

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

LUIS FELIPE DOS SANTOS CELESTINO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL ANALISADA
SOB O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**SÃO CRISTÓVÃO, SE
2022**

LUIS FELIPE DOS SANTOS CELESTINO

Tributação sobre o Consumo no Brasil analisada sob o Princípio da Capacidade Contributiva

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal de Sergipe (UFS), como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, em cumprimento às normas regulamentadas pela Resolução nº 161/2010/CONEPE.

Orientador: Prof. Especialista Edmilson Da Silva Pimenta.

É concedida à Universidade Federal de Sergipe permissão para reproduzir cópias desta monografia e emprestar ou vender tais cópias somente para propósitos acadêmicos e científicos. O autor reserva outros direitos de publicação e nenhuma parte deste trabalho acadêmico pode ser reproduzida sem a autorização por escrito do autor.

Luis Felipe dos Santos Celestino

CELESTINO, Luis Felipe dos Santos.

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL ANALISADA SOB O ASPECTO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA/ Luis Felipe dos Santos Celestino.

São Cristóvão, 2022

70 p.: il.

Trabalho Acadêmico Orientado. Centro de Ciências Sociais e Aplicadas, Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão.

I. Universidade Federal de Sergipe

II. Tributação sobre o Consumo no Brasil analisada sob o aspecto da Capacidade Contributiva

Dedico este pequeno trabalho à
Rosemeire. Que Deus a tenha.

“Lembro-me das suas lágrimas e desejo
muito vê-la, para que a minha alegria seja
completa.” (2º Timóteo, 1:4)

AGRADECIMENTOS

Costuma-se dizer que escrever um texto é sempre trabalho individual e solitário. Eu acabo por confirmar essa hipótese, de modo que todas as imperfeições (e são várias), devem ser creditadas somente a mim.

Durante esse tempo, eu estive tentando não me contaminar pela batalha travada no meu cérebro: de um lado, a felicidade de estar concluindo a graduação no curso que eu sempre quis; do outro, a insegurança de não conseguir corresponder às expectativas.

Mais do que isso. Tive que conviver com a dor da perda material de uma das pessoas mais importantes na minha vida, minha querida Rose. Que Deus à tenha.

Mas infelizmente a vida é assim, como um processo, que após o desencadeamento da reação inicial, é sempre impulsionada para a frente.

Desta forma, obrigado a toda a minha família, principalmente a Mainha, Painho, meus motivos para continuar. Obrigado por nunca terem deixado faltar nada para que eu pudesse estudar. Muito obrigado pelo incentivo e pelo apoio em todos os momentos.

Agradeço ainda ao meu querido Professor e orientador Edmilson Pimenta, pois foi quem me fez gostar, e quem me ensinou a grande maioria das coisas que eu sei no campo do Direito Tributário.

Agradeço ainda a Danilo, quem inconscientemente me sugeriu o tema há alguns anos atrás e me ajudou na parte mais burocrática do Trabalho. Além disso, foi quem me deu força nos momentos em que eu não queria continuar.

À Daniela, minha companheira durante todo esse tempo. Muito obrigado por ter me ajudado e me apoiado em todos os momentos.

Aos irmãos que a graduação me deu, Lucas e Tadeu. Por tudo. E aos meus grandes amigos Felipe, Isabela, John, Camila e Mayara, que não fazem parte do grupo da sala, mas que estiveram comigo durante essa jornada.

Ao meu irmão de famílias diferentes, Breno, a quem eu me inspiro e sempre vou dedicar qualquer sucesso em minha vida.

Aos meus amigos/irmãos Bruno, Brendon, André, Herlan, Genisson, Fábio e Jhonata, Shelton, William e Johnson, muito anteriores à graduação, mas sempre presentes em todas as situações da vida.

Aos meus chefes Nerival, Wesley, Thiago e Thaís, que sempre contribuíram para o meu saber jurídico e minha formação profissional e pessoal.

Aos meus avôs Francisco e João, e minha vó Raimunda. Aos meus tios, Sidney, Renilton, Marcelo, Júnior, Elmo, e minhas tias Suely, Leuza, Cristina, pelos cuidados e pelos conselhos de sempre.

E como não poderia deixar de ser, a Deus, pela divindade da vida à todas essas pessoas que eu amo.

RESUMO

O tema do presente trabalho foi a tributação sobre o consumo na sociedade brasileira, analisado sob o princípio da capacidade contributiva. A pesquisa visou investigar se a tributação sobre essa base econômica é justa do ponto de vista contributivo, ou se onera a camada mais pobre da população. Para este intento, foi feita uma pesquisa exploratória e bibliográfica, levantando informações que pudessem traçar um panorama do sistema tributário e da sociedade brasileira, trazendo à tona o entendimento de outros pesquisadores acerca do nosso problema de pesquisa. Ao final do trabalho, concluiu-se que a excessiva tributação sobre o consumo onera demasiadamente as populações de menor poder aquisitivo em desfavor dos contribuintes detentores de poder econômico, o que contribui para o aumento da desigualdade social.

Palavras-chave: Tributação sobre o consumo. Capacidade contributiva. Tributação sobre a renda. Tributação sobre o patrimônio.

ABSTRACT

The subject of the present work was taxation on consumption in Brazilian society, analyzed under the principle of ability to pay. The research aimed to investigate whether taxation on this economic base is fair from a contributory point of view, or whether it burdens the poorest strata of the population. For this purpose, an exploratory and bibliographic research was carried out, gathering information that could draw an overview of the tax system and Brazilian society, bringing to light the understanding of other researchers about our research problem. It was concluded that excessive taxation on consumption excessively burdens populations with lower purchasing power to the detriment of taxpayers with economic power, which contributes to the increase in social inequality.

Keywords: Consumption tax. Ability of pay. Income taxation. Property taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	– Constituição Federal
CNH	– Carteira Nacional de Habilitação
CPMF	– Contribuição sobre Movimentação Financeira
CTN	– Código Tributário Nacional
FCO	– Fundos Constitucionais de Financiamento do Centro-Oeste
FNE	– Fundos Constitucionais de Financiamento do Nordeste
FNO	– Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte
IBGE	– Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	– Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação
IDH	– Índice de Desenvolvimento Humano
IGF	– Imposto Sobre Grandes Fortunas
IN	– Instrução Normativa
IPI	– Imposto sobre o Produtos Industrializados
IPMF	– Imposto sobre Movimentação Financeira
IPTU	– Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	– Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	– Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	– Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	– Imposto sobre Serviços
ISSQN	– Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	– Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
LC	– Lei Complementar
MCMV	– Minha Casa Minha Vida
OCDE	– Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	– Produto Interno Bruto
PPC	– Poder de Paridade de Compra
RE	– Recurso Extraordinário
RFB	– Receita Federal do Brasil
STF	– Supremo Tribunal Federal

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estimativa de Carga Tributária Bruta do Governo Geral.	42
Figura 2 - Relatório de riqueza global.	43
Figura 3 – Rendimento domiciliar <i>per capita</i> médio e mediano.	44
Figura 4 – Linhas de pobreza no Brasil - 2020.....	45
Figura 5 - Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2020.	46
Figura 6 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2017)	47
Figura 7 – Carga Tributária sobre a Propriedade – Brasil e Países da OCDE (2017).....	48
Figura 8 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil e Países da OCDE (2017).....	49

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DA TRIBUTAÇÃO	14
1.1 Conceito de tributo.....	14
1.2 Sistema Tributário Ótimo	18
1.3 Estruturação da matriz tributária brasileira.....	21
2 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO	28
2.1 Imposto sobre produtos industrializados (IPI).....	29
2.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS/ISSQN)	31
2.3 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).....	32
3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	35
3.1 Imposição constitucional	36
3.2 Concepções da capacidade contributiva	38
4 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	41
5 A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA.....	50
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS	56

INTRODUÇÃO

De acordo com a Constituição Federal, constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização, além de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Para a consecução desses objetivos, dentre outras possibilidades, está a tributação¹, responsável por arrecadar no ano de 2021 mais de R\$ 1,685 trilhão², valor que foi mais de 22% do PIB nacional em 2020³. Os tributos, além da sua função fiscal, que se responsabiliza para carrear dinheiro aos cofres estatais, também possui função extrafiscal, que é o “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários” (CARVALHO, 2003 p.232). Em outras palavras, tributo serve para arrecadar dinheiro, induzir comportamentos e atuar como redutor de desigualdades.

Com relação ao caso brasileiro, é importante sabermos o que especificamente o Brasil tributa, ou, dito de outra forma, quais as bases econômicas consideradas relevantes para o legislador tributário, e se a cobrança tributária cumpre a sua função social no Brasil, o que será feito no decorrer deste trabalho.

De outro modo, também será examinando o princípio da capacidade contributiva. Este princípio visa impor ao legislador identificar a aptidão dos indivíduos para contribuir na medida das suas possibilidades econômicas, se tornando assim um dos princípios constitucionais mais importantes do sistema jurídico tributário.

Quando analisamos o perfil tributário no nosso país, verifica-se que as três maiores bases econômicas do ponto de vista arrecadatório são a tributação sobre a renda, tributação sobre patrimônio, e a tributação sobre bens e serviços, também conhecida como tributação sobre o consumo. Esta última, por sinal, é a maior fonte de recursos tributários do Brasil, constituindo mais de 14% do PIB nacional em 2020.

¹ Para Segundo (2019, 26) “onde quer que se verifique o exercício do poder político, por sua vez, haverá a cobrança de tributos, sendo o poder de tributar, juntamente com o poder de punir, uma das principais manifestações ou facetas do poder político.”

² Governo Federal arrecada R\$ 157,34 bilhões em novembro e bate recorde. Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2021/12/governo-federal-arrecada-r-157-34-bilhoes-em-novembro-e-bate-recorde>>. Acessado em 23/01/2022

³ Produto Interno Bruto – PIB. IBGE. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acessado em 23/01/2022.

Assim, sabendo que a tributação sobre o consumo é considerada a fonte de renda importante do ponto de vista fiscal, o presente trabalho buscará analisar se a tributação sobre o consumo onera demasiadamente as populações mais vulneráveis economicamente em nosso país sob o ponto de vista da capacidade contributiva.

Para essa pesquisa, será analisado o perfil econômico da sociedade brasileira para investigar a desigualdade, e traçado um paralelo com os países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com o objetivo de investigar se o Brasil tributa o consumo mais ou menos do que outros países.

Do ponto de vista metodológico, o trabalho foi dividido em cinco grandes grupos. Na primeira parte, serão apresentados ao leitor questões teóricas importantes para a compreensão do fenômeno tributário. Nesta parte, o leitor conhecerá o conceito de tributo, as funções da tributação e as características de um sistema tributário ótimo. Num segundo grupo, será apresentado o conceito de tributação sobre o consumo e demonstrado quais os tributos incidem sobre essa base econômica. Na terceira parte, o leitor será apresentado ao princípio da capacidade contributiva e analisado de que forma o referido princípio contribui para a discussão da tributação sobre o consumo. No quarto capítulo, será analisada a tributação no Brasil por base econômica tributável, traçando um paralelo com a concentração de renda e desigualdade, bem como compararemos o Brasil com os países integrantes da OCDE. Na última parte, discutiremos acerca da regressividade do sistema tributário e se as opções adotadas pelo legislador contribuem para uma melhor distribuição de renda ou se acentuam a desigualdade fiscal.

1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS DA TRIBUTAÇÃO

1.1 Conceito de tributo

As expressões e palavras não possuem significados ínsitos dados pela sua própria natureza ou pela sua razão de ser, indistintamente. Pelo contrário, o sentido e a forma que as palavras tomam depende da análise sociocultural, econômica, temporal, e sobretudo à luz do contexto em que são aplicadas, por quem as lê ou as ouve.

No que diz respeito à definição do conceito de tributo, há uma vasta bibliografia sobre a tentativa de descrevê-lo corretamente a partir da análise de suas características.

A título exemplificativo, Luciano Amaro (2019, p. 57) define o tributo como sendo “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Carvalho (2005, p.19), por sua vez, afirma que o vocábulo tributo “experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizados nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência.”

Segundo seu entendimento, o tributo pode ser visto como:

a) quantia em dinheiro; b) "tributo" como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) "tributo" como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) "tributo" como sinônimo de relação jurídica tributária; e) "tributo" como norma jurídica tributária; e.f) "tributo" como norma, fato e relação jurídica. (CARVALHO, 2005 p.19)

Em que pese as definições doutrinárias que tanto engrandecem o Direito Tributário, para objetivos desta obra devemos ficar com a definição legal, consagrada no art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Segundo esse artigo, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (Brasil, 1996).

Para o devido entendimento do dispositivo legal é necessário que compreendamos todos os seus elementos.

“Prestação pecuniária” significa dizer que o tributo será objeto de uma obrigação de pagar ou de dar dinheiro ao Estado. Carvalho (2005, p. 25), diz que a continuação “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, utilizada pelo legislador, é acometida por dois erros grosseiros. Primeiro, se o texto legal “já dissera que se trata de uma prestação pecuniária, para que insistir com a locução “em moeda”?”. Adiciona ainda que o segundo erro consiste em” agregar a cláusula “ou cujo valor nela se possa exprimir”, pois com isso ampliou exageradamente o âmbito das prestações tributárias.”

Ao afirmar que a prestação é compulsória, por sua vez, o legislador quis afirmar que o tributo, como receita derivada do Estado, decorre do poder de império desse. Nessa linha de cognição, não há facultatividade aos contribuintes. Carvalho (2005) diz que por decorrência lógica, o adimplemento do tributo independe da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra o seu interesse. Assim, quando nasce o fato gerador previsto na norma tributária, “nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”. (CARVALHO, 2005, p. 25)

É justamente por ser compulsória que a capacidade tributária passiva (quem deve pagar o tributo) não depende da verificação de capacidade civil: é devido até mesmo por pessoas físicas incapazes ou por pessoas jurídicas constituídas de forma irregular, nos moldes do art. 126 do CTN.

O tributo também não pode se constituir como sanção de ato ilícito. Esta é, inclusive, o que o diferencia das multas. Ambas são receitas derivadas, mas a multa é o que o tributo não pode ser: sanção ou penalidade de algum ato ilícito.

O fato de o tributo não poder ser exigido como penalidade de algum ato ilícito, entretanto, merece algumas considerações. A primeira é que a obrigação tributária nasce quando praticado o fato gerador no mundo concreto de uma hipótese abstrata prevista em lei. Assim, se alguém obtém disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, passa a ser devedor do Imposto de Renda (art. 43 do CTN), independente se a renda é auferida de atividades lícitas ou ilícitas. (Brasil, 1996).

Nessa perspectiva, pouco importa para o Direito a natureza da atividade que fez o sujeito passivo auferir renda, o que importa, portanto, é somente a prática do fato gerador descrito na norma tributária. O fato gerador, por sua vez, é sempre lícito.

Podemos exemplificar da seguinte forma: Imagine que o sujeito passivo pratica o crime do art. 33 da Lei 11.343, de 23 de agosto de 2006 (Lei de Drogas), que consiste em:

Importar, exportar, remeter, preparar, produzir, fabricar, adquirir, vender, expor à venda, oferecer, ter em depósito, transportar, trazer consigo, guardar, prescrever, ministrar, entregar a consumo ou fornecer drogas, ainda que gratuitamente, sem autorização ou em desacordo com determinação legal ou regulamentar: Pena - reclusão de 5 (cinco) a 15 (quinze) anos e pagamento de 500 (quinhentos) a 1.500 (mil e quinhentos) dias-multa. (BRASIL, 2006).

Vender é um dos núcleos do tipo, ou seja, quem vende está praticando um ilícito tipificado como crime passível de pena de reclusão de 5 (cinco) a 15 (anos) e multa. Vendendo a droga o sujeito auferir disponibilidade econômica – renda. Nesse exemplo, a renda auferida através do cometimento de um ilícito penal também deverá ser tributada⁴, o mesmo se aplica para a corrupção, entre outros⁵.

Em qualquer desses casos, o tributo será cobrado em virtude do desencadeamento do fato gerador descrito na norma tributária. Este (o fato gerador), sempre é lícito. O próprio CTN afirma que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como pela natureza do seu objeto ou dos efeitos (BRASIL, 1968, art. 118, inciso I, do CTN).

O tributo ainda deve ser instituído em Lei, em atenção ao princípio da legalidade, consagrado no texto constitucional de forma geral, no art. 5º, inciso II; e especificamente no art. 150, inciso I; sendo vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (princípio da estrita legalidade).

A incidência do princípio da legalidade no campo tributário decorre do próprio princípio democrático, pois, uma vez que a lei é aprovada pelos representantes do

⁴ O próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do polêmico e famoso HC nº 77.530/RS, de Relatoria do então Min. Sepúlveda Pertence, considerou válida a cobrança de tributo sobre os rendimentos auferidos a partir de tráfico de drogas. Entendeu-se, na ocasião, que a cobrança antes de ser agressiva à moralidade, a cobrança deveria ocorrer como decorrência do princípio da isonomia fiscal. Acórdão disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>>. Acessado em 23/01/2022.

⁵ Segundo Ricardo Alexandre (2019, p. 46), essa possibilidade é conhecida como o princípio do *pecunia non olet* (dinheiro não cheira), em alusão a uma exação de um dos imperadores mais bem sucedidos na Roma, Vespasiano, que instituiu um tributo cobrado pelo uso dos mictórios públicos, também chamados de latrinas.

povo, pelo menos teoricamente, é possível dizer que o povo escolheu os tributos que aceitam pagar.

Por outro lado, a obediência ao princípio da legalidade na instituição dos tributos serve para que o “Poder Executivo não possa exigi-lo conforme seus apetites, havendo o estabelecimento de normas prévias por parte de um órgão, diverso, e independente daquele encarregado da cobrança do tributo.” (SEGUNDO, 2019, p.73)

Por último, o tributo se constitui como uma prestação cobrada mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada. Tal dizer reflete duas ideias principais: a primeira, em consonância com o art. 119 do CTN⁶, de que a autoridade tributária é a pessoa jurídica de direito público, na medida em que só ele exerce atividade administrativa; a segunda ideia é de que a administração não pode fazer juízo de conveniência acerca da exigência do tributo. Carvalho (2005) diz que é preciso entender essa segunda ideia sem o exagero que induz o texto legal. Fazendo referência ao texto de Celso Antônio Bandeira de Melo:

Se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem a classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal. (BANDEIRA DE MELLO, 1980. *apud* Carvalho, 2005, p. 27)

Assim, é preciso cautela na interpretação da norma em comento, pois, muito embora o texto legal oriente a plena vinculação da administração tributária, também não é possível afirmar que é extremamente vedado juízo de conveniência e oportunidade. O que se impõem, em verdade, são “limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo-benefício, tudo a ser disciplinado normativamente”. (PAULSEN, 2020, p. 56)

Portanto, quando o intérprete verificar o enquadramento de todas essas características, é seguro afirmar estar diante de um tributo. Nesse caso, “atrai a incidência do regime jurídico-tributário e, com isso, implica submissão às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário.” (PAULSEN, 2020, p. 56)

⁶ Brasil, 1966.

1.2 Sistema Tributário Ótimo

Diz-se que um sistema tributário é neutro quando o seu nível de interferência é o menor possível nas decisões tomadas pelos contribuintes e dos agentes governamentais quanto à alocação de recursos.

Nesse sentido, costuma-se chamar de Pareto-eficiente uma estrutura tributária em situação de equilíbrio total, com todos auferindo a maior satisfação possível sem que pra isso alguém seja prejudicado. Isso acontece porque tal estrutura tem como o objetivo expurgar do sistema as distorções causadas pela tributação. Entretanto, para o funcionamento pleno, seria necessário estabelecer bases ideais de condições⁷, o que, evidentemente, é pouco factível, principalmente em países em condições como as do Brasil, cujas dimensões são continentais.

Por isso, na visão de Teodorovicz (2015), a Teoria da Tributação Ótima seria uma espécie de “segundo melhor” (*“Second-Best”*), em detrimento de uma primeira opção ideal, já reconhecendo que a tributação ótima e não distorciva (como a estrutura Pareto-Eficiente) é ideal, mas utópica.

A Teoria da Tributação Ótima (*“Optimal Taxation Theory”*), portanto, é pensada teoricamente pelos especialistas e pesquisadores da área econômica/financeira com objetivo de reduzir as distorções causadas pelo sistema da tributação, principalmente no que diz respeito à ideia de justiça contributiva dos cidadãos.

O respeito à justiça contributiva confere atenção para elementos sociológicos, jurídicos e éticos relacionados à criação e instituição de mecanismos que possam favorecer o sistema jurídico tributário em atenção à objetivos anteriormente determinados. Dentro desses objetivos, é possível citar:

[...] o respeito efetivo à capacidade econômica do contribuinte, à criação de instrumentos que previnam ou diminuam a existência de distorções fiscais prejudiciais à atividade econômica realizada pelo comerciante ou empresário, ou mesmo, objetivando alcançar melhor redistribuição de riquezas entre diferentes setores da sociedade. (TEODOROVICZ, 2015, p.11)

⁷ São três as principais condições para o pleno funcionamento de um sistema Pareto-eficiente: 1) eficiência nas trocas. Segundo essa condição, toda a produção deve ser distribuída 100% de eficiência, não havendo a necessidade de trocas entre os indivíduos; 2) eficiência na produção. Aqui, a ideia é a ausência de interferência causada pelas distorções de mercado, de forma que seja possível aumentar a produção de um bem sem diminuir a produção de outros bens; em 3) eficiência do mix. Neste ponto, todos os bens e serviços devem estar em consonância das diretrizes e preferências dos agentes econômicos, evitando o desperdício.

STIGLIT (1999, *apud* PAZ, 2008), diz que são características de um sistema tributário desejável por qualquer governo quando da criação do seu sistema de tributação: simplicidade administrativa, flexibilidade, transparência, eficiência econômica e equidade.

Para Paz (2008), a simplicidade administrativa consiste na hipótese de o sistema tributário apresentar simples operacionalização, de modo a permitir que o custo de fiscalização e arrecadação seja baixo tanto para o fisco quanto para o contribuinte no que diz respeito ao adimplemento do tributo devido. Nessa perspectiva, a complexidade do sistema tributário é diretamente proporcional aos custos a serem dispendidos pela administração tributária e pelo sujeito passivo tributário: quanto maior a complexidade, mais gastos e maior possibilidade de evasão.

A respeito da flexibilidade do sistema econômico, essa tem por significado a característica de se adaptar as volatilidades do mercado e das flutuações na balança comercial. Em outras palavras, em se deparando com mudanças bruscas no cenário econômico causado por influência políticas ou (des)valorização das moedas, os tributos também devem ser alterados de modo acompanhar essas mudanças. Paz (2008), diz que é preciso ter cuidado pois os ajustes não devem ser arbitrários. E quanto à transparência, continua afirmando que as “mudanças devem ser previamente anunciadas, de forma que o contribuinte obtenha as informações necessárias para a tomada de decisão.” (PAZ, 2008, p. 7),

Ainda segundo Paz (2008), a ideia da eficiência econômica é garantir que o sistema tributário não interfira no plano econômico, ou, acaso isso não seja possível, fazer com que interfira o menos possível na alocação e distribuição de recursos, reduzindo o impacto da tributação nas decisões econômicas políticas.

Nessa mesma perspectiva, Grabowski e Tomalak, (2004):

Um sistema tributário eficiente é aquele no qual as famílias e empresas tomam decisões sem precisar levar em conta os custos tributários. Ou seja, se não houvesse um sistema tributário em funcionamento, eles tomariam as mesmas decisões, o que significa que o sistema tributário é neutro do ponto de vista da alocação dos recursos econômicos. (*apud* MENDES, 2008, p. 16)

O princípio da equidade na tributação ótima possui muita similaridade com a equidade como princípio geral de direito. Paz (2008), informa que tal princípio sugere que o sistema tributário distribua equitativamente entre os sujeitos passivos o ônus de arcar com a tributação, tanto na horizontalidade quanto na verticalidade. Para isso,

pode-se cogitar tanto a aplicação com base no princípio do benefício quanto no princípio da capacidade do pagamento.

Vejamos suas palavras:

De acordo com o princípio do benefício, os indivíduos deveriam contribuir proporcionalmente aos benefícios proporcionados pelo consumo do bem público. Pelo princípio da capacidade de pagamento, o ônus tributário deve ser atribuído aos indivíduos de acordo com a capacidade de pagamento de cada um. O princípio do benefício apresenta uma limitação relacionada à dificuldade para serem identificados os benefícios proporcionados a cada indivíduo. (PAZ, 2008, p. 8)

Assim, a própria teoria da tributação ótima já parte do pressuposto de contribuir na medida das suas possibilidades.

Teodorovicz vai além:

O ideal seria recorrer a impostos não distorcivos ("lump sum taxes"), isto é, impostos fixos per capita independentes do PIB, e, conseqüentemente, que não interfeririam nas decisões de mercado, não ocasionando distorções. Como tais tributos são ideais, torna-se inevitável recorrer a impostos que ocasionam distorções na economia. (2015, p. 8)

Esses impostos ("*Sum Taxes*") são ideais porque se baseiam em condições e interesses pessoais dos agentes econômicos. Para que fosse possível sua instituição, seria necessário que o Estado tivesse acesso às preferências quanto às escolhas de todos os indivíduos. Assim, como o Estado não possui esses dados, e como os agentes econômicos não possuem interesse em revelá-los, tais impostos, que poderiam gerar uma ótima distribuição de renda, não podem ser criados.

Portanto, para Paz (2008), uma vez que o Estado não consegue observar perfeitamente as preferências de todos os contribuintes, podendo apenas estabelecer impostos configurados sob variáveis observáveis, como renda e consumo, os sistemas tributários inevitavelmente apresentarão distorções.

As distorções do sistema são verificadas quando, a partir de uma regulação econômica, os contribuintes passam a usufruir de bens de outra natureza ante a dificuldade de arcar com o ônus tributário de determinados bens de interesse pessoal, como é o caso de cigarro e bebidas. Nesses bens de consumo, além de outros fatores, a alta tributação tem como argumento o desestímulo ao uso, ocasionando uma distorção no mercado na medida em que os contribuintes são induzidos a não os consumir. Assim, como "os impostos distorcem os incentivos, eles implicam um peso

morto, que é uma medida da ineficiência de um imposto”. (BARBOSA e SIQUEIRA, 2001, p. 6)

O problema é que a teoria da tributação ótima no Brasil ainda é tema recente nos debates relacionados ao direito tributário, tendo raízes no campo econômico e contábil. Inclusive, como bem observa Teodorovicz (2015), apenas a partir de meados do século XXI é que surgem os primeiros estudos brasileiros dedicados à elevação desse mecanismo.

Entretanto, como visto, é de extrema importância o diálogo entre estratégias de outras áreas do conhecimento com as do meio jurídico, principalmente no que tange à formação do próprio pensamento da função normativa e aperfeiçoamento do sistema tributário vigente.

1.3 Estruturação da matriz tributária brasileira

A matriz tributária se traduz num conjunto de escolhas e alinhamentos da comunidade em geral, mais especificamente pelos representantes escolhidos pelo povo para comandá-los nos próximos mandatos. Tais escolhas devem seguir uma orientação clara e objetiva quanto às suas finalidades e quais os objetivos se pretende alcançar com a tributação. Assim, além de conhecer o conceito de tributo, entender a “finalidade que a instituição de um tributo assume em nossos dias é passo fundamental para compreender toda a configuração de uma matriz tributária, bem como elemento primordial para que se possa criticá-la”. (D’ARAÚJO, 2015, p. 19).

Tal necessidade decorre evidentemente da própria importância do direito tributário, uma vez que a tributação jamais deve ser encarada como um fim em si mesmo, devendo, no entanto, ser um instrumento de consecução de fins.

Quando se estuda as análises das funções da cobrança de tributos, percebe-se uma dualidade na doutrina que reduz a necessidade da cobrança do tributo à duas perspectivas: função fiscal, que consiste na ideia de o tributo servir para custear a máquina pública; e extra fiscal, que é a interferência do Estado na economia, não tendo, pelo menos primordialmente, objetivo arrecadatário. Como exemplo de fiscalidade, podemos citar o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de competência da União, que tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, e sua função é custear a máquina pública. No campo da extrafiscalidade, podemos citar o Imposto sobre Produtos Industrializados,

também de competência da União, no qual o Estado atua muito mais como intervenção e regulação da ordem econômica do que propriamente para angariar fundos.

Como exemplo da dualidade, Carrazza (2013) afirma que de modo geral os tributos são utilizados para arrecadar dinheiro aos cofres públicos, servindo como instrumento de fiscalidade. Por outro lado, o IPI e o ICMS devem ser instrumentos de extrafiscalidade. O mesmo autor assevera que há extrafiscalidade quando:

[...] o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros. (CARRAZZA, 2013, p. 127)

Fabio Canazaro (2012) indica que na sua função fiscal a promoção dos direitos fundamentais dá-se a partir da atividade de geração de receita; por outro lado, “tributos de natureza extrafiscal, em que o fim – a promoção dos direitos fundamentais – dá-se a partir da orientação de condutas que estejam em sintonia com os objetivos do Estado democrático de direito.

Carvalho (2003, p. 232), vai além ao informar que a extrafiscalidade consiste no “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”

Através dos excertos anteriormente mencionados, e como bem observa D'Araújo (2015), é possível observar que a caracterização da extrafiscalidade vem sempre associada como um efeito colateral dos tributos, pois, quando eles são inseridos dentro de um contexto mercantil, acabam induzindo os comportamentos dos indivíduos. O autor continua asseverando que:

[...] é comum que a extrafiscalidade seja encarada tão somente a partir do viés arrecadatório dos tributos, assumindo um papel subsidiário em termos de função do tributo, onde toda medida tomada que não seja voltada à obtenção de recursos aos cofres públicos é considerada extrafiscal. Dessa forma, poderia o governante, atuando como um agente indutor, onerar ou não certas atividades e, com isso, produzir resultados sociais, econômicos ou políticos. (D'ARAÚJO, 2015, p. 20)

Como se observa, fica nítida a perspectiva de que mesmo a função extrafiscal da arrecadação dos tributos possui efeitos colaterais fiscais. Em outras palavras, tanto a ideia de fiscalidade, quanto a de extrafiscalidade, tem reflexos bem delineados de função arrecadatória.

Por isso, para D'Araújo (2015), essa dualidade se constitui como uma visão reducionista da tributação, pois, o tributo deixa de ser encarado como veículo de promoção de políticas públicas e passa a ser tão somente instrumento de arrecadação, retirando ainda a importância do instrumento enquanto a legitimação do próprio Estado.

Assim, é necessário expandir a análise sobre as funções do tributo. Para tanto, além de conhecer as funções clássicas delineadas acima, de prover recursos ao Estado político, é importante conhecermos quais as outras funções das receitas com base na destinação dos seus recursos em análise à matriz tributária.

Segundo Viol (2005), a teoria econômica apresenta que a alocação eficiente de recursos é potencializadora do bem-estar social. Nesse viés, a tributação é um dos mais poderosos instrumentos econômicos que dispõe os governos para conduzir as políticas públicas e alterar as alocações de recursos na economia. Esse instrumento, portanto, permite ao Poder Público perseguir “finalidades socialmente justificáveis, dentre as quais encontramos o fornecimento de certos bens que o mercado é incapaz de disponibilizar para o restante da sociedade” (D'ARAÚJO, 2015, p. 23).

Nessa linha de pensamento, o mercado “necessita” da atuação governamental para conduzir certas atividades. Essa atuação serviria para fornecer a estrutura legal e institucional necessária que com o objetivo de garantir a concretização dos direitos, o cumprimento de contratos ou protegendo a propriedade privada.

Viol (2015), nos diz que há três razões para a influência da carga tributária na alocação de recursos econômicos: a primeira é a transferência desses recursos do setor privado para o setor público; a segunda razão é o fato de a tributação gerar distorções na destinação dos recursos econômicos; e por último é a própria existência do tributo, que, uma vez distorcendo o mercado, gera um peso morto que se traduz em perda de eficiência.

Como dito anteriormente, a tributação não deve ser enxergada como um fim em si mesmo, haja a vista se constituir como um instrumento necessário à consecução de fins predeterminados pela comunidade políticas cujas diretrizes já foram escolhidas e legitimadas, ainda que indiretamente, pelos eleitores. Giambiangi e Além (2011), afirmam que na forma indireta, a escolha feita pelos legisladores não funcionam apenas para demonstrar quais bens públicos são prioritários, mas também serve para demonstrar o nível de disposição dos indivíduos para contribuir através dos impostos para financiar os bens públicos.

Assim, Musgrave (1980 apud D'Araújo, 2015), nos ensina que a função alocativa é justamente essa capacidade que o Estado tem de gerenciar e reorganizar os recursos com o objetivo de disponibilizar certos serviços que não podem ser fornecidos por um sistema de transação entre particulares. Dessa forma, sendo o direito tributário parte fundamental de um Estado de bem estar social, não poderia se eximir de tal tarefa: de direcionar tais recursos segundo as prioridades da comunidade civil.

Nesse sentido, é importante mencionar que a alocação de recursos não se traduz somente nas alocações de receitas públicas em detrimento da destinação de receitas particulares, como pode parecer através de uma leitura menos reflexiva. A destinação das receitas públicas possui forte influência sobre o direcionamento das receitas particulares, uma vez que o Estado lança mão de vários incentivos fiscais.

Viol (2005) lembra os benefícios que são concedidos a setores ou regiões, demonstrando o poder da tributação em alterar o destino dos investimentos, mesmo considerando que há fatores mais importantes de influência, como mão-de-obra qualificada, estabilidade política e infra-estrutura. Na realidade brasileira, podemos mencionar a Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989, que, ao regulamentar o artigo 159, inciso I, alínea "c" da Constituição da República Federativa do Brasil, criou os Fundos Constitucionais de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), do Nordeste (FNE) e do Norte (FNO)⁸. Há, ainda, a Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que concede incentivos fiscais para empresas do setor da tecnologia da informação e comunicação.

Além dos incentivos concedidos a setores ou regiões e dos incentivos ao setor da tecnologia, ainda há que falar numa outra finalidade da função alocativa da tributação, que é a de tentar corrigir uma distorção causada pelos interesses particulares em detrimento dos interesses públicos. Um bom exemplo disso é a poluição. Quanto mais as empresas poluem, maiores são as alíquotas, cujo o objetivo é reduzir as externalidades negativas. Em outras palavras, o imposto chamado de "Taxa Pigouviana" ou "Imposto Pigouviano"⁹, pode ser implantado sobre o preço dos

⁸ De acordo com o Ministério do Desenvolvimento Regional, o objetivo dos fundos é contribuir para o desenvolvimento econômico e social das Regiões Centro-Oeste, Nordeste e Norte, por meio das instituições financeiras federais de caráter regional, mediante a execução de programas de financiamento aos setores produtivos. Os principais beneficiários são os Agentes produtivos de todos os portes e setores, especialmente micro, mini e pequenos, que possuem tratamento diferenciado. Disponível em: <<https://www.gov.br/mdr/pt-br/assuntos/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/fundos-constitucionais-de-financiamento>>; Acessado em: 12/10/2021

⁹ Imposto pensado inicialmente pelo economista inglês Arthur Cecil Pigou, que defendeu o uso da tributação corretiva especialmente com a finalidade ambiental.

produtos produzidos nessas empresas, fazendo com que a elevação do preço nos produtos gere um desestímulo à produção, e por consequência a redução de poluição.¹⁰

Como podemos observar, a tributação tem fortes ligações com a destinação da alocação de recursos econômicos, pois, direta ou indiretamente, pode ser um incentivador da atividade econômica de um Estado, inclusive com a criação de empregos, mas também pode ser usado como um instrumento que conduz decisões individuais a se transformarem em decisões coletivas. No entanto, Viol (2005) alerta que se mal utilizada a tributação, o que seria um incentivo ao desenvolvimento econômico pode ser um desastre econômico, pois pode influenciar negativamente a competitividade das empresas e a distribuição de recursos.

É por esses motivos que não se pode perder de vista a ideia de justiça distributiva, para que seja possível estabelecer quais camadas da sociedade serão responsáveis por arcar com o financiamento do Estado e quais camadas serão beneficiadas, mas que tudo isso seja pensado de modo a não onerar demasiadamente umas em desfavor de outras.

Após conseguir alocar os recursos, o Estado precisa distribuí-los corretamente, é o que se chama de finalidade distributiva da tributação.

Giambiangi e Além (2011) afirmam ser por essa função que o governo redesenha os parâmetros de tributo/retorno de uma estrutura tributária. Para isso, faz alguns ajustes no sentido de promover uma distribuição considerada justa pela sociedade.

Em primeiro lugar, é possível redistribuir a renda de forma direta, tributando a camada mais abastada da população e transferindo recursos através de benefícios para uma parte mais deficitária de recursos, subsidiando indivíduos de baixa renda. Giambiangi e Além (2011), trazem como exemplo o imposto de renda negativo concedido em alguns países mais desenvolvidos, implicando numa transferência de renda para pessoas em estado de vulnerabilidade social.

Em segundo lugar, os recursos captados pela tributação provenientes de indivíduos com maior condição financeira poderiam ser usados para financiar

¹⁰ Note que aqui o tributo não está sendo introduzido como hipótese de sanção, pois, como vimos ao abordarmos as características do tributo, o mesmo não pode sancionar condutas. Nesse caso, o tributo atua como forma de inibir condutas posteriores lesivas à sociedade, mas não é sancionador, pois não proíbe que as empresas privadas parem de produzir.

programas para a populações carentes. No Brasil, um bom exemplo é o programa do Governo Federal Minha Casa Minha Vida¹¹, substituído pelo programa Casa Verde e Amarela.

Por último, ainda nas palavras dos financistas Giambiangi e Além:

[...] o governo pode impor alíquotas de impostos mais altas aos bens considerados de luxo ou supérfluos, consumidos pelos indivíduos de renda mais alta, e cobrar alíquotas mais baixas dos bens que compõem a cesta básica. (GIAMBIANGI e ALÉM, 2011, p.14)

A função distributiva pode ser analisada através do conceito econômico de utilidade marginal do dinheiro. As pessoas de melhor condição socioeconômica possuem uma maior elasticidade quando da alocação dos seus recursos, sentindo menos falta de uma unidade marginal quando comparado com uma pessoa menos abastada. Nesse caso, os indivíduos com maiores condições financeiras não se importariam “em empregar essa unidade sobressalente para financiar um serviço público em um nível mais condizente com suas necessidades.” (D’ARAÚJO, 2015, p. 30).

Ainda sobre essa unidade marginal sobressalente o autor traz um exemplo caricato que serve bem para demonstrar o papel da função distributiva em nossa sociedade. Exemplificando, vamos analisar as preferências para um serviço universal, no qual não se dá para individualizar quanto cada um se beneficia de sua prestação, como a segurança nacional ou a limpeza de nossas ruas, fornecido em um certo nível para dois indivíduos com rendas diferentes: o sujeito A, com renda mensal de dez mil reais e o sujeito B, com renda mensal de apenas cem reais. Neste exemplo pode ser interessante para o sujeito A que o nível de segurança ou o nível de limpeza das ruas seja fornecido em um patamar superior ao presente, enquanto que para o indivíduo B, o nível presente se mostra condizente com suas necessidades e seu orçamento, não estando ele disposto a pagar nem um pouco a mais para obter um serviço melhor. Diante de tal cenário, o indivíduo A pode se mostrar interessado em contribuir mais para que aquele serviço seja prestado em um nível satisfatório a ele, ainda que toda a coletividade vá se beneficiar com a prestação de tal bem público. Assim, acabamos tendo um efeito distributivo causado pela tributação, ainda que os motivos que o

¹¹ De acordo com o Ministério da Economia, até 2019, o MCMV tinha entregado mais de 5 milhões de Unidades Habitacionais, somando mais de 129 bilhões em subsídios financeiros e tributários. Para mais informações, ver: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2021/04/cgu-divulga-prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica-de-2020/relatorio-de-avaliacao-pmcmv.pdf> – Acessado 23/01/2022.

causaram não tenham qualquer relação com uma posição moral de A de redistribuir sua renda. (D'ARAÚJO, 2015).

Além da função alocativa e distributiva, há, ainda, a função estabilizadora. Segundo essa função, o Estado deve atuar para garantir a manutenção da distribuição de recursos, garantindo uma preservação dos empregos e não permitindo uma regressão no Estado de bem estar social.

Nas palavras de D'Araújo:

através de políticas tributárias, o Estado atua perante a economia para estabilizar resultados, criando políticas de desonerações tributárias ou sobretaxações para interferir nos níveis de oferta e demanda, bem como combater certas instabilidades estruturais que o mercado historicamente tem se mostrado incapaz de solucionar. (2015, p. 31).

O Estado, através da política fiscal, pode se manifestar diretamente, variando os gastos públicos no consumo e investimento; ou de forma indireta, reduzindo as alíquotas dos impostos, o que, elevaria a renda disponível para o setor privado.

Como exemplo de política fiscal na função estabilizadora foram as desonerações feitas pelo Governo Federal referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para automóveis e linha branca, com o objetivo de manter aquecida a economia nacional frente à crise internacional observada a partir de 2008. Sobre essa política fiscal, notemos que a orientação não foi apenas com o objetivo de alocação de recursos, e sim com a estabilização de resultados econômicos importantes para nossa sociedade.

Assim, como dito, a estruturação da matriz tributária não deve ser enxergada como uma função arrecadatória ou apenas para interferir no campo econômico. Pelo contrário, a matriz econômica deve ser pensada como um instrumento de consecução de resultados econômicos e sociais, fornecendo à sociedade meios de subsistência digna. Nesse sentido, todas as escolhas tomadas pelos representantes devem estar embasadas em um fim social popularmente legitimado pela sociedade em questão no contexto dos objetivos definidos.

2 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO

No que diz respeito à tributação sobre o consumo, antes de mais nada, é necessário explicarmos o que significa tributar o consumo e quais os impostos e fatos geradores incidem sobre essa base econômica tão importante para nossa sociedade, seja do ponto de vista fiscal, ou do ponto de vista extrafiscal.

Com o crescente desenvolvimento técnico observado nas últimas décadas, e a intensificação da comercialização dos bens e de prestações de serviços, nacional ou internacionalmente, a tributação sobre o consumo assume papel importante na sociedade, justamente em função de sua arrecadação, principalmente no Brasil.

Analisando o Sistema Tributário brasileiro, observa-se que os principais tributos que incidem sobre o consumo são o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS/ISSQN), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS).

Como é possível extrair do CTN, o legislador escolheu por “denominar” essa base econômica tributável em função da circulação ou produção de tais bens (Capítulo IV do Título III). Nessa linha de cognição, a tributação ocorre em várias fases do processo produtivo, desde o começo da cadeia até o efetivo repasse para o consumidor final.

Por isso que a expressão “tributos sobre o consumo” não é encontrada na legislação. É muito mais comum, inclusive, ser encontrada a expressão “tributos sobre bens e serviços”, a exemplo da denominação utilizada pela OCDE.

Entretanto, quem se propõe a estudar sobre o tema analisa as exações decorrentes dessas incidências tributárias e sobre quem recai o ônus para pagamento do tributo, pouco importando se o legislador escolhe momentos distintos para a incidência e recolhimento.

Portanto, independente de qual seja o momento do recolhimento do tributo, seu ônus econômico sempre será suportado pelo consumidor final, responsável este por realizar demonstrar a manifestação de riqueza apta a ser tributada, ou seja, o consumo, e por isso a denominação.

Até porque, diferentemente dos tributos sobre o patrimônio e a renda, que são conhecidos como tributos diretos, na medida em que o sujeito passivo da obrigação tributária é o responsável por arcar com o pagamento do tributo, os tributos sobre o

consumo são conhecidos por serem notadamente indiretos. Nesses, o valor do imposto é embutido no preço do produto e repassado para o consumidor final, é o que Costa (2019) chama de fenômeno da repercussão econômica do tributo ou translação tributária.

Vejamos o que acontece com o Imposto de Renda. Nesse imposto, o responsável legal para pagá-lo é, resumidamente, o indivíduo que aufera renda. Por isso ele é chamado de direto. No caso do ICMS, o responsável para pagá-lo é quem circula as mercadorias, no entanto, quem circula as mercadorias inclui no preço dos produtos o valor do imposto, sendo pago pelo consumidor final, e por isso ele é chamado de indireto.

Portanto, os impostos sobre o consumo são indiretos na medida que sempre comportam a transferência do ônus tributário para o consumidor final.

Feito esse breve, mas necessário esclarecimento, passemos agora a expor os principais impostos incidentes sobre o consumo na matriz tributária brasileira.

2.1 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

De acordo com a Constituição Federal, no art. 153, IV, a competência para instituir o imposto respectivo é conferida à União, que deverá efetivá-la por lei ordinária que seguirá as normas gerais dispostas pelos artigos 46 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Em análise ao art. 46 do CTN, percebe-se que o fato gerador do imposto é: (i) o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; (ii) a sua saída do estabelecimento contribuinte do IPI; (iii) a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Em outras palavras, é devido o pagamento do IPI na importação por quem compra produtos industrializados do exterior; na operação interna, na saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial; ou, na retirada de um bem conseguido através de leilão.

Como bem lembra Costa (2019), o IPI possui dupla função: uma de arrecadar aos cofres públicos (o que chamamos de fiscalidade), e a outra função é nitidamente extrafiscal, que consiste na interferência e regulação do mercado. Essa última característica é extraída regime jurídico diferenciado quanto à anterioridade da lei e à possibilidade de alteração de suas alíquotas pela União.

Além disso, o IPI deve obrigatoriamente ser graduado em função da essencialidade do produto tributado. Sobre a seletividade do IPI, vejamos as palavras de Coêlho:

O IPI deve ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto, porque assim o determina a Constituição em seu art. 153, § 3º, I. Isso significa que o ônus econômico a ser suportado pelo consumidor final em razão de sua incidência deve ser nulo ou, quando muito, bastante reduzido no tocante a produtos considerados essenciais em nossa sociedade e, ao revés, deve ser sensivelmente elevado na hipótese de o bem ser classificado dentre os luxuosos ou supérfluos. (COÊLHO, 2020, p.368)

A doutrinadora ainda continua exemplificando a questão da seletividade: “remédios com pouco IPI e pote de escargot com muito IPI. Não é difícil perceber, desse modo, que a seletividade vem do próprio princípio da justiça.” (COÊLHO, 2020, p. 368)

Em função ainda da regra da seletividade, Carvalho (1996) classifica os produtos industrializados em: a) produtos necessários, que, na impossibilidade da concessão de isenção, deve a incidência se dar mediante alíquotas baixas; b) produtos úteis, para aos quais está autorizada a tributação por meio de alíquotas moderadas; e c) produtos supérfluos ou nocivos, cuja tributação há de ser efetuada mediante a aplicação de alíquotas elevadas.

Outra característica do IPI é ser não cumulativo. A técnica da não cumulatividade visa impedir incidências sucessivas nas várias operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de produtos. Evita, assim, várias tributações de um mesmo “produto”, chamada tributação em cascata. Costa traz um exemplo que ilustra bem a técnica da não cumulatividade:

Veja-se um singelo exemplo: a empresa A produz chapa de aço e a vende à empresa B. Nessa operação, incide o IPI. A empresa B, por sua vez, utiliza a chapa de aço para fabricar peças para máquinas. Quando vende a peça para a empresa C, que monta as máquinas, incide novamente o imposto. A empresa B terá que pagar o IPI sobre essa segunda operação, mas possui crédito correspondente ao valor de IPI devido na primeira operação. Assim, terá que pagar somente a diferença entre o IPI devido nesta operação e o crédito que possui dada a incidência do imposto na operação anterior. E assim por diante, sejam quantas forem as operações sucessivas no ciclo de industrialização. (COSTA, 2019, p. 421)

Observa-se, assim, que a técnica da não cumulatividade só poderá ser aplicada quando houver uma cadeia de incidências sucessivas de um mesmo tributo e sobre a mesma riqueza, com cobrança em todas as operações. Isso quer dizer que a técnica não incide quando o tributo for de incidência única, como o IPTU, cujo fato gerador é

a propriedade de bem imóvel urbano. Tanto no caso do IPI, quanto do ICMS, impostos sobre o consumo que incidem em toda a cadeia produtiva, seria demasiadamente oneroso as várias incidências, inviabilizando assim o sistema produtivo.

2.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS/ISSQN)

De acordo com o Texto Constitucional, compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (ICMS), desde que definidos através de lei complementar.

Numa primeira leitura, seria complicado ao leitor compreender sobre quais serviços incidiria o imposto em questão, e porquê esse imposto faria parte do grupo tributado a título de consumo. Além da dificuldade na compreensão do que se trata, também seria difícil estabelecer com segurança quando incidiria ISS, ICMS e IPI.

Analizando a doutrina, constata-se que todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal sujeita-se ao ISS, por expressa determinação constitucional, inclusive o de transporte municipal (transporte no âmbito territorial do Município). (COELHO, 2020).

Costa (2019), diz que o conceito de “serviço de qualquer natureza” deve ser buscado no direito privado. O Código Civil (Lei 10.406/02), traz um capítulo específico que dispõe sobre a prestação de serviços, afirmando que a competência civil é extraída por exclusão (se o serviço não estiver sujeito às leis trabalhistas ou a lei especial). Trata-se, assim, de uma obrigação de fazer. Sobre o conceito:

Pensamos que o conceito de serviço tributável pode ser aclarado por exclusão. Primeiramente, há que se dele afastar os serviços públicos, inalcançáveis em virtude da imunidade recíproca, exceto na hipótese de serviços públicos concedidos ou permitidos (art. 150, VI, a, e § 3º, CR). Também, por óbvio, serviços não onerosos não podem ser tributados, pelo fato de sua prestação não revelar capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR), nem os prestados pela pessoa em seu próprio benefício, já que devem ser prestados a terceiro. Ainda, serviços prestados em decorrência de relação de emprego não sofrem a incidência de ISSQN, por sujeitarem-se a regime jurídico incompatível com tal exigência, porquanto a prestação de serviço autorizadora da incidência do imposto há de ser executada em caráter independente. (COSTA, 2019, p. 467)

No exercício de conceituação, a autora afirma que os serviços tributáveis através de ISSQN são aqueles cuja “prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego.” (COSTA, 2019, p. 467).

Do ponto de vista prático, para sabermos quais serviços serão tributados pelo ISSQN bastaria conhecermos a Lei Complementar (LC) nº 116/2003, que traça “normas gerais” a serem observadas pelas leis municipais, na instituição do ISS. Na lista anexa à citada LC, é possível encontrar serviços que vão desde 1 – serviços de informática e congêneres, 4.07 – Serviços farmacêuticos, 7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, 14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres, até 15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

Desta forma, não há dúvidas quanto à base econômica tributável no ISSQN: o consumo dos serviços.

2.3 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

Segundo Costa (2019), este é sem sombra de dúvidas, o mais importante imposto recolhido pelos estados membros da federação, compondo a maior parte da receita tributária desses entes. Sua importância será melhor explorada quando estivermos tratando da problemática da tributação sobre o consumo.

Analisando o artigo 155 da Constituição, não é difícil perceber que mesmo sendo competência dos Estados e Distrito Federal, este Imposto assume feição nacional diante da uniformidade do seu tratamento pelo legislador, sendo minuciosamente discriminado no texto constitucional.

Por esse motivo é que o ICMS é um dos impostos mais complexos do Sistema Tributário Nacional. Resumindo essa complexidade, vejamos as palavras de Paulsen:

Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§ 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC n. 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta. (PAULSEN, 2020, p. 599)

Para a compreensão do imposto em questão, é preciso sabermos o alcance das expressões “operações”, “circulação” e “mercadorias”. Operações são negócios jurídicos; circulação é a transferência de titularidade -econômica-, e não apenas movimentação física; e mercadorias são bens objeto de comércio.

Significa dizer, em outras palavras, que as operações relativas à circulação de mercadorias são aquelas operações que impulsionam a mercadoria “na marcha normalmente por esta desenvolvida desde a fonte de produção até o consumidor”. (MACHADO, 1997, p.25)

Além das operações relativas à circulação de mercadorias, o ICMS também incidirá sobre os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e sobre os serviços de comunicação, por determinação do texto inserido através da Emenda Constitucional nº 33/2021.

Ainda analisando o texto constitucional, constata-se que o imposto em questão “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Nesse caso, a exemplo do IPI, a seletividade significa que o legislador poderá instituir diferenciações no tratamento dos bens, serviços e mercadorias tributadas em função da essencialidade para o consumidor.

Para Costa (2019), a seletividade também funciona como instrumento de extrafiscalidade, cujo objetivo é beneficiar os consumidores finais que absorvem o ônus tributário do imposto. Isso acontece porque o ICMS, a exemplo do IPI, também é um imposto indireto.

A dicção da Constituição afirma que a regra de seletividade para o ICMS “poderá” ser aplicável, diferentemente do IPI, que a Constituição afirma que “será” aplicável. Por se tratar de regra que instrumentaliza o princípio da capacidade contributiva, Costa entende que mesmo diante do termo “poderá”, não há faculdade de aplicação, vejamos:

Entendemos, com a devida licença dos que pensam diversamente, que as expressões são equivalentes, não traduzindo, no caso do imposto estadual, uma mera faculdade para a adoção da seletividade, já que a noção de “direito-faculdade” é própria do direito privado. De outro lado, todo “poder” atribuído ao Estado é, em verdade, um poder-dever. Dessarte, a regra é obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS. (COSTA, 2019, p. 444)

Como se pode observar, o ICMS incide sobre toda a cadeia produtiva, desde circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não

estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores.

Essa incidência do ICMS durante toda a cadeia produtiva faz com que ele também tenha a característica da não cumulatividade, explicada quando tratávamos do IPI.

Característica importante a respeito do ICMS é o que se chama de cálculo por dentro. Ao analisarmos a base de cálculo do ICMS prevista hoje no art. 13, § 1º, I da LC 87/96, observa-se a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo. Assim, representa um artifício legal que determina que, no momento da apuração do imposto efetivamente devido, deve o contribuinte, para fins de apuração, considerar que o próprio imposto integra a sua base de cálculo.

Esse mecanismo acaba exacerbando a alíquota realmente aplicável, que, em efeitos práticos, acaba por ser superior à alíquota legalmente prevista. Para D'Araújo, esse “subterfúgio fiscal” representa uma grave violação ao princípio da transparência fiscal, contrariando uma das características ideais de um sistema tributário ótimo.

3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Como vimos, os tributos incidentes sobre as relações de consumo importam a transferência do ônus tributário para o consumidor final, o que se chama de chama de fenômeno da repercussão econômica do tributo ou translação tributária. Essa característica peculiar o classifica como indireto.

Assim, o Princípio da Capacidade Contributiva, que nas palavras de Costa (2019, p. 113) é a “aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária”, assume um papel de grande importância, pois, serve como critério de graduação dos impostos; e atua como um mecanismo de limitação do legislador tributário. (GREGORIO, 2007)

Para Paulsen (2020), a capacidade contributiva não é apenas um critério que visa conferir efetividade à ideia de justiça fiscal, mas um verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, devendo inspirar o legislador e orientar os aplicadores das disposições tributárias. É por isso que grande parte da doutrina diz que se trata de um princípio de sobredireito ou metajurídico.

Sobre a expressão “capacidade contributiva”, é preciso fazer um esclarecimento: há autores que não distinguem a expressão capacidade contributiva e capacidade econômica, utilizada pelo legislador constitucional. No entanto, autores como Ives Gandra da Silva Martins reconhecem a distinção das expressões. Segundo o autor, as expressões possuem a mesma dimensão da capacidade de pagar tributos do contribuinte, mas ao seu ver, tem a conotação distinta. São suas palavras:

Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder. (MARTINS, 2003, p. 86)

Para melhor esclarecer, podemos utilizar o exemplo do próprio autor antes citado:

Um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, desde que nos limites adequados e vinculados à sua produção de renda, se a imposição for aquela do imposto sobre a renda. Um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não a tem contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos dos cidadãos e residentes. (MARTINS, 2003, p. 86)

Percebe-se, assim, que o legislador constituinte utilizou a expressão “capacidade econômica”, mas tecnicamente queria dizer “capacidade contributiva”. É por esse motivo que Martins (2003) entende que houve uma imperfeição vernacular do legislador.

3.1 Imposição constitucional

Partindo da análise da capacidade contributiva no texto constitucional, verifica-se, através da leitura do art. 145, inciso I, § 1º, que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Em resumo, quando houver possibilidade, os impostos terão caráter pessoal de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos.

Ter caráter pessoal significa dizer que o imposto será calculado de acordo com as peculiaridades e especificidades de cada contribuinte. O melhor exemplo a ser exposto quando se fala sobre impostos pessoais é o Imposto de Renda, segundo o qual suas alíquotas dependem de vários fatores específicos, como por exemplo conforme a quantidade de dependentes, despesas com educação, saúde, entre outros. Toda essa aferição só é possível a partir da investigação caso a caso.

A expressão “sempre que possível”, por sua vez, traz uma carga axiológica mais densa, uma vez que não há uma uniformidade a respeito do seu significado. Ávila (2012, p. 219), lembra que a depender da interpretação dada, a expressão poderia ser supérflua, haja a vista que “a aplicação de comandos normativos sempre depende de condições ontológicas de aplicabilidade: prescrições comportamentais instituídas por normas jurídicas pressupõem possibilidades fáticas de aplicação.”

Nessa seara, nos parece que a expressão “sempre que possível” não depende da vontade do legislador, nem mesmo de algumas circunstâncias econômicas, mas sim de metas, diretrizes, que devem ser obrigatoriamente observadas na instituição de um dos impostos com possibilidade fática para tal. Até porque os limites à aplicação são fornecidos pelo próprio ordenamento jurídico através dos demais princípios e das regras que compõem todo o sistema normativo. (SEGUNDO, 2019). Assim sendo, se for da “índole constitucional do imposto”, ele deve obrigatoriamente ter caráter

personalíssimo e ser graduado segundo a possibilidade contributiva dos contribuintes. (CARRAZZA, 1991)

O Supremo Tribunal Federal tem decisões no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, inclusive aos impostos reais, alargando a hipótese de incidência determinada pelo legislador constitucional no art. 145, inciso I, § 1º, que previa a incidência apenas aos impostos pessoais.

Esse alargamento da incidência do princípio da capacidade contributiva aos demais tributos é aplicável pelos estudiosos do campo jurídico, desde que naturalmente respeitadas as peculiaridades de cada espécie tributária.

A taxa, por exemplo, não pode ser graduada segundo a capacidade contributiva do contribuinte, uma vez que sua natureza é totalmente diferente dos impostos. Isso acontece porque a taxa é um tributo que visa remunerar um serviço específico e divisível, e não tem por fato gerador a revelação de capacidade contributiva. No caso de haverem taxas graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, estaríamos presenciando uma taxa com natureza de impostos.

Exemplificando: Imaginemos que seja possível graduar a taxa de emissão de Carteira Nacional de Habilitação (CNH) com base na capacidade contributiva. Nesse caso, indivíduos que possuem carros de valores elevados pagariam maiores tributos, o que importaria em uma dupla tributação sobre o mesmo bem, pois, além da taxa maior, os indivíduos ainda pagariam valor maior a título de IPVA.¹²

No entanto, não se pode negar o fato de que caso não fosse observado o princípio da capacidade contributiva às taxas, poderia de alguma forma inviabilizar o acesso de certas pessoas a serviços públicos essenciais, como, por exemplo, de acesso à Justiça.

No que diz respeito à empréstimos compulsórios e contribuições, o princípio é também aplicado sem maiores restrições, uma vez que a depender da circunstância

¹² De acordo com SEGUNDO (2020, p. 452), a instituição de taxas disfarçadas ocorreu, na prática, diversas vezes. Essas “pseudotaxas” não passavam de impostos disfarçados, cobrados por entes que não tinham competência para instituí-los. O Autor ainda deu o exemplo do que ocorria com a taxa de iluminação pública. “Seu fato gerador não era a prestação de serviço de iluminação (que nem é específico, nem divisível), mas sim o consumo de energia elétrica por parte do contribuinte. A taxa era calculada em função do consumo de energia, e não em função do serviço de iluminação. O que se tinha, em suma, era um adicional do ICMS, cobrado de modo indevido e disfarçado pelos Municípios, na mais evidente inconstitucionalidade.”

Posteriormente, O STF reconheceu a inconstitucionalidade de tais “taxas” de iluminação pública, pois “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa, uma vez que não configura serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, ensejando a edição da Súmula Vinculante (de n.º 41): “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”

os fatos geradores desses tributos se assemelham muito com os impostos. Como exemplo pode ser citado a contribuição social sobre o lucro, muito semelhante ao imposto de renda.

3.2 Concepções da capacidade contributiva

De acordo com Barreto (1986), a capacidade se manifesta de duas formas: objetiva ou subjetivamente. Observando esses limites, o legislador escolherá apenas os contribuintes que revelem capacidade contributiva para depois medir os quinhões de suas dívidas tributárias.

Gregorio (2007), por sua vez, diz que se adotarmos a primeira possibilidade levantada por Barreto (1986), (concepção objetiva), poderíamos duplicar as considerações acerca do princípio estudado. O primeiro viés é observarmos como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, bem como uma diretriz para as hipóteses de incidência. Já no segundo viés, a capacidade contributiva ganha uma “roupagem” de critério de graduação do imposto, sendo também instrumento limitador à tributação.

No entender de Schoueri (2005, p. 282), a Capacidade Contributiva em sua concepção objetiva “compreende o momento que concerne à delimitação da base impositiva”, ou seja, a escolha de quais elementos aferidores da economia individual formam a fonte do tributo.

Carvalho (2003) diz que essa escolha feita pelo legislador se constitui como a realização do princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Comentando a denominação escolhida pelo doutrinador citado anteriormente, Gregorio (2007, p. 49) infere que esse princípio pré-jurídico é “pautado pela análise objetiva da riqueza exibida pelos contribuintes e pela eleição de seu objeto, variável ao longo do tempo: seja o patrimônio, o produto, o consumo ou a renda.”

Em outras palavras, significa dizer que a concepção objetiva-absoluta diz respeito ao movimento em que o legislador, sempre vinculado às limitações constitucionais, escolhe genericamente quais atos da vida possuem aptidão para refletir a capacidade de pagar tributos.

Nessa mesma linha de cognição que Becker (2010) diz que a capacidade contributiva se dá pelo cotejo de um dado tributo com um fato signo-presuntivo de

riqueza do contribuinte. A riqueza presume-se pela verificação de certos fatos tidos como indicativos de sua ocorrência.

Assim, o Legislador não está somente condicionado, mas verdadeiramente vinculado à capacidade contributiva quando da referida escolha dos fatos que servirão de manifestação econômica suscetível ao pagamento dos tributos. (GREGORIO, 2007)

Carvalho (2003, p. 341), analisando o sistema tributário brasileiro, diz que o “sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da Capacidade Contributiva Absoluta, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza”.

A concepção subjetiva ou relativa, diferentemente, consiste na capacidade individualizada e concreta de cada contribuinte arcar com o ônus dos tributos escolhidos anteriormente pelo legislador. Em outras palavras, é a aptidão concreta de arcar com o ônus tributário. (GONZÁLES e LEJEUNE, 1997)

Nas palavras de Costa:

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário. (COSTA, 2019, p. 114)

A capacidade econômica subjetiva seria aferida com auxílio da apreciação de fatores subjetivos, como a idade, saúde, estado civil, encargos de família, individualmente considerados. Sob tal perspectiva, o valor do patrimônio ou da renda, isoladamente considerados, não seria um índice seguro para graduarmos a capacidade contributiva.

Carrazza (2013, p. 102), vai além. São suas palavras:

A capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar na Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o fato-signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.

Como podemos observar, a concepção adotada pela Constituição Federal foi a objetiva, posto que ela não reflete as condições econômicas e individualizadas de cada contribuinte, e sim genericamente os fatos presuntivos escolhidos pelo legislador.

Acontece que mesmo reconhecendo que a Constituição Federal não acolheu a capacidade contributiva em sua concepção subjetiva, e nem poderia, diante da dificuldade em instrumentalizá-la, não podemos nos afastar das necessidades vitais dos contribuintes, em atenção ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Até porque, como bem lembrado por Moreira (2019), a compreensão subjetiva da capacidade contributiva escalona a intensidade do ônus tributário, e, ao mesmo tempo, constrói os limites da tributação, que se encontram circunscritos à preservação do mínimo existencial e a proibição dos efeitos de confisco.

Assim, como vimos, a capacidade contributiva serve como um parâmetro limitador da atividade estatal no que diz respeito à instituição de tributos. Seu objetivo é possibilitar aos indivíduos participarem de um sistema tributário justo, em que haja respeito às suas necessidades orçamentárias.

A observância dessa máxima constitucional pelos legisladores e entes tributantes contribui para que os contribuintes não sejam sufocados com o peso da tributação, arcando com o ônus na medida de suas possibilidades econômicas.

4 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Após conhecermos as noções introdutórias que servirão de base para a compreensão da problemática, como os conceitos de tributo e tributação direta e indireta, bem como quais são os tributos incidentes sobre o consumo, a função da tributação e a ideia de capacidade contributiva, analisaremos de agora por diante se o Brasil tributa o consumo em excesso, e quais os males ou benefícios da tributação sobre essa base econômica. Antes, entretanto, é preciso analisarmos os dados que indicam como a sociedade brasileira vive e é dividida.

Em consulta feita ao site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Brasil possuía 214.107,255 milhões de habitantes¹³. Sua população está distribuída em território de 8.510.345,538 km². O Produto Interno Bruto (PIB) em 2020 foi de R\$ 7,5 trilhões¹⁴.

Verificando os dados disponibilizados pelo Secretaria do Tesouro Nacional, verifica-se que o Brasil teve nos anos de 2010 e 2011 uma arrecadação tributária maior que a média dos países da OCDE, o que não se repetiu de 2013 até os dias atuais. Vejamos:

¹³ Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/index.html>> Consulta feita às 10:11:50 de 15/jan/2022.

¹⁴ Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=o-que-e>> Acessado em 30/01/2022.

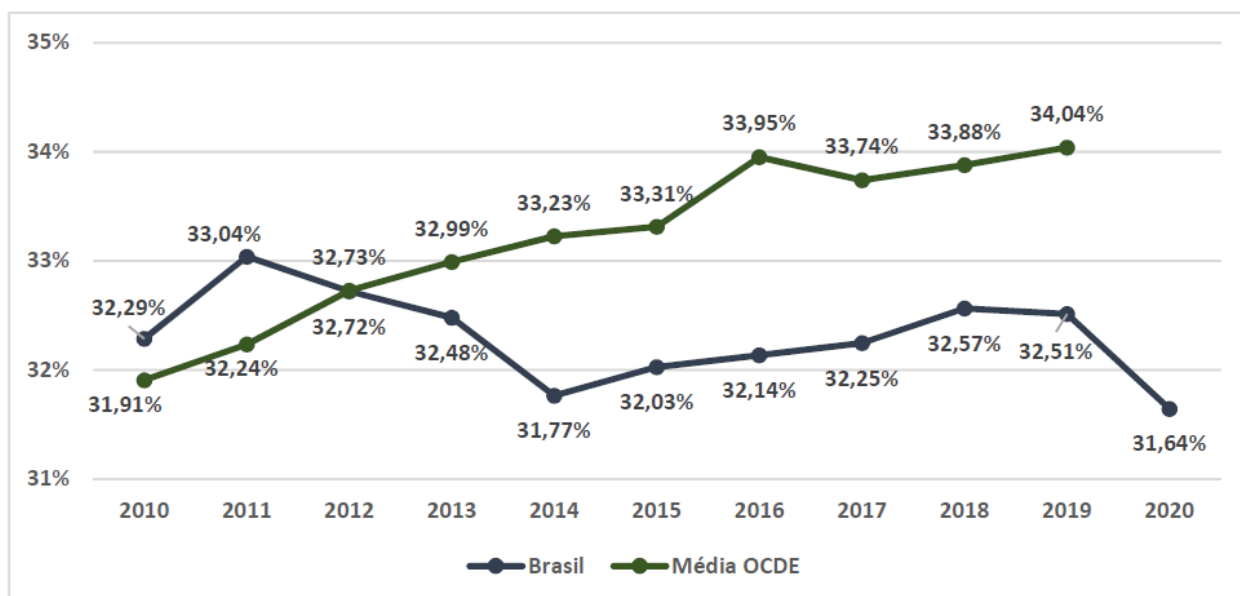


Figura 1 - Estimativa de Carga Tributária Bruta do Governo Geral.
Fonte: Secretária do Tesouro Nacional (2021)

Ainda assim o Brasil arrecada muito através da tributação. Entretanto, mesmo diante das grandes arrecadações, o Brasil possui sérias dificuldades para solucionar os problemas históricos de uma sociedade extremamente segregada e desigual.

Segundo relatório divulgado pela Organização das Nações Unidas em 2020 com análise referente ao ano de 2019, onde foi explorado o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), composto pelas médias em três dimensões básicas do desenvolvimento humano: uma vida longa e saudável, o conhecimento e um padrão de vida digno; o Brasil ocupou a posição nº 84, com IDH de 0,765, o que foi considerado desenvolvimento humano elevado.

Todavia, é preciso outros dados para analisarmos melhor a condição do Brasil, como o índice de Gini. Esse índice, baseado na curva de Lorenz, é um coeficiente que calcula o grau de desigualdade de uma economia com base no desequilíbrio da distribuição de renda.

Em relação ao Brasil, de acordo com números da edição de 2021 do relatório sobre riqueza global feito pelo Banco *Credit Suisse*, que levou em consideração os dados do ano de 2020, constatou-se que 49.6% da riqueza nacional ficou concentrada na mão de 1% da população. Vejamos:

	Gini coefficient						Wealth share of top 1%					
	2000	2005	2010	2015	2019	2020	2000	2005	2010	2015	2019	2020
Brazil	84.7	82.8	82.2	88.7	88.2	89	44.2	45.1	40.5	48.6	46.9	49.6
China	59.9	63.6	69.8	71.1	69.7	70.4	20.9	24.3	31.4	31.5	29	30.6
France	69.7	67	69.9	70	69.9	70	25.7	21.1	21.1	22.5	22.4	22.1
Germany	81.2	82.7	77.5	79.3	77.9	77.9	29.3	30.5	25.9	32.3	29.4	29.1
India	74.7	81	82.1	83.3	82	82.3	33.5	42.2	41.6	42.5	39.5	40.5
Italy	60.1	59.5	63	67.1	66.4	66.5	22.1	18.3	17.3	22.8	21.8	22.2
Japan	64.7	63.2	62.5	63.5	64.2	64.4	20.6	19.1	16.9	18.2	17.8	18.2
Russia	84.7	87.2	90	89.5	87.3	87.8	54.3	60.3	62.6	63	57.1	58.2
United Kingdom	70.7	67.7	69.2	73.1	71.4	71.7	22.5	20.8	23.8	25.2	22.4	23.1
United States	80.6	81.1	84	84.9	85.1	85	32.8	32.7	33.3	34.9	35	35.3

Figura 2 - Relatório de riqueza global.
Fonte: Crédit Suisse (2021)

Como podemos observar, o Brasil é o primeiro país de acordo com o coeficiente Gini. O problema é que quanto maior for o número, mais desigual é a população. Vê-se, na tabela da esquerda, que houve um aumento de 0,7% em comparação com o ano de 2019. Na tabela à direita, podemos observar que a concentração de renda aumentou em 2,7% na mão do 1% mais rico da população.

Mas não para por aí. De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o rendimento médio domiciliar per capita em 2020 foi de R\$ 1.349,00 para o total da população brasileira. No mesmo ano, o rendimento mediano foi de R\$ 836,00, inferior inclusive ao salário mínimo daquele ano, que ficou em R\$ 1.045,00. Vejamos:

Tabela 2 - Rendimento domiciliar *per capita* médio e mediano das pessoas, segundo as Grandes Regiões - 2012-2020

Grandes Regiões	Rendimento domiciliar <i>per capita</i> das pessoas (R\$)									Variação anual 2020/2019 (%)	Variação acumulada 2020/2012 (%)
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020		
Médio											
Brasil	1 314	1 358	1 396	1 352	1 335	1 340	1 390	1 410	1 349	(-) 4,3	2,6
Norte	898	901	913	894	829	860	929	876	896	2,2	(-) 0,3
Nordeste	805	840	884	877	838	853	846	883	891	0,9	10,8
Sudeste	1 596	1 644	1 693	1 626	1 641	1 606	1 705	1 726	1 623	(-) 5,9	1,7
Sul	1 593	1 649	1 677	1 624	1 592	1 647	1 663	1 705	1 597	(-) 6,3	0,3
Centro-Oeste	1 539	1 604	1 605	1 542	1 506	1 574	1 592	1 586	1 504	(-) 5,1	(-) 2,3
Mediano											
Brasil	780	822	860	837	798	809	828	852	836	(-) 1,9	7,2
Norte	512	524	554	536	497	518	528	521	586	12,6	14,5
Nordeste	473	498	528	521	500	514	510	515	550	6,7	16,1
Sudeste	971	1 002	1 023	999	996	999	1 025	1 034	1 009	(-) 2,4	3,9
Sul	1 046	1 109	1 136	1 128	1 081	1 109	1 090	1 150	1 104	(-) 4,0	5,6
Centro-Oeste	901	968	983	948	933	961	1 001	1 021	981	(-) 3,9	8,8

Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2012-2020.

Notas: 1. Dados consolidados de primeiras visitas de 2012 a 2019 e de quintas visitas em 2020.

2. Rendimentos deflacionados para reais médios de 2020.

Figura 3 – Rendimento domiciliar *per capita* médio e mediano.
Fonte: IBGE (2021)

Como é possível observar do quadro acima, todos os índices diminuíram de 2019 para 2020. O IBGE considera que essas reduções foram resultadas pelo impacto mundial causada pela pandemia do Covid-19.

Indo além, é preciso refletirmos sobre as faixas de pobreza monetária no Brasil. Para o IBGE (2021, pg. 57):

“A pobreza monetária refere-se unicamente à insuficiência de rendimentos das famílias para provisão de seu bem-estar. Em sociedades capitalistas e altamente urbanizadas, o nível de recursos monetários que uma família dispõe torna-se um importante meio de obtenção de bens e serviços capazes de conferir qualidade de vida.”

Assim, para o IBGE, é considerado pobre aquele indivíduo que não possui renda suficiente para enquadrar-se nos critérios estabelecidos. A questão é que no Brasil não se tem uma linha oficial de pobreza, sendo, portanto, utilizada várias métricas com diferentes propósitos, resultando em dados discrepantes que variam do ponto de vista do observador.¹⁵

¹⁵ Apenas a título de exemplo, os percentuais de 1/4 e 1/2 do salário mínimo como rendimento per capita são utilizadas como parâmetro para a Concessão do Benefício de Prestação Continuada – BPC, para idosos e pessoas

Por isso, utilizaremos as três linhas de pobreza consideradas pelo Banco Mundial. Segundo esses parâmetros, considera-se em extrema pobreza os indivíduos que possuam menos de US\$ 1,90 por dia em termos de Poder de Paridade de Compra – PPC. Quanto maior o nível de renda dos países, maior deve ser a linha da pobreza, por esse motivo o Banco Mundial aconselha o uso das linhas US\$ 3,20 para países de renda média-baixa e US\$ 5,50 para países de renda média-alta, grupo ao qual o Brasil pertence com mais 46 países.

Esses parâmetros, após atualizados e convertidos o Real (R\$), resultou em uma linha de pobreza no valor aproximado de R\$ 450 mensais em 2020, constatando o IBGE que haviam 24,1% da população em pobreza (quase 60 milhões de pessoas). Na linha de até ½ salário mínimo per capita, encontravam-se 29,1% da população, o que daria mais de 61 milhões de brasileiros. Vejamos:

Tabela 7 - Linhas de pobreza monetária com respectivos usos, valores nominais mensais per capita, total e proporção de pessoas consideradas pobres - Brasil - 2020

Linha de pobreza	Referência/uso	Valor nominal mensal per capita em 2020 (R\$)	Pobres	
			Total (1000 pessoas)	Propor- ção (%)
Extrema pobreza				
Bolsa Família (EP)	Linha para concessão do benefício básico do programa Bolsa Família	89	7 353	3,5
US\$ 1,90 PPC 2011/dia (2)	Linha do Banco Mundial para países de renda baixa	155	12 046	5,7
¼ salário mínimo	Linha de concessão do BPC	261	22 064	10,5
Pobreza				
Bolsa Família	Linha de elegibilidade ao programa Bolsa Família	178	13 630	6,5
US\$ 3,20 PPC 2011/dia (2)	Linha do Banco Mundial para países de renda média-baixa	262	22 465	10,6
50% da mediana	Medida de pobreza relativa utilizada pela OCDE	418	46 828	22,2
US\$ 5,50 PPC 2011/dia (2)	Linha do Banco Mundial para países de renda média-alta	450	50 953	24,1
½ salário mínimo	Cadastro Único do Governo Federal	523	61 452	29,1

Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2020.

Notas: 1 Dados consolidados de quintas visitas.

2. PPC = Paridade do poder de compra. Taxa de conversão da paridade de poder de compra para consumo privado, R\$ 1,66 para US\$ 1,00 PPC 2011, valores diários tornados mensais e inflacionados pelo IPCA para anos recentes.

Figura 4 – Linhas de pobreza no Brasil - 2020
Fonte: IBGE (2021)

com deficiência, e inscrição de famílias no Cadastro Único do Governo Federal – CadÚnico. Esses mesmos percentuais eram utilizados pelo Programa Bolsa Família.

Com a grande popularidade e expansão do programa causado por políticas integrativas, para ser elegível ao programa era necessário que a família tivesse renda per capita de até R\$ 178,00; considerando extremamente pobres aquelas com renda per capita até R\$ 89,00

O quadro ainda piora quando analisamos a tributação no Brasil. Em 2020 a carga tributária bruta do governo geral (governo central, estados e municípios) foi de 31,64% do PIB, o que representa uma redução de 0,87 pontos percentuais do PIB em relação a 2019.

Quando analisamos a arrecadação por base econômica, constatamos que a maior parte dos impostos é fruto da tributação que consideramos sobre o consumo, por incidir sobre os bens e serviços consumidos pela população. Vejamos:

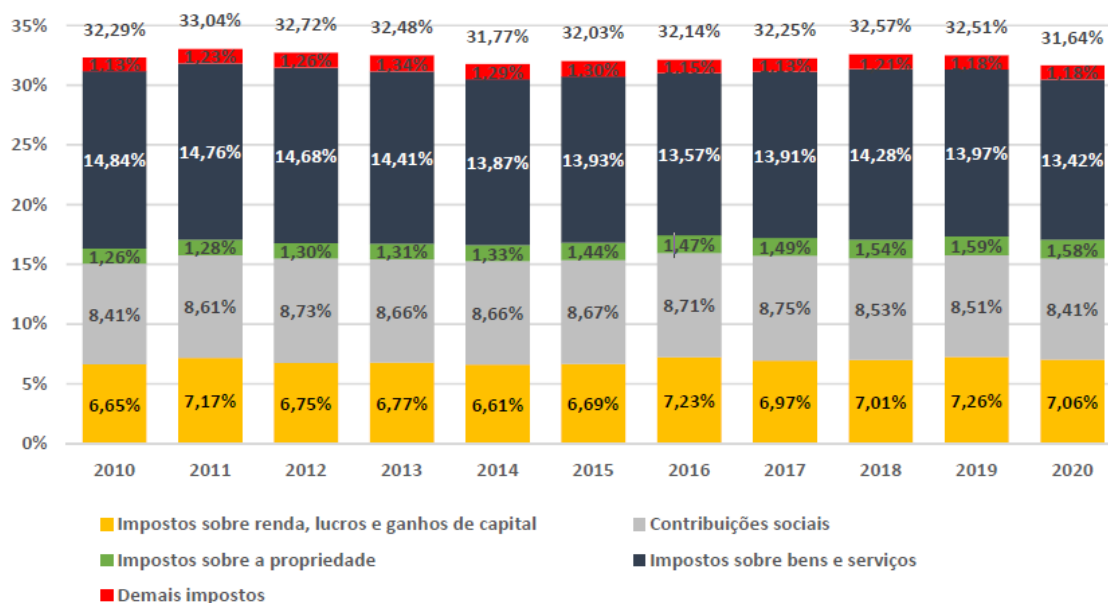


Figura 5 - Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2020.
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2021)

No ano de 2020 a tributação sobre o consumo chegou na casa dos 13,42% do PIB nacional, sendo quase o dobro da tributação sobre a renda, lucro e ganhos de capital, responsável por apenas 7,06% do PIB. Quando olhamos a tributação sobre o patrimônio vemos que a desproporção é maior ainda, pois, apenas 1,58% do PIB foram arrecadados dessa base econômica.

Em estudo feito pela Receita Federal do Brasil, analisando os dados da OCDE em 2017, verificou-se que o Brasil tributou a renda, os lucros e os ganhos de capital, bem menos (7,0) que países como Estados Unidos (17,4), Canadá (15,4), Alemanha (12,2). Tributando menos, inclusive, que a média dos países integrantes da OCDE (11,4). Vejamos:

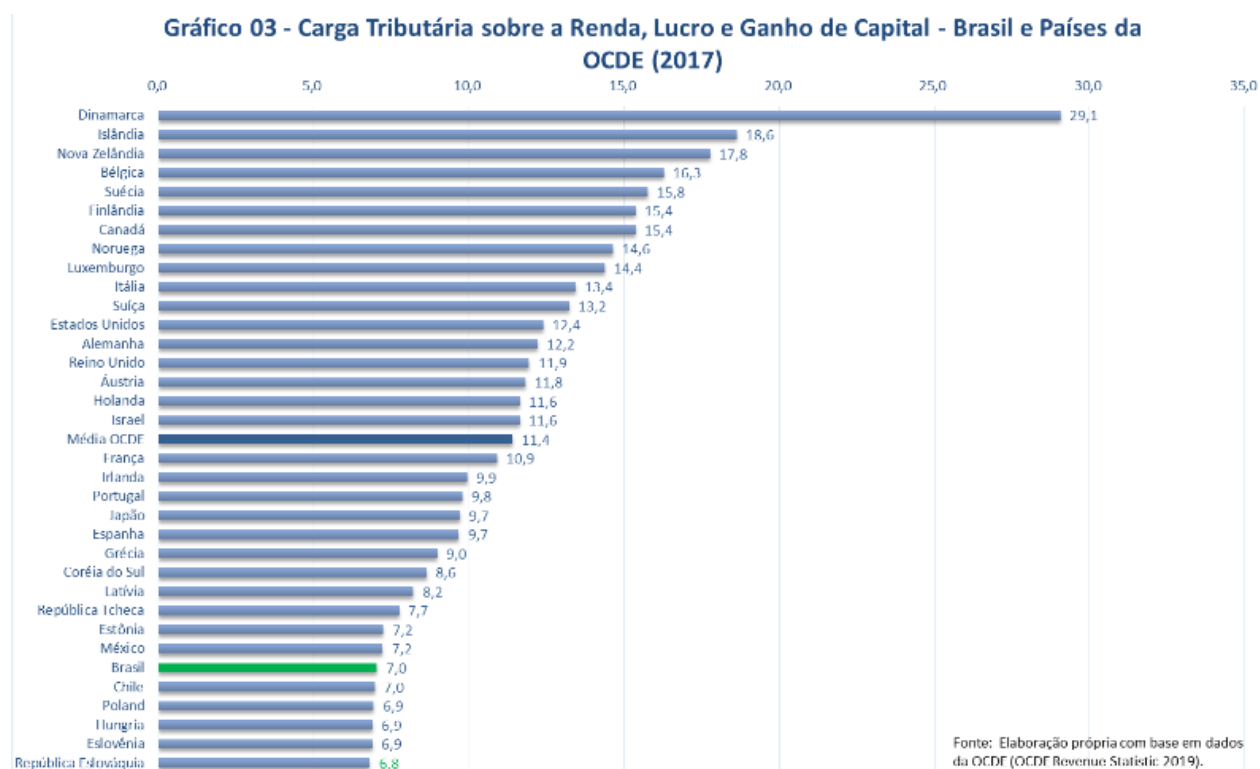


Figura 6 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2017)

Fonte: Receita Federal do Brasil (2018)

O mesmo se pode dizer em relação à propriedade. O Brasil tributou (1,5) muito menos do que países como Estados Unidos (4,2), Canadá (3,8), Suíça (2,5), e até mesmo do que a média dos países integrantes da OCDE (1,9). Vejamos:

Gráfico 05 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2017)

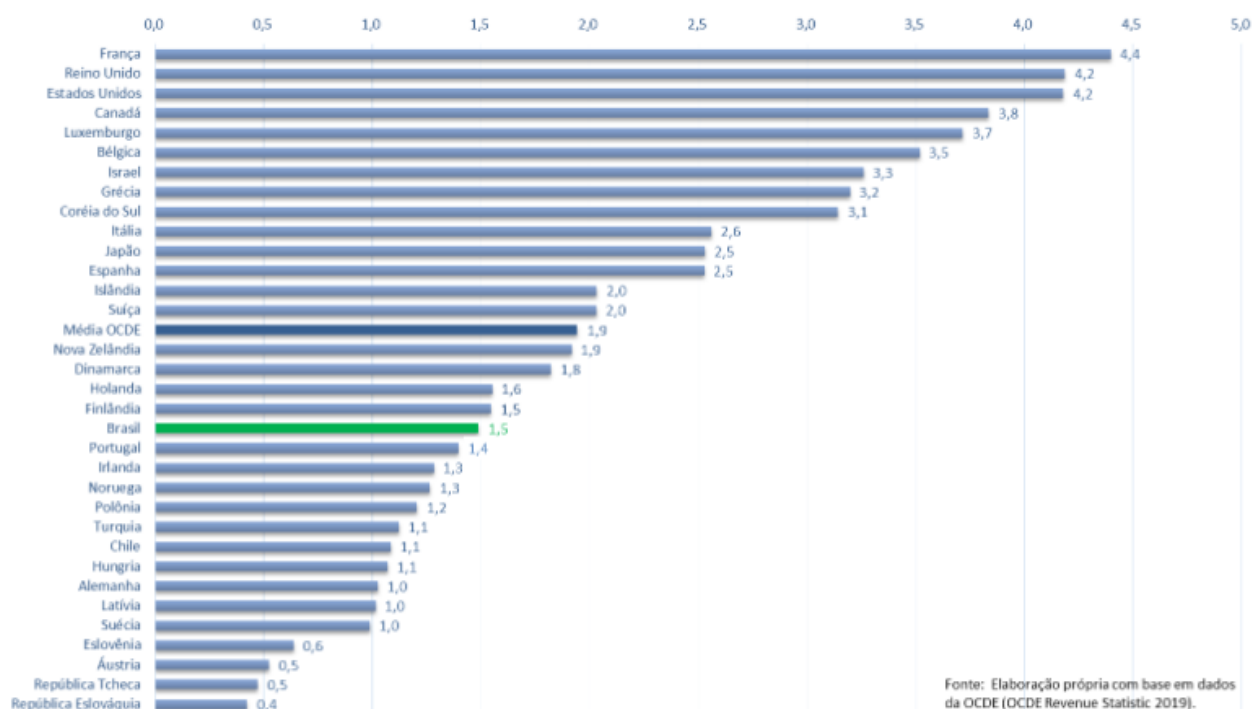


Figura 7 – Carga Tributária sobre a Propriedade – Brasil e Países da OCDE (2017).
 Fonte: Receita Federal do Brasil (2018)

Diferentemente, quando analisado a tributação sobre o consumo, verifica-se que o Brasil tributa muito mais do que a média dos países integrantes da OCDE. Observemos:

Gráfico 06 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2017)

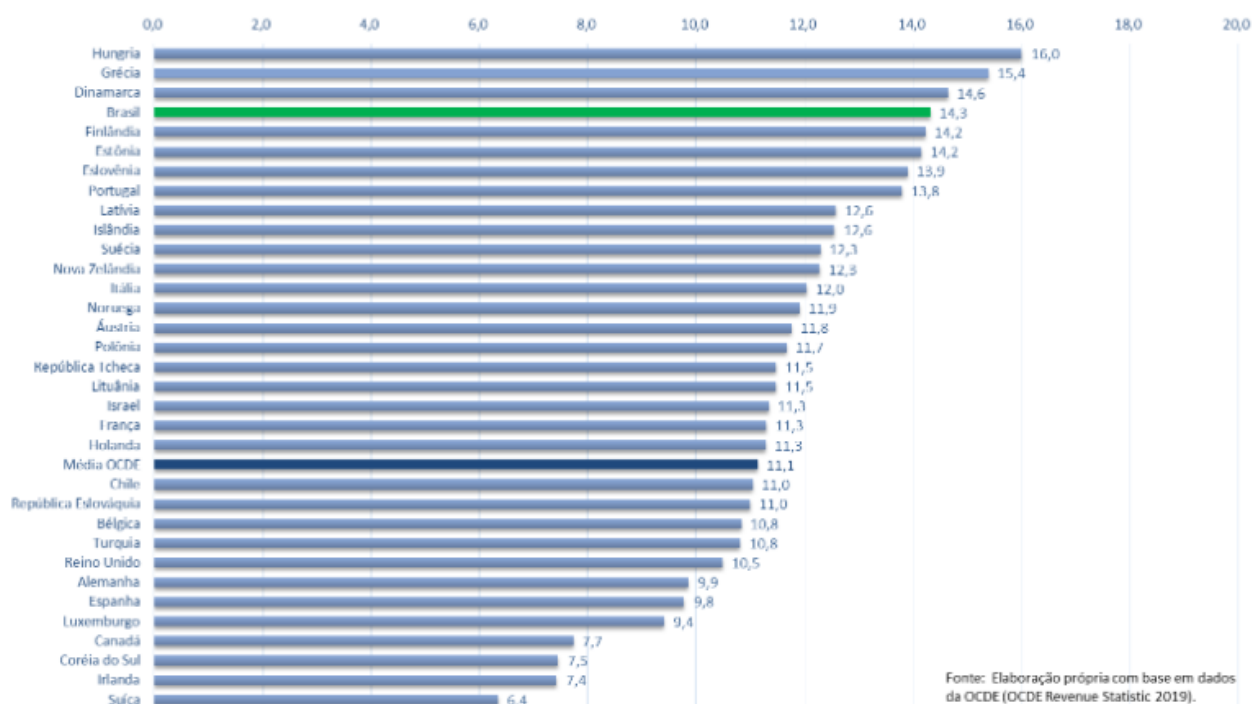


Figura 8 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil e Países da OCDE (2017).

Fonte: Receita Federal do Brasil (2018)

Portanto, vê-se claramente que o Brasil tributa o consumo muito mais em proporção do que as bases econômicas tributáveis da renda e do patrimônio. Nesse caso, a importância de analisarmos as bases econômicas nos permite a aferição do ônus entre as diversas camadas da sociedade brasileira. (D'ARAÚJO, 2015)

Assim, considerando que o Brasil enfrenta sérios problemas de pobreza e distribuição de renda, é preciso reequilibrar as bases de arrecadação tributária para ensejar um sistema mais progressivo, em que a capacidade contributiva seja privilegiada, não onerando mais quem tem menos condições de contribuir.

5 A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA

Como visto nas linhas anteriores, o legislador tributário brasileiro opta por tributar o consumo de forma intensa, principalmente quando comparado com a tributação sobre o patrimônio e a tributação sobre a renda.

Esse tipo de tributação trás vários problemas, tendo em vista que esses tributos são indiretos, sendo o ônus do pagamento dos tributos incidentes na cadeia produtiva sempre repassado para o consumidor final.

Além disso, consumidores diferentes, com poder aquisitivo distintos e por consequência com capacidades contributivas diferentes, quando vierem a consumir qualquer um dos produtos classificados como consumo, pagarão exatamente o mesmo valor bruto de uma pessoa de baixo poder aquisitivo, no entanto, quando analisamos proporcionalmente, vemos o problema dessa incidência.

Poderemos exemplificar da seguinte forma: Imaginemos, de um lado, um grande empresário que auferir renda mensal aproximada de R\$ 100.000,00, e de outro lado, um trabalhador industrial com renda mensal de dois salários mínimos, o que daria hoje R\$ 2.424,00. Ambos se deslocam ao supermercado para comprar uma lata de leite em pó, que custa aproximadamente R\$ 30,00. Proporcionalmente falando, essa lata de leite para o empresário custará 0,03% do seu salário, enquanto para o trabalhador industrial a mesma lata custará 1,23% do salário, algo em torno de 41 vezes mais.

No Estado de Sergipe, para o ano de 2021, o ICMS sobre a gasolina ficou em 29%. Para o exemplo, consideramos o litro da gasolina R\$ 6,50. Nesse preço, verifica-se que a tributação Estadual (ICMS) equivale a R\$ 1,88 do preço total. Proporcionalmente falando para os mesmos personagens, o empresário pagará em 1 litro de gasolina o equivalente à 0,0018% do seu salário, enquanto o trabalhador industrial pagará 0,0775%, 43 vezes mais sobre o mesmo litro de gasolina, apenas considerando o ICMS.

Em relação ao gás de cozinha, vamos considerar o preço médio em Sergipe de R\$ 90,00. Apenas em relação ao ICMS, cuja alíquota corresponde à 12%, têm-se que o valor do imposto é R\$ 10,80. Agora vamos considerar para o exemplo um servidor público que ganha R\$ 20.000,00 e um cidadão que ganha um salário mínimo. Para o servidor público, o valor do ICMS para o gás de cozinha corresponde à 0,054% do

seu salário, enquanto para o trabalhador assalariado a proporção é de 0,891%, cerca de 16 vezes maior.

Apenas com esses pequenos exemplos é fácil perceber a problemática da tributação sobre o consumo. Evidenciando ainda mais, estamos considerando apenas um imposto sobre esses bens, quando, em verdade, podem possuir mais de um incidindo e valorando esses produtos na cadeia de consumo.

Assim, um sistema tributário que tribute mais fortemente o consumo vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva por dois motivos: primeiro porque essa tributação contraria à própria ideia de contribuir na medida das suas possibilidades; segundo porque o repasse do ônus tributário dificulta o alcance da justiça tributária na medida que impossibilita aferir a capacidade contributiva dos contribuintes, somente aferida nos impostos diretos como patrimônio e renda.

É por esses motivos que se diz que a tributação sobre o consumo é regressiva, haja a vista que proporcionalmente quem tem menos acaba tendo que dispendir uma maior quantidade de recursos.

Essa situação ainda se agrava quando constatamos que pessoas de poder aquisitivo mais baixo tendem a gastar a maior parte de suas economias com o consumo, uma vez que diante das dificuldades torna-se quase impossível o acúmulo de renda e capital.

Assim, quando um Estado opta por favorecer a escolha do consumo em detrimento da renda e do patrimônio, acaba, de maneira reflexa, por onerar mais aqueles que menos possuem, contribuindo, assim, para que a matriz tributária apresente altos índices de regressividade. (D'ARAÚJO, 2015)

De acordo com Gassen (2013), essa situação ainda é mais problemática diante da falta de transparência em relação à tributação sobre o consumo. No geral, a grande maioria da população nem sabe que indiretamente está financiando a maior base econômica tributável do Brasil, impossibilitando a real compreensão do seu papel social enquanto contribuinte.

É por isso que D'Araújo (2015) defende que a escolha primordial da tributação sobre o consumo num país expõe um duplo efeito regressivo da matriz tributária, consubstanciada: em retirar de quem menos possui (a questão da regressividade econômica); e o fato de ser feito de forma dissimulada, sem que os consumidores tenham conhecimento de que acabam por financiar o Estado.

Além disso, a tributação direta, seja sobre a renda, seja sobre o patrimônio, ainda que possuam um caráter progressivo, não são suficientes para compensar tal regressividade. (SILVEIRA et. al., 2011).

D'Araújo (2015) afirma que isso ocorre porque a tributação sobre a renda e patrimônio é pequena em nosso país. Como vimos, em 2020 a tributação sobre a renda correspondeu apenas 7,06% do PIB, sobre o patrimônio 1,58% do PIB, contra 13,42% da tributação sobre o consumo.

Desta forma, a tributação direta da renda e do patrimônio, ainda que juntas seja menor do que a tributação sobre o consumo, acaba sendo sentida pelos contribuintes que possuem maior poder econômico, criando-se uma falsa sensação da realidade de que esses indivíduos que arcam com o peso da tributação.

Daraújo ainda afirma que essa impressão distorcida da realidade é acentuada e corroborada pela falsa percepção de que o peso do sistema tributário, em relação aos tributos indiretos, é arcado pelos empresários e comerciantes, que, como dito, “exercem apenas o papel de “atravessadores” dos encargos, que são suportados pelos consumidores de bens e serviços e repassados pelos contribuintes de direito ao ente tributante.” (2015, p. 145)

Além disso, há a defasagem na tabela do Imposto de Renda, não corrigido corretamente desde o ano de 1996. Segundo dados do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Sindifisco Nacional), a isenção atual (R\$ 1.903,98), após a correção, seria de R\$ 4.022,89, isentando cerca de 10,5 milhões de brasileiros. O estudo ainda aponta a defasagem de 134,52% na tabela do imposto de renda.

Assim, além de custearem os cofres públicos com a alta carga tributária sobre o consumo, quem ganha aproximadamente dois salários mínimos ainda tem que arcar com o Imposto de Renda ante a defasagem da correção da tabela, onerando ainda mais esses mesmos contribuintes.

No concernente à tributação sobre o patrimônio, sua pequena parcela se dá muito em razão da nossa própria política de manter uma estrutura reprodutora de concentração de renda. Gassen (2016), diz que o fato de haver desinteresse na discussão de tributação sobre o patrimônio seja uma “infeliz coincidência”, uma vez que o desinteresse parece estar entre os que legislam e os que detêm patrimônio.

Ora, não estamos a defender um Estado em que todas as pessoas auferam a mesma renda e não somos contra a iniciativa privada nem o acúmulo do capital, no

entanto, essa excessiva desigualdade ameaça o próprio estado democrático de direito, porquanto põe em xeque a própria concepção de cidadania e igualdade.

Tais desigualdades deveriam ser mitigadas pelo aspecto social da tributação, cumprindo sua função extrafiscal como redutor de desigualdades, cujo mandamento vem da própria Constituição Federal.

Neste mesmo sentido sustenta Derzi (2001), ao afirmar que a tributação não pode servir apenas como mecanismo de lubrificação do estado, pois, seria incompatível com o próprio Estado Democrático de Direito. A autora continua aduzindo que o “conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do *status quo*, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes”. (DERZI, 2001, p. 541)

Por tudo o quanto exposto, restou demonstrado a opção brasileira por tributar o consumo em desfavor do patrimônio e da renda. Além disso, vimos que a sociedade brasileira é extremamente desigual, com grande concentração de renda na mão dos 10% mais ricos da população. Essa concentração de renda junto à escolha brasileira em optar por tributar com mais força essa base econômica causa sérios problemas para a população.

Esse problema é facilmente perceptível através da análise da incidência tributária nos produtos de consumo. Isso acontece porque proporcionalmente falando o ônus tributário incide muito mais fortemente na população mais necessitada, detentora de baixo poder aquisitivo, o que concede uma cara de regressividade ao sistema tributário.

CONCLUSÃO

Como observado ao longo deste trabalho, o objetivo principal foi analisar a construção da nossa matriz tributária para sabermos em que medida as opções adotadas pelo legislador no que diz respeito à tributação sobre o consumo seriam prejudiciais aos cidadãos de baixo poder aquisitivo, o que foi feito analisando sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.

Para cumprir o objetivo, foi fornecido ao leitor elementos que pudessem ajudar a compreender o fenômeno tributação. Além disso, foi analisado o princípio da capacidade contributiva e feito uma breve investigação sobre o perfil econômico da população brasileira para verificarmos o nível de desigualdade. Tal investigação é importante para saber como a tributação sobre o consumo se comportaria na nossa sociedade.

Com o estudo, ficou devidamente evidenciado que a nossa matriz tributária é extremamente regressiva, onerando proporcionalmente muito mais as pessoas com capacidade de contribuir inferior em comparação com pessoas de poder aquisitivo elevado.

Isso acontece porque diante de bases econômicas tributáveis que exprimem diretamente o poder econômico e por consequência a capacidade de arcar com os tributos, como a renda e o patrimônio, o legislador brasileiro optou por tributar mais pesadamente o consumo, o que fez o Brasil ir na contramão dos países pelo mundo.

O problema é agravado diante do nível de desigualdade no Brasil. Como vimos no decorrer do texto, grande parte da sociedade brasileira é extremamente pobre, e, além de ter um salário médio defasado que não acompanha o poder de compra, tem que lidar com a alta tributação sobre bens e serviços de consumo.

A tributação sobre o consumo também mitiga o princípio constitucional da capacidade contributiva, pois, tendo em vista que esses tributos são indiretos, é impossível aferi-la, somente aferível nos tributos diretos.

Por isso se diz que a escolha primordial da tributação sobre o consumo causa um duplo efeito regressivo da matriz tributária. Em primeiro lugar, o fenômeno da regressividade faz com que quem tem menos, pague mais, violando o princípio da capacidade contributiva. Em segundo lugar, a tributação sobre o consumo é dissimulada, pois os consumidores sequer sabem quais tributos estão pagando e

quanto está pagando por eles, o que impossibilita a compreensão do papel social enquanto contribuinte financiador da máquina pública.

Assim, desde que utilizada com esse fim, a tributação pode ser um importante instrumento não só de arrecadação aos cofres públicos, mas também de consecução dos fins sociais e objetivos previstos na Constituição Federal, como o de reduzir desigualdades. Para que isso aconteça, entretanto, é necessário que haja uma maior transparência da União, Estados e Municípios, sobre o papel da sociedade enquanto contribuintes patrocinadores das atividades estatais. Além disso, é necessário que haja o fomento ao debate público de questões como a problemática da tributação sobre o consumo, pois, somente com a participação popular e boa vontade dos legisladores será possível reduzir as desigualdades nacionais.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro. – 23. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário / Humberto Ávila. — 5. ed. — São Paulo: Saraiva, 2012.

BARBOZA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. IMPOSTO ÓTIMO SOBRE O CONSUMO: RESENHA DA TEORIA E UMA APLICAÇÃO AO CASO BRASILEIRO. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 811. 2001

BALLEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11 ed., 9. Tir., revista atualizada e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 282.

BARRETO, Aires Fernandino. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. Editora Revista dos Tribunais, 1987.

BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. 2ª edição. Editora Saraiva. São Paulo, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo; Madri: Noeses; Marcial Pons, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 188684/SP. Relato: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1608988> - Acessado em: 23/01/2022.

Carga Tributária no Brasil – 2019 – Ministério da Economia – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal. 2020

CARNEIRO, Claudio Curso de Direito Tributário e Financeiro / Claudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p.64-65.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 78.

CARRAZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei no. 11.196/05, o imposto de renda, a contribuicao previdenciaria e as sociedades de servicos profissionais. Revista Dialetica de Direito Tributario, v. 154, p. 2109, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional. 29º Edição. MALHEIROS EDITORES LTDA. São Paulo. 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 2, n. 12, 1996, p. 52.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015

CIRELLI, Gabriela Lopes; SANTIN, Valter Foletto. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) E SUA INAPLICABILIDADE ÀS EMBARCAÇÕES E AERONAVES. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 6, n. 1, p. 1-22, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro - 17. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2020

COSTA, Regina Helena Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília. 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2003.

EUSEBIO, González; ERNESTO, Lejeune. Derecho tributario, vol. I. Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997.

GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013

GASSEN, Valcir. Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e tributação. rev, atual, aum [organizado por] Valcir Gassen. Belo Horizonte. Arraes Editores, 2016.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil. 4º ed. ver. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011

GREGORIO, Argos Magno de Paula. A capacidade contributiva. Pontifícia Universidade de Católica de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2007.

Governo Federal arrecada R\$ 157,34 bilhões em novembro e bate recorde. Portal do Governo do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2021/12/governo-federal-arrecada-r-157-34-bilhoes-em-novembro-e-bate-recorde>>. Acessado em 23/01/2022

LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil. Universidade Federal De Santa Catarina. Tese de Doutorado. 2002, p. 15

MACHADO Segundo, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 426.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. Revista Brasileira de Direito Constitucional, v. 2, n. 1, p. 85-102, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. Em face do princípio da capacidade contributiva, é possível criar tributo fixo? RDT (60). 1991

MENDES, Marcos J. Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das características gerais. Consultoria Legislativa do Senado Federal– Centro de Estudos. Textos para discussão 49. Brasília. Out, 2008.

MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. Enciclopédia Jurídica da PUC-SP. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva> – Acessado em 21/10/2022.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL. Dissertação de Mestrado. Finanças e Economia Empresarial. Fundação Getúlio Vargas. 2008

Produto Interno Bruto – PIB. IBGE. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acessado em 23/01/2022.

REALE, Miguel. O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 8, 2002.

Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. OCDE. Disponível em <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>> – Acessado 23/01/2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado et al. Temas de epistemologia jurídica contemporânea: Estudos em homenagem ao professor Hugo de Brito Segundo. Editora Mucuripe, 2019.

SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda do Brasil? Observando os dois lados da moeda. Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos Elementos para Reflexão, José Aparecido Carlos Ribeiro, Álvaro Luchiezi Jr., and Sérgio Eduardo Arbulu Mendonça, eds, p. 25-63, 2011.

STF, RE 549.385 AgR, rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, set. 2015

TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. Cadernos da Escola de Direito, v. 2, n. 23, p. 8-25, 2015.

VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, p. 673-692, 2005.

XAVIER, Alberto. Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva. In: Anais do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. 1991.