda até o limite de 12% da renda tributável,

O art. 10 dá ao contribuinte oportunidade de escolher entre o conjunto de descontos previstos em Lei ou o regime simplificado, de valor de dedução padrão, fixado em 20%, dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, desnecessária a comprovação de qualquer despesa para o último. Assim, o contribuinte poderá efetuar cálculo para descobrir se o regime mais benéfico — que lhe concede maior isenção de despesa — é o simplificado ou o normal, e optar por ele. Observar-se-á essa mesma possibilidade no sistema tributário norte-americano, à frente no estudo<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Ibid.

<sup>17</sup> Ibid.

## **II) Funcionamento conjunto dos impostos sobre o consumo e seus efeitos políticos e socioeconômicos**

### 1) Cumulatividade parcial

ICMS e IPI, por preceituação do art. 155, § 2º, I, e art. 153, § 3º, II, da CF/88, fazem parte da categoria de impostos não-cumulativos, o que limita a incidência de suas alíquotas ao valor agregado à mercadoria durante sua cadeia produtiva e comercial.

A cadeia produtiva de um produto consiste nas sucessivas fases de transação para aprimoramento do bem a ser comercializado, até sua efetiva chegada ao consumidor final. Para ilustrar o processo, tome-se o exemplo da fabricação de sucos de laranja, setor de liderança brasileira na produção e exportação para o resto do mundo.

A cadeia comercial desse bem inicia-se na plantação da matéria-prima — a semente da laranjeira — e colheita do gênero agrícola laranja, em grandes propriedades rurais ou cooperativas de trabalhadores agrícolas, para venda à indústria. Nessa fase, far-se-á a elaboração do fruto, para transformá-lo na manufatura suco de laranja, que seguirá para comercialização. A fase de comercialização começa com a venda da fábrica para o atacadista, que redistribuirá a mercadoria para o varejo, ou seja, os supermercados, as lojas especializadas e os restaurantes. Todo este processo acrescentará valor ao bem, que passará de simples matéria-prima a produto industrializado, comercializável, pronto para o consumo <sup>18</sup>.

Agora, com a compreensão da cadeia comercial, podemos esclarecer que, as sucessivas compras e vendas entre empresas ao longo desse processo de produção, serão oneradas, várias vezes, com IPI e ICMS. A não-cumulatividade esmiuçada nos arts. 155, § 2º, I, e 153, § 3º, II, da CF, consistirá em não permitir, numa certa operação de venda, a incidência da alíquota de um desses tributos sobre o valor de compra do bem, já tributado. Apenas ao valor acrescido para a venda restará sofrer tributação pelo referido imposto, de modo a evitar a dupla tributação do valor anterior. Dessa forma, evita-se que um mesmo valor

---

<sup>18</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato. *Curso de Direito Tributário*. Editora: verbo jurídico, 6ª edição, 2011, p. 464.

seja tributado incessantemente, com incidência de alíquota sobre alíquota do mesmo imposto, cumulativamente<sup>19</sup>

Exemplo: em São Paulo, empresa responsável por industrializar leite, após o processamento, irá vendê-lo à empresa comercializadora do produto. O produtor rural vendera por R\$ 100,00 todo o seu leite para o estabelecimento industrial. Este, por sua vez, vende o leite manufaturado para a distribuidora por R\$ 150,00. O ICMS, plurifásico, incidirá sobre as duas operações. Considerada a alíquota padrão de ICMS no estado de São Paulo, 18%, faz-se  $0,18 \times 100$  e se obtém o valor de R\$ 18,00 de contribuição, na primeira. No entanto, à venda pela indústria, não será aplicada alíquota de 18% ao preço de revenda de R\$ 150,00, que cobre o gasto da primeira compra, e lhe acrescenta o valor agregado pelo refinamento, mas somente ao aumento de valor da mercadoria, em R\$ 50,00, resultando em R\$ 9,00 o ICMS a se pagar na segunda operação.

Na verdade, a operação não é de cálculo sobre o valor agregado da mercadoria, como exemplificado acima, mas seu resultado revela-se igual ao da incidência da alíquota diretamente sobre o valor agregado.

Para ser preciso, trata-se de operação de compensação dos débitos com os créditos da empresa, como explicita o próprio art. 155, § 2º, I, da CF. Sobre aquele valor de R\$ 100,00 da compra deve-se pagar R\$ 18,00, dos quais a empresa se credita, e sobre o valor de R\$ 150,00 da venda, R\$ 27,00, dos quais ela se debita. Então, por já ter contribuído com R\$ 18,00 na operação anterior, subtrai-se do débito (R\$ 27,00) o crédito (R\$ 18,00), obtendo-se R\$ 9,00 de débito, a serem recolhidos sob ICMS<sup>20</sup>. Não especificaremos, por não possuir relevância para nosso estudo, o procedimento burocrático para creditar e debitar.

Existiriam verdadeiros benefícios no fato de o recolhimento do tributo dar-se sobre o valor agregado da mercadoria em cada operação. Efeitos práticos imediatos seriam menor custo de produção da mercadoria para todas as empresas envolvidas no processo, com aumento de competitividade das empresas nacionais. Com menor custo de produção recrudesceria a oferta de mercadorias nos supermercados, reduzindo o índice inflacionário. Mais importante, a diminuição do custo de produção repassar-se-ia ao consumidor final, em certa medida, com preços muito mais acessíveis.

---

<sup>19</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. Editora: Método, 9ª edição, 2015, p. 618-619.

<sup>20</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. Editora: Método, 9ª edição, 2015, p. 618-619.

Contudo, dois importantes obstáculos impedem de sentirem-se os efeitos benéficos da medida prevista no art. 155, § 2º, I, da CF. O primeiro, o cálculo por dentro do ICMS, cominado na LC nº 87/96; o segundo, a cumulatividade do ICMS em relação a outros impostos. Passamos, a seguir, a sua análise.

No art. 13, § 1º, I, da LC nº 97/96, denominada Lei Kandir, regulamentadora do ICMS, determina-se que *“integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”*. Tal disposição torna o ICMS imposto cobrado “por dentro”, ou seja, sobre si próprio<sup>21</sup>. Exemplo disso:

Sobre o consumo de energia elétrica de 2250 kwh, no estado de São Paulo, incide a alíquota de 25% de ICMS, como preceitua a lei. Se o cálculo fosse efetuado normalmente, “por fora”, o montante a recolher com o tributo seria de  $0,25 \times R\$ 2250,00 = R\$ 562,50$ . Porém, na metodologia de cálculo “por dentro”, a operação mostrar-se-á diversa. Sabe-se a soma do valor da mercadoria junto com o ICMS, 100%. O tributo representa 25% do valor total, de 100%. Então, o valor de R\$ 2250,00 representa 75% do valor total. Desenvolve-se a seguinte equação:  $0,75 \times Y = R\$ 2250,00$ , portanto,  $Y = R\$ 2250,00/0,75 = R\$ 3000,00$ . O valor total da mercadoria, junto com o imposto por dentro é de R\$ 3000,00. Assim, o acréscimo de ICMS representou R\$ 750,00 no preço final do bem. Isso significa que a alíquota de 25% disposta em lei não reflete a realidade, pois o verdadeiro valor da alíquota é de  $(750/2250) \times 100\% = 33,3\%$ <sup>22</sup>.

Segundo ROQUE ANTÔNIO CARRAZA<sup>23</sup>, esse sistema de cálculo foi adotado com o fim de mascarar a alíquota, ou seja, o Estado define um valor que inibe a percepção do contribuinte. Este pensa estar recolhendo através de uma alíquota de 25% quando, na realidade, contribui com 33%. Ofusca-se a transparência para manter o sistema funcionando. Na prática, o ICMS incide sobre si mesmo, pois essa artimanha legal esconde uma operação de alíquota sobre alíquota, considerada inconstitucional por muitos autores, inclusive o próprio CARRAZA, pois violaria o princípio da não-cumulatividade desse tributo. Todavia, em julgamento do RE 582461/2011, o plenário do STF decidiu pela constitucionalidade do

---

<sup>21</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. Editora: Impetus, 13ª edição, 2007, p. 200.

<sup>22</sup> NEVES, Silvério das. “ICMS - Imposto Calculado Por Dentro”. Disponível em: <<http://www.silnev.com.br/ICMSCALCULOPOREDENTRO.pdf>>. Acesso em: 12 de novembro de 2017.

<sup>23</sup> MORAES, Guilherme Duque Estrada de. “ICMS: imposto por dentro, cidadão por fora”. Disponível em: <<http://www.aaafaap.org.br/netmail/ICMS.HTM>>. Acesso em: 11 de novembro de 2017.



artigo 13, § 1º, da LC nº 87/96, pacificando a inclusão do valor do ICMS na própria base de cálculo do tributo não configuraria afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade<sup>24</sup>.

Vale ressaltar que nenhum outro imposto ou contribuição sobre o consumo tratado no presente trabalho (IPI, ISS, PIS e Cofins) calcula-se por dentro, como o ICMS.

O segundo problema encontra-se no fato de a regra da não-cumulatividade, vista acima, só dizer respeito a ICMS e a IPI em relação a si mesmos. Isso significa que não se veda incidência desses tributos sobre outros, ao longo da cadeia produtiva, como sucede, por exemplo:

No regime de importação, em que II, IPI, PIS, Cofins, e ICMS, incidem uns sobre os outros, nessa ordem e no fato de o IPI integrar a base de cálculo do ICMS, em certas situações, deixadas implícitas pelo art. 155, § 2º, XI, da CF, como nas hipóteses, de a operação comercial não se realizar entre contribuintes, do objeto da operação ser produto não destinado à industrialização, ou ainda, de a operação não configurar fato gerador de ambos os impostos.

Por último, muito embora tenha o STF decidido pela não aplicação do PIS e da Cofins sobre o ICMS, por não constituir entrada de recursos para a empresa, ainda integra a base de cálculo dessas contribuições, o ISS. Dessa forma, retirou-se recentemente o ICMS da incidência das contribuições, mas não foi decidido nada pelo STF, em relação à condição análoga do Imposto Sobre Serviços.

Por tais razões, diz-se ser parcial ou limitada a não-cumulatividade no sistema brasileiro, em contraponto à não-cumulatividade completa.

Em decorrência da cumulatividade persistente no sistema, as empresas, escolheram — para burlar o prejuízo da múltipla ocorrência dos impostos, com aumento sucessivo do preço de compra e venda do produto — a estratégia de repassar todo o ônus ao elo mais fraco da cadeia, o consumidor, que na aquisição dos bens e serviços, despenderá soma superior de dinheiro, de forma a compensar as perdas empresariais, decorrentes da incidência “em cascata” dos tributos. Por encontrar-se na ponta da cadeia econômica, como parte passiva do processo comercial, a pessoa física revela-se particularmente vulnerável à elevação da carga

---

<sup>24</sup> RODRIGUES, Júlio César. “O ICMS e o ‘criativo’ cálculo ‘por dentro’”. <<http://www.olhardireto.com.br/juridico/artigos/exibir.asp?id=773&artigo=o-icms-e-o-criativo-calculo-por-dentro>>. Acesso em: 11 de novembro de 2017.

tributária, pois não pode repassá-la a ninguém a seguir, à diferença das empresas, e tampouco dispõe de poder econômico para contestação.

## 2) Seletividade

O princípio da seletividade aplica-se em vários países no mundo como medida paliativa em relação ao efeito regressivo da tributação sobre o consumo. No começo do século XX, o método de alíquota seletiva serviu para multiplicar o valor arrecadado com o imposto sobre o consumo de tabaco e de álcool nos Estados Unidos, de modo que a aquisição desses bens, na época, constituía a maior fonte de receita do tesouro americano. O Brasil aplica o princípio, inclusive disposto em Lei, para diversos impostos com base no consumo. O objetivo neste capítulo consiste em compreender o funcionamento dessa taxaçoão especial e examinar seus impactos na sociedade, observando em que grau promove a distribuição de riqueza e se compensa todas as distorçoões do sistema baseado no consumo.

Aspecto útil do ICMS e do IPI consiste na liberdade concedida ao primeiro e no comando dado ao segundo, por previsão constitucional — art. 155, § 2º, III, e art. 153, § 3º, I —, para selecionar alíquotas específicas a bens e serviços, em direção à maior justiça social do sistema tributário brasileiro. A carta maior calou-se a respeito do ISS, permitindo aos Poderes Executivo e Legislativo Municipal fixar alíquotas de modo desordenado, sem nenhuma lógica em relação à capacidade contributiva do contribuinte. Felizmente, limitaram-se as alíquotas ao mínimo de 2% (art. 2ºA da LC nº 157/2016) e máximo de 5% (art. 8º, II, da LC nº 116/2003), e a obsessão arrecadatória dos Municípios por meio do ISS<sup>25</sup>.

Em realidade, o tratamento dispensado ao IPI mostra-se o mais coerente com os princípios sacramentados pela CF/88, ao impor obrigação de aplicar-se a seletividade, como discutiremos no capítulo III.

No ICMS, constata-se que o legislador autorizou a estipulação de taxas distintas para a mesma mercadoria em cada unidade subnacional e para bens diferentes no mesmo Estado federado. Assim, não obrigou determinado ente federado a adotar a mesma alíquota para todo produto e tampouco a que esta seja igual à de outro para o mesmo bem. Não obstante essa

---

<sup>25</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: verbo jurídico, 6ª edição, 2011, p. 456.

flexibilidade mostrada pela União, Lei Federal ainda pode estabelecer limite máximo e mínimo de variação da alíquota sobre o consumo dentro de determinado estado, segundo o art. 155, § 2º, V, “b”, e art. 155, § 2º, VI, da CF/88<sup>26</sup>.

Assim, mercadorias de importância secundária e de cunho mais elitista, como bebidas alcoólicas, fumo, iates e até energia elétrica, em contraste com os bens alimentícios, apresentarão alíquotas mínima e máxima maiores, de 25% e de 33%, em vez do padrão habitual de 17% ou de 18%, aplicadas aos demais produtos.

No mesmo sentido, o estado de São Paulo onera o consumo de energia elétrica com alíquotas variáveis de acordo com o tipo de consumidor (residencial, agricultor, etc.), e com a quantidade de energia consumida (12% até 200 kWh; 25% para consumo superior a 200 kWh).

Dessa forma, para o ICMS, a lei assegura a autonomia constitucional prometida ao estado federado, na autorização para estipular livremente a alíquota julgada mais apropriada para seu produto, ao mesmo tempo que estabelece controle por meio de patamares não infringíveis, além dos quais não há razoabilidade, nem respeito à capacidade contributiva. O mesmo se verifica com o ISS, com a diferença de a CF/88 não dispor sobre a possibilidade de incidir de modo seletivo a depender da essencialidade da mercadoria, o que terminou por transformar o ISS em instrumento abusivo de arrecadação, com alíquotas de até 8%, antes de a EC estabelecer o limite máximo de 5%.

O objetivo da seletividade faz-se extrafiscal, ou seja, vai além da mera arrecadação do imposto, buscando-se, neste caso específico, a concretização da equidade, mas também poderia ser a regulação da balança comercial e promoção de política de industrialização, como acontece com o Imposto de Importação. Assim, o intuito desse mecanismo seria tentar corrigir ou, ao menos, diminuir o desequilíbrio na arrecadação, gerado pela natureza do imposto sobre o consumo, não diferenciador da renda dos compradores.

O problema inerente a todo imposto baseado no consumo acha-se em sua incidência indireta, sobre a mercadoria, bem ou serviço, cuja base de cálculo, o preço, será a mesma para ricos e pobres. A alíquota e a base de cálculo, permanecendo inalteradas, resultarão sempre na

---

<sup>26</sup> Ibid., p. 477-478.

mesma quantia de ICMS, IPI, PIS ou Cofins, a ser recolhida, independentemente da remuneração do contribuinte e, portanto, de sua capacidade contributiva<sup>27</sup>.

Desse modo, caso se trate de mercadoria amplamente consumida, tanto por famílias da classe A quanto da C, exacerbar-se-á o efeito regressivo do imposto pelo recolhimento da mesma quantia de ambas, pois a família de classe C, mais humilde, contribuirá de forma drasticamente superior, proporcionalmente a sua renda, à família de classe A. Evidentemente, para que seja sentido esse efeito perverso do ICMS, de não alteração de sua base cálculo e alíquota, a disparidade na proporção do imposto sobre o consumo em relação à renda de cada uma das famílias deve mostrar-se elevada, hipótese apenas imaginável com alta margem de variação entre as rendas dos compradores do produto<sup>28</sup>.

Assim, para que seja verificada forte variação de renda entre consumidores de determinado bem, este deve ser imprescindível, atendendo às necessidades básicas e partilhadas de ricos e pobres. Daí se tira a conclusão de que gêneros alimentícios desencadearão as maiores desigualdades na tributação, afinal, tanto o miserável quanto o bilionário adquirem carne, arroz, feijão, entre outros. Por tal motivo, em muitos países, nos bens ditos de primeira necessidade ou básicos, não é aplicado nenhum tributo, tendo em vista seu potencial de geração de elevadas disparidades entre pessoas. Para além dos produtos básicos, ainda remanescem inúmeras mercancias causadoras de desigualdades significativas no sistema de arrecadação, em detrimento da capacidade contributiva dos cidadãos, ainda mais no sistema brasileiro, em que a seletividade interfere de maneira muito tímida no aumento de tributação<sup>29</sup>.

O quadro abaixo, ao permitir comparar a proporção de impostos pagos em alimentos com os pagos em computadores — em São Paulo, mais populoso e desenvolvido estado da federação —, mostra a falta de aplicação ampla e rigorosa do princípio da seletividade<sup>30</sup>:

---

<sup>27</sup> QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. Editora: Quartier Latin, 2005, p. 804-811.

<sup>28</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. Niterói: Impetus, 13ª edição, 2007, p. 170.

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> LIMA, Bianca Pinto *et. al.* “Impostos invisíveis respondem por até 93% do preço de produtos e serviços no Brasil”. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/infograficos/impostos-e39invisiveise39-respondem-por-ate-93-do-preco-de-produtos-e-servicos-no-brasil.economia.208467>>. Acesso em: 15 de novembro de 2017.

Tributos/Bens	Feijão	Carne	Computador
IRPJ	15%	15%	0%
CSLL	9%	9%	0%
ITR	2%	2%	0%
FUST/FUNTTTEL	0%	0%	1%
ICMS	7%	7%	<b>25%</b>
PIS	0%	<b>1,65%</b>	<b>1,65%</b>
Cofins	0%	<b>7,65%</b>	<b>7,6%</b>
Total em impostos	<b>33%</b>	<b>42,3%</b>	<b>35,25%</b>

*Fonte: Sítio Web do jornal ‘O Estado de São Paulo’*

Embora o quadro apresente impostos e contribuições fora da alçada de nosso estudo, integram estes o preço dos bens ora analisados, servindo para dar ciência da carga tributária total incidente em cada um, e por isso achamos oportuno fazê-los constar.

Inicialmente, convém ressaltar que as contribuições, PIS e Cofins, não aplicam mínima seletividade, revelando as mesmas alíquotas (grifadas em azul e vermelho) para bens de primeira necessidade(carne) e manufaturados supérfluos (computador). Ademais, a Cofins mostra-se particularmente perversa, haja vista a taxa bastante elevada incidente sobre o preço da mercadoria, de 7,65%.

Apesar de possuir taxas excessivamente altas, o ICMS expõe seletividade adequada, ao menos à luz dos bens do quadro, passando de 7% a alíquota de carne e feijão para 25% a do computador.

Assim, percebe-se que os tributos representam relevante parte do valor total das mercadorias e a seletividade, apesar de bem empregada no ICMS (proporção grifada em violeta), nos exemplos acima, não acarreta carga tributária proporcionalmente superior para o computador, em relação à carne. Isso porque, no caso do computador, os demais impostos e contribuições sobre o consumo incidem com alíquota zero, prejudicando o aumento de 25% pelo ICMS, deixando, ao final, a carne com carga tributária de 42,3%, maior que os 35,25% da manufatura. Ao comparar esses números com os dos Estados Unidos, mais adiante, perceber-se-á o nível absurdo de cobrança de impostos sobre as camadas sociais mais pobres no país.

Não obstante a possibilidade de selecionar, no ICMS, os produtos que possuirão maior grau de tributação, a falha desse mecanismo de compensação situa-se na pequena diferença percentual estabelecida entre as alíquotas das mercadorias destinadas às classes rica e pobre.

A percentagem fixada pelo legislador para bens de luxo não se mostra suficientemente elevada para recolher-se do consumidor abastado, para bem de maior sofisticação, a mesma proporção de tributo do mais humilde, para mercadoria análoga, menos luxuosa. Desse modo, apesar de o valor monetário da contribuição do cliente privilegiado ser superior em termos absolutos à do humilde, proporcionalmente à renda, quem continua a pagar mais por seu produto é este último<sup>31</sup>. Nessa medida, afirma-se o forte caráter regressivo do sistema tributário sobre o consumo no Brasil. As alíquotas incidentes sobre o consumo não tornam sequer proporcionais as cargas tributárias dos contribuintes desfavorecidos e privilegiados, em relação a suas rendas<sup>32</sup>, vide o exemplo da carne e do computador, a primeira submetida a mais impostos que o segundo. Para alcançar a proporcionalidade, dever-se-ia ajustar a alíquota de impostos para computador, bem procurado por consumidores abastados, *grosso modo*, para que o valor da contribuição sobre a compra do referido bem fosse, em relação à renda do rico, o mesmo que o da contribuição do pobre, em relação a sua renda, sobre a compra da carne.

Por fim, assinale-se que, apesar dos mecanismos de compensação, esta é sempre imperfeita. Há sempre consumidores de um mesmo bem com rendas muito diferentes, de forma que os ultraricos sempre pagarão menos impostos sobre o total de seus rendimentos do que a classe média e as camadas inferiores, tornando, de forma velada, os mais pobres responsáveis pela maior parcela da contribuição sobre o consumo. Enquanto os impostos sobre o consumo forem a maior fonte de arrecadação nacional, a maior parte dos recursos arrecadados pelo Estado provirá da classe baixa. Esse é o caso do Brasil, onde a proveniência de maior parte da receita do Estado de mercadorias simples, com forte consumo de variedade de classes, perpetra a desigualdade. Assim, a maior parte da renda sobre o consumo estatal origina-se de produto de cobrança tributária desigual e injusta.

---

<sup>31</sup> QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 804-813.

<sup>32</sup> *Ibid.*

### 3) Regime de Importação

O inciso IV define o procedimento para alteração das alíquotas interestaduais e de exportação do referido imposto, a começar por iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, com final aprovação da maioria absoluta dos membros do Senado<sup>33</sup>.

O comércio exterior responde por significativa parcela do PIB nacional. Os principais países de origem das importações brasileiras são, em ordem, a China, os Estados Unidos e a União Europeia. O bem pode ser encomendado tanto por Pessoa Física, em geral para usufruto, como por Pessoa Jurídica, para utilização na produção ou revenda no comércio interno, no caso específico de importadoras. Assim, destriçaremos o regime de importação por seu lado mais relevante, o das Pessoas Jurídicas, das quais se repassa ao consumidor boa parte dos custos de importação dos bens. Deixaremos, portanto, de explorar as particularidades da importação por Pessoa Física, por não serem tão importantes para a problemática do trabalho.

Na importação de bens, o importador desembolsa, além do montante equivalente ao preço do produto, o custo do transporte até a residência indicada, do seguro (para hipótese de extravio ou avaria) e do desembarço aduaneiro (incluindo despachante e guarda do bem). Esse conjunto padrão de despesas de importação intitula-se Valor Aduaneiro (VA), ao qual serão incorporadas tarifas e impostos.

Em toda importação incide tarifa sobre o valor do bem comprado no exterior, fundamentada na necessidade de compensar-se o Estado e a indústria nacional pelo prejuízo decorrente da operação. Ora, o contribuinte, ao privilegiar a mercadoria estrangeira em detrimento da nacional evitou a venda por estabelecimentos com sede no país, o que prejudica o crescimento e a geração de empregos. A maior lucratividade e a criação de novos empregos nessas empresas engendraria, por sua vez, maior arrecadação ao Estado graças à aplicação de tributos. Assim, o objetivo da taxa de importação é desonerar o Estado, ou sua indústria, pela preferência concedida a outrem e, ao mesmo tempo, dissuadir o potencial importador de comprar mercadorias do exterior, ao encarecê-las, no intuito de estimular o consumo interno e equilibrar a balança comercial.

---

<sup>33</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. Niterói: Impetus, 13ª edição, 2007, p. 203-204.

Há dois regimes de importação para pessoa jurídica, o formal, regulado pela Lei n° 3244/57, e o simplificado, aprovado, recentemente, pela LC n° 155/2016.

No regime formal de importação para as pessoas jurídicas, aplicado a importações acima de US\$ 3.000, apenas se dá cabo à operação por meio de complexa burocracia da Receita Federal e recolhimento de variedade de taxas e impostos, federais e estaduais, com incidência em cascata.

Assim, para qualquer entrada de mercadoria que supere o montante de US\$ 3.000 dólares, aplicar-se-á, sobre o VA, em ordem, II, IPI, AFRMM, PIS, Cofins, taxa SISCOMEX e ICMS. Vale ressaltar que cada um desses tributos incide nessa ordem sobre o anterior, ao longo da cadeia de acréscimo de valor, a importação também caracterizada pelo mecanismo de cascata. O II variará de 0 a 35% a depender da classificação do produto na NCM, a ser observada por todos os membros do bloco<sup>34</sup>. Sobre a base de cálculo, constituída por VA mais II, incidirá a alíquota do IPI, delimitada entre 0% e 330%; o comum, no entanto, é que se ache fixada entre 0% e 25% para a maioria das importações. O AFRMM revela-se contribuição federal, com alíquota fixa de 25%, a ser aplicado somente em transporte por embarcação marítima, estando isento, portanto, o transporte aéreo<sup>35</sup>. A seguir, sobre o montante incidirão PIS e Cofins, duas contribuições federais de taxa variável, mas estipulada, na maioria das vezes, em 2,1% e 7,6%, respectivamente. O valor desembolsado em PIS e Cofins poderá ser ressarcido, ante a aprovação da Lei n° 10.865/01. Então incidirá a taxa federal SISCOMEX, devida por utilização do sistema informatizado de comércio exterior da Receita Federal, que comporta valor fixo de R\$ 185,00 pela Declaração de Importação, acrescido, e parte variável, de patamar inicial de R\$ 29,50 por cada bem incluído na declaração, de acordo com o art. 13, I e II, da Portaria n° 257/11 do Ministério da Fazenda. Esse patamar decrescerá, à medida que aumentar a quantidade de produtos importados, para R\$ 23,60; R\$ 17,70; R\$ 11,80; R\$ 5,90; e R\$ 2,95 (Portaria n° 257/11, II, a, b, c, d, e, f). Por último na cadeia, sobre o VA juntado a todos esses impostos, incidirá o ICMS, cuja alíquota aplicável neste caso, de 0 a 25%, será a do estado federado de entrada da mercadoria, nos moldes do art. 13, V, e, da CF<sup>36</sup>.

Ademais, guarda mais sutilezas a importação formal, existindo quatro categorias de empresa importadora, fixadas de acordo com o valor da importação. A classificação mais

---

<sup>34</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato. Curso de Direito Tributário. Porto Alegre: verbo jurídico, 6ª edição, 2011, p. 484-490.

<sup>35</sup> Ibid.

<sup>36</sup> Ibid.



recente incluiu mais uma espécie de modo a facilitar e desburocratizar o sistema para o pequeno importador, as que importam abaixo de R\$ 50 mil.

Se inexistissem tantos impostos sobre o consumo, incidentes cumulativamente sobre o II, as importações ficariam consideravelmente mais baratas. Isso faria diminuir o preço das mercadorias exportadas pelas empresas brasileiras, que ganhariam competitividade no exterior. Também possibilitaria redução do preço dos bens e serviços destinados ao mercado interno, onerando menos o consumo de todas as classes sociais, inclusive das desfavorecidas<sup>37</sup>.

Já há, no ordenamento jurídico pátrio, regras para importação simplificada, que se aplicam, porém, apenas a encomendas de preço inferior a US\$ 3.000, não podendo ser a pessoa jurídica empresa importadora, sob pena de aplicação do regime formal. Ainda, imperará taxa única de 60% para qualquer produto, o que não torna muito mais barata a operação, haja vista estarem o II e o ICMS incorporados na taxa. Vale mencionar que não se recolhe IPI, PIS e Cofins nesse regime de importação. Não se fará necessário uso de despachante aduaneiro para retirar a mercadoria no porto, nem registro no radar SISCOMEX, o que diminui a burocracia e suaviza a carga tributária para empresas de pequeno porte<sup>38</sup>.

Outro problema do regime simplificado é que abarca universo diminuto de empresas, em virtude da restrição imposta por lei, para importação de produtos abaixo do valor de US\$ 3.000, por pessoas jurídicas não importadoras. A lei, por timidez do legislador, ao fixar nível de incidência tão baixo, deixa de englobar as médias e grandes companhias, perdendo a oportunidade de gerar impacto econômico relevante e positivo para o país. As empresas brasileiras ganhariam competitividade, com desburocratização do sistema, ao reduzir-se seu custo de importação, de modo que produziriam e venderiam mais bens, estimulando a economia. Apesar da unificação e diminuição da taxa sobre importação pelo regime simples, a arrecadação continuaria relativamente estável, de um lado por manter o ICMS e o II, de outro pela baixa participação do comércio externo no PIB, não configurando atividade de forte recolhimento tributário no Brasil<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. Niterói: Impetus, 13ª edição, 2007, p. 203-204.

<sup>38</sup> *Ibid.*

<sup>39</sup> QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 800-813.

#### 4) Consequências políticas

Neste tópico, mostraremos que o problema crucial do regime arrecadatário pátrio não reside na carga tributária total do país, conveniente, até, a permanência desta em patamar semelhante ao atual, mas na adoção de sistema predominantemente regressivo, que onera sobremaneira a maior parte da população e privilegia parcela diminuta de contribuintes. Assim, buscar-se-á oferecer contraponto à opinião, à primeira vista correta, veiculada por meios de comunicação, de que a carga tributária do país se mostra elevada demais, supostamente evidenciada pela insatisfação popular.

De fato, o Brasil possui a maior carga tributária entre os países da América Latina, correspondente a 32,42 % do Produto Interno Bruto de 2014, segundo dado da Receita Federal, divulgado pelo jornal “O Globo”. Os três países mais populosos, depois do Brasil, na região — México, Colômbia e Argentina — acham-se respectivamente em 13º, 10º e 2º lugar, com cargas tributárias de 19,5%, 20,27% e 32,19%. Ainda, o País ficaria em 20º lugar em lista da OCDE, com trinta posições restritas a desenvolvidos, de nações com as maiores taxas de recolhimento de riqueza no mundo. Arrecada-se aqui mais riqueza criada anualmente que nos Estados Unidos (26%), na Suíça (26,7%) e na Coreia do Sul (24,6%). Vale a pena mencionar, igualmente a título de comparação, que ocupam os cinco primeiros lugares do *ranking*, nessa ordem, Dinamarca (55,9%), França (45,2%), Bélgica (44,7%), Finlândia (43,9%) e Itália (43,6%). Dessa forma, nosso país, pelos serviços oferecidos à população, praticaria taxas exacerbadas, cujo efeito se manifesta no enriquecimento do Estado em detrimento dos cidadãos.

Assim, a carga tributária, no Brasil, mostra-se elevada para padrões latino-americanos e perto da média dos desenvolvidos. No entanto, ela não é absurda, ao se levar em consideração residir o motivo para tributação tão elevada no próprio PIB nacional, pequeno demais em valor absoluto. Para acúmulo de recursos suficientes ao desenvolvimento do país, de tamanho continental, e população considerável, ainda relativamente pobre, carente de serviços básicos, faz-se necessária maior carga tributária sobre a riqueza de cada cidadão, correspondente, no fim, a proporção superior do PIB em impostos<sup>40</sup>. Por outro lado, em país avançado, a carga

---

<sup>40</sup> HUNT, E.K. e SHERMAN, Howard J. *Macroeconomia*. Petrópolis: Vozes. Petrópolis, 1997, p. 245-268.

tributária não pesa tanto no bolso do contribuinte e no PIB, ante a geração de soma de riqueza consideravelmente maior à de uma sociedade emergente, e a menor necessidade de se levantar recursos para desenvolver-se. Assim, no Brasil, a arrecadação tributária total de 34% do PIB gera receita aproximada de R\$ 1,3 trilhão somente, ao passo que, nos Estados Unidos, receita de 27% do PIB representa US\$ 3,5 trilhões, valor bem superior ao pátrio, e pequeno em relação à renda média do cidadão estadunidense e ao PIB do país, ambos elevadíssimos<sup>41</sup>.

Ademais, é necessário lembrar que os países desenvolvidos fixaram, em momentos históricos de forte crescimento de sua economia e estruturação da sociedade civil, elevadas taxas de contribuição, para assegurar competitividade a grandes grupos empresariais e programas sociais ao povo. O Brasil encontra-se em tal momento histórico, de grandes investimentos públicos e privados, destinados a alcançar pleno progresso socioeconômico<sup>42</sup>. Embora o PIB tenha crescido bastante nos últimos vinte anos, situando-se hoje na faixa de R\$ 2,5 trilhões, superior ao de nações como o Canadá, a Espanha e a Itália, a população de 205 milhões de habitantes e a extensão territorial de 8,5 milhões km<sup>2</sup> (5º maior país do mundo), demandam constantes e vultosos investimentos, possibilitados por onerosa carga tributária.

Na verdade, a percepção de confisco do Estado sobre a riqueza do cidadão não se deve tanto à elevada carga tributária de 34% ou aos precários serviços oferecidos em troca, mas à forma como se reparte o peso da carga tributária entre os diferentes instrumentos de coleta, os tributos. Como sugeriu o estudo dos capítulos anteriores, há enorme volume de tributos e contribuições sobre o consumo no sistema brasileiro, incidentes sobre bens e serviços, por boa parte, cumulativamente e com seletividade falha, levando-nos a levantar a hipótese de serem eles o problema central da percepção de sobretaxação do cidadão comum.

Ao verificar-se, em detalhe, a parcela de cada tributo proporcionalmente à arrecadação tributária anual, desvela-se o grau de contaminação do sistema com impostos sobre o consumo: recolhem-se 65% da riqueza reservada aos cofres do Estado (32,4% do PIB) por meio de tributos estaduais (ICMS, IPI, ISS) e contribuições federais (PIS, Cofins, CSLL), baseados exclusivamente no consumo. Por seu turno, o ICMS viabiliza 18,3% da arrecadação total em impostos, a maior fatia entre todos os tributos. O restante das contribuições sobre o

---

<sup>41</sup> Ibid., p. 245-268.

<sup>42</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480-493.

consumo ficam com apenas 46,7%, e os tributos com outras bases de cálculo mais justas, como a renda e o patrimônio, com proporção menor ainda<sup>43</sup>.

A título de comparação, é de 35% a média nos países ricos — embora nos Estados Unidos e no Japão seja inferior a 20%<sup>44</sup> — da relação entre o peso da tributação sobre o consumo e o total da riqueza recolhida.

O problema central no sistema tributário nacional não se deve, pois, tanto, à significativa quantidade de riqueza arrecadada em impostos, mas à utilização excessiva de tributos e contribuições sobre o consumo para tal fim. Não se trata, portanto, de problema de Estado opressor, que desrespeita princípios de Direito Liberal, como o de não confisco, mas de igualdade na tributação, por violação aos princípios de Direito Social conquistados no século XX, de igualdade material e capacidade contributiva.

Na próxima seção, entenderemos melhor por que a carga tributária direcionada ao consumo, e, portanto, à população mais vulnerável financeiramente, consiste em problema de dimensão avassaladora na realidade socioeconômica nacional.

## 5) Consequências socioeconômicas

Verificou-se, acima, não constituir a elevada carga tributária elemento perturbador central do sistema tributário pátrio, mas sim, o grau de incidência dos impostos e contribuições sobre o consumo.

O defeito que o capítulo atual visa sublinhar, não consiste na simples existência de impostos incidentes sobre o consumo, presentes em quase todos os ordenamentos jurídicos no mundo, mas na discrepância entre o sistema tributário brasileiro e o de outros países em relação à prevalência da tributação sobre o consumo como fonte de receita estatal. Explicar-se-á, agora, em que aplicar desenfreadamente tributos sobre o consumo promove sistema ineficiente para o setor privado e desigual para o contribuinte.

Da carga tributária total em nosso país, equivalente a 32,42% do PIB, arrecada-se 65% por meio de impostos sobre o consumo, em contraste com os desenvolvidos, considerados

---

<sup>43</sup> DUARTE, Cláudia. “Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo”. Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/na-contram%C3%A3o-do-mundo-brasil-tributa-mais-o-consumo-1.1329469>>. Acesso em: 6 de novembro de 2017.

<sup>44</sup> Ibid.

mais justos nesse aspecto fiscal, e mais competitivos no lado econômico, sem dúvida por comporem sua carga tributária, similar à do Brasil, com proporção, em média, de apenas 35% em impostos sobre o consumo.

Do ponto de vista socioeconômico, prático, o grande problema da maior parcela devida em tributos originarem-se no consumo, ou, ainda, se recolher o equivalente a 18,3% do PIB em ICMS, fundamenta-se justamente nas desigualdades provocadas por esse tipo de tributação, pelas razões expostas nos capítulos precedentes.

Dissemos, antes, que o ICMS e os demais tributos sobre o consumo não têm por base de cálculo a renda do consumidor, mas o preço do bem consumido, tornando-os indiretos. Nesse sentido, os impostos sobre o consumo, por serem reais, geram forte inequidade na tributação, principalmente na aquisição de produtos de amplo acesso da população brasileira, de natureza básica, como gêneros alimentícios. Isso porque, em relação à renda e, portanto, à capacidade contributiva, o pobre, comparado ao rico, pagará proporção maior em tributo.

O mecanismo perverso desses impostos — seu potencial de geração de desigualdade — assume proporções gigantescas, ao serem estes aplicados em grande escala, ou seja, com alíquotas elevadas e em toda sorte de bens e serviços, possuindo ampla abrangência, de modo a torná-los os maiores arrecadadores do país. Assim, aumentando-se progressivamente a carga tributária nacional, com o intuito de obter maior receita anual, paga em grande medida pelos pobres com a maior parte de sua renda, retira-se parte ainda superior da remuneração da população mais humilde<sup>45</sup>.

Ademais, a tributação sobre o consumo, principal veículo de levantamento de recursos no Brasil, terá de confiscar para os cofres públicos enorme quantidade da riqueza produzida anualmente e para tal as alíquotas dos impostos sobre o consumo deverão sedimentar-se em patamares particularmente elevados, de forma a possibilitarem arrecadação no patamar de 65% da receita tributária total, para oferecer serviços previstos na CF/88 e sanar déficits.

Ressalta-se, portanto, não ser só a ampliação da abrangência à maioria das mercadorias, ou seja, o maior número de hipóteses de incidência legais, a causa do recrudescimento global da desigualdade social no país, mas igualmente o aumento de alíquota. Por exemplo:

---

<sup>45</sup> QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 800-813.

Considere-se uma mercadoria de R\$ 100,00, com duas possíveis alíquotas, de 10% e de 50%, podendo incidir seu preço. Imagine-se, ainda, dois clientes, A, de renda mensal equivalente a R\$ 2.000,00, e B, com renda de R\$ 10.000,00. Na hipótese de alíquota de 10%, A, ao comprar o bem, pagará  $0,1 \times R\$ 100$ , ou seja, R\$ 10,00 em imposto, que representa, sobre sua renda,  $10/2.000$ , ou seja, 0,5%. Na mesma situação, B também pagará R\$ 10,00 de imposto, que constitui  $10/10.000$ , isto é, 0,1% de sua renda. Assim, o contribuinte mais pobre paga 0,4 ponto percentual a mais em tributo que o abastado. Na segunda hipótese, de alíquota 50% para a mercadoria, A e B pagarão  $0,5 \times R\$ 100$ , equivalente a R\$ 50,00. Para A, essa soma corresponderá a  $50/2.000$ , ou seja, 2,5% de sua renda e, para B, se tratará de  $50/10.000$ , isto é, 0,5% de sua renda. Neste caso o contribuinte mais humilde paga 2 pontos percentuais a mais em tributo que o rico.

O aumento do imposto do bem em cinco vezes (400%) resultou, pois, em crescimento díspar na percentagem devida de tributo em relação à renda de A e B. Na primeira hipótese, variou, na renda de A, de 2 pontos percentuais para cima, na renda de B de 0,4 ponto percentual para cima<sup>46</sup>.

No início, a diferença do percentual de tributo incidente sobre as rendas de A e B era de 0,4 ponto percentual, chegando, após a modificação da alíquota, a 2 pontos percentuais de distância.

Verifica-se que a elevação do imposto sobre o consumo causa crescimento da desigualdade de renda e prejudica em particular a classe baixa, cujo salário se acha mais próximo ao valor da mercadoria, ao passo que o contribuinte abastado, com renda bem mais elevada, não perceberá de modo tão acentuado o impacto de um aumento de imposto, pois a percentagem devida em tributo cresce pouco em relação à remuneração<sup>47</sup>.

Portanto, à medida que se passa de alíquota mais baixa para mais alta, eleva-se a proporção dos impostos sobre o consumo no total de impostos arrecadados anualmente, assim como o grau de desigualdade social. É desse modo que os tributos indiretos produzem desigualdade, por retirarem montante superior de renda dos indivíduos que possuem pouca capacidade contributiva em comparação aos de maior capacidade contributiva. A isso se chama efeito regressivo dos tributos indiretos, cujas alíquotas atrelam-se ao preço em vez dos rendimentos. O Estado brasileiro, por sua vez, eleva exponencialmente esse efeito ao aplicar

---

<sup>46</sup> Ibid., p. 807-810.

<sup>47</sup> Ibid., p. 800-813.

alíquotas altas e ampla margem de incidência desses impostos e contribuições, drenando a renda global da população pobre para sustentar os serviços públicos. Ao contrário, em um regime tributário com efeito progressivo, de redistribuição de renda, as famílias mais pobres beneficiam-se de serviços públicos essenciais financiados em grande medida pelas classes mais abastadas, que contribuem proporcionalmente mais, em relação à sua renda, com o imposto.

As consequências da falta de equidade no modo brasileiro de tributar, não se revelam, ao final, benéficos para ninguém, pois afetam a economia do país. Como o contribuinte das camadas mais vulneráveis da população perde grande parte do seu salário em proveito do Estado, com ICMS e outros, seu poder de compra sofre sensível redução. Isso desacelera o crescimento econômico, pois a parcela salarial devida em imposto certamente teria sido utilizada para obtenção de bens manufaturados — como geladeira, televisor, máquina de lavar — com vistas à melhoria do padrão de vida da família humilde.

A parcela privilegiada, por sua vez, além de pouco contribuir em relação à sua elevada renda, também consome pouco, por já deter bens em quantidade suficiente. O resultado é que a família abastada tende a poupar o restante de sua renda, recolhidos os tributos e atendidas suas necessidades básicas, o excedente sendo depositado na poupança. Assim, não se encontra nenhum benefício em deixar de tributar grande parcela da renda dos mais ricos, pois não investem e tampouco utilizam a soma para dinamizar a economia nacional.

Esse efeito está comprovado por estudos econômicos, segundo os quais a população de baixa renda tem maior propensão marginal a consumir que as classes privilegiadas. Cita-se trecho de Roach:

Há também um argumento econômico para sistema tributário progressivo – ele pode produzir determinado nível de renda pública com o menor impacto econômico possível. Para averiguar como, consideremos como lares com diferentes níveis de renda responderiam a um corte de \$100 em imposto. Um lar de baixa renda tenderia a gastar prontamente a quantia inteira em bens e serviços necessários – injetando \$100 a mais de demanda na economia. Em comparação, um lar de renda alta possivelmente gastaria apenas uma fração (do corte em imposto) em bens e serviços, escolhendo poupar ou investir porção do dinheiro. O dinheiro que um lar de renda alta poupa ou investe não acrescenta nada ao nível global de demanda na economia. Em termos econômicos, dizemos que a propensão marginal de consumo tende a decrescer à medida que a renda crescer. Assim, ao recolher impostos em proporção superior de lares de renda alta, tendemos a manter o nível mais elevado de demanda e maior dinamismo econômico. (ROACH, 2010, p. 3)

Desse modo, priva-se a população mais necessitada, de sua renda, que serviria para adquirir inúmeros bens e serviços, com positivos efeitos socioeconômicos multiplicadores, enquanto se isenta a renda excedente, inutilizada, da elite privilegiada. Assim, o sistema de tributação brasileiro fomenta círculo vicioso, em que os ricos acumulam renda em razão da baixa incidência de impostos sobre suas fortunas, ao passo que os financeiramente débeis assistem à corrosão de seu poder de compra por ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS/Cofins, e outros mais, não abarcados pelo estudo. A frase de Marx ganha todo o sentido no sistema brasileiro: o sistema tributário perpetua a riqueza da burguesia.

Do ponto de vista social, revela-se uma calamidade tributar, em um dos países mais desiguais do mundo, preponderantemente o consumo. O Direito e os agentes políticos nacionais mostram-se coniventes com o fomento legal à desigualdade por meio da retrógrada legislação e prática tributária, que vão contra os valores liberais-sociais esboçados pela Carta Constitucional de 1988<sup>48</sup>.

Portanto, a noção de que se contribui demais no Brasil, deve-se mais à sobretaxação das classes média e baixa, outorgando privilégio à mais rica, e menos ao recolhimento tributário total de 32% do PIB, necessário para financiamento do Estado de Bem Estar Social implantado pela CF/88. Chega-se à conclusão da imperatividade da reforma tributária para adequar o regime de tributação do país à realidade socioeconômica, à justiça filosófica e à positividade constitucional da capacidade contributiva e igualdade material.

---

<sup>48</sup> LOIBMAN, Zenaldo. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 829-831.



### III) Evolução do princípio da igualdade na tributação ao longo da História

Para confirmar que o problema do sistema tributário brasileiro se resume à falta de respeito ao princípio da equidade, provocada pelas características do imposto sobre o consumo, deve-se ter claro em que consiste o princípio, do ponto de vista filosófico, e se está previsto juridicamente no ordenamento pátrio, de modo a, sendo constatado o desrespeito, poder sancionar e alterar o sistema. Para tanto, esta seção esmiuçará o conceito filosófico de justiça distributiva e comutativa, depois igualdade formal e material, e por último, a aplicação de tais preceitos no Brasil.

#### 1) Justiça comutativa e distributiva

Apesar do significado de equidade mostrar-se, em certa medida, intuitivo, o conceito merece elaboração da nossa parte, de modo a dirimir qualquer dúvida remanescente. A definição de equidade, igualdade ou ainda, isonomia, preocupou filósofos desde a civilização grega, ao integrar um dos objetos de estudo da Ética, inaugurada por Sócrates. A inédita exploração da questão moral pelo pai da filosofia, em face do crescente convívio social nas cidadelas (*Pólis*), abriu espaço para que seus sucessores, Platão, e depois Aristóteles, escrevessem obras predispostas a elucidar os conceitos metafísicos de bem comum, justiça, liberdade, igualdade e felicidade. A noção de igualdade, assim como a de liberdade, vinculou-se repetidamente, ao longo da história do pensamento ocidental, à de justiça. Assim, a imposição da isonomia aproximaria a sociedade do justo e, portanto, do bem comum, um dos pré-requisitos para a felicidade do homem na Terra.

Entre os gregos, Aristóteles forneceu os mais importantes ensinamentos sobre os ideais de igualdade e justiça. Segundo o mestre de Estagira, há dois tipos diferentes de justiça, a universal e a particular. A primeira consiste em guia para o ser humano, racional, agir de forma virtuosa. Graças à vontade racional, ao desenvolvimento da razão, o homem percebe a justiça universal, a justa medida no exercício de cada uma de suas paixões, de modo a torná-las virtudes. Assim, virtudes são cada uma das paixões moderadas pela razão, com base no critério de justiça universal, o justo absoluto, natural. Ao concretizar o justo universal em seus

atos, o homem desfrutará da felicidade individual. A soma de todas as felicidades individuais levará à felicidade coletiva, ao bem comum. Para tanto, todos os cidadãos devem ser capazes de agir justamente, e para isso não lhes são dadas as condições básicas de vida digna, para poderem aprimorar sua razão e conseguirem enxergar a justa medida das paixões<sup>49</sup>.

Nesse cenário faz-se imprescindível a aplicação da justiça particular distributiva, pelos governantes da *Pólis* aos cidadãos, no processo de divisão de riqueza, para gerar igualdade, e a aplicação da justiça corretiva, para manter a justa divisão anterior. A justiça particular distributiva, proporcional, ou geométrica, e a justiça particular corretiva, comutativa, ou aritmética têm, assim, cada uma, seu contexto de aplicação, para o filósofo<sup>50</sup>.

No intuito de destrinçar apropriadamente essas duas formas particulares de conceber a Justiça, analisaremos a situação hipotética de um Estado vencedor na guerra, que saqueia o perdedor para, em seguida, distribuir a riqueza a seu povo. Aristóteles propugna, nesse caso, a incidência da justiça distributiva. Entretanto, para fins didáticos, vejamos o que acontecerá ao submeter esse exemplo aos dois tipos de justiça.

Na repartição de riquezas pela lógica comutativa, o Estado, ao distribuir os recursos essenciais para sua população, deverá realizar divisão puramente abstrata de suas reservas, sem diferenciar os indivíduos, para que cada um receba a mesma quantidade de bens. Existiria um fundamento para essa concepção de igualdade: ao se levar em consideração a premissa básica de que todos são iguais perante a Lei, o Estado não pode estabelecer distinção entre cidadãos, indevida a concessão de privilégios para uns em detrimento dos demais.

Desta vez, em obediência aos preceitos aristotélicos de justiça distributiva, o Estado, ao levar em consideração o caso concreto, ou seja, o mérito de cada cidadão, dividirá seus recursos de forma desigual, pois do excedente disponível a uns cabe mais que a outros. Nesse sentido vai a célebre frase de *Ética a Nicômaco*, Livro V, Capítulo III: “*Tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem.*”

A justificativa desse tratamento desigual encontra-se na desigualdade fática observada entre cidadãos de mérito distinto. O mérito apresenta certa indeterminação para o filósofo grego, pois relativo aos divergentes valores exaltados por cada comunidade. Em uma

---

<sup>49</sup> ARISTOTLE. *The Nichomachean Ethics*. Oxford World's classics, 2009, p. 80-102.

<sup>50</sup> Ibid.

oligarquia seria a riqueza o valor celebrado e autorizador do recebimento de maior quantidade de bens; na aristocracia, a excelência, e na democracia, a necessidade<sup>51</sup>.

Todavia, o fato de a cidade estabelecer a proporção para distribuição de bens por meio de normas gerais não significa que isso ocorra sem falhas. Assim, a **justiça corretiva** intervém na busca por sanar a desigualdade advinda posteriormente ao período de repartição de riquezas, com o fito de preservar o equilíbrio assegurado pela aplicação do método distributivo<sup>52</sup>.

A vertente mais conhecida do justo corretivo é a **justiça comutativa**, que norteia o processo de troca. Os cidadãos, politicamente igualados nos padrões da justiça distributiva, no convívio em sociedade, realizam permuta das mais diversas mercadorias. Em virtude da igualdade proporcional estabelecida inicialmente pela distribuição de riquezas estatais, a troca deve dar-se conforme a regra da equivalência, segundo a qual não pode criar desigualdade. Em outras palavras, no contrato *sinagmático* aristotélico, o valor do produto “A” deve ser equivalente ao do produto “B”, mantendo a igualdade inicial de riqueza entre os contratantes. Caso não se respeite a máxima da equivalência, a justiça reparadora anulará a permuta injusta, fazendo retornarem as partes ao *status quo ante*, à situação de equilíbrio e justiça anterior ao contrato<sup>53</sup>.

Dessa forma, a concepção Aristotélica é de coerência louvável. O *bem individual*, ético, só será plenamente realizado em uma sociedade que, politicamente, concretize, por meio de normas gerais, a justiça distributiva, tornando os cidadãos iguais. Tal condição permitirá a felicidade de todos e levará ao *bem comum*. Eventuais desequilíbrios podem ser corrigidos pela justiça corretiva comutativa ou judiciária. Observaremos adiante que esses conceitos de justiça foram retomados pelos filósofos modernos, no século XVIII, em sua empreitada para reformular as bases da sociedade política organizada diante da insatisfação com as Monarquias absolutas. Também constataremos que essas ideias estão na base do Direito Público e, portanto, do Direito Tributário.

---

<sup>51</sup> Ibid.

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> Ibid.

## 2) Igualdade formal

O Iluminismo, movimento filosófico, por excelência, do século XVIII, repensou as bases de sustentação dos regimes políticos e a relação entre Estado e sociedade. Os súditos passaram a ser considerados cidadãos, sujeitos de direitos inalienáveis perceptíveis à razão humana, os quais os monarcas não podiam usurpar. Converteu-se o povo na autoridade política máxima, legitimadora do poder concedido ao rei, ao excluir-se Deus, sustentáculo da monarquia desde o fim da Idade Média. Assim, se o rei agisse contra seu próprio “pilar de apoio” — a sociedade civil —, esta encontrar-se-ia em pleno direito de destituí-lo em nome da justiça natural. Ao materializar os ideais burgueses de liberdade e igualdade, a Revolução Francesa alçou a liberdade do indivíduo em relação ao Estado a patamares inimagináveis no passado e reconheceu a isonomia de todos perante a Lei — a igualdade formal —, deixando de lado, porém, compreensão mais radical de igualdade, destoante, como se verá adiante, da ótica filosófica burguesa. Entretanto, a noção de igualdade formal bastou para a realização de sérias mudanças na maneira de tributar dos recém-criados países liberais.

Em primeiro lugar, cabe mencionar que as regras para as contribuições se tornaram claras e de conhecimento geral da população, em respeito ao princípio da legalidade e da clareza do Direito legislado. As reformas permitiram a contemplação da capacidade contributiva no aspecto subjetivo. Os elevados impostos a pairarem sobre o povo decresceram severamente, atendendo, em certa medida, ao critério do mínimo existencial. Isso significa que um cidadão cuja renda se esgota na compra de alimentos essenciais para sua sobrevivência não deverá recolher à máquina estatal esse valor irrisório e tão essencial.

Ademais, passaram os tributos a incidir proporcionalmente à renda de cada contribuinte, em obediência ao princípio da capacidade contributiva. Os filósofos da época, entre os quais Adam Smith e Montesquieu, concordavam que o princípio revolucionário de igualdade exigia tributação proporcional, de modo que a razão entre a carga total de impostos devidos por cada indivíduo e sua renda permanecesse sempre a mesma, a denotar equivalência de prestações ao Estado em relação à renda para todo cidadão.

Cita-se Zilveti, esclarecendo as palavras de Adam Smith:

Segundo Adam SMITH “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”. SMITH racionalizou a expressão *ability to pay*, indicando que essa capacidade poderia ser verificada na renda, mais precisamente em três formas de expressão da renda: a renda da terra; a renda do capital; e a renda decorrente do trabalho. Mais tarde, Smith aprimorou seus conceitos. Passou a entender, então, que o dever do cidadão de contribuir para o sustento do Governo se dê na proporção de seus recursos, ou melhor, de suas receitas, de modo que ele mesmo goze da proteção do Estado” (SMITH apud ZILVETI, p. 143).

Zilveti escrutina a reflexão de igualdade tributária exposta em *De l'Esprit des Loix*, de Montesquieu:

Também MONTESQUIEU entendia que cada cidadão deveria contribuir com uma porção de sua riqueza para o custeio das despesas do Estado. (...). O que se deduz da leitura do famoso Espírito das Leis é a garantia para o cidadão de que as contribuições serão repartidas igualmente segundo as faculdades, sempre que a lei predomine no Estado constitucionalmente organizado, com respeito à separação de poderes. (ZILVETI, p. 143-144).

Os modelos teóricos dos iluministas traduzem-se em legislação estruturadora dos novos Estados-nação, como revela o art. 13º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), integrado, a posteriori, à primeira Constituição Francesa, de 1791<sup>54</sup>: “Para a manutenção da força pública e das despesas administrativas, uma contribuição comum é indispensável: ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos em razão de suas faculdades (tradução nossa)”.

Nota-se, assim, a inspiração dos filósofos iluministas em Aristóteles e sua justiça distributiva, segundo os quais, para a concretização do justo, o tratamento entre pessoas desiguais deve ser desigual na proporção de sua desigualdade<sup>55</sup>.

No Antigo Regime, imperava o imposto de tipo regressivo, pois os camponeses deviam arcar com esmagadora quantidade de contribuições a senhores feudais e monarcas (talha, corveia, entre outros), apesar de constituírem a classe mais miserável. A pequena e média burguesia pagava diversas prestações ao Governo, ao passo que da Nobreza e do Clero nada se retirava; pelo contrário, apenas se presenteava a elas com benesses. Em relação às

<sup>54</sup> Sítio Web, Conseil Constitutionnel. Constitution de 1791. Disponível em: <[http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/les-constitutions-de-la-france/constitution-de-1791\\_5082.html](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/les-constitutions-de-la-france/constitution-de-1791_5082.html)>. Acesso em: 28 de novembro de 2017.

<sup>55</sup>. ARISTOTLE. The Nichomachean Ethics. Oxford World's classics, 2009, p. 80-102.

teorias teológicas retrógradas, justificadoras da Monarquia Absoluta, o iluminismo expõe pensamento progressista e humanista, ao observar ditames da justiça comutativa e distributiva, para pôr fim à exploração das camadas menos privilegiadas da população, inclusive no tocante à tributação. Dessa maneira, percebe-se que o princípio aristotélico de justiça distributiva serviu para reformular a relação do cidadão com o Estado em período de ruptura institucional.

Além disso, o que se pretende é tornar o sistema tributário nacional deveras progressivo, atendendo à capacidade contributiva e à igualdade. Como vimos anteriormente, carga tributária de 32% não se faz particularmente elevada e não constitui o problema central, considerando-se a necessidade de desenvolvimento socioeconômico do país, e os encargos constitucionais conferidos ao Estado,

### 3) Igualdade material

Da transformação socioeconômica desencadeada pela Revolução Industrial surgiu a classe proletária, e com ela, filósofos como Marx e Engels, prontos a discorrer sobre a nova estrutura sociopolítica opressora das nações europeias e a criticar de modo incisivo a ideologia liberal burguesa. A contestação do sistema político burguês pelo operariado não poupou nem o Direito, nem o sistema tributário, considerados instrumentos de opressão de classe, manifestamente injustos.

Os cidadãos pagavam a mesma proporção de tributos enquanto alguns possuíam infinitamente menos renda à disposição. Deixava-se de auferir enorme valor excedente para o Estado por não se tributar com mais afinco a classe capitalista. Seu excesso de rendimento revelava-se gigantesco, mesmo depois de satisfeitos os caprichos com o consumo de todos os bens de luxo possíveis e imagináveis. O resto da vultosa riqueza dos burgueses servia de mera poupança, ao passo que os proletários despendiam toda a quantia restante de seu salário no pagamento de impostos, incapazes de constituir sequer pequeno patrimônio. Para Marx, o sistema tributário seria responsável pela perpetuação das fortunas da elite capitalista, na medida em que o peso da tributação, embora proporcional à renda, representa sacrifício muito menor para os ricos. Nesse ritmo, os empobrecidos tornam-se ainda mais pobres, pois perdem

boa parte de sua remuneração em impostos, enquanto as famílias abastadas conseguem poupar facilmente.

Aristóteles preceituava que a intensidade das paixões, inclusive da justiça particular, deveria ser atenuada de modo a se alcançar seu exercício virtuoso. Excesso de justiça, portanto, segundo o filósofo, geraria injustiça. A exacerbação da igualdade, a tal ponto de não se distinguirem mais os cidadãos proporcionalmente, mas desproporcionalmente ao mérito, produziria injustiça e insatisfação social. A ideologia liberal aplicou a medida de repartição de riqueza aristotélica, pois diferenciou as contribuições devidas pelos cidadãos de acordo com sua capacidade objetiva e subjetiva, resultante sempre a mesma razão da divisão renda/imposto<sup>56</sup>.

Os marxistas, ao contrário do mestre de Estagira, buscaram tornar desproporcional o imposto de renda proporcional, obrigando o indivíduo privilegiado a recolher proporção superior de seu rendimento ao Estado em comparação com o desfavorecido. Inapta, a igualdade proporcional aristotélica, para reduzir a calamitosa desigualdade fática das sociedades liberais, somente com o método da progressividade se atingiria a igualdade material, ao nivelar-se aproximadamente a renda pelo instrumento de tributação, de modo a gerar igualdade concreta entre os cidadãos, podendo todos desfrutar de padrões de vida similares<sup>57</sup>.

Talvez, do ponto de vista estritamente metafísico, a filosofia aristotélica provesse a igualdade e a justiça, mas, na realidade concreta, deixava inúmeras famílias na mais completa miséria financeira, sem dignidade. Ademais, poder-se-ia argumentar que a proporcionalidade servia à sociedade grega antiga, porém, no capitalismo-industrial, tornava-se instrumento de perpetuação da riqueza dos abastados e da pobreza dos necessitados.

Dessa forma, ao constatarem que a justa medida aristotélica não bastava para distribuir de maneira equitativa a riqueza, em virtude do nível de desigualdade elevado demais, e ainda, ante as reivindicações do movimento operário marxista, os governos europeus cederam, no começo do século XX e, principalmente, após 1945, a formas de tributação progressiva<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 303-368.

<sup>57</sup> MCGEE, Robert W. *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. Miami Shores: Kluwer Academic Publishers, 2004, p. 84.

<sup>58</sup> Ibid., p. 84-85.

No cenário político atual, o Estado Democrático de Direito, pós-1945, tende a compactuar com o sistema de tributação progressivo, com todos os países desenvolvidos utilizando-o de alguma forma, mais ou menos intensa. Até nos Estados Unidos, onde a corrente ideológica ultraliberal é forte, achando-se ferrenhos opositores do sistema progressivo e até do proporcional, aplica-se, com bastante entusiasmo, as alíquotas progressivas, principalmente no IR<sup>59</sup>.

#### 4) Falta de aplicação do princípio da igualdade no Brasil

Vimos como a igualdade não constitui conceito estanque, tendo-se desenvolvido ao longo dos séculos com base em mudanças políticas e socioeconômicas. À medida que evoluía a compreensão a seu respeito, justificava-se a alteração do modo de tributar, sempre com o objetivo de garantir maior justiça e coesão da comunidade. Tais mudanças estruturais foram protagonizadas pelas sociedades civis europeia e estadunidense.

Cabe agora examinar o caso do Brasil, para aferir se nosso sistema tributário obedece ao conceito mais moderno e apurado de igualdade ou provoca efeitos retrógrados do ponto de vista da equidade e da justiça social.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que a CF sacramentou no art. 5, *caput*, o direito fundamental à liberdade e à igualdade, entendida tanto no sentido formal quanto material pela Doutrina e pela Jurisprudência, embora não haja especificação no texto constitucional. Esse mesmo artigo 5º abriga extenso rol de garantias fundamentais, liberais e sociais, como a função social da propriedade (inciso XXIII) e a desapropriação (inciso XXIV). O capítulo II, art. 6º a 11, elenca inúmeros direitos sociais. Verifica-se, assim, que a Constituição Cidadã integra a categoria das Constituições sociais do século XX, como a Mexicana de 1917 e a de Weimar, de 1919. Nesse aspecto, o ordenamento jurídico pátrio acha-se em concordância com os mais avançados do mundo, prestigiando os direitos liberais e

---

<sup>59</sup> SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros editores, 18ª edição, 2000, p. 116-126.

LOIBMAN, Zenaldo. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 836-837.



sociais, adquiridos ao longo da História e contemplando os anseios da totalidade de seu povo<sup>60</sup>.

A seu turno, o sistema tributário brasileiro é regulamentado pela CF/88, Título VI, artigos 145 a 169. Enuncia a seu modo justiça distributiva, no art. 150, II, ao assegurar ser vedado à União, aos Estados e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. O referido inciso mostra a intenção do legislador constituinte de estabelecer tratamento tributário de acordo com os preceitos da justiça distributiva, ao mínimo. Diz-se “ao mínimo” porque existem outros preceitos na CF/88 cuja interpretação dá margem à instauração de sistema baseado em impostos progressivos, como perscrutaremos a seguir<sup>61</sup>.

O art. 153, § 2º, I, da CF dispõe que, no caso particular de instituição do IR, este deverá obedecer aos princípios de universalidade, generalidade e progressividade. Dessa forma, a progressividade torna-se compulsória, indissociável do IR, por força normativa da CF.

A capacidade contributiva, que para alguns doutrinadores é conceito indeterminado, para outros, subprincípio decorrente do princípio da igualdade material, e ainda para outros, princípio basilar autônomo, está prevista no art. 145, § 1º, CF, sob a denominação “capacidade econômica”. Ela possibilita a distribuição de riqueza ao mesmo tempo que limita o abuso na arrecadação estatal, em razão de possuir duas facetas, subjetiva e objetiva.

A subjetiva centra no indivíduo isoladamente, com suas despesas essenciais, ao levar em consideração sua quantidade de filhos e nível de vida. Assim, após exame das necessidades relativas com base na classe social, se separarão, das despesas, o excedente da remuneração, sobre o qual incidirá a alíquota. O governo não aplicará imposto sobre as despesas necessárias da família. Portanto, indivíduos no mesmo patamar de renda, mas com necessidades diferentes, um sem filhos e o outro com dois dependentes, por exemplo, deverão montante distinto em tributos, pois a alíquota do IR incidirá sobre base de cálculo maior para o primeiro, em virtude da renda excedente superior em relação ao segundo.

---

<sup>60</sup> SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 18ª edição, 2000, p. 193-198.

<sup>61</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 358-368.

A face objetiva da capacidade contributiva, por sua vez, não repara nos aspectos pessoais da vida dos indivíduos, mas apenas no valor da renda, para determinação da faixa de alíquota a ser aplicada a cada caso. Observa-se que a dupla função da capacidade contributiva atende tanto a exigências liberais, na medida em que o Estado não se imiscui na renda do contribuinte se ela não satisfizer patamar mínimo existencial, quanto social, por meio de alíquota progressiva.

O art. 145, § 1º, CF, estipula ainda “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. Grande parte da Doutrina estrangeira, bem como a Jurisprudência de Tribunais Constitucionais europeus, como o alemão, considera exigir a obediência ao princípio da capacidade contributiva a adoção de sistema majoritariamente progressivo de tributação<sup>62</sup>.

Entendemos que o supracitado § 1º da CF permitiria embasar sistema de tributação sustentado primordialmente por IR progressivo, de forma a gerar maior crescimento econômico e realizar distribuição e justiça social. Ademais, os valores sociais insertos na CF, nos artigos mencionados neste capítulo, apontam para sistema arrecadatório com fins distributivos, que preza pela igualdade material e instaura ampla progressividade tributária. No entanto, em desobediência ao texto maior, progressividade e proporcionalidade pouco integram o sistema, sendo norma a carga tributária regressiva<sup>63</sup>.

Assim, o sistema tributário nacional não respeita os mandamentos constitucionais de justiça material e de capacidade contributiva elencados nos supratranscritos artigos 150, *caput*, e 145, § 1º, da CF. O sistema brasileiro de arrecadação volta-se prioritariamente para impostos e contribuições sobre o consumo (65% da arrecadação), precipuamente o ICMS (18% do PIB), para obtenção de receitas estatais. Essa primazia dos tributos sobre o consumo — evidenciada nos capítulos antecedentes — deve-se ao arranjo do sistema tributário pátrio, incentivador de tributos plurifásicos, calculados uns sobre os outros, com menosprezo à alíquota seletiva<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 358-368.  
Ibid., p. 267-279.

<sup>63</sup> SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 18ª edição, 2000, p. 193-198; e QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 813-819.

<sup>64</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 4ª edição, 2010, p. 373-383.

Todavia, o problema de arrecadar-se prioritariamente com o consumo reside no caráter impessoal da tributação, com impossibilidade de graduação segundo a capacidade econômica, em clara violação ao disposto no art. 145, § 1º, da CF.

Apesar da obrigação de utilização da seletividade no IPI (art. 153, § 3º, I, da CF), este não é o caso do ICMS, ao qual a CF, traindo seus princípios basilares, só faculta a aplicação do referido mecanismo (art. 155, § 2º, III). Ademais, mesmo ao aumentar e diminuir alíquotas de produtos mais ou menos caros, a tributação sobre o consumo jamais satisfará os critérios de exatidão e eficiência no recolhimento de acordo com a capacidade econômica, como o imposto de renda. Isso porque bens e serviços, mesmo os restritos a diminuta parcela da população, podem ser adquiridos por indivíduos em diversas faixas de renda, tornando o respeito à capacidade contributiva, quando a base de cálculo for o consumo, sempre grosseiro e aproximado<sup>65</sup>.

Da exegese do art. 155, § 2º, III, da CF depreende-se que os 27 estados da federação, além de possuírem a liberdade de criar alíquota estadual própria de ICMS, respeitados os limites da CF, podem também escolher se aplicam ou não o mecanismo da seletividade para cada produto essencial. Assim, os estados, cuja principal fonte de receita é o ICMS, mantêm alíquotas elevadas até para produtos essenciais, já que não se acham na obrigação constitucional de baixá-las.

A CF aparenta entrar em contradição consigo mesma ao estabelecer regra pela qual o ICMS pode ser não-seletivo, ao mesmo tempo que impõe a igualdade material e a capacidade contributiva como corolários para realização da justiça social no país. Entretanto, percebe-se que o conflito se dá entre dois princípios e uma regra, aqueles devendo preponderar sobre esta por sua importância jurídica superior como preceituam Juarez Freitas e Humberto Ávila. O art. 155, § 2º, III, da CF poderia até ser declarado inconstitucional, na medida em que o uso que dele fazem os estados desprezita a proporcionalidade tributária (art. 150, II, CF)<sup>66</sup>.

Desse modo, os únicos bens isentos de tributação em todo o território nacional são os do art. 150, VI, “d” e “e”, da CF, pois proíbem sua incidência, categoricamente. Vedam qualquer ente federativo de instituir impostos para livros, jornais, periódicos e o papel de que

---

<sup>65</sup> QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 816-817.

<sup>66</sup> DANILEVICZ, Rosane. “O Princípio da essencialidade na tributação”. Disponível em: <file:///C:/Users/Jo%C3%A3oPedro/Downloads/71068-294628-1-PB.pdf.> Acesso em: 1º de dezembro de 2017.

são compostos, além de fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil, com obras musicais de autores brasileiros ou obras, em geral, interpretadas por artistas brasileiros. Só não haverá isenção de tributos quanto à etapa de replicação industrial dessas mídias ópticas de leitura a laser.

Assim, o Brasil, apesar de tê-los em sua CF, não aplica os preceitos de justiça distributiva e de justiça material à matéria tributária. O sistema tributário brasileiro revela-se majoritariamente regressivo, como o das Monarquias Absolutas, evidentemente, guardadas as devidas proporções. No entanto, assim como no Antigo Regime, a minoria privilegiada do país paga menos em imposto proporcionalmente a seu rendimento do que a grande massa de pobres, que auferem um ou dois salários mínimos para sustento de toda a família. Nesse ponto, inegavelmente, nosso país aproxima-se do feudalismo. Embora se aplique a progressividade no IR, este se faz responsável por modesta arrecadação em comparação ao ICMS e demais impostos sobre o consumo, de tal modo que a maior parte da renda estatal provém de fonte regressiva. Destaca-se não ser tanto jurídico o problema, pois, à luz dos princípios consagrados da CF/88, o Brasil deveria instaurar tributação progressiva, mas de vontade política de reformar o sistema, o que mexeria com os interesses da elite brasileira<sup>67</sup>.

Descobrimos, neste capítulo, que o sistema tributário brasileiro integra a CF/88, ampliadora dos direitos sociais e da noção de igualdade. Embora haja aparentes contradições entre regras e princípios constitucionais, deve-se conceder primazia aos princípios, que consistem na verdadeira chave de leitura do texto maior. Constatou-se que a conduta do Poder Público em matéria tributária não se coaduna com o espírito social da constituição, que propugna tributação progressiva e viabiliza ampla distribuição de renda, com vista à diminuição da ultrajante desigualdade de classes no Brasil.

---

<sup>67</sup> LOIBMAN, Zenaldo. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 831.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 308.

#### **IV) Comparação do modelo brasileiro com o estadunidense e o mexicano**

A escolha, para comparação, dos sistemas tributários do México e dos Estados Unidos se deve a que os dois possuem similar modelo de tributação, com a diferença de um ser potência desenvolvida e o outro emergente. Assim, considera-se o México, em nosso trabalho, como legítimo representante dos países do Sul, em desenvolvimento, ao qual se faz aplicar sistema tributário elaborado para sociedades do Norte, desenvolvido. O México adquiriu, em 1979, sistema deveras parecido com a proposta brasileira de reforma tributária, sobretudo no tocante à tributação do consumo e da renda, o que permite prever possíveis consequências de sua aprovação para nosso país.

##### **1) Evolução da tributação no México**

Ante a falta de equidade flagrante no modelo brasileiro de tributação, verificada a necessidade premente de realização da reforma tributária para tornar o sistema mais justo e a economia mais eficiente, cabe salientar os riscos de uma reforma impensada, ao tomar exemplo do México, país latino-americano similar ao Brasil, que realizou importantes reformas fiscais em 1979. Veremos que a reforma mexicana gerou maior grau de equidade, ao mesmo tempo que causou forte problema de arrecadação para os cofres públicos, fato igualmente a gerar suas desigualdades, pela falência do Estado.

Antes dos anos 1980, o México possuía — à semelhança do Brasil na atualidade — um sistema de tributação complexo, voltado para o consumo como fonte primária de receitas, com aplicação de diversos impostos sobre mercadorias. As receitas eram razoáveis, embora não tão elevadas quanto as decorrentes da taxação no Brasil, por razões históricas. Porém, o número sensível de tributos com base no consumo, a ocorrência sucessiva de fatos geradores de obrigação ao longo das cadeias de produção e as alíquotas variáveis oneravam excessivamente o contribuinte, sobretudo o mais humilde, favorecendo aprofundamento da desigualdade. Assim, tais impostos, plurifásicos e cumulativos, criavam sistema de sobretaxação para consumidores e empresas<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> MENDES, Marcos J. “Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das características gerais”. Brasília: Consultoria legislativa do Senado Federal, Centro de Estudos, 2008, p. 34-36.

Com o advento dos choques petrolíferos de 1973 e 1979, o México decidiu reformular seu sistema tributário de modo a alcançar maior crescimento do PIB. À época entrava em moda o neoliberalismo, inspirado na doutrina liberal burguesa do século XVIII, traduzida no mote francês *laissez faire, laissez passer*, que propugna o Estado mínimo, principalmente em relação à não intervenção do Rei nos negócios da elite comercial, industrial e financeira, em ascensão. Essa corrente de pensamento havia sido trazida de volta e reconstruída para adaptar-se à realidade do século XX, na busca de solução alternativa para as crises dos anos 1970, após inédito fracasso das medidas keynesianas para a recuperação econômica. Os Governos introdutores das novas ideias foram os do ditador Augusto Pinochet (Chile), do presidente Ronald Reagan (Estados Unidos) e da primeira-ministra Margareth Thatcher (Reino Unido)<sup>69</sup>.

A adoção de medidas neoliberais revelou-se bem-sucedida na medida em que contribuíram para a retomada do crescimento do PIB nessas nações, apesar do constante aprofundamento da desigualdade de renda entre as diferentes camadas sociais, que perdura até os dias atuais. Em face do razoável sucesso das empreitadas, os demais governos buscaram copiar a ideologia responsável pela superação da crise naqueles países, inclusive em matéria tributária, como sucedeu com o México. Nem todos, porém, obtiveram resultados profícuos<sup>70</sup>.

Para resolver o problema do aumento fenomenal da dívida pública em virtude da crise do petróleo, a burocracia estatal adotou ambicioso programa de corte de gastos, além de estímulo aos investimentos privados por meio de um novo sistema tributário, mais simples e equânime, imitando a tributação do mundo desenvolvido. A partir da reforma tributária de 1979, foi simplificado ao extremo o sistema mexicano de tributação sobre o consumo. Substituiu-se a plêiade de impostos anteriores por um único imposto sobre o consumo, o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA). Dessa forma, cessaram os efeitos desorganizadores para o mercado, dos preços artificiais, altíssimos por causa dos tributos plurifásicos e em cascata<sup>71</sup>.

Em consequência, diminuiu-se a corrosão do poder de compra do consumidor pessoa física, legítimo pagador dos diversos impostos repassados pelas empresas ao preço do produto. Mais dispostos a consumir, dado o barateamento geral, os clientes aumentariam a demanda por bens. A dissuasão aos investimentos privados também deveria cessar, tendo em

---

<sup>69</sup> BOSKIN, Michael J. *Reagan and the Economy*. San Francisco: ICS Press, 1987, p. 11-32 e p. 237-255.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 71-113.

<sup>71</sup> MENDES, Marcos J. "Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das características gerais". Brasília: Consultoria legislativa do Senado Federal, Centro de Estudos, 2008, p. 34-36.

vista o recrudescimento da demanda e o fim das complicações de cálculo provocadas pela multiplicidade de tributos.

Em outras palavras, ante a redução do custo de produção, por um lado, as pessoas jurídicas de direito privado achar-se-iam encorajadas a aumentar o investimento, para produzir mais e diminuir o preço de seus bens, no intuito de vender maior número de mercadorias; por outro, a diminuição de imposto sobre os bens, antes repassado, em parte, ao consumidor, revigoraria o ânimo para a compra, terminando em estímulo à oferta. Dessa forma, o consumidor beneficiar-se-ia por dupla redução de preço, em vista do aumento da oferta e da menor carga tributária sobre o produto. Assim, retomar-se-ia o ritmo de crescimento da economia.

Igualmente, a reforma de 1979 fortaleceu o *Impuesto Sobre la Renta* (ISR), imposto de renda progressivo, responsável agora por mais da metade da arrecadação estatal em tributos. Ao transformar-se na fonte primordial de receitas do Estado Mexicano, o ISR ficou mais complexo, com adoção de leque maior de alíquotas para patamares superiores de renda. Ao advir a maior parte da receita do ISR, pôde-se fixar a alíquota do IVA em patamar relativamente baixo, apesar de tratar-se do único imposto sobre consumo, por causa da redução dramática em seu grau de influência na obtenção de receita.

A reforma de 1979 frustrou os otimistas ao falhar em estimular o crescimento econômico. A outrora modesta arrecadação governamental diminuiu ainda mais após as alterações, e o Estado, com problemas crônicos de escassez de recursos, aprofundou suas dificuldades em angariá-los, acentuando o déficit público. Em consequência, abalou-se o ritmo de crescimento do PIB<sup>72</sup>.

Transferiu-se o ônus da falência estatal à camada da população mais vulnerável socioeconomicamente, com destruição de serviços públicos gratuitos básicos. O Estado cortou seus gastos com serviços, que antes já se mostravam precários, acentuando a dificuldade dos cidadãos desmunidos, em descumprimento de seus deveres constitucionais, alinhavados claramente na carta de 1917<sup>73</sup>.

Embora tenha sido o criador da primeira constituição social do mundo (1917), o México nunca conseguiu desenvolver Estado de bem Estar Social sólido, no molde dos

---

<sup>72</sup> CYSNE, Rubens Penha e SOBREIRA, Rogério. *Ajustes Fiscais, experiências recentes de países selecionados*. Rio de Janeiro: FGV, 2008, p. 117-123.

<sup>73</sup> *Ibid.*

encontrados na Europa Ocidental. Ao contrário do esperado, a administração pública sempre atuou com intuito de reduzir seu tamanho, tanto na interferência direta na economia quanto no fornecimento de serviços essenciais, deixando a iniciativa privada encarregada do crescimento nacional. Assim, em certa medida, o país, ao repudiar o estatismo, tornou-se discípulo da tradição liberal americana de organização da economia nacional.

Várias são as possíveis explicações para o resultado dramático observado na reforma tributária do México.

A primeira delas seria a forma de implementação do IVA, que simplificou em demasia a tributação sobre o consumo, ao estipular alíquota única e baixa, sem aplicação do método da seletividade para aumento de alíquota sobre produtos de preço mais elevado, deixando de buscar certa progressividade na contribuição do consumidor. Embora se tenha alargado a base de incidência do IVA, para englobar universo maior de contribuintes e produtos, não se constatou efeito significativo na receita estatal<sup>74</sup>.

Em segundo lugar, o ISR, que devia suplantiar os tributos sobre o consumo, não conseguiu arrecadar o previsto, em parte por causa da alta taxa de evasão fiscal verificada no México, mas também porque a faixa de renda abarcada pela alíquota mais elevada se revelou incrivelmente heterogênea, com desiguais sendo tratados igualmente, em flagrante desobediência ao preceito fundamental de igualdade material positivado na Constituição do país. Isso significa que as alíquotas deviam continuar a crescer, com diferenciação de mais faixas de renda, pois, sobre os mais ricos da pirâmide social mexicana, ainda não incide alíquota especial de modo a aumentar a receita e aliviar o déficit público<sup>75</sup>.

Além disso, no México, há pequena camada extremamente rica da população que recebe constantes isenções no recolhimento do ISR, de pessoa tanto jurídica, quanto física, sendo sempre pouco tributada, de modo que não adianta criar várias faixas progressivas para imposto de renda se, ao final, o governo concederá isenções que destroem parte do sistema progressivo e diminuem a arrecadação<sup>76</sup>.

Em certo grau, a postura das autoridades públicas — ao dar benefícios a contribuintes em situação socioeconômica privilegiada em detrimento dos necessitados, o menosprezo especial da população pelo pagamento de impostos, fundado na percepção de inequidade e

---

<sup>74</sup> MENDES, Marcos J. “Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das características gerais”. Brasília: Consultoria legislativa do Senado Federal, Centro de Estudos, 2008, p. 34-36.

<sup>75</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>76</sup> *Ibid.*, p. 34-36.



injustiça na tributação — leva grande parte da classe média à sonegação. O ânimo para sonegar do mexicano comum cresce ante a natureza do IR, facilitadora de fraude, bastando não declarar parte da renda ou movê-la para conta no exterior, em algum paraíso fiscal. Isso se verifica ainda mais por não dispor o estado mexicano de meios financeiros o bastante para sustentar-se. Uma administração pobre, mal treinada e desorganizada (bem mais que a brasileira) dificulta o adequado recolhimento de tributos e fomenta a evasão fiscal.

Igualmente, os contribuintes menos abastados, que não ficavam de fora da incidência do imposto sobre o consumo, tornaram-se isentos de pagamento de ISR, ou passaram a contribuir com valor menor, com base em alíquota reduzida, por possuírem menor capacidade contributiva. O resultado de não tributar os mais ricos com o ISR, nem a classe média-baixa com o IVA, resultou na redução da receita estatal.

Por último, há de se levar em consideração particularidade intrínseca a países em desenvolvimento: o universo de indivíduos que compõe a elite econômica da sociedade, com capacidade de contribuir razoavelmente para a receita com sua renda, faz-se bem menor ao de um país desenvolvido, onde o número de privilegiados pelo sistema se amplifica, fortalecendo a arrecadação. Assim, mesmo que o ISR fosse aplicado progressivamente aos mais ricos, se as famílias de baixa renda constituem maioria da população, nunca poderão ficar isentas de contribuir, pois seu peso econômico conjunto na receita acaba por ser muito maior. Nessa toada, o patamar a partir do qual se ficaria isento de ISR deveria aplicar-se apenas a rendas baixíssimas em relação ao resto da população.

A elite mexicana buscou solucionar o problema revertendo algumas medidas da reforma, radical em demasia no sentido do liberalismo. Seguiu-se o princípio da seletividade, com a criação de várias taxas para o IVA, que incidiam de acordo com o preço de cada bem, aumentando a arrecadação. Igualmente, tentou-se alargar a base de contribuição para o ISR de Pessoa Jurídica, de modo a atingir os grandes grupos empresariais, responsáveis pela maior parte de perda de receita por evasão fiscal. As alíquotas do IR de pessoa física subiram, globalmente, no intuito de melhorar a arrecadação do Governo. Os resultados revelaram-se positivos, logrando o país, se não reduzir, ao menos estabilizar sua dívida em rápida ascensão.

No entanto, o México continua, até os dias atuais, a possuir, em relação ao PIB, muito baixas contribuição tributária, de 10%, e receita total do Estado, de 20%, aqui incluindo

ingresso com a venda de petróleo. O Brasil, em comparação, arrecada, em tributos, 34% do PIB, bem mais do que a proporção da receita em relação ao PIB do Estado mexicano<sup>77</sup>.

O cenário mexicano serve de alerta — indica o limite, até — para as alterações sistêmicas propostas por uma reforma tributária. A perda de recursos pela simplificação exagerada do IVA, de alíquota única, e a ineficácia do ISR em arrecadar receita, por conta da evasão fiscal e progressividade adstrita a certo patamar de renda, somados a outros fatores econômicos, resultaram no recrudescimento da dívida pública mexicana, prejudicando os serviços básicos do Estado, impostos pela Constituição.

No Brasil, algo parecido poderia ocorrer se não for tomado o devido cuidado. Na ânsia por eliminar o complexo e rejeitado ICMS, corre-se o risco de simplificá-lo absurdamente, anulando seu potencial de recolhimento de recursos, tolhendo a capacidade do Estado em arcar com seus deveres.

## 2) Evolução da tributação nos Estados Unidos

A estrutura federativa dos Estados Unidos define-se por significativa independência tributária dos Estados em relação à União. Essa relativa autonomia deve-se à delimitação rigorosa dos poderes do Governo Federal pela Constituição norte-americana. A Décima Emenda à Constituição determina que os poderes não delegados especificamente ao Governo Federal, nem negados por ele aos estados, reservam-se aos últimos. Assim, as Unidades da Federação possuem ampla liberdade em relação aos seus sistemas tributários<sup>78</sup>.

A Receita Federal dos Estados Unidos arrecada, anualmente, total de impostos equivalente a 27% do PIB. O sistema fiscal norte-americano faz do IR seu arrecadador fundamental — que responde pela maior parte das receitas do Estado, equivalentes a 13% do PIB — e o mais progressivo de seus tributos. O IR divide-se em duas modalidades: Imposto de Renda Federal (*Federal Income Tax – FIT*), mais importante recolhedor de receita da União, e Imposto de Renda Estadual (*State Income Tax – SIT*), que proporcionar aos estados federados razoável porção de sua receita. Em ordem de incidência sobre a renda do

---

<sup>77</sup> CYSNE, Rubens Penha e SOBREIRA, Rogério. *Ajustes Fiscais, experiências recentes de países selecionados*. Rio de Janeiro: FGV, 2008, p. 138-139.

<sup>78</sup> BARBOSA, Fernando de Holanda et al. “Federalismo fiscal, eficiência, e equidade: uma proposta de reforma tributária”. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>>. Acesso em: 25 de novembro de 2017.

contribuinte, vem primeiro o FIT e depois o SIT, com forma de cálculo igual à do IRPF brasileiro<sup>79</sup>.

Sobre a remuneração de um mesmo indivíduo, poderão incidir várias alíquotas. Caso as porções remuneratórias preencham todos os níveis da escada da faixa de renda, chegando à faixa de alíquota máxima estabelecida por lei, esta se aplicará à integralidade da renda restante, sem importar seu valor. Chama-se a esse método de Taxas Marginais Crescentes (*Increasing marginal tax rates*). No Brasil, funciona da mesma maneira, aplicando-se esse método ao IRPF<sup>80</sup>.

Ademais, assim como para as deduções no IR brasileiro, realiza-se, no FIT e no SIT, o abatimento de parte da base de cálculo, com possível redução de alíquota, em situações previstas em lei. Ao contrário do Brasil, nos Estados Unidos isso se faz por meio de múltiplos instrumentos tais quais deduções, isenções e créditos, gerando maior número de hipóteses para isenção, além de serem superiores os valores destas em relação à dedução nacional. Cabe ressaltar que os americanos possuem dedução padrão, que era de US\$ 5700 por ano para solteiros e US\$ 11.400 para casais, à qual todos os americanos têm direito. No entanto, se a soma das deduções das despesas concretas da família chegar a ultrapassar o valor da dedução padrão, substitui-se esta por aquela, mais benéfica ao contribuinte<sup>81</sup>.

Apesar de os dois sistemas de isenção se revelarem parecidos, nota-se que o sistema americano faz pesar menos o imposto no bolso da família média, oferecendo diversas possibilidades de poupar parcelas remuneratórias da incidência tributária.

O IR só ganhou a atual importância no sistema tributário estadunidense a partir de meados dos anos 1930, com o advento da Grande Depressão, impulsionadora do crescimento da miséria na sociedade americana. O recém-eleito Presidente Roosevelt, ante dificuldades de arrecadação geradas pela diminuição global da renda da população, aprovou expressivo aumento do IR, inédito, até então, em tempos de paz, para financiamento de seu ambicioso programa de reformas.

---

<sup>79</sup> THE 2006 ECONOMIC REPORT OF THE PRESIDENT. The White house together with the council of economic advisors. Washington: United States Government Printing Office, 2006, p. 107-125.

<sup>80</sup> ROACH, Brian. *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues*. Medford: Global Development and Environment Institute, 2010, p. 2-3.

<sup>81</sup> Sítio Web, IRS. “Exemptions and Dependents: Top Ten Tax Facts”. Disponível em: <<https://www.irs.gov/newsroom/exemptions-and-dependents-top-ten-tax-facts>>. Acesso em: 14 de novembro de 2017.

No entanto, o mais significativo e permanente aumento do IR iniciou-se com a Segunda Guerra Mundial, em virtude do aumento dramático de gastos governamentais. Dessa vez, tentou-se atingir precipuamente a camada social mais privilegiada, com ambiciosa elevação da progressividade do imposto, não se tendo obtido completo êxito, pois o IR também subiu para os mais humildes. Todavia, aprimorou-se a progressividade, como se desejava, e isenções no IR, largamente concedidas à classe média-alta, reduziram-se pela metade, de modo que esta se tornou a maior contribuinte da receita estatal. Salários a partir de US\$ 200.000, e não mais de US\$ 5 milhões, passaram a compor o quadro de incidência da alíquota mais elevada do IR, que chegou a abocanhar 94% das remunerações, ao fim da Guerra, em 1944.

Sob o novo sistema tributário, o número de pessoas físicas contribuintes cresceu de 3,9 milhões em 1939 para 42,6 milhões em 1945, e a receita obtida com eles subiu de US\$ 2,2 bilhões para US\$ 35,1 bilhões. Em 1940, o IR correspondia a apenas 16% da receita estatal em tributos, enquanto em 1950, o número chegou a 51%<sup>82</sup> Como pode notar-se, o apoio à alta tributação remanesceu após o esforço de guerra, alicerçado no forte crescimento econômico, que proporcionava aumento de renda a todas as classes sociais, e no sentimento de justiça criado por um sistema progressivo, que levava em conta a capacidade contributiva de cada cidadão<sup>83</sup>.

Inexistem tributos federais sobre o consumo nos Estados Unidos, ao contrário do México e do proposto pela reforma tributária brasileira. A tributação sobre o consumo mostra-se de competência estadual, cabendo às unidades subnacionais instituir o imposto assim como determinar suas alíquotas. Não obstante as administrações estaduais, em sua maioria, arrecadem Imposto sobre a Renda, a tributação sobre o consumo representa a fonte predominante de receita das unidades da subnacionais<sup>84</sup>

Emprega-se, à diferença do Brasil, o mecanismo da seletividade de forma consistente e coerente. Todos os estados americanos, sem exceção, ou isentarão de taxa os bens de consumo essenciais ou, na pior das hipóteses para o contribuinte, lhes fixarão alíquota baixíssima, da ordem de 1%. Como exemplos, citam-se os seguintes: Minnesota não taxa nem

---

<sup>82</sup> BROWNLEE, W. Elliot, *apud* ROACH, Brian. *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues*. Medford: Global Development and Environment Institute, 2010, p. 14.

<sup>83</sup> LESSAMBO, Felix. I. *International Aspects of the U.S. Taxation System*. New York: Springer Nature, 2016, p. 10-11.

<sup>84</sup> *Ibid.*, p. 27

remédios, nem roupas ou alimentos. Por sua vez, Massachusetts não taxa remédios e alimentos, embora sim, roupas, mas somente quando seu preço estiver acima de US\$ 175, valor incontestavelmente reservado aos americanos de classe média e alta. Illinois, a seu turno, não taxa roupas, mas fixa alíquota de 1% para alimentos e remédios, baixíssima, entretanto, comparada aos padrões brasileiros<sup>85</sup>.

Não se encontra imposto análogo ao ISS brasileiro na esmagadora maioria dos 50 estados da federação, à exceção de Novo México, Havaí e Dakota do Sul, os únicos que taxam serviços e suscitam, assim, imensa impopularidade.

Portanto, nos Estados Unidos, a regra é não instituir impostos pesados sobre o consumo, por desestimularem o mercado consumidor, eixo de crescimento econômico, por criarem distorções de preço do lado da oferta e por não atenderem ao princípio da capacidade contributiva, denominada *ability-to-pay*<sup>86</sup>.

Além do *Sales Tax*, os norte-americanos aplicam o *Excise Tax* a algumas de suas mercadorias, que consiste em contribuição, à semelhança do PIS e do Cofins. Mas essa contribuição, nos Estados Unidos não se calcula com alíquota sobre o preço do produto, mas com valor bruto acrescentado ao preço do produto e desvinculado deste. Todavia, ao contrário do PIS e do Cofins, a *Excise Tax*, instrumento racional de seletividade, apresenta valor baixo em relação ao preço, além de só incidir sobre rol de mercadorias menos essenciais, que prejudicam a saúde, como tabaco e álcool.

O *Excise Tax* não encarece excessivamente os bens, pois a União — que conta com IR próprio, não compartilhado com os estados — não busca arrecadar grande montante com contribuições. Em contraposição, o Governo Federal brasileiro, recolhedor entusiasta de contribuições como o PIS e a Cofins, em razão dessas receitas não se reverterem aos entes federados, como ocorre com parcela do valor arrecadado por meio de IR.

Nem sempre foram assim irrisórias as taxas sobre o consumo nos Estados Unidos. O paulatino ganho de complexidade do Estado norte-americano no fim do século XIX, acompanhado da necessidade de oferecer alguns serviços, poucos que fossem, à população, fez aumentar fortemente o imposto sobre o consumo, progressivamente transformado no principal meio de arrecadação do Governo. O imposto sobre o consumo incidia sobre uma

---

<sup>85</sup> ROACH, Brian. *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues*. Medford: Global Development and Environment Institute, 2010, p. 6-9.

<sup>86</sup> THE WHITE HOUSE TOGETHER WITH THE COUNCIL OF ECONOMIC ADVISORS. The 2006 economic report of the president. Washington: U.S. Government Printing Office, 2006, p. 107-123.

série de bens, mas a arrecadação se realizava predominantemente pela taxaço de tabaco e álcool, mercadorias compradas com grande frequência naquela época, sobretudo pela classe mais abastada. Desse modo, por meio da tributação sobre o consumo, não ficaram mais isentas as famílias privilegiadas pelo capitalismo, ao mesmo tempo que se conservou certa justiça social, pois as alíquotas para tabaco e álcool estabeleciam-se em patamar elevado em relação às de outros bens, contribuindo, assim, com a maior parte da receita da época.

Só a deflagração da Primeira Guerra Mundial e a conseqüente urgência na coleta de contribuições vultosas para manutenção das despesas belicosas do Estado alçaria o Imposto sobre a Renda a níveis comparáveis aos atuais. Este, em 1917, por primeira vez na história dos Estados Unidos, chegaria a nível relevante de 67% da renda dos mais ricos (IRS, 2002). O sistema tributário elaborado durante a Guerra permaneceu intacto após seu término, as tarifas de importação representando, então, menos de 15% da receita governamental, ao passo que o imposto sobre a renda gerava quase 50% desta última<sup>87</sup>.

Na importação, incorrem os tributos internos, a fim de permitir a igualdade de competição entre produtos estrangeiros e nacionais, mais frete, seguro, taxa alfandegária e II. Contudo, os tributos sobre produtos importados são bem mais baixos nos Estados Unidos do que no Brasil. Ainda assim, é necessário frisar que os tributos sobre importação já ofereceram avassaladora contribuição para a formação da receita, nos primórdios da federação norte-americana, em época de pouquíssimos impostos internos, diferente da realidade tributária atual.

Os Estados Unidos, por razões históricas, possuíam, até pouco antes de meados do século XX, pouquíssimos impostos. Os americanos, em virtude dos pesados tributos devidos à Coroa inglesa durante a colonização, motivadores inclusive de sua independência em 1776, receavam o mau uso do poder governamental, que poderia, a qualquer momento, cercear as liberdades pelas quais haviam tão duramente combatido. O referido temor do povo incluía seu próprio Governo Central, a União, ente distante da vida cotidiana do cidadão em cada Estado americano. Assim, os governos locais tendiam a acumular grau exacerbado de autonomia em detrimento do nacional. As soluções para os problemas locais deveriam vir de seus próprios cidadãos, e não de autoridade longínqua e desconhecadora das reais necessidades do povo. Esse é o espírito do cidadão comum americano, presente no país até hoje, embora em menor

---

<sup>87</sup> BROWNLEE, W. Elliot, *apud* ROACH, Brian. *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues*. Medford: Global Development and Environment Institute, 2010, p. 11.

medida. A falta de confiança na administração pública e a impopularidade dos impostos fez com que se tributasse minimamente por muito tempo nos Estados Unidos<sup>88</sup>.

Vigorou, após a independência, certo grau de tributação — baixo, contudo — sobre o consumo. A maior parte da renda do Governo provinha da tarifa de importação, denominada de *Tariffs*. De qualquer forma, quase não se faziam necessários impostos, pois não havia obrigação para o Estado de prover à coletividade — pois cada indivíduo deveria cuidar de si próprio — serviços como educação, saúde, aposentadoria e segurança. A ausência dos modernos Direitos Sociais, Coletivos, ou ainda, de Segunda Geração, que só surgiriam no começo do século XX, com as constituições mexicana de 1917 e de Weimar (1919), permitia adstringir a atuação do Estado à proteção contra invasões externas de possíveis potências recolonizadoras

A esse respeito, cita-se o seguinte trecho esclarecedor:

O gasto governamental representa atualmente considerável porção do total da economia dos EUA—em 2010, os gastos governamentais e investimentos em todos os níveis, compreendiam aproximadamente 20% do total da produção anual da economia. No fim dos anos 1800 gastos governamentais eram responsáveis por apenas algo como 2% da produção (dados anteriores sobre a produção não se encontram disponíveis). O papel do governo tornou-se mais proeminente como resultado da expansão da atividade militar e do aumento do provimento de serviços públicos. Consequentemente, a tendência geral do aumento de tributação é evidente, apesar de que a tendência se estabilizou ou até se reverteu. (BROWNLEE apud ROACH, 2010, p. 11, tradução nossa).

A primeira contribuição ao Imposto de Renda pela população americana deu-se durante a Guerra de Secessão (1861-65), que induziu a sua criação, mas cuja aplicação se restringiu aos 10% mais privilegiados dos Estados do Norte antiescravista. À época, o governo e o povo ignoraram a expressa proibição constitucional de fazer incidir imposto direto sobre o cidadão americano. De qualquer forma, pouco tempo depois do término da guerra, em 1872, o referido imposto viu-se abolido pelo governo. Todavia, instituiu-se o Imposto de Renda em 1913, pela 16ª Emenda à Constituição, para enfrentar despesas de um Estado em crescimento e oferecer alguns serviços para a população. No entanto, era mínima — entre 1% e 7% — a taxa, e abarcava poucas famílias, 2%, o grosso da arrecadação dirigindo-se ao imposto sobre o consumo, de ampla incidência, como exposto antes<sup>89</sup>.

---

<sup>88</sup> QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 819-823.

<sup>89</sup> *Ibid.*, p. 821.

O consenso sobre o sistema de arrecadação nos Estados Unidos durou 30 anos, do fim da Segunda Guerra até a crise econômica mundial da década de 1970, ao final da qual chegou à presidência o Republicano Ronald Reagan. Ancorado na doutrina desenvolvida pela escola de Chicago, após o fracasso do keynesianismo, o líder colocou à prova a solução neoliberal para a crise. Para gerar impacto positivo na economia, o governo fez pequena reforma tributária, elaborando, em 1981, lei intitulada *Economic Recovery Tax Act (ERTA)*<sup>90</sup>.

Dessa feita, diminuiu o peso da tributação para famílias excepcionalmente abastadas e grandes empresas privadas por meio de sucessivas reduções nos patamares superiores da alíquota variável do IR. Em decorrência, seguindo o raciocínio da administração da época, o empresariado utilizaria o saldo a mais disponível para fazer novos investimentos em negócios, elevando a oferta de bens e serviços, o que, ao estimular o consumo, elevaria o lucro das empresas e o crescimento do PIB. Em conclusão, ao fim desse ciclo, a arrecadação do governo tornar-se-ia superior à inicial, pois a renda média global teria aumento, apesar da diminuição inicial nas alíquotas dos impostos. A título de exemplo, a alíquota incidente sobre a categoria considerada mais abastada por parâmetro do IR passou de 70% a 50%<sup>91</sup>.

O resultado da implementação do ERTA fugiu, em certa medida, do previsto. Os benefícios fiscais concedidos aos ricos revelaram-se exagerados, pois aprofundaram o déficit fiscal, de modo que, já no ano seguinte, se cancelaram isenções mais generosas, responsáveis pela maior parte do aumento do rombo nas contas públicas. Entretanto, manteve-se a redução para os lares no topo de arrecadação do IR, com outorga de ainda maiores benefícios — passando de 50% a 28% — após a reeleição de Reagan, em 1988. Também decresceu, de 46% a 34%, a taxa sobre a renda das empresas mais lucrativas<sup>92</sup>.

Por outro lado, a aposta do governo mostrou-se bem-sucedida na rápida retomada do crescimento do PIB, que revitalizou a então combalida economia dos Estados Unidos. Contudo, vale ressaltar que a classe alta foi a mais beneficiada pelo crescimento, sendo remunerada com super-salários, enquanto o estrato mais humilde perdeu renda, com a pobreza atingindo boa parcela da população.

---

<sup>90</sup> BOSKIN, Michael J. *Reagan and the economy*. San Francisco: ICS PRESS, 1987, p. 49-70.

<sup>91</sup> ROACH, Brian. *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues*. Medford: Global Development and Environment Institute, 2010, p. 14.

<sup>92</sup> BOSKIN, Michael J. *Reagan and the Economy*. San Francisco: ICS Press, 1987, p. 71-159.



Ao contrário do que houve no México, Reagan provocou redução na receita da União por meio de baixa de alíquota sobre a remuneração dos mais abastados, e não com cortes ao imposto de consumo.

Brownlee relembra, com perspicácia, no excerto a seguir, o efeito do ajuste fiscal de Reagan:

A era Reagan falhou em controlar o crescente déficit federal. A receita anual do governo federal triplicou nos anos 1980 (OMB, 2003). Em parte para arrecadar receita adicional para tentar reduzir o déficit, o primeiro presidente Bush voltou em sua promessa de campanha de “nenhum novo imposto” e aceitou, em 1990, a proposta negociada que elevou o patamar de alíquota mais alto para 31% da renda. O Presidente Clinton aumentou a progressividade do imposto de renda em 1993 ao acrescentar ao sistema já existente os patamares de 36% e 39,6% de renda tributável. A taxa do imposto de renda corporativo também aumentou, para 35%. Essas mudanças produziram uma elevação da progressividade dos impostos federais. (BROWNLEE apud ROACH, 2010, p. 11, tradução nossa).

O Governo do Democrata Bill Clinton aumentou levemente o IR para os ultrarricos, porém, manteve, no geral, estável o nível da carga tributária. O Governo Bush filho retomou o plano de isenções de Reagan, alterando novamente as regras para favorecer os ultrarricos.

É de salientar que imposto de renda alto é construção histórica que demorou um século para se concretizar e acompanhou o nível de desenvolvimento do país. Também cabe notar que só aconteceram as mudanças mais drásticas de tributação no momento das guerras mundiais com a necessidade do Estado em arrecadar somas vultosas para o esforço de guerra. Depois da segunda guerra mundial, resolveu-se manter o tributo nos patamares de antes baixando só um pouco, a fim de atender às necessidades de reconstrução de garantias de investimento para reconstrução e de manutenção da população após uma guerra<sup>93</sup>.

Do ponto de vista cultural, a sociedade americana é voltada para o consumo. Portanto, são baixíssimos os impostos sobre o consumo, além de não incidirem em hipótese alguma, “em cascata”. O imposto de renda federal atende às exigências da progressividade. O imposto de renda estadual permite compensar o fato de ser tão baixo o imposto sobre o consumo estadual, boa alternativa para manter a arrecadação dos estados. Não se federaliza imposto sobre o consumo porque os Estados Unidos, ao darem plena eficácia ao princípio federativo,

---

<sup>93</sup> QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 819-823.

concedem ampla autonomia aos estados federados, inclusive em relação à elaboração e cobrança de tributos.

Um sistema voltado para o imposto de renda como principal fonte recolhadora de receita pode, se diminuïrem as alïquotas e a progressividade, ter consequências desastrosas para as contas pïblicas, nas prestações de serviçõs estatais, e para o crescimento da economia<sup>94</sup>. Os Estados Unidos, apõs as reduções da era Reagan, aumentaram imensamente o dïficit pïblico, a tal ponto que foram feitos alguns reparos em 1983 às isenções de 1981. À semelhança do ocorrido no governo Reagan, maiores reduções com Bush filho provocaram o dismantelamento da responsabilidade fiscal americana. A dïvida do païs atinge os US\$ 15 trilhões, e, sem aumento de imposto, sõ o crescimento econõmico poderã aumentar a arrecadação<sup>95</sup>. No entanto, apesar de os Estados Unidos apresentarem razoãvel crescimento econõmico, este nã basta para cobrir as despesas da população americana, maior importadora do mundo e acostumada a certos serviçõs pïblicos de qualidade. Assim, o Estado precisaria aumentar impostos, como os païses europeus, para sanar seus problemas de dïvida, o que empobreceria a população.

O Brasil, por sua vez, tem de extrair lições no sentido de criar um sistema de imposto de renda bem estruturado, que seja altamente progressivo, para permitir o equilïbrio das contas pïblicas. Um jeito alternativo alïm de federalizar o ICMS é criar o IR estadual, como nos Estados Unidos. Se houver necessidade de arrecadação podem ser mantidas algumas alïquotas sobre o consumo para geração de mais receita<sup>96</sup>.

### 3) Análise do relatõrio de Hauly

Apresentamos acima dois sistemas tributãrios relativamente parecidos ao que o Brasil adquirirã, caso se aprove no Congresso Nacional a reforma encampada pelo Deputado Hauly. Em perspectiva geral, os dois regimes analisados guardam semelhança, pois extraem sua principal fonte de recurso pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Fïstica, ao extinguirem ou

---

<sup>94</sup> ROACH, Brian. *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues*. Medford: Global Development and Environment Institute, 2010, p. 16-21.

<sup>95</sup> *Ibid.*, p. 15-16.

<sup>96</sup> BOSKIN, Michael J. *Reagan and the Economy*. San Francisco: ICS Press, 1987, p. 169-199.

suavizarem a carga tributária sobre o consumo. Todavia, observaram-se diferentes impactos dessa preferência, em função do estágio de desenvolvimento cultural e socioeconômico de cada nação.

Assim, a comparação entre as estruturas tributárias dos Estados Unidos e do México, traçados seus impactos socioeconômicos, com a do Brasil, permitirá, neste capítulo, prever mais facilmente as consequências globais, para o país, da aprovação da reforma.

Analisar-se-ão os pontos centrais da reforma, retirados de relatório do Deputado Haully, em primeiro lugar quanto aos tributos sobre o consumo, e depois, no tocante ao IRPF, à luz do atual sistema tributário brasileiro e da experiência estrangeira, para compreender os riscos e as oportunidades do programa de alterações legais e constitucionais.

#### a) Tributação sobre o consumo

O relatório do Deputado Haully projeta as mudanças essenciais no sistema de tributação brasileiro, deixando clara a intenção de transformar o imposto de renda na fonte primária de receita do Estado em detrimento da atual, formada por ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins. Para tal, propõe a substituição das hipóteses de incidência de ICMS e IPI pelas de um novo imposto, o Imposto sobre o Valor Agregado<sup>97</sup>.

O IVA, imposto plurifásico, não incidirá de forma cumulativa, nem sobre si próprio, nem sobre outros tributos ou contribuições, como ocorre com o ICMS, calculado sobre o IPI, o PIS, a Cofins e o II. A extinção de quase todos os outros impostos sobre o consumo ajuda na tarefa de alcançar a não-cumulatividade completa, ao contrário da atual, parcial. Dessa forma, essa medida de fusão de impostos reduziria amplamente a cumulatividade remanescente no atual sistema, tanto no comércio interno quanto em relação à exportação e importação, aumentando a competitividade das empresas nacionais<sup>98</sup>.

A outra lógica do IVA, ao diminuir a carga de impostos sobre o consumo, consistiria em poupar as classes média-baixa e baixa de contribuírem com a maior parcela de seus

---

<sup>97</sup> HAULY, Luiz Carlos. “Principais linhas da proposta de reforma tributária”. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-haully>>. Acesso em: 20 de novembro de 2017.

<sup>98</sup> Ibid.

ganhos mensais na arrecadação estatal, evitando tornar tributos regressivos, de efeito socioeconômico perverso, recolhedores de vultosa receita<sup>99</sup>. Dessa forma, com a criação do novo imposto, finalmente se daria eficácia aos princípios de igualdade material e capacidade contributiva, esboçados na CF/88.

Por sua vez, o desconto para o consumidor chegaria a nível ainda mais alto, tendo em vista a previsão expressa de eliminação do ISS, cessando este, portanto, de se acrescer ao valor daqueles serviços estipulados na lista anexa da LC n° 116/2003. Segundo Haully, "Esse sistema enxuto vai desonerar a comida, zero de alíquota em comida, zero de alíquota em remédio, zero de alíquota também em máquinas e equipamentos que geram riqueza no País. Nós teremos esse reordenamento tributário, simplificador de alta tecnologia".

Ante a extinção de certos tributos sobre o consumo e adoção de IVA único, o Brasil aproximar-se-ia dos sistemas mexicano e estadunidense. Ainda, assim como nos Estados Unidos, não existiria o ISS, aliviando a carga tributária para o consumidor.

À semelhança da *excise tax* norte-americana, complementar-se-á o IVA com o Imposto Seletivo Monofásico, regulado por lei federal, de alíquota incidente sobre o consumo de certos bens supérfluos, como petróleo, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, telecomunicações, bebidas (alcoólicas ou não), eletroeletrônicos, eletrodomésticos, veículos automotores, além de outros produtos e serviços constantes em lei complementar.

Interessante a intenção de Haully de criar mais um tributo sobre o consumo, para acompanhar o IVA, pois permitirá fixar alíquota diferenciada para certos produtos. Desse modo, percebe-se a tentativa brasileira de escapar da armadilha dissimulada na reforma mexicana em 1979, que, ao criar IVA único e excessivamente simplificado, provocou crise econômica, pelo inevitável aumento da dívida pública, ante a severa diminuição de receita para os cofres do Estado. Assim, o Imposto Seletivo Monofásico poderá contribuir com geração maior de receita governamental, compensando, em certa medida, a perda arrecadatória gerada pela integração de diversos impostos no IVA.

Verifica-se, entretanto, um possível problema nas atribuições para a arrecadação, tanto do IVA quanto do Imposto Seletivo Monofásico, pois, além de caber à lei federal estipular de maneira uniforme suas respectivas alíquotas, retirar-se-á dos governos subnacionais a competência para recolher tais tributos, diminuindo-se, ainda mais, a autonomia outorgada

---

<sup>99</sup> Ibid.

pela CF/88 aos entes federados, enfraquecendo-se a cláusula pétrea do princípio federativo, art. 60, § 4º, da CF.

Isso se comprova, de um lado, pela previsão de criar o Superfisco, cuja principal tarefa consistirá em arrecadar o IVA em todas as unidades federativas, substituindo, assim, os fiscos de cada estado. Todos os estados participarão da fiscalização no recolhimento do imposto, o valor total obtido com o IVA depositado em fundo comum, para posterior divisão entre os entes federados. Não obstante a participação de todos os estados no Superfisco, a arrecadação deixará de ser realizada por cada um separadamente, dentro do limite de seu território, com burocracia própria, em respeito à autogestão alinhavada na CF/88<sup>100</sup>.

Ademais, há preocupação ainda maior dos críticos do Superfisco, por este guardar o montante arrecadado em fundo comum, o que causa incerteza a respeito do modo de repartição das riquezas. Os estados mais ricos, ao gerarem receita superior com o imposto, obteriam sua devida parte do bolo, como se a arrecadação fosse realizada por eles mesmos, ou deveriam se contentar com divisão que favoreça estados mais pobres, perdendo parte de suas receitas? Esses são os problemas criados ao unificar a arrecadação, diante dos legítimos interesses dos entes federados de não verem suas receitas minguarem em proveito de outros<sup>101</sup>.

Por outro lado, o Imposto Seletivo Monofásico, solução artificiosa para não se reduzirem em demasia as receitas do poder público com um imposto único sobre o consumo, torna-se, em vez de servir de alívio arrecadatário para os entes federados, motivo de disputa, em virtude da intenção de federalizá-lo. Assim, segundo a proposta, o recolhimento tornar-se-ia centralizado, federal, sendo compartilhada parcela do valor total arrecadado pela União com os entes federados. O ISM, alegam os críticos dessa medida, constituiria importante fonte de receita para estados, dada a ampla base de bens sobre os quais incide e seu nível de alíquota mais elevado, de tal forma que a competência para arrecadá-lo deveria ser estadual<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> Ibid.

<sup>101</sup> ROLOFF, Jéssica. “‘O Superfisco nos preocupa’, diz Kupski em audiência sobre a Reforma Tributária”. Disponível em: <<http://afisvec.org.br/afnoticias/?p=2309>>. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

<sup>102</sup> Ibid. Ainda, outra preocupação da entidade é a estrutura do imposto seletivo voltado para a União, uma vez que ele engloba hoje as principais bases do ICMS. Ele informou que a Febrafite também tem uma proposta na linha da especialização das bases tributárias entre as esferas de governo, de forma que a União concentre a competência dos tributos incidentes sobre a renda; os Estados e o Distrito Federal, em relação aos impostos instituídos sobre o consumo; e os Municípios, os cobrados sobre o patrimônio (ROLOFF apud KUPSKI).

Ainda, persiste o mesmo problema do IVA em relação ao ISM, no que tange ao desconhecimento de como se dará a distribuição do valor global arrecadado entre as unidades federativas.

Os dois impostos sobre o consumo, que continuarão a representar a maior fonte de receita dos estados, deixariam de ser arrecadados por eles, inculcando insegurança a respeito do valor que terão à disposição para suas despesas ao final, como atesta o presidente da *Febrafite*, Roberto Kupski, em entrevista recente<sup>103</sup>: “Entendemos que o imposto sobre consumo poderia ser harmonizado nacionalmente, desde que não centralize sua arrecadação na União, pois a possibilidade de os Estados perderem sua competência tributária nesse processo de reforma preocupa a todos nós”.

Os estados precisam dessas fontes de receita próprias para conservar certa autonomia em relação à União e entre si, autonomia consagrada na CF/88, fundada no princípio federativo, cláusula pétreia, art. 60, § 4º. Retirar imoderadamente a capacidade arrecadatória e de autogestão de seus recursos dos entes federados, além de violar a constituição, pode empobrecê-los sobremaneira, revertendo em prejuízo para a população local, ávida por serviços básicos de competência estadual. Como mostrou a análise do caso mexicano, ao centralizar demais a arrecadação, a administração estadual, desprovida de sua principal fonte de receita, torna-se exageradamente precária e ineficiente, não atendendo aos mínimos anseios das comunidades locais<sup>104</sup>.

Além disso, os Estados Unidos, importante modelo de federação, sacraliza o princípio federativo, como fonte de democracia direta, pela proximidade que proporciona entre a administração pública e o cidadão, evitando abusos e opressão governamental. O principal tributo dos estados, o *Sales Tax*, tem suas alíquotas fixadas por lei estadual, como o ICMS, e sua arrecadação compete a cada estado, respeitada a lógica de autogestão dos entes federativos. Dessa forma, o Brasil, que ampara os mesmos princípios liberais dos Estados Unidos, em termos de organização política, deve obediência à forma federativa, também em matéria tributária<sup>105</sup>.

---

<sup>103</sup> ROLOFF, Jéssica. “‘O Superfisco nos preocupa’, diz Kupski em audiência sobre a Reforma Tributária”. Disponível em: <<http://afisvec.org.br/afnoticias/?p=2309>>. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

<sup>104</sup> MENDES, Marcos J. “Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das características gerais”. Brasília: Consultoria legislativa do Senado Federal, Centro de Estudos, 2008, p. 37.

<sup>105</sup> BARBOSA, Fernando de Holanda et al. “Federalismo Fiscal, Eficiência, e Equidade: uma Proposta de Reforma Tributária”. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>>. Acesso em: 25 de novembro de 2017.

O Deputado Haully declarou que as alterações têm o intuito de fazer os estados e a União dividirem as receitas entre si, criando sistema cooperativo harmônico entre todos os entes federados, mas parece ignorar que, se os estados ficarem receosos com o prejuízo da retirada de certas atribuições de base, não haverá reforma alguma.

Portanto, para além da possível violação constitucional ao princípio federativo e do risco de endividar os estados abastados a ponto de não conseguirem oferecer serviços básicos para seu povo, revela-se difícil crer que, após perda de grande parte de sua renda para o IRPF, durante a reforma, com a simplificação tributária sobre o consumo, os entes federados aceitem de bom grado perder mais ainda, agora em face de seus pares, no processo de distribuição de receitas<sup>106</sup>.

Nesse sentido seria melhor manter a arrecadação do IVA ou do IMS em esfera de competência estadual, ao menos em um primeiro momento, para se observar o impacto da reforma nos entes federados e, com base nisso, definir se seria benéfica ao conjunto de brasileiros a retirada de mais impostos deles.

#### b) Tributação sobre a renda

O Deputado Haully considera imperativo à reforma, após a unificação dos impostos sobre o consumo no IVA, a transformação do imposto de renda na maior fonte de arrecadação do país, com reconfiguração das faixas de renda e alíquotas atuais e criação de novas faixas com alíquotas mais elevadas para atingir patamares superiores de remuneração com o mecanismo da progressividade. Damos razão ao congressista e verificaremos nesta seção do presente capítulo, também com o auxílio do nosso estudo comparado, por que se faz necessária a remodelação completa do IR para o sucesso da reforma tributária.

Arrecada-se, aproximadamente, 21% da receita tributária brasileira a cada ano por intermédio do IR, em comparação a 44% pelo conjunto de impostos sobre o consumo. Nota-se drástica divergência em relação aos Estados Unidos e ao México, que recolhem, com o IR, respectivamente, 46,5% e 49,7% de suas receitas tributárias anuais. A importância concedida à tributação sobre a renda, nesses países, como fonte geradora de recursos públicos representa

---

<sup>106</sup> MENDES, Marcos J. “Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das características gerais”. Brasília: Consultoria legislativa do Senado Federal, Centro de Estudos, 2008, p. 15-45.

mais que o dobro dos 21% pátrios, característica que torna seus regimes tributários sensivelmente mais equitativos e justos, tendo em vista ser o IR o mais progressivo dos impostos.

Expõem-se, abaixo, as tabelas de IRPF para o Brasil, os Estado Unidos e o México, com suas alíquotas incidentes sobre as respectivas faixas de renda, de modo facilitar a comparação de tratamento de cada um deles em relação a esse imposto.

### **IRPF no Brasil (ano de 2015)<sup>107</sup>**

Base de cálculo (R\$)	Alíquota
Até 1.903,98	0%
De 1.903,99 a 2.826,65	7,5%
De 2.826,66 a 3.751,05	15%
De 3.751,06 a 4.664,68	22,5%
Acima de 4.664,68	27,5%

*Fonte: Sítio Web da Receita Federal*

### **IRPF nos Estados Unidos (ano de 2015)<sup>108</sup>**

Base de cálculo (em D\$)	Alíquota
De 1 a 773	10%
De 773,01 a 3.137,5	15%
De 3.137,51 a 7595,8	25%
De 7595,81 a 15.845	28%
De 15.845,01 a 34.445,8	33%
De 34.445,81 a 34.587,5	35%
Acima de 34.587,5	39,6%

*Fonte: Sítio Web "Tax Foundation"*

<sup>107</sup> RECEITA FEDERAL, Ministério da Fazenda. "IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)". Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 28 de novembro de 2017.

<sup>108</sup> TAX FOUNDATION. <2015 Tax Brackets. <https://taxfoundation.org/2015-tax-brackets/>>. Acesso em 29 de novembro de 2017.



### IRPF no México<sup>109</sup>

Base de cálculo (em Pesos)	Alíquota
De 01 a 496,07	1,92%
De 496,08 a 4.210,41	6,4%
De 4.210,42 a 7.399,42	10,88%
De 7.399,43 a 8.601,5	16%
De 8.601,51 a 10.298,35	17,92%
De 10.298,36 a 20.770,29	21,36%
De 20.770,30 a 32.736,83	23,52%
De 32.736,84 a 62.500	30%
De 62.500,01 a 83.333,33	32%
De a 83.333,34 a 250.000	34%
Mais de 250.000 pesos	35%

*Fonte: Sítio Web do Banco Santander*

Por meio da análise dos quadros, percebe-se a diferença ululante do mecanismo brasileiro de tributação sobre a renda com o dos Estados Unidos e do México: o menor número de alíquotas progressivas incidentes sobre as faixas de renda. No Brasil, encontram-se 4 níveis de remuneração taxados pelo IRPF, ao passo que os estadunidenses possuem 7 e os mexicanos, 11 patamares com incidência das alíquotas progressivas. A pequena quantidade dessas faixas atesta a baixa progressividade do IRPF brasileiro, evidente na comparação com outros países.

O maior problema, contudo, revela-se no nível desprezível da alíquota máxima, de apenas 27,5%, para toda renda superior aos exíguos R\$ 4.664,68, limitada a esse patamar a progressividade do IRPF nacional. Em contraste, as alíquotas variáveis, nos Estados Unidos e no México, alcançam rendas de até R\$ 34.587,50 e R\$ 250.000,00, altura na qual a taxa se estabiliza em 39,6% e 35%. Assim, resta introduzir progressividade para os indivíduos das classes média-alta e alta nacionais, cuja renda mensal ultrapassa o valor de R\$ 4.664,68, uma

<sup>109</sup> SANTANDER TRADE PORTAL. Mexico: Tax System. <<https://en.portal.santandertrade.com/establish-overseas/mexico/tax-system>>. Acesso em 29 de novembro de 2017.

vez constatado não aplicar, o imposto mais progressivo do sistema tributário pátrio, seu efeito progressivo à elite.

O México instituiu quantidade elevada de alíquotas para os mais diversos níveis de renda, mostrando clara intenção de contemplar plenamente a regra da progressividade, de modo a tornar a tributação justa e equânime para o contribuinte, e arrecadar vultosa receita. Entretanto, como vimos em momento pregresso no estudo, a receita tributária mexicana faz-se baixa, de 11%, dependente das vendas de petróleo ao exterior, a lhe acrescer 10 pontos percentuais, somando 21% à receita pública. Explicaram-se os motivos para esse pífio resultado na arrecadação, na seção sobre México. Todavia, existe razão adicional, esclarecida ao comparar a tabela desse país com a dos Estados Unidos. Nos intervalos entre 10 mil e 33 mil Pesos, as alíquotas são 21,36% e 23,52%. Em intervalo, *grosso modo*, equivalente, de US\$ 7,5 mil a US\$ 34 mil, as alíquotas são de 28% e 33%, consideravelmente mais elevadas. Disso depreende-se que o IRPF mexicano, apesar de passar a falsa impressão de ser o mais progressivo dos três, por atingir a faixa de renda dos mais privilegiados (250 mil pesos ao mês) com sua alíquota variável, deixa, na realidade, de tributar, com o devido peso, a classe alta, de remuneração entre 10 e 30 mil pesos por mês.

Portanto, na escolha do IRPF como instrumento arrecadatório preponderante do Poder Público, em detrimento dos tributos sobre o consumo, não bastará estabelecer maior número de faixas de renda tributáveis e alíquotas superiores para o ápice da pirâmide social. Deverá o legislador brasileiro zelar, também, por encontrar o ajuste perfeito de cada uma das alíquotas com o patamar de renda correspondente, de forma a não poupar nenhuma classe da devida contribuição, sob o risco de desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e redução da receita tributária, a exemplo do México e dos Estados Unidos, na administração Reagan. O Deputado Haully parece estar disso ciente, como se depreende desse trecho de seu relatório:

Quanto ao Imposto de Renda, não será suficiente promover alterações apenas no texto constitucional, sendo também necessária a apresentação de projeto de lei que o regule. **Como se pretende deslocar parte da carga tributária da tributação do consumo para a da renda, não será possível simplesmente o aumento de alíquotas, mas sim uma reformulação total do sistema, buscando-se alcançar bases antes pouco exploradas.** Além disso, deve-se garantir sua efetiva progressividade, de modo a taxar, de fato, mais gravosamente os ricos (grifo nosso)

Caso a reconfiguração não se dê nos termos acima, o IRPF não se mostrará tão eficiente quanto o esperado para compensar a eliminação dos tributos sobre o consumo, e o as receitas estatais correrão o risco de minguarem, como aconteceu, a partir de 1979, no México, pois só IVA não logrará gerar a magnitude de arrecadação da atual plêiade de impostos e contribuições incidentes sobre o consumo. A partir desse ponto, não haveria alternativa a não ser cortar gastos, por meio da redução do tamanho do Estado, e com isso, deixar de prestar serviços essenciais prometidos pela CF/88, tais como saúde, educação, seguro-desemprego, infraestrutura, entre outros.

Entretanto, a CF/88, segundo as teorias jurídicas pós-positivistas, dominantes a partir de 1945, possui força vinculante, obrigatória sua observância por todas as normas e práticas infraconstitucionais. Dessa forma, deve-se realizar o Estado de Bem-Estar-Social inaugurado na CF/88, ao criar vultosa quantidade de obrigações do Estado para o cidadão, sob pena de violação ao texto fundador da República Federativa do Brasil<sup>110</sup>.

Ao elencar extenso rol de direitos, a CF/88 inspira-se nas constituições das sociais-democracias europeias (França, Alemanha, Itália, Espanha, etc...), segundo as quais o Estado faz-se provedor de serviços universais ao cidadão, sem importar situação financeira deste último, em obediência ao princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, busca, em certa medida, resgatar o Estado de Bem Estar-Social do fim da Segunda Guerra Mundial e proporcioná-lo ao cidadão brasileiro no século XXI, numa época marcada pelo neoliberalismo econômico, com diminuição, em todo o mundo, de impostos aos privilegiados e de serviços gratuitos às classes desfavorecidas, como vimos ocorrer desde os anos 1980 neste trabalho, em Estados Unidos e México.

No final das contas, percebe-se que a existência de tantos impostos e contribuições no país, que incidem sobre o consumo de forma não-cumulativa, pouco seletiva e “por dentro”, no caso específico do ICMS, deve-se, sem dúvida, aos gastos sempre crescentes do Poder Público, em todas suas esferas (União, Estado, Município), por buscar responder à altura a seus encargos constitucionais.

Portanto, a reprogramação do IRPF deverá permitir a manutenção de nível de receita similar ao presente, para continuar o desenvolvimento nacional no caminho traçado pela CF/88. Caso se queira reduzir o tamanho do Estado brasileiro e a quantidade de impostos,

---

<sup>110</sup> LOIBMAN, Zenaldo. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 831.

aposta mexicana de desenvolvimento, legítima, dever-se-á elaborar nova CF, ou ao menos alterar completamente o sentido da vigente por Emendas, pois com os direitos outorgados por ela neste momento, a redução de arrecadação resultará em elevadíssimo déficit público<sup>111</sup>.

---

<sup>111</sup> VARSANO, Ricardo. “A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas”. Rio de Janeiro: Ipea, 1998, p. 10-17.

## Conclusão

A necessidade de realização de reforma tributária no Brasil justifica-se pelas distorções provocadas pelo atual sistema tributário nacional em matéria de promoção da equidade e de desenvolvimento econômico.

Nos capítulos I e II constatamos que os impostos apresentam uma série de características perniciosas para o desenvolvimento do Brasil. O ICMS calcula-se “por dentro”, onerando o custo de produção, repassado pelas empresas ao consumidor, ao fim da cadeia. Embora não incida mais de uma vez sobre a mesma base de cálculo, a alíquota do ICMS incide, por vezes, sobre bases majoradas por alíquotas de outros impostos, como IPI e II, restringindo o princípio da não-cumulatividade. O PIS e a Cofins propõem-se à mesma tarefa, ao incrementarem o preço das mercadorias por incidência de alíquotas elevadas e por sua cumulatividade, caso a empresa se inscreva no regime de Lucro Presumido. Importar mostra-se caro, inclusive no regime especial do Simples, de um lado, por excesso de burocracia e, de outro, pela quantidade de tributos e contribuições a incidirem uns sobre os outros. A seletividade, por seu turno, não abrange inúmeros bens e serviços, sendo empregada de forma errada, nos gêneros alimentícios, cuja alíquota deveria ser de 0%. Assim, pobres pagam a maior parte em imposto, pois o Fisco retira da tributação sobre o consumo a maior porção de sua receita. O entrelaçamento dessas falhas gera, naturalmente, sistema disfuncional na realidade concreta. Portanto, a desigualdade e sobretaxação do sistema mostram-se tão elevadas que a reforma tributária se revela indispensável para resolver esses graves problemas.

No capítulo III, observamos que a desigualdade, além de não justificar-se no plano material, socioeconômico, tampouco se sustenta quando confrontada a noções modernas de justiça material e capacidade contributiva, que propugnam pela adoção em maior número, de impostos progressivos. Na verdade, até em comparação à igualdade formal de pensadores liberais do século XVIII, como Adam Smith e Montesquieu, o regime tributário pátrio apresenta-se defasado, tendo em vista que esses autores defendem a aplicação de tributos proporcionais à riqueza de cada cidadão e o sistema brasileiro se baseia amplamente em tributos do tipo regressivo. Essa situação agrava-se no plano jurídico, pois a CF/88 consagra

valores de igualdade material e justiça social, o que torna inconstitucional a cobrança desenfreada de tributos sobre o consumo.

Em seguida, verificada a necessidade de se fazer a reforma, inquirimo-nos a respeito do tipo de reforma a ser realizada. Assim, para servir de fonte de inspiração, passou-se à análise dos modelos dos Estados Unidos e do México, notórios por priorizarem o IRPF como fonte precípua de arrecadação tributária estatal, em contraponto a nosso país. No estudo sobre o México, assistiu-se à redução da desigualdade na tributação, por um lado, ante a incorporação dos tributos sobre o consumo ao IVA e, por outro, em vista da ampliação da progressividade do IRPF. Constatou-se, também, agora como aspecto negativo, a forte redução de receita estatal, com prejuízo a serviços essenciais e programas de inclusão social, por não incidirem naquele país as alíquotas do IRPF, conforme os ditames da capacidade contributiva.

Ao tratar-se de Estados Unidos, percebeu-se que a União arrecada a maior parte de suas receitas tributárias por meio do IRPF federal, quase sem lançar mão de contribuições federais, à diferença da brasileira. Os entes federados possuem competência para instituir e recolher tributos sobre o consumo, mas suas alíquotas revelam-se ínfimas em comparação às dos impostos estaduais brasileiros, o que se explicou pela existência de um IRPF estadual, além do federal, a compensar as unidades federativas pelas perdas em virtude de seu baixo *Sales Tax*. Notou-se, ainda, que reduções e isenções no IRPF, concedidas aos mais ricos a partir dos anos 1980, na era Reagan, fizeram dobrar o déficit fiscal e aumentaram a desigualdade social no país, não obstante a recuperação econômica.

Também se compararam os sistemas tributários norte-americano e mexicano, com suas evoluções, ao brasileiro, à luz das propostas de reforma do Deputado Haully, de modo a prever, se implementadas, suas consequências para a nação. O referido Deputado pretende extinguir ICMS, ISS, PIS e Cofins, para criar o IVA e o ISM, no intuito de simplificar o sistema e fazer incidir menos tributos sobre bens e serviços. O cálculo “por dentro”, junto com o ICMS, deixaria de existir, assim como o peso da incidência “em cascata” de diversas alíquotas, calculadas umas sobre as outras, o que reduziria o preço das mercadorias para o consumidor final. Isso beneficiaria, em particular, os mais pobres, tendo em vista serem eles que sentem, com mais intensidade, o peso da carga tributária sobre o consumo. O ISM seria arrecadado pela Receita Federal, e o IVA por recém-criado Superfisco, para depois repartirem-se as receitas entre os estados federados. Isso visaria a maior compartilhamento de

receita, tornando os estados solidários e sócios no processo de arrecadação. Discordando de Haully, fizemos a ressalva de manter estes últimos na competência estadual, de modo a amenizar a insatisfação das unidades federativas pela perda de receita com o desaparecimento do ICMS e observar plenamente o princípio federativo, plasmado no art. 60, § 4º, da CF/88, segundo o qual a União deve reservar a seus entes o máximo de autonomia possível, inclusive no âmbito tributário. No resto, tornamos nossas as propostas do Deputado em relação aos tributos sobre o consumo.

No concernente ao imposto sobre a renda, o Deputado manifestou, no relatório, intenção de transformá-lo no maior arrecadador estatal, com reconfiguração de suas alíquotas e ampla aplicação do mecanismo da progressividade para alcance de faixas de renda mais altas, com o objetivo de impor a devida contribuição à classe alta brasileira, em obediência aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Assim, constatamos a necessidade de fazer transição para regime calcado na tributação sobre a renda, com eliminação de impostos sobre o consumo, criando novas faixas de renda para incidência progressiva do IRPF e ajustando adequadamente suas alíquotas, para permitir maior progressividade possível do sistema tributário nacional. Dessa maneira, escapar-se-ia da armadilha de redução drástica da receita estatal, exemplificada pela reforma mexicana de 1979 e pelo ERTA, nos Estados Unidos, no Governo Reagan. Só ao confirmar-se a aptidão da tributação sobre a renda para geração de fontes suficientes de receita de modo a preservar o Estado de Bem Estar Social projetado na CF/88, poderão os impostos sobre o consumo reagrupar-se em IVA e ISM, sob risco de o Poder Público não conseguir honrar seus compromissos constitucionais para com o cidadão brasileiro.

Esperamos, com esse estudo, ter atingido a meta proposta: esclarecer o funcionamento do regime tributário brasileiro, ressaltando a necessidade de aprovação de reforma tributária, ao menos similar à proposta no relatório do Deputado Haully, diante da quantidade de impactos positivos por ela possibilitados.

## BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Marília. “Os limites de deduções do Imposto de Renda 2017”. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/os-limites-de-deduocoes-do-imposto-de-renda-2017/>>. Acesso em: 15 de novembro de 2017.
- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 9ª edição, 2015.
- ALEXANDRINO, Marcelo, e PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. Niterói: Impetus, 13ª edição, 2007.
- ARISTOTLE. *The Nichomachean Ethics*. Oxford World’s classics, 2009.
- ÁVILA, Alexandre Rosssato. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 6ª edição, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 4ª edição, 2010.
- BARBOSA, Fernando de Holanda et al. “Federalismo fiscal, eficiência, e equidade: uma proposta de reforma tributária”. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>>. Acesso em: 25 de novembro de 2017.
- BOSKIN, Michael J. *Reagan and the Economy*. San Francisco: ICS Press, 1987.
- BLOG EGESTOR. “Diferenças entre PIS e Cofins cumulativos e não cumulativos”. Disponível em: <<https://blog.egestor.com.br/pis-e-cofins-diferencas/>>. Acesso em: 22 de novembro de 2017.
- CAPÚCIO, Ricardo. “ICMS: o que é, como funciona e quem deve pagar esse imposto?”. Disponível em: <<https://conta.mobi/blog/icms-o-que-e-como-funciona-quem-deve-pagar/>>. Acesso em: 8 de novembro de 2017.
- CASSEB, Valéria. “7 curiosidades sobre o sistema tributário americano”. Disponível em: <<http://www.americaexpert.com/7-curiosidades-sobre-o-sistema-tributario-americano/>>. Acesso em: 15 de outubro de 2017.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 17ª edição, 2014.
- COSTA, Fabiano. “STF decide excluir ICMS da base de cálculo de PIS e Cofins. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/maioria-do-stf-decide-desvincular-icms-da-base-de-calculo-de-pis-e-cofins.ghtml>>. Acesso em: 15 de novembro de 2017.
- CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. “Direito Tributário Comparado no Mercosul”. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/direito-tribut%C3%A1rio-comparado-no-mercosul>>. Acesso em: 15 de novembro de 2017.
- CYSNE, Rubens Penha e SOBREIRA, Rogério. *Ajustes Fiscais, experiências recentes de países selecionados*. Rio de Janeiro: FGV, 2008.
- DANILEVICZ, Rosane. “O Princípio da Essencialidade na Tributação”. Disponível em: <<file:///C:/Users/Jo%C3%A3oPedro/Downloads/71068-294628-1-PB.pdf>>. Acesso em: 1º de dezembro de 2017.



DUARTE, Cláudia. “Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo”. Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/na-contram%C3%A3o-do-mundo-brasil-tributa-mais-o-consumo-1.1329469>>. Acesso em: 6 de novembro de 2017.

FERREIRA, Adriano. “Aristóteles: Justiça universal e particular”. Disponível em: <<http://filosofiadodireito.info/wpfd/?p=156>>. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

FUCK, Luciano Felício. “Sistema constitucional tributário exige atenção do STF”. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-dez-08/observatorio-constitucional-sistema-tributario-exige-atencao-stf>>. Acesso em: 14 de outubro de 2017.

GARCIA, Edino. “Alíquotas zero do PIS e da Cofins não se aplicam às empresas do Simples Nacional”. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/empreendedorismo/colunistas/2012/05/31/aliquotas-zero-do-pis-e-da-cofins-nao-se-aplicam-as-empresas-do-simples-nacional.htm>>. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

GOULARTI, Juliano Giassi. “Sistema tributário regressivo e desigualdades sociais no Brasil”. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/sistema-tributario-regressivo-e-desigualdades-sociais-no-brasil/>>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

HUNT, E. K, e SHERMAN, Howard J. *Macroeconomia*. Petrópolis: Vozes, 1997.

HAULY, Luiz Carlos. “Principais linhas da proposta de reforma tributária”. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acesso em: 27 de novembro de 2017.

KAFRUNI, Simone. “Brasil adota modelo de arrecadação de impostos focado no consumo”. Disponível em: <[http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2015/03/22/internas\\_economia,476454/brasil-adota-modelo-de-arrecadacao-de-impostos-focado-no-consumo.shtml](http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2015/03/22/internas_economia,476454/brasil-adota-modelo-de-arrecadacao-de-impostos-focado-no-consumo.shtml)>. Acesso em: 13 de novembro de 2017.

LAGEMANN, Eugênio e VITALI, Luís Carlos Bordin. “A Tributação nos Países do NAFTA (EUA, México e Canadá)”. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewFile/964/1268>>. Acesso em: 25 de novembro de 2017.

LESSAMBO, Felix. I. *International Aspects of the U.S. Taxation System*. New York: Springer Nature, 2016.

LIMA, Bianca Pinto et. al. “Impostos invisíveis respondem por até 93% do preço de produtos e serviços no Brasil”. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/infograficos/impostos-e39invisiveise39-respondem-por-ate-93-do-preco-de-produtos-e-servicos-no-brasil,economia,208467>>. Acesso em: 15 de novembro de 2017.

LOIBMAN, Zenaldo. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACIEL, Pedro Jucá. “ICMS: um retrato da economia brasileira em 2015”. Disponível em: <<http://pedrojucamaciel.com/wp-content/uploads/2016/01/ICMS-retrato-2015.pdf>>. Acesso em: 15 de novembro de 2015.

MCGEE, Robert W. *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. Miami Shores: Kluwer Academic Publishers, 2004.

MACKENZIE, D. W. “Nenhum imposto é neutro; Qualquer imposto sempre afetará os mais pobres”. Disponível em: <<http://www.mises.org.br/Article.aspx?id=1156>>. Acesso em: 18 de outubro de 2017.

MATOS, Daniel Oliveira. “Evolução histórica do ICMS face à necessidade de imposto não-cumulativo”. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10516](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516)>. Acesso em: 8 de novembro de 2017.

MAYER-SERRA, Carlos Elizondo. “Progressividad y Eficácia del gasto público e Mexico: Precondición para uma política recaudatoria efectiva”. Disponível em: <<http://www.tinker.org/sites/default/files/Politica%20Fiscal%20en%20Mexico.pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2017.

MENDES, Marcos J. “Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das características gerais”. Brasília: Consultoria legislativa do Senado Federal, Centro de Estudos, 2008.

MORAES, Guilherme Duque Estrada de. “ICMS: imposto por dentro, cidadão por fora”. Disponível em: <<http://www.aaafaap.org.br/netmail/ICMS.HTM>>. Acesso em: 25 de novembro de 2017.

NEVES, Silvério das. “ICMS - Imposto Calculado Por Dentro”. Disponível em: <<http://www.silnev.com.br/ICMSCALCULOPORDENTRO.pdf>>. Acesso em: 20 de novembro de 2017.

NIÑO, Sandra Gabriel. “Evolución histórica de los impuestos en México”. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=UDsxttVBu1A>>. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

OLMEDO, Luiza Bulhões. “A maioria dos países desenvolvidos taxa ou já taxou as grandes fortunas”. Disponível em: <<https://www.sul21.com.br/jornal/a-maioria-dos-paises-desenvolvidos-taxa-ou-ja-taxou-as-grandes-fortunas/>>. Acesso em: 8 de novembro de 2017.

PATTON, Mike. “A brief history of the individual and corporate income tax”. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/mikepatton/2015/10/31/a-brief-history-of-the-individual-and-corporate-income-tax/#1673e87e66b5>>. Acesso em: 16 de novembro de 2017.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

QUEIROZ, Francisco de Sales Ribeiro de. *Direito Tributário e Processo Administrativo, aplicados. A tributação Indireta no Sistema Tributário Nacional em Relação aos Princípios Fundamentais: Efeitos sobre a Concentração da Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ROACH, Brian. *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues*. Medford: Global Development and Environment Institute, 2010.

ROCHA, André Ítalo. “ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos”. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/>>. Acesso em: 4 de novembro de 2017.

RODRIGUES, Julio Cezar. “O ICMS e o ‘criativo’ cálculo ‘por dentro’” <<http://www.olhardireto.com.br/juridico/artigos/exibir.asp?id=773&artigo=o-icms-e-o-criativo-calculo-por-dentro>>. Acesso em: 5 de dezembro de 2017.

ROLOFF, Jessica. “‘O Superfisco nos preocupa’, diz Kupski em audiência sobre a Reforma Tributária”. Disponível em: <<http://afisvec.org.br/afnoticias/?p=2309>>. Acesso em: 6 de dezembro de 2017.

ROQUE, Leandro. “O imposto sobre as grandes fortunas e os baixos salários no Brasil”. Disponível em: <<http://www.mises.org.br/Article.aspx?id=1654>>. Acesso em: 17 de outubro de 2017.

SALERNO, Joseph. “Quem realmente arca com o fardo dos impostos indiretos”. Disponível em: <<https://dellacell Souza advogados.jusbrasil.com.br/artigos/112753260/quem-realmente-arca-com-o-fardo-dos-impostos-indiretos>>. Acesso em: 15 de outubro de 2017.

SALVADOR, Evilásio. “O regressivo sistema tributário brasileiro”. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro>>. Acesso em: 24 de outubro de 2017.

SCHEIBER, Noam e COHEN, Patricia. “Nos EUA, mais ricos moldam um sistema tributário que os ajuda a economizar bilhões”. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/the-new-york-times/2016/01/04/nos-eua-mais-ricos-moldam-um-sistema-tributario-que-os-ajuda-a-economizar-bilhoes.htm>>. Acesso em: 16 de outubro de 2017.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 18ª edição, 2000.

SOUZA, Jessé. “A noção de nova classe média é ilusória”. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3233&catid=30&Itemid=41](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=3233&catid=30&Itemid=41)>. Acesso em: 26 de outubro de 2017.

Sítio Web, Conseil Constitutionnel. Constitution de 1791. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/les-constitutions-de-la-france/constitution-de-1791.5082.html>>. Acesso em: 28 de novembro de 2017.

Sítio Web, CONTABILIDADE NO BRASIL. “Cálculo do diferencial de alíquota: aprenda de uma vez por todas”. Disponível em: <<http://www.contabilidadenobrasil.com.br/diferencial-de-aliquota>>. Acesso em: 5 de novembro de 2017.

Sítio Web, G1. “Quanto pagamos de impostos?”. Disponível em: <<http://especiais.g1.globo.com/economia/2015/quanto-pagamos-de-impostos/>>, Acesso em: 15 de novembro de 2017.

Sítio Web, INVESTOPEDIA. “Indirect Tax”. Disponível em: <<http://www.investopedia.com/terms/i/indirecttax.asp>>. Acesso em: 10 de novembro de 2017.

Sítio Web, IRS. “Exemptions and Dependents: Top Ten Tax Facts”. Disponível em: <<https://www.irs.gov/newsroom/exemptions-and-dependents-top-ten-tax-facts>>. Acesso em: 14 de novembro de 2017.

Sítio web, NOVATRADE. “Les Taxes et Impôts d’Importation au Brésil”. Disponível em: <<http://www.novatradebrasil.com/fr/guides/taxes-importation-bresil/>>. Acesso em: 22 de novembro de 2017.

Sítio Web, Receita Federal. “Legislação do Imposto de Renda de Pessoa Física de 1843 a 2015”. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/legislacao/legislacao-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-de-1843-a-2013>>. Acesso em: 28 de novembro de 2017.

Sítio Web, Valor Tributário. “Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços”. Disponível em: <<https://www.valortributario.com.br/tributos/icms/>>. Acesso em: 15 de outubro de 2017.

SOUSA DE ARAÚJO, Clarissa. “A formação histórica tributária e o princípio da transparência”. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40136/eua-x-brasil-a-formacao-historica-tributaria-e-o-principio-da-transparencia>>. Acesso em: 15 de outubro de 2017.

TAX FOUNDATION. <2015 Tax Brackets. <https://taxfoundation.org/2015-tax-brackets/>>. Acesso em 29 de novembro de 2017.

TELLO, Carlos e HERNÁNDEZ, Domingos. “Sobre la Reforma Tributaria en México”. Disponível em: <<http://www.scielo.org.mx/pdf/eunam/v7n21/v7n21a3.pdf>>. Acesso em: 14 de novembro de 2017.

THE WHITE HOUSE TOGETHER WITH THE COUNCIL OF ECONOMIC ADVISORS. The 2006 economic report of the president. Washington: U.S. Government Printing Office, 2006.

VARSANO, Ricardo. “A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas”. Rio de Janeiro: Ipea, 1998.

VASCONCELLOS, Fábio e JULIÃO, Luís Guilherme. “Gráficos: a carga tributária no Brasil e em outros países da OCDE e América Latina”. Disponível em: <<http://blogs.oglobo.globo.com/na-base-dos-dados/post/graficos-carga-tributaria-no-brasil-e-em-outros-paises-da-ocde-e-america-latina.html>>. Acesso em: 7 de novembro de 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. “A constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins”. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-19/andrei-velloso-inclusao-icms-base-calculo-cofins>>. Acesso em: 10 de novembro de 2017.

\_\_\_\_\_. “Não-cumulatividade e tributação do valor agregado”. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/nao-cumulatividade-e-tributacao-do-valor-agregado/4222>>. Acesso em: 25 de novembro de 2017.

VELLOSO, Rodrigo. “Qual é o imposto de renda mais caro do mundo”. Disponível em: <<https://mundoestranho.abril.com.br/cultura/qual-e-o-imposto-de-renda-mais-caro-do-mundo/>>. Acesso em: 14 de outubro de 2017.

VITER, Jarmas. “PIS e Cofins e sua complexidade: É hora de aprender a expandir seus conhecimentos”. Disponível em: <<http://www.contabilidadenobrasil.com.br/pis-e-cofins/>>. Acesso em: 29 de novembro de 2017.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.