

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO:
A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E SEU IMPACTO
NA RENDA DE DIFERENTES CLASSES SOCIOECONÔMICAS**

MARCELLE CAROLINE DE ARAÚJO PEREIRA

Rio de Janeiro

2022

MARCELLE CAROLINE DE ARAÚJO PEREIRA

**SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO:
A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E SEU IMPACTO
NA RENDA DE DIFERENTES CLASSES SOCIOECONÔMICAS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Rio de Janeiro

2022

CIP - Catalogação na Publicação

PP436s Pereira, Marcelle Caroline de Araújo
Sistema Tributário Nacional e tributação sobre o
consumo: a regressividade da matriz tributária
brasileira e seu impacto na renda de diferentes
classes socioeconômicas / Marcelle Caroline de
Araújo Pereira. -- Rio de Janeiro, 2022.
66 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Coorientadora: Luciana Silveira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Sistema tributário nacional. 2. tributação
sobre consumo. 3. regressividade. 4. matriz
tributária. I. Maneira, Eduardo, orient. II.
Silveira, Luciana, coorient. III. Título.

MARCELLE CAROLINE DE ARAÚJO PEREIRA

**SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO:
A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E SEU IMPACTO
NA RENDA DE DIFERENTES CLASSES SOCIOECONÔMICAS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Data da aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

Orientador

Co-orientadora

Membro da banca

Membro da banca

Rio de Janeiro

2022

AGRADECIMENTOS

Finalmente é chegado o momento com o qual venho sonhando há muitos anos. Ao longo do trajeto que me trouxe até aqui, nem sequer por um minuto estive sozinha e, justamente por isso, dentre os muitos sentimentos despertados pelo fim deste ciclo, sem dúvida o que mais alto fala em meu coração é a gratidão.

Conquanto eu me empenhe, jamais conseguirei expressar em palavras a dimensão da minha gratidão por todos aqueles que me apoiaram ao longo desta jornada desafiadora. Ainda assim, amante que sou da persistência, arrisco-me na tentativa.

Aos meus pais, Marco Luís e Maria de Nazaré, agradeço por todo o amor, amparo, incentivo e compreensão. Muito obrigada por tantos sacrifícios que fizeram - e ainda fazem - pela nossa família, sejam aqueles que tomei conhecimento, sejam os outros muitos que a generosidade de vocês me impediu de conhecer. Pai e mãe, vocês sempre serão o meu porto seguro.

Ao meu irmão, Marcus, agradeço por ser meu melhor amigo, meu conselheiro, meu confidente e meu aconchego de todas as horas. Tenho muito orgulho do homem que você se tornou e sou muito grata pelo privilégio de contar com seu amor, cuidado e companheirismo.

Além da família extraordinária a mim reservada, Deus, em sua bondade, dedicou-se a selecionar mais pessoas maravilhosas para inserir em meu convívio. Assim, não poderia deixar de agradecer aos meus amigos Ana Carolina, Giovanna, Giovanna Rita, Lorena, Tatiana e Natasha e ao meu namorado Danilo pela escuta dedicada, pelo acolhimento generoso e pelo encorajamento constante. Muito obrigada a cada um de vocês pelo amor e amizade.

Por fim, agradeço a Deus, em seu infinito amor, por ter sido minha fortaleza, meu acalento e minha companhia constante. Muito obrigada por ter me renovado o ânimo quando este me faltou e me apontado a direção quando me perdi.

Nesta altura do caminho, olho para trás com orgulho e alegria e para frente com esperança e entusiasmo. Que venham novos sonhos e novas conquistas!

“Nothing shows so clearly the character of a society and of a civilization as does the fiscal policy that its political sector adopts.”

Joseph Alois Schumpeter

RESUMO

Partindo da análise dos elementos basilares do sistema tributário nacional e dos princípios tributários constitucionais, buscou-se explicar o que é tributação sobre o consumo e examinar os impostos sobre o consumo no Brasil. Prosseguiu-se realizando análise pormenorizada da matriz tributária brasileira como meio de demonstrar que a eleição da tributação sobre o consumo como principal fonte de arrecadação do estado forja um sistema tributário regressivo. Por fim, investigou-se o impacto da carga tributária sobre a renda de diferentes grupos socioeconômicos, categorizados a partir de seus proventos.

Palavras-chave: Sistema tributário nacional; tributação sobre consumo; regressividade; matriz tributária.

ABSTRACT

This study aims to analyze the Brazilian tax system and how taxation over consumption influences in the regressivity of tributary system. After analyzing the basic elements of the Brazilian Tributary model and the constitutional tax principles, will be explained the consumption taxation and tax species that rest upon over the consumption in Brazil. Shortly thereafter, we will evaluate the Brazilian tributary burden, verifying if the taxation over consumption contributes to the regressivity. Finally, it will be investigated the impact of the Brazilian tributary burden on the income of Brazilian population.

Keywords: Brazilian tributary system, taxation over consumption; regressivity; tributary burden

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art: Artigo

CF: Constituição Federal

COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CTN: Código Tributário Nacional

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE: Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados

II: Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IR: Imposto sobre a Renda

ISS: Imposto sobre Serviço

LC: Lei Complementar

OCDE: Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico da Comunidade Europeia

PIB: Produto Interno Bruto

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	12
1.1 Noções gerais.....	12
1.2 Conceito e classificação dos tributos.....	13
1.2.1 Classificação dos tributos quanto a finalidade.....	14
1.2.2 Classificação dos tributos quanto à natureza econômica.....	15
1.2.3 Classificação dos tributos quanto à progressividade.....	16
1.2.4 Classificação dos tributos quanto ao impacto financeiro.....	17
1.2.5 Classificação dos tributos quanto à natureza jurídica.....	17
2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS QUE SUSTENTAM A PERSECUÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL.....	23
2.1 Princípio da Isonomia.....	25
2.2 Princípio da Vedação ao Confisco.....	28
2.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	29
2.4 Princípio da Seletividade.....	31
2.5 Princípio da Progressividade.....	33
3 A TRIBUTAÇÃO DO SOBRE CONSUMO.....	34
3.1 Estado e tributação: uma relação intrínseca.....	34
3.2 Conceito de tributação sobre o consumo.....	36
3.3 Tributos sobre o consumo no Brasil.....	38
3.3.1 Panorama da tributação sobre o consumo no âmbito nacional... Erro! Indicador não definido.	
4 MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: A REGRESSIVIDADE E SEU IMPACTO NA RENDA DAS DIFERENTES CLASSES SOCIOECONÔMICAS.....	44
4.1 A matriz tributária brasileira.....	44
4.2 Regressividade da matriz tributária nacional.....	51
4.3 Impacto da regressividade da matriz brasileira na renda de diferentes grupos socioeconômicos.....	53
CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS.....	60

INTRODUÇÃO

Habita o imaginário social a ideia de que o sistema tributário seria “injusto”. A máxima de que no Brasil paga-se muito tributo, no entanto, raramente vem acompanhada de análises mais aprofundadas sobre o modo como se estrutura o sistema tributário brasileiro, quais seriam as motivações que o levaram a ser concebido nesses moldes e o que viabiliza sua manutenção.

Um aspecto, em especial, ganha destaque quando se analisa as principais características da sistemática tributária vigente e sua relação com a (falta de) justiça fiscal: a predileção que tem o sistema tributário nacional pela tributação sobre o consumo. Debater como o modelo de tributação atualmente empregado no Brasil contribui para a manutenção e incremento das desigualdades sociais do país perpassa, necessariamente, por analisar as implicações do nítido deslocamento da carga tributária para o consumo.

Apesar da Academia emitir parecer praticamente uníssono no sentido de afirmar que, ao adotar tal postura, o modelo fiscal brasileiro onera desproporcionalmente a parcela mais pobre da população, contribuindo para a manutenção e o alargamento da desigualdade social no país, este entendimento por vezes soa abstrato e de difícil visualização, já que o tributo incidente sobre o consumo é diluído na precificação final dos produtos e serviços, camuflando seu impacto sobre a renda da população.

A Carta Constitucional de 1988, não alheia ao papel central desempenhado pela justiça fiscal na promoção da justiça social, não se absteve de asseverar, especialmente em seu Título VI, a importância da promoção da Justiça Fiscal por meio dos Princípios do Direito Tributário Brasileiro, destacadamente os princípios da Seletividade, da Capacidade Contributiva, da Isonomia, do Não Confisco e da Progressividade Tributária.

Muito embora não se ignore que a justiça fiscal abrange não só a arrecadação coerente, mas também a gestão justa e eficaz dos recursos públicos, bem como pressupõe transparência e comprometimento estatal, evidencia-se a necessidade de compreender o sistema tributário brasileiro, para que, partindo da discussão de suas deficiências, seja possível formular alternativas capazes de mitigar as disfunções sintomatizadas pelo modelo atual de tributação.

Desta forma, o presente estudo foi estruturado de modo a analisar a estrutura do sistema tributário brasileiro, verificando se o atual modelo de tributação exibe caráter regressivo e, caso positivo, como a renda de diferentes grupos socioeconômicos é comprometida por esta regressividade. Para tanto, foi empregado na pesquisa o método hipotético-dedutivo e realizada pesquisa bibliográfica e documental.

No primeiro capítulo foram apresentadas as noções basilares do sistema tributário nacional, conforme delineado pela Constituição Federal, pela legislação infraconstitucional e pela doutrina. Abordou-se, ainda, os conceitos e classificações consagrados pela doutrina, necessários à compreensão das terminologias utilizadas adiante na presente monografia. O segundo capítulo se debruça sobre os princípios tributários constitucionais que sustentam a persecução da justiça fiscal, analisando-os a partir de sua natureza de garantia fundamental.

No terceiro capítulo procurou-se analisar a relação intrínseca entre Estado e tributação em geral, desembocando no estudo da tributação do consumo em específico. A partir do debate entre diversos conceitos de tributação sobre consumo, buscou-se explicar o sentido desta classificação, determinar quais seriam os tributos que incidem sobre o consumo no sistema tributário nacional e investigar o que motiva a predileção por esta modalidade de tributação.

Por fim, no quarto e último capítulo dissecou-se a matriz tributária brasileira, examinando sua inclinação a tributação indireta, seu caráter regressivo e como esta índole impacta diferentes grupos socioeconômicos, identificados a partir de suas faixas de renda, comprometendo seus proventos.

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 Noções gerais

Antes de adentrarmos o objeto principal da presente monografia, iniciaremos o presente estudo identificando a estrutura sob a qual atualmente se assenta o Sistema Tributário Brasileiro. Já em seu art. 2º, o Código Tributário Nacional se refere ao conceito de Sistema Tributário Nacional ao asseverar que:

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (BRASIL, 1966)

De modo sintético, Regina Helena Costa (2018, p.48) conceitua o Sistema Tributário Nacional como “conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante”. Kiyoshi Harada (2017, p. 298), por sua vez, nos oferece conceito pormenorizado:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Assim, em linhas gerais, pode-se definir o Sistema Tributário Nacional como um conglomerado de normas e princípios pertinentes ao Direito Tributário que, a partir de mandamentos superiores emanados da Constituição Federal, conduz o surgimento de novas prescrições infraconstitucionais que também passam a integrá-lo. (NOBREGA;DANTAS, 2018)

O Sistema Tributário Brasileiro está assentado sob uma estrutura piramidal. Naturalmente, a Constituição Federal encontra-se no topo, seguida pelo Código Tributário Nacional, que fora recepcionado pela Carta Constitucional de 1988 com *status* de lei complementar, conforme art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e pela legislação extravagante.

Nota-se que o Sistema Tributário Nacional é fortemente ancorado à normativa constitucional, o que fica evidenciado na opção do constituinte originário em dedicar um título da Carta Magna de 1988 à tributação e ao orçamento. Não obstante, é possível localizar normas constitucionais com implicações tributárias ao longo de todo o texto constitucional. Bons exemplos são as normas presentes nos títulos relativos à ordem social e à ordem econômica e financeira, bem como nas disposições constitucionais gerais.

Tal predileção resultou em uma importante aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Constitucional e culminou na constitucionalização de uma série de temas tributários, como as espécies de tributo, a reserva de lei complementar, a competência tributária, os princípios, as imunidades, entre outros.

De fato, a Constituição Federal se ocupa não apenas em estabelecer os fatos que podem ser alcançados pela tributação, mas também em delimitar restrições e limites ao poder de tributar, disciplinando de maneira rígida os mecanismos de arrecadação e concedendo ao contribuinte cartela de direitos e garantias que os resguarda frente a eventuais excessos fazendários (CARRAZZA, 2018). Uma vez demarcadas as noções introdutórias, em seguida nos debruçaremos sobre o conceito e a classificação jurídica dos tributos.

1.2 Conceito e classificação dos tributos

Geraldo Ataliba (1997, p.182) afirma que tributo é um conceito primário e fundamental, exercendo papel de “categoria de pensamento” que congrega todos os demais institutos do Direito Tributário. Assim sendo, é primordial a precisa delimitação do conceito de tributo, seja para corretamente distinguir o instituto de outras obrigações públicas, como multas, prestações compulsórias de serviço e dever de indenizar, ou mesmo para garantir que os contribuintes possam invocar as limitações do poder de tributar a fim de se resguardar de possíveis falhas por parte da Fazenda Pública.

Já o Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 3º, sobre o conceito de tributo.

Art. 3º 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, 1966)

Assim, o tributo é prestação pecuniária, ou seja, obrigação de prestar dinheiro ao Estado, e compulsória, isto é, não contratual, não voluntária e não facultativa. O conceito destaca, ainda, que tal prestação não constitui sanção de ato ilícito, em outros termos, tributo não é multa. A necessidade de previsão legal também é estabelecida pelo art. 3º, coroando o Princípio da Legalidade, do qual trataremos mais a frente.

Por fim, a definição versa sobre o modo de cobrança da prestação, determinando que deverá ser realizada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, rechaçando a discricionariedade do processo de arrecadação (SABBAG, 2018).

A variada gama de tributos existentes no Brasil e as diferenças que guardam entre si vem compelindo os estudiosos do Direito Tributário a conceber classificações com o objetivo de categorizar os tributos brasileiros. Uma série de critérios vem sendo utilizados pela doutrina para tanto (MAZZA, 2015). A seguir apresentaremos aqueles que acreditamos serem os mais relevantes para o presente estudo.

1.2.1 Classificação dos tributos quanto a finalidade

Quanto à finalidade ou função dos tributos, identifica a doutrina três diferentes funções: a fiscal, a extrafiscal e a parafiscal. Os tributos com função fiscal são cobrados e recolhidos por razões meramente arrecadatórias, com a única finalidade de angariar recursos aos cofres públicos. Trata-se da função clássica da tributação, coletando fundos com vistas a custear as despesas estatais. Um exemplo de tributo fiscal é o Imposto de Renda (COELHO, 2014).

Os tributos com função parafiscal, por sua vez, são instituídos para compor a receita de outros entes, com personalidade jurídica própria, como autarquias e serviços sociais autônomos. Assim, a parafiscalidade se constitui quando o propósito da exigência é sim a arrecadação, porém o produto de tal exigência é reservado a entidade diversa daquela que instituiu a exação. Temos as contribuições sindicais e as anuidades dos conselhos de classe como exemplo de tributos parafiscais (MAZZA, 2015).

Como nos ensina Leandro Paulsen (2020), não é sempre que a instituição ou dimensionamento do tributo é realizado com foco na arrecadação. A complexificação dos sistemas tributários conferiu nova serventia ao tributo, atribuindo-lhe *status* de mecanismo de

apoio à regulação socioeconômica. Deste modo, por vezes a intenção do legislador ao instituir tributo é inibir ou incentivar determinadas práticas por parte dos contribuintes, ainda que ao fim e ao cabo ainda esteja presente a função arrecadatória.

Se determinadas operações ficam muito caras em razão da tributação, tendem a ocorrer em menor número. De outro lado, se algumas atividades ou bens apresentam uma carga tributária menor que outras, há um estímulo à sua realização ou consumo. Com o aumento da tributação ou com a concessão de incentivos fiscais, por vezes, têm-se em vista fins de caráter econômico ou social, como o incentivo às microempresas, o incremento dos investimentos em alta tecnologia, a adoção de métodos de produção ambientalmente adequados, a produção de bens de maior eficiência energética ou a restrição do consumo de álcool e tabaco. (PAULSEN, 2020, p.616)

Assim, quando o tributo é instituído com a finalidade primordial de interferir numa situação social ou econômica, e não mera arrecadação de recursos, estamos diante de tributo extrafiscal. Um exemplo é o Imposto Territorial Rural, que visa desestimular propriedades improdutivas.

1.2.2 Classificação dos tributos quanto à natureza econômica

Quanto à natureza econômica ou base econômica, o próprio Código Tributário Nacional nos oferece classificação, desta vez de uma subcategoria dos tributos que estudaremos mais a frente: os impostos. Entre seus artigos 19 e 73, o CTN organiza os impostos em cinco grupos. São eles: os Impostos sobre o Comércio Exterior, os Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, os Impostos sobre a Produção e a Circulação e os Impostos Especiais.

Os Impostos sobre o Comércio Exterior, agasalhados entre os artigos 19 e 28 do Código Tributário Nacional, são aqueles que incidem sobre as operações internacionais de entrada e de saída de produtos do território nacional. Trata-se do Imposto de Importação (II) e do Imposto de Exportação (IE).

A categoria dos Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, por sua vez, encontra-se entre os artigos 29 e 45 do CTN. Os impostos sobre patrimônio são aqueles que gravam a propriedade predial ou territorial urbana (IPTU), a propriedade territorial rural (ITR) e, mais atualmente, a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Também gravam o patrimônio, no que se refere a sua transferência, e por isso entram nesta categoria, o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), este último instituído posteriormente. Quanto a tributação da renda, temos o Imposto de Renda (IR), além do célebre Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) que embora tenha previsão constitucional nunca chegou a ser regulamentado (MAZZA, 2015).

No que se refere aos impostos incidentes sobre a produção e a circulação, grupo apontado entre os artigos 46 a 73 do CTN, temos o Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS). Esta categoria também hospeda o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), que incide sobre as atividades financeiras (operações de crédito, câmbio, seguros, títulos etc.) (MAZZA, 2015).

A última categoria prevista no Código Tributário Nacional, nos artigos 74, 75 e 76, é a dos Impostos Especiais. Atualmente tal categoria é preenchida apenas pelo Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), imposto que pode ser instituído provisoriamente em situação de guerra ou em sua iminência, com vistas a custear as despesas com a guerra e a permanência das forças armadas em combate.

Importante observar que a Seção I do Capítulo V da Lei nº 5.172/1966, composta pelos artigos 74 e 75, não se encontra mais em vigor. Neste ponto divide-se a doutrina em ou afirmar que tal trecho foi revogado pelo Decreto-Lei 406/1968 ou defender que o art. 74 sequer teria sido recepcionado pela Carta Magna de 1988 e o art. 75 teria sido revogado implicitamente, já que seus comandos seriam incompatíveis com as leis de regência dos impostos a que se referia (CARVALHO, 2017).

1.2.3 Classificação dos tributos quanto à progressividade

Quanto ao critério da progressividade, a doutrina vem organizando os tributos em duas categorias: os tributos progressivos e os tributos não progressivos. Segundo Alexandre Mazza (2015), os tributos progressivos são aqueles que possuem alíquotas graduadas conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Tal mecanismo de gradação de alíquotas recebe o aval da Constituição Federal de 1988, que admite a utilização de alíquotas progressivas em três impostos: o Imposto de Renda, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Os tributos não progressivos, a ser turno, seriam aqueles que são exigidos de todos os contribuintes de maneira uniforme, a despeito das diferentes capacidades contributivas por eles exibidas. Como exemplos de tributos pertencentes a este grupo podemos citar o IPVA e o ICMS (MAZZA, 2015).

1.2.4 Classificação dos tributos quanto ao impacto financeiro

Quanto ao impacto financeiro, entende a doutrina (MOURA; ANDRADE, 2003) que os tributos podem ser segregados em dois grandes grupos: diretos e indiretos. Integrariam o primeiro grupo, qual seja, o dos tributos diretos, aqueles tributos que incidem sobre a renda e sobre a propriedade. Já a segunda categoria, dos tributos indiretos, segundo Bergamini (2020) seria ocupada pelos tributos que gravam as operações/prestações que viabilizam a prestação de serviços e a circulação e/ou produção de mercadorias e/ou produtos.

Não obstante tratar-se de classificação econômica (e não jurídica), tal bifurcação mostra-se relevante, dado que, em verdade, exprime a repercussão financeira do tributo, isto é, nos ajuda a identificar aquele que, na prática, arca com o ônus financeiro dele proveniente, ou seja, o adquirente da mercadoria, produto ou serviço.

1.2.5 Classificação dos tributos quanto à natureza jurídica

O esforço de classificar os tributos quando à sua natureza jurídica vem gerando divergências doutrinárias há décadas. Está claro que os tributos, embora se enquadrem num mesmo gênero, possuem características que os distinguem e particularizam. Contudo, não há consenso entre os estudiosos quanto a qual característica deve ser destacada e utilizada como critério para categorização dos tributos em espécies.

Embora Geraldo Ataliba (1997) destaque a importância da base de cálculo para a identificação da espécie tributária e Leandro Paulsen (2020) argumente em favor da classificação a partir da competência tributária, Alexandre Mazza (2015), considerando a redação do art. 4º do Código Tributário Nacional¹, irá defender que as espécies de tributos devem ser organizadas a partir da análise do tipo de fato gerador.

Desta maneira, é possível verificar que a doutrina se divide em teorias que irão identificar duas, três, quatro ou cinco diferentes categorias de tributos em nosso ordenamento jurídico. De acordo com a quantidade de grupos identificados por cada teoria, as mesmas foram nomeadas, de maneira que as quatro principais teorias são (i) a bipartite, (ii) a tripartite, (iii) a quadripartite e (iv) a quinquipartite, muito embora não se ignore que a doutrina moderna nos apresente uma “teoria hexapartida”, como veremos a seguir.

A teoria bipartite, também conhecida como teoria dualista, é defendida por Geraldo Ataliba e por Alfredo Augusto Becker. Como o próprio nome sugere, tal teoria categoriza os tributos em apenas dois grupos: impostos vinculados e impostos desvinculados, segundo Ataliba (1997) e impostos e taxas na concepção de Becker (1972).

Os tributos vinculados, ou taxas, conforme Becker, são aqueles associados a uma atividade específica do Estado, a exemplo das taxas e das contribuições de melhoria. Os tributos desvinculados, ou impostos, conforme Becker, a seu turno, não se encontram ligados a uma ação estatal em particular, como é o caso dos impostos, destinando-se ao custeio do aparelho estatal em geral.

Para os estudiosos que sustentam a pertinência da teoria bipartida, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais não devem ser considerados como pertencentes a categorias autônomas, mas sim grupos que podem ser enquadrados em uma das duas categorias apresentadas pela teoria. Atualmente a teoria dualista é amplamente minoritária, sendo considerada apenas para fins didáticos.

¹ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

No que concerne à teoria tripartite, argumenta-se em favor da existência de três diferentes espécies de tributos, segmentados a partir da vinculação do fato descrito na hipótese de incidência a uma atividade estatal. Assim, os autores apontam as seguintes categorias de tributos: (i) os impostos, (ii) as taxas e as (ii) contribuições de melhoria.

Os impostos estariam desvinculados de atuação específica do Estado. Quanto às taxas e as contribuições e melhoria, ambas estariam vinculadas à atuação estatal em favor do contribuinte. Enquanto as primeiras vinculariam-se ao exercício do poder de polícia ou à prestação de um serviço público específico e indivisível, as últimas estariam ligadas à obra pública que gere uma valorização imobiliária em favor do contribuinte.

Também conhecida como teoria tricotômica, este posicionamento desfruta de prestígio na doutrina tradicional e era majoritária à época da elaboração do CTN, em 1966 (SABBAG, 2020), encontrando respaldo no art. 5º do mencionado Código² e no art. 145 da Constituição da República³. Para os defensores desta acepção, como Sacha Calmon Navarro Coelho (2014), Paulo de Barros Carvalho (2007) e Roque Antônio Carrazza (2011), os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais não constituem tipos autônomos de tributos, podendo assumir o papel de taxa, contribuição de melhoria ou imposto.

Embora bastante alinhada com a redação dos dispositivos já mencionados do Código Tributário Nacional e da Carta Constitucional, atualmente esta posição é minoritária na doutrina, bem como na jurisprudência, principalmente devido ao fato de que a Constituição de 1988 acabou conferindo tratamento normativo autônomo a mais duas categorias de tributos, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, conforme veremos mais adiante.

Temos ainda a teoria quadripartite ou quadripartida. Os filiados a esta vertente, entre eles Ricardo Lobo Torres e Luciano Amaro, argumentam em favor da existência de quatro diferentes espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Saliente-se que, enquanto Torres (2013) reúne as contribuições de melhoria e

² Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

as contribuições especiais numa mesma espécie, Amaro (2010) insere as contribuições de melhoria na categoria de taxa.

O Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 138284-CE/92⁴, manifestou sua adesão à corrente quadripartite. Vale destacar que se trata de posicionamento isolado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, uma vez que a referida corte historicamente se posiciona em favor da teoria quinquipartida, conforme veremos a seguir (MAZZA, 2015).

Atualmente a teoria quinquipartite, também chamada corrente quinaria, é a amplamente majoritária tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Tal teoria categoriza os tributos em cinco diferentes grupos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. São partidários deste posicionamento, entre outros, Hugo de Brito Machado (2002), Ives Gandra da Silva Martins (1989) e Paulo Ayres Barreto (2006), bem como o Supremo Tribunal Federal (RE 138.284 e RE 146.733).

Nas décadas que se seguiram após a elaboração do Código Tributário Nacional, foi elaborada a Constituição de 1988 e notou-se que os tributos previstos nos artigos 148 e 149 da Carta Constitucional se enquadravam nos moldes do art. 3º do CNT, de forma de deveriam constituir espécies apartadas de tributos, além daquelas três que já haviam sido sublinhadas pela teoria tripartite.

De forma a assentar as duas novas categorias que emergiam, foi necessário adotar novos parâmetros de segregação, além do clássico critério quanto à vinculação ou não do tributo a

⁴ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei nº 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º). V. - Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988. Relator: Min. Carlos Velloso, 1º de julho de 1992. Diário de Justiça, Brasília, 28 ago. 1992.

atividade estatal, usado pelas teorias bipartida e tripartida. Os novos fundamentos utilizados para a categorização foram a destinação do produto da arrecadação (critério relativo à natureza jurídica das contribuições) e a previsão de restituição do tributo pago (critério utilizado para diferenciar o empréstimo compulsório das demais espécies tributárias).

Segundo Paulo Ayres Barreto (2006) o rompimento com o uso exclusivo do critério clássico (vinculação/não vinculação do tributo) fez-se necessário, pois o mesmo não dava conta de, sozinho, alcançar todas as variáveis sistêmicas. Somente com base no critério da vinculação não haveria como diferenciar as contribuições dos impostos, por exemplo.

Importante salientar que Mazza (2015) aponta fragilidades na teoria quinquipartite, não obstante seu caráter amplamente majoritário na doutrina e na jurisprudência atuais. Segundo o autor, a principal vulnerabilidade da referida teoria reside no fato de que a mesma baseia a discriminação entre as cinco espécies tributárias em critérios diferentes.

Aponta o estudioso que, enquanto três grupos, quais sejam, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, têm sua natureza jurídica diferenciada com base no fato gerador, a categoria dos empréstimos compulsórios se diferencia das demais espécies com fulcro em critério distinto, a saber, seu caráter restituível. As contribuições especiais, por sua vez, diferenciam-se a partir da observação de terceira ótica, o binômio base de cálculo/destinação.

Em tempo, vale citar que atualmente é possível encontrar um quinto posicionamento na doutrina, que defende que os tributos podem ser categorizados em seis diferentes classes. Trata-se de teoria hexapartida inaugurada a partir da Emenda Constitucional n° 39/2002, que introduziu o art. 149-A⁵ ao texto constitucional, instituindo a Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP). Defende-se que, com o advento da contribuição, teria debutado uma nova espécie de tributo no ordenamento brasileiro.

⁵ Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional n° 39, de 2002). Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional n° 39, de 2002).

Uma vez finalizada esta etapa introdutória, no próximo capítulo nos dedicaremos a estudar quais são, dentre os princípios que orientam o Sistema Tributário Nacional, aqueles que sustentam a persecução da justiça fiscal.

2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS QUE SUSTENTAM A PERSECUÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

Conforme mencionamos anteriormente no presente estudo, pode-se definir o Sistema Tributário Nacional como um conglomerado de normas e princípios pertinentes ao Direito Tributário que, a partir de mandamentos superiores emanados da Constituição da República Federativa do Brasil, conduz o surgimento de novas prescrições infraconstitucionais que também passam a integrá-lo.

Não por acaso os princípios figuram de maneira expressa na delimitação supracitada. De acordo com Paulsen (2020), os princípios são “razões *prima facie*, prescrições de otimização” e “indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares”. Celso Antônio Bandeira de Mello (1999), a seu turno, afirmará que é possível atribuir aos princípios a seguinte definição:

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há no sistema jurídico positivo.

Mazza (2015, p.640), por sua vez, assevera que os princípios tributários “são preceitos fundamentais de observância obrigatória pelo legislador e pelo fisco, cujo descumprimento causa a nulidade do tributo ou de sua cobrança.” O estudioso argumenta que a Carta Constitucional de 1988 delinea duas espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar: os princípios e as imunidades. Tal conclusão fora extraída da Seção II (“Das Limitações ao Poder de Tributar”) do Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e Do Orçamento”) da Constituição da República.

Daí depreende-se que os princípios, assim como as imunidades, têm o condão de restringir o poder de tributar, posicionando-se em favor do contribuinte e constituindo proteção sistêmica erigida com vistas a socorrê-lo, dado que é a parte hipossuficiente na relação jurídico-tributária com o Fisco (MAZZA, 2015).

Por outro lado, o art. 150 da Constituição Republicana de 1988 projeta os princípios ao patamar de garantia fundamental ao proclamar que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...)”⁶. Desta maneira, conclui Mazza (2015) que os princípios possuem natureza dúplice, pois se, do ponto de vista do Fisco representam limitações ao poder de tributar, na visão do contribuinte exercem papel de garantia fundamental.

Desta conclusão decorrem três consequências relevantes. A primeira delas é que, se os princípios têm natureza de garantia fundamental, os mesmos constituem cláusula pétrea, conforme art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal⁷. Neste contexto, os princípios compõem o núcleo rígido da Constituição, sendo vedada tanto sua supressão quanto a redução de seu alcance.

Pertinente salientar, entretanto, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal aponta no sentido de que os princípios tributários que não figuram de forma expressa no art. 150 da Carta Constitucional de 1988 não devem ser considerados cláusulas pétreas, posto que estariam fora do catálogo de “garantias asseguradas ao contribuinte” previsto pelo *caput* do supracitado dispositivo.

A segunda repercussão do caráter dúplice dos princípios, seria a exigência de lei complementar para regulamentação infraconstitucional dos princípios. Tal consequência emerge do art. 146, II, do Texto Maior⁸, que afirma que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim sendo, afirma Mazza (2015) que é indispensável promulgar lei complementar sempre que houver necessidade de viabilizar a aplicação concreta de qualquer princípio tributário.

A terceira decorrência identificada pelo estudioso é a imposição da interpretação ampliativa, uma vez que, assim como ocorre com todas as normas fundadoras de garantias fundamentais, os princípios deverão ser interpretados de modo ampliativo (MAZZA, 2015).

⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...).

⁷ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...).§ 4º **Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:** I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; **IV - os direitos e garantias individuais.** (grifo nosso)

⁸ **Art. 146. Cabe à lei complementar:** I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; **II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (...).** (grifo nosso)

Dentre os cinco princípios constitucionais tributários expressamente previstos no Sistema Tributário Nacional, conforme art. 150, incisos I a V, da Constituição Federal de 1988, destacaremos, para exame pormenorizado, aqueles que entendemos como os mais caros ao objeto de interesse do presente estudo, quais sejam, o princípio da isonomia e o princípio da vedação ao confisco.

Quanto aos princípios implícitos, Paulsen (2020) nos sobreavisa que a Constituição de 1988 não apresenta, pelo menos não de maneira concentrada, um rol de princípios a serem observados em matéria tributária, fazendo-se necessário garimpá-los na extensão do texto constitucional.

Nessa toada, consideramos, em meio aos princípios implícitos identificados pela doutrina, o princípio da capacidade tributária, o princípio da seletividade e o princípio da progressividade como os principais alicerces da busca pela justiça fiscal, motivo pelo qual em seguida nos dedicaremos a melhor compreendê-los.

2.1 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia, também conhecido como princípio da igualdade tributária, encontra fundamento no inciso II do art. 150 da Carta Constitucional⁹. Resumidamente, podemos dizer que se trata de mandamento que advoga em favor do igual tratamento entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Remontando as origens históricas do princípio, retornamos à época da Revolução Francesa, quando a nobreza, ante a ameaça de perder seus privilégios, se sujeitou a também pagar impostos, defronte a pressão da sociedade, que exigia a submissão de todos à lei comum. Vejamos a lição de Carrazza (2017,p.71)

[...] com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação. Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa, não que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas, sim, que todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de

⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo. Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica. [...] Em suma, o princípio republicano exige que todos os que realizam o fato impositivo tributário venham a ser tributados com igualdade. Do exposto, é intuitiva a interferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se. De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. [...] O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições. Tais ideias valem, também, para as isenções tributárias: é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes. São os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proscrevem tais práticas.

Para Mazza (2015, p.280), a noção de isonomia se apresenta no Direito Tributário tendo dois destinatários: o legislador e o fisco. Enquanto o legislador deve observar a “igualdade *na* lei”, cabe à administração tributária garantir a “igualdade *perante* a lei”. Deste modo, a igualdade na lei é o dever, endereçado ao legislador, de moldar as leis de modo a conferir tratamento paritário aos contribuintes. A igualdade *perante* a lei, por sua vez, diz respeito ao dever da administração tributária, aquela que na prática exerce a fiscalização e a arrecadação dos tributos, de não “desigualar” contribuintes que estejam em correspondente condição.

De pronto percebemos que tal preceito se presta a proibir privilégios desarrazoados, colocando-se como representante fiscal do mandamento emanado do caput do art. 5º do texto constitucional, em homenagem à igualdade, preceito muito caro em uma república e que constitui compromisso basilar do direito, repercutindo em todas as áreas, dentre elas a tributária.

Em regra, a igualdade, tanto na lei quanto perante a lei, não precisa ser justificada. A desigualdade, por sua vez, precisa ser fundamentada para evitar que sejam concedidos privilégios arbitrários. Nesta toada, vale salientar que o constituinte não vedou toda e qualquer diferenciação entre contribuintes, de modo que nem toda caracteriza uma afronta ao princípio da isonomia (PAULSEN, 2020, p.112).

Na realidade, o texto constitucional veda apenas a discriminação injustificada, visto que a busca da justiça fiscal obriga o legislador, mais do que garantir a igualdade formal, a

perseguir a igualdade material, jornada que impõe que a lei considere as diferenças existentes entre os contribuintes para aplicar tratamento adequado a cada condição.

Um bom exemplo de aplicação prática do princípio da isonomia é a progressividade das alíquotas do Imposto de Renda, prevista no art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal, cujo objetivo é justamente oferecer tratamento customizado aos contribuintes, considerando sua capacidade contributiva, princípio que veremos adiante.

Por oportuno, Mazza (2015) nos aponta três desdobramentos do princípio de isonomia, sendo eles (i) regra da irrelevância da capacidade civil para fins tributários, (ii) o princípio do *non olet* e (iii) o princípio da capacidade contributiva.

A regra da irrelevância da capacidade civil para fins tributários, a qual será chamada por Sabbag (2020) de princípio da interpretação objetiva do fato gerador, decorre do art. 126 do Código Tributário Nacional¹⁰ e estabelece que a incapacidade civil é irrelevante para o Direito Tributário.

Sendo assim, em regra, todos os civilmente incapazes, devem pagar tributos, bastando que realizem o fato gerador tributário. Desta maneira, nada impede que o menor de idade ou que empresas constituídas irregularmente, sem o devido registro na Junta Comercial, sejam contribuintes.

O princípio do *non olet*, cujo fundamento legal se encontra insculpido no art. 118, I, do CTN¹¹, declara que a hipótese de incidência deve ser configurada independente da licitude da atividade exercida. Em síntese, significa dizer que não importa a origem do dinheiro ou a licitude ou moralidade da atividade tributada.

A própria denominação do princípio nos remete a esta ideia, visto que *non olet* deriva do provérbio latino *pecunia non olet*, que em tradução livre significaria “o dinheiro não tem

¹⁰ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

¹¹ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

cheiro”. A expressão teria nascido em Roma, quando o Imperador Vespasiano, ao reestabelecer a taxa de utilização dos banheiros públicos, foi questionado sobre a “natureza imoral” da cobrança, visto que a cidade ficaria mal cheirosa, ao que o Imperador respondeu tomando uma moeda de ouro e dizendo o provérbio *pecunia non olet*, o dinheiro não tem cheiro (SABBAG, 2018, p.176).

Por fim, outro desdobramento do princípio de isonomia, é o princípio da capacidade contributiva. Mais à frente nos dedicaremos a estudar tal princípio com o detalhamento necessário. Por ora, basta assinalar que se trata de prescrição ao legislador, determinando que os tributos sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (MAZZA, 2015).

2.2 Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da vedação ao confisco, por vezes chamado de princípio da proibição do efeito de confisco ou simplesmente de princípio do não confisco, encontra amparo no art. 150, IV, da Constituição Federal¹². Tendo em vista que uma carga tributária demasiadamente pesada teria o condão de inviabilizar o direito de propriedade e até mesmo o livre exercício da atividade econômica, o princípio do não confisco se presta a vedar tal prática.

Tendo em vista que a Constituição de 1988 não fixou de maneira explícita parâmetros do que deve ser considerada tributação excessiva, a definição do que seria o tributo confiscatório permanece imprecisa contribuinte (MAZZA, 2015). Na prática, tal avaliação fica a cargo do judiciário quando provocado pelo contribuinte para análise de um caso concreto.

Muito embora não existam parâmetros rígidos, a análise da jurisprudência nos revela que o caráter do confisco deve ser analisado de forma ampla, levando em conta a carga tributária total que recai sobre o contribuinte, e não apenas aquela derivada de cada tributo isoladamente. No mesmo sentido, o entendimento pacificado pelos tribunais é que a vedação ao confisco também se aplicar às multas, sendo proibidas penalidades pecuniárias com alíquotas exageradas em relação ao valor do tributo devido (SABBAG, 2020). O Supremo

¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

Tribunal Federal, por exemplo, entende como válida multa moratória fixada em 20%¹³ e, por outro lado, declara como confiscatória multa de ofício superior a 100% do tributo devido¹⁴.

2.3 Princípio da Capacidade Contributiva

Um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme consignado no art. 3º da Carta Constitucional de 1988, é a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”, buscando “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” é de se imaginar que o texto constitucional traria mecanismos para impedir que o legislador, ao eleger os responsáveis por arcar com as despesas gerais do Estado, acabasse por expandir tais desigualdades.

Assim, o princípio da capacidade contributiva nada mais é do que um princípio implícito derivado do princípio da isonomia, um comando destinado ao legislador visando que os tributos sejam cobrados de acordo com o potencial econômico de cada contribuinte, de modo que deverá pagar mais tributo aquele contribuinte que ostentar maior poder econômico. Vejamos a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p.116):

Esse conceito traduz a aptidão de o indivíduo ser sujeito passivo de tributos e, com isso, concorrer para os gastos públicos. A rigor, portanto, a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça.

A capacidade contributiva, mais do que um critério habilitado a justificar um tratamento tributário diferenciado a determinado grupo de contribuinte ou grupos de contribuintes, atuando como promotor da isonomia, e não seu detrator, tem o condão de nortear a tributação como um todo, desde a confecção de leis, por parte do legislador, até a fiscalização e cobrança de tributos, atividades próprias do fisco. Nesse sentido, ensina Fábio Canazaro sobre a capacidade contributiva (2015, p.153):

Apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e a igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos [...] igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o

¹³ Sobre o tema, ver ARE 886.446 AgR, Min. Rel. Rosa Weber, Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, julgado em 2016

¹⁴ Sobre o tema, ver ARE 776.273 AgR, Min. Rel. Edson Fachin, julgado em 2015, AI 838.302 AgR, rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 2014; ARE 776.273 AgR, rel. Min. Edson Fachin, julgado em 2015; RE 863.049, e o AgR-ED, rel. Min. Luiz Fux, julgado em 2015, todos da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal.

encargo fiscal [...]igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas.

Vale ressaltar que a capacidade contributiva aparece no texto constitucional, mais especificamente no art. art. 145, § 1º, da Constituição Federal¹⁵, quando assevera, no caso específico dos impostos e “sempre que possível”, que deverão ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, no entanto, externalizado no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 406.955/2010, o princípio deve ser observado na gradação de todos os tributos, não apenas dos impostos.

A expressão “sempre que possível”, por si só, levanta debates na doutrina (MEIRELLES, 1997). Parte dos estudiosos acredita que tal locução faz referência ao caráter pessoal dos tributos, não ao alcance do princípio em si. No sentido deste entendimento, advoga Martins (1989, p.76):

A melhor interpretação do mencionado dispositivo, não obstante sua impropriedade redacional, é no sentido de que a ressalva, sempre que possível, só diz respeito ao caráter pessoal dos impostos, não se aplica no que diz respeito à observância do princípio da capacidade contributiva.

Para outra corrente doutrinária, no entanto, a expressão representa uma confissão do constituinte originário no sentido de que nem sempre seria possível observar o princípio da capacidade contributiva, o que na prática acabaria por mitigar seu alcance. Nesta direção temos Sabbag (2020, p.49):

(...) a expressão “sempre que possível” pode ser interpretada se avocarmos as possibilidades técnicas de cada imposto. Por exemplo, se o IR, na busca do ideal de justiça, apresenta-se inclinado à variação de alíquotas, o ICMS, em princípio, afasta-a, já que se trata de imposto incidente sobre o consumidor final.

Outras vezes se levantam defendendo que a expressão deve ser interpretada no sentido de que, sempre que a espécie tributária comportar, deverá obrigatoriamente ser aplicado o princípio da capacidade contributiva. Assim, mais do que mera recomendação, o texto deve

¹⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º **Sempre que possível**, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.(grifo nosso)

ser encarado como exigência direcionada ao legislador. Vejamos a análise de Roque Antonio Carrazza (1993, p.60):

(...) A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor: se a regra matriz do imposto (traçado na CF) permitir, ele deverá obrigatoriamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva..

Note-se, por oportuno, que não se trata de “sempre que cômodo” ou “sempre que conveniente” ou “sempre que oportuno”, mas “sempre que possível”. Desta forma, é necessário ter a sensibilidade para se definir o que é possível ao fisco, enquanto braço estatal e, portanto, gozando de suas ferramentas, rechaçando tentativas desarrazoadas de mitigar o princípio em favor da arrecadação. Neste sentido leciona Alberto Xavier (1991, p.119):

É certo que o § 1º do art. 145 condiciona à ressalva ‘sempre que possível’ a imperatividade do caráter pessoal dos impostos e a sua graduação segundo a capacidade contributiva. Mas esta ressalva constitucional deve ser interpretada no sentido de que apenas não estão submetidos aos referidos comandos os impostos cuja natureza e estrutura com eles sejam incompatíveis. O IOF e o ICM são exemplos de impostos que não seria possível submeter ao princípio do caráter pessoal. Já porém, no que concerne ao princípio da graduação, segundo a capacidade econômica, não encontramos nenhum caso – entre a lista de tributos previstos na Constituição – cuja natureza com ele não se acomode, valendo pois a referida ressalva para eventuais impostos criados ao abrigo da competência residual da União, regulada no art. 154.

Partindo do estudo da capacidade contributiva, podemos passar a mapear estratégias para sua concretização. Nessa perspectiva, distingue a dogmática jurídica a existência de três possibilidades: a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade. Nos próximos tópicos estudaremos cada uma delas, dando ênfase nas duas últimas.

2.4 Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade é uma forma de manifestação da capacidade contributiva, se caracterizando pelo mandamento de que as alíquotas sejam graduadas de acordo com a essencialidade da mercadoria, serviço ou produto. Isto é, representa uma prescrição de que o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem. Na lição de Leandro Paulsen (2020, p.226):

A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva.

Relevante enfatizar, conforme advertência de Fábio Canazaro, que a tarefa de identificar e graduar quais são as mercadorias, bens e serviços mais ou menos essenciais, não deve ser delegada livremente ao legislador. Ao contrário, defende o estudioso que tal classificação seja realizada utilizando como baliza o próprio texto constitucional (CANAZARO, 2015, p. 153):

Mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça – ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas. São as mercadorias e serviços destinados à proteção e à manutenção da dignidade humana, à erradicação da pobreza e da marginalização, à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados e à defesa do meio ambiente.

Na prática, temos que a seletividade resulta na atribuição de tratamentos tributários diversificados, compatíveis com cada objeto de acordo com sua relevância social, onde quanto mais socialmente relevante é o bem em questão, menor deverá ser a alíquota aplicável.

A esta altura temos condições de diferenciar a seletividade da proporcionalidade, uma outra forma de manifestação da capacidade contributiva, visto que, enquanto na primeira as alíquotas são flexionadas de acordo com a essencialidade do bem, na segunda a alíquota permanece inalterada, ao passo que a base de cálculo se altera.

O aumento da base de cálculo e, portanto, do valor do tributo a ser recolhido passa falsa ideia de equidade, porém, na realidade, não atende aos ideais de capacidade contributiva e isonomia. Isso pois, contribuintes com capacidade contributivas nitidamente distintas são exigidos como se possuíssem o mesmo potencial contributivo. Vejamos o que diz Luciano Amaro (2006, p.141) sobre a proporcionalidade:

A adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte encontra, ainda, expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. A

mera idéia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). A capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações.

2.5 Princípio da Progressividade

Considerando o binômio alíquota-base cálculo, temos que na seletividade, o primeiro elemento se altera enquanto na proporcionalidade o segundo componente se modifica. No princípio da progressividade, como terceira manifestação da capacidade contributiva, ambos os elementos do binômio se alteram, de forma que, com o aumento da base de cálculo, é majorada também a alíquota aplicável (MAZZA, 2015).

De acordo com a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “se a progressividade remete-se ao sujeito, ao contribuinte de direito, a seletividade remete-se ao objeto, ao bem ou serviço que será consumido, sendo, portanto, objetiva” (1993, p.96).

Assim, à medida que se amplia a base de cálculo, revelando maior capacidade contributiva de determinado grupo de contribuintes, aumenta também a alíquota à que aquela parcela será submetida. Devido a esse mecanismo, o princípio da progressividade é tido como mais adequado aos objetivos de promoção da justiça fiscal. Nas palavras de Leandro Paulsen (2020, p.220):

Através das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, portanto, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza, tampouco desbordar para o efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição.

Desta forma, alinhada à justiça distributiva, a progressividade instrumentaliza o princípio da capacidade contributiva ao aplicar maiores alíquotas aos contribuintes com maior poder aquisitivo, impondo-lhes sacrifício econômico superior ao daqueles contribuintes mais economicamente vulneráveis.

3 A TRIBUTAÇÃO DO SOBRE CONSUMO

3.1 Estado e tributação: uma relação intrínseca

Historicamente se verifica que a atividade de cobrar tributos remonta tempos muito antigos. Hoje sabemos que até mesmo as formas mais primitivas de organização social experimentaram a necessidade de instituir algum tipo de cobrança em prol do custeio dos gastos coletivos.

Conforme foram sendo modificadas as formas de organização político-sociais, os meios de financiamento do que no presente conhecemos como Estado foram se tornando tópico cada vez mais estrutural dentro desses organismos sociais. Deste modo, atualmente observamos que a busca por recursos para autofinanciamento é ideia inerente ao conceito moderno de Estado (SCHOUERI, 2019).

Se a existência de um Estado ou poder que o equivalha desemboca fatalmente na necessidade de reunião de recursos para sua manutenção, a relação entre o Estado e o pagamento de tributos como meio de patrocínio dos gastos coletivos é uma construção relativamente recente.

No século XVI, por exemplo, se consolidava o modelo de Estado Patrimonial, no qual a própria “figura estatal” - papel que foi assumido pelo rei, pela igreja e pelo senhorio antes de efetivamente se direcionar a um poder centralizado -, era o responsável por gerar sua riqueza e, por seus meios próprios, sustentar suas despesas. Nesse cenário o Estado desponta como um imponente agente econômico.

Mais a frente, já no século XVII, o Estado Patrimonial foi sendo sucedido pelo chamado Estado Policial, modelo em que o Estado, acumulando as atividades relativas à atuação econômica, passa a agregar características intervencionistas. Nessa toada, deixa o Estado de ser mais um agente econômico e se transforma em autoridade que se vale de todos os instrumentos que tem à disposição, incluindo os tributos, para gerir a economia.

Por fim, substituindo o Estado de Polícia, surge o Estado Fiscal. O novo modelo, como o próprio nome sugere, se caracteriza pela relação de interdependência com a atividade de

recolher tributos, visto que esta arrecadação constitui sua fonte prioritária de financiamento. Em outras palavras, podemos afirmar que o Estado não mais gera sua própria riqueza, cabendo ao particular, como fonte originária, transferir-lhe parte de seus recursos ao Estado (SCHOUERI, 2019).

Modernamente, afirmam os estudiosos, adentramos em um novo momento quanto ao modelo de Estado. Desta forma, estaríamos diante do chamado Estado Social Fiscal. Tal modelo, derivado do Estado Fiscal clássico, permanece dentro da classificação mais ampla de Estado Fiscal, por manter nos tributos sua principal fonte de receita, mas se diferencia da vertente originária por atribuir significativo destaque às mazelas sociais. Assim, atualmente delega-se ao Estado o poder-dever de agir para mitigar as mazelas sociais e promover justiça social, inclusive ao instrumentalizar o poder de tributar como ferramenta de distribuição de renda. Por consequência, acaba por se exigir que o Estado dispense recursos para tanto (MAZZA, 2015).

A partir deste histórico, depreendemos que o financiamento sempre foi tópico de grande relevância no que diz à formação e à manutenção dos mais diversos arquétipos de Estado, independente de seus objetivos e propensões. Neste sentido, a lição de Luís Eduardo Schoueri (2019, p.32):

O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento. A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história.

Se, por um lado, sabemos que a exigência de tributos é uma prerrogativa estatal tão inevitável quanto necessária e justificada, por outro, é fundamental que a sociedade, enquanto principal interessada, participe ativamente das discussões que irão definir *como* isso ocorrerá na prática.

Afinal, a forma como será aplicado o poder de tributar, ou direito de tributar, nas palavras de Schoueri (2019), no cotidiano da população - sobretudo da população economicamente mais vulnerável - é uma deliberação menos técnica do que político-econômica conforme veremos na sequência.

3.2 Conceito de tributação sobre o consumo

Antes que se adentre em construções doutrinárias acerca do conceito de tributação sobre consumo, vale assinalar que a Constituição Federal de 1934 trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro tributo expressamente denominado Imposto sobre o Consumo, que incidia sobre o consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor a explosão (art. 6º, inciso I, alínea b 5).

A Constituição de 1937, forjada pelo golpe de Getúlio Vargas, manteve o imposto, que passou a ser previsto no art. 20, inciso I, alínea “a”, mantendo a competência federal para decretar imposto de consumo de quaisquer mercadorias e retirando a restrição que se aplicava anteriormente à tributação dos combustíveis de motor de explosão. A redação original da Constituição de 1946 manteve a exação nos moldes da anterior, desta vez alocada no art. 15, inciso I.

A mudança na denominação veio apenas com a Emenda Constitucional nº 18/1965, que alterou a nomenclatura do tributo para Imposto sobre Produtos Industrializados. Conforme relata Machado (2007, p.269), a modificação foi justificada pelo argumento de que o imposto era recolhido por produtores e comerciantes, não pelos consumidores.

Assim, longe de ser uma novidade, o Imposto sobre Produtos Industrializados existe no ordenamento nacional há mais de 80 anos, e nos faz lembrar que um tributo nascido com o nome de Imposto sobre o Consumo segue vigente no país, ainda que atualmente sob nova alcunha.

Por óbvio, a atual ausência de um imposto expressamente denominado “sobre o consumo” não impede que na prática existam tributos onerando esta forma de expressão de riqueza tributável. Para reconhecê-los, no entanto, é necessário firmar um conceito doutrinário de tributo sobre o consumo.

Em seus estudos sobre a cumulatividade dos tributos, André Mendes Moreira (2010) acabou por abordar o assunto, chegando ao entendimento que tributos indiretos seriam sinônimo de tributos sobre o consumo. Argumentou o professor que os “tributos diretos, gravam a riqueza estática (patrimônio) ou o acréscimo patrimonial (renda)”, à medida que os

“tributos indiretos incidem sobre a riqueza gasta (consumo de bens e serviços) ou transferida (compra-e-venda de imóveis)” (MOREIRA, 2010, p.15).

Machado, por sua vez, se mostra cético quanto à relevância da classificação de tributos sobre o consumo para o Direito, afirmando que “a produção, a circulação e o consumo, a rigor, não se prestam para uma individualização capaz de permitir que se estabeleça a distinção clara entre os impostos que incidem sobre cada um desses momentos da atividade produtiva” (2007, p.269).

Machado Segundo, distingue os tributos sobre o consumo como aquelas "graduados de modo a alcançar a capacidade contributiva dos consumidores, e não dos produtos e revendedores" (2012, p.223), enquanto Teixeira assevera que o tributo sobre o consumo “deve incidir sobre aquele valor que não representa o custo do produtor na confecção daquele bem, mas sim sobre a quantia que represente o valor que o consumidor terá de assumir para usufruir de determinado bem ou serviço produzido por outrem.” (2002, p.64).

Bernardes e Elói (1979), a seu turno, assinalam que a ideia de tributação sobre consumo pode ser avocada a partir da análise da riqueza visada, isto é, a capacidade contributiva demonstrada. Baseando-se nesse critério, segund os autores, é possível aferir que a Constituição de 1988 delimitou tributos com o *animus* se incidir o consumo. Prosseguem os estudiosos oferecendo a seguinte definição:

Tributos sobre o consumo são criados com vistas a atingir a capacidade econômica (tornada contributiva) do consumidor final (...). A relevância dessa classificação consiste em um viés interpretativo desses mecanismos criados e justificados para possibilitar que o impacto tributário se destine ao consumidor final. (BERNARDES, ELÓI, p.28)

Avançando no estudo da tributação incidente sobre o consumo, Silva e Gassen definirão essa espécie de tributação como sendo “a oneração do consumo por meio de tributos que incidem na aquisição ou uso de bens ou serviços.” (2011, p.46). O conceito ofertado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, por sua vez, descreve que os tributos sobre o consumo são “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”¹⁶.

¹⁶ Conceito oferecido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OECD, segundo José Guilherme Xavier de Basto (1991).

A conceituação elaborada pela OCDE é composta de dois elementos chave. O primeiro deles aparece na primeira metade da definição supracitada, parcela que se reporta à “utilização de bens e serviços”. Temos a “utilização” de bens e serviços, isto é, a aquisição ou o uso de bens e serviço, como fato presuntivo de riqueza.

O segundo aspecto diz respeito à utilização de bens e serviços “finais”. A concepção salienta que a incidência da tributação se dá no fim da cadeia produtiva ao mesmo passo que destaca que consumidor final é o sujeito que será onerado com seu custo (SILVA; GASSEN, 2011). No contexto mencionado, consumidor é o adquirente final das mercadorias e dos serviços.

Ainda que, segundo as definições ponderadas acima, não seja este o critério central para a demarcação do conceito de tributação sobre consumo, fato é que as espécies filiadas à modalidade se encaixam na classificação de tributos indiretos. isto é, como visto anteriormente no presente estudo, gravam as operações/prestações que viabilizam a prestação de serviços e a circulação e/ou produção de mercadorias e/ou produtos.

Assim, os tributos sobre o consumo, por serem também indiretos, se caracterizam pela repercussão do ônus financeiro ao longo da cadeia de consumo, através da incorporação do valor do tributo no preço da mercadoria, de modo que, no fim da corrente, o consumidor final arcará com seu custo. Muito embora o contribuinte de direito, responsável por recolher o tributo aos cofres públicos, seja outro, é o consumidor final, ou contribuinte de fato, que suporta os custos do encargo na prática.

3.3 Tributos sobre o consumo no Brasil

De posse do conceito de tributação sobre o consumo, é possível identificar no Sistema Tributário Nacional cinco espécies de tributos que se encaixam na caracterização, dentre as quais três são impostos e dois são contribuições. São eles: PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS. Veja-se a seguir breve descrição de cada tributo.

A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), foram instituídos pelas Leis Complementares

n^os 7/70 e 8/70, respectivamente, e se destinam a compor fundo distribuído anualmente a empregados e servidores. Seu fato gerador é o faturamento mensal da pessoa jurídica, entendido como o total das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (MAZZA, 2015).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) deve ser recolhida pelas pessoas jurídicas, inclusive por equiparação pela legislação do Imposto de Renda, e se destina exclusivamente para o custeio dos gastos relativos às áreas da saúde, previdência e assistência social. Instituída pela Lei Complementar n^o 70/91, atualmente também é disciplinada pela Lei n^o 10.833/2003 e possui a mesma base de cálculo do PIS.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é tributo federal indireto incidente na industrialização de determinado bem, conforme determina o art. 153, IV, da Constituição Federal. Infraconstitucionalmente, é disciplinado pelas Leis n^os 4.502/64, 9.363/96, 9.493/97, 10.865/2004 e 11.452/2007 e pelos Decretos n^os 7.212/2010 e 7.705/2012. Trata-se de tributo com função predominantemente arrecadatória, ainda que por vezes seja empregado como finalidade extrafiscal, vez que suas alíquotas variam conforme a essencialidade do bem.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é tributo indireto Estabelecido pelo previsto no art. 155, II, da CR, o imposto, que é de competência dos Estados e do Distrito Federal e regulado pelas Leis Complementares Federais n^os 24/65 e 87/96 (Lei Kandir), incide sobre (i) operações relativas à circulação de mercadorias, (ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e (iii) prestação dos serviços de comunicação. Note-se que a Carta Constitucional trouxe três serviços que em tese estariam sob a competência dos Municípios para a competência tributária dos Estados.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) está previsto no art. art. 156, III, da Constituição e é disciplinado pela Lei Complementar n^o 116/2003. O tributo recai sobre serviços remunerados prestados a terceiros, desde que tais serviços constem na lista anexa à LC 116/2003, e, em regra, são devidos ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador do serviço ou o domicílio do prestador, mas temos exceções, como os serviços de construção civil e edificações em geral, nos quais o imposto deve ser recolhido considerando o local da prestação.

Vale assinalar que, ainda que “locação” apareça na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 como fato gerador do ISS, está pacificado o entendimento no sentido de que locação não é fato gerador do ISS, visto que a prestação de serviços não é objeto do contrato de locação, conforme Súmula vinculante 31 do STF.

3.4 Por que tributar o consumo?

No âmbito nacional, na década de 1960, Ruy Barbosa Nogueira (2019) definia Poder Tributário como a faculdade estatal, derivada do poder de império, de levantar fundos para fazer frente aos gastos com serviços públicos.

O rearranjo jurídico-social promovido pela Constituição de 1988, no entanto, delegou ao Estado o exercício do poder tributário como meio de custeio dos objetivos constitucionais, afastando a ideia de faculdade e se aproximando do conceito de poder-dever (PEREIRA, 2008).

Na mesma medida, a Carta Política de 1988 prevê que deve agir o Estado no sentido de salvaguardar o cidadão-contribuinte, rechaçando situações em que se mantenha indivíduos no topo da pirâmide socioeconômica, mediante a não tributação de certos elementos indicadores de riqueza, ao mesmo passo que, ao super tributar itens necessários à sobrevivência, lance outros à situação de miserabilidade (SANTIAGO, 2018).

Mesmo antes da Constituição de 1988, o mundo já experimentava um deslocamento de sentido quanto à tributação, movimento em que esta deixava de ser vista apenas como um “mal necessário”. Para Marco Aurélio Greco, segundo cita Leandro Paulsen, (2020, p.27), é necessário superar a visão meramente protetiva do contribuinte, dando espaço a uma perspectiva em que o tributo é compreendido como um meio de viabilização de políticas públicas.

No Brasil, os ambiciosos propósitos constitucionais, consignados no texto da Lei Maior, impulsionaram a ampliação da tutela estatal de forma a garantir aos cidadãos os direitos outorgados pelo Poder Constituinte. Como não poderia deixar de ser, tal garantia acarreta

custos ao aparelho do Estado, sendo a tributação sua principal financiadora, visto que é elemento central na composição orçamentária dos Estados.

Desta forma, viemos observando uma crescente dependência econômica estatal para com seus cidadãos - cenário que não está restrito às fronteiras nacionais, retratando uma tendência global. Assim, diante da demanda financeira dos Estados, elegem-se certas ocorrências econômicas presentes no cotidiano dos cidadãos para dar origem a obrigações tributárias e, por conseguinte, gerar arrecadação e receita para financiar a máquina pública.

Não obstante, a observância da carga e da base tributária de um país explicita suas predileções político-legislativas, deixando transparecer, ao definir quanto, como e quem tributar, quais segmentos sociais-econômicos suportaram a maior parcela destes encargos (RIBEIRO, 2015).

Neste contexto, como haveria de se esperar em um sistema de produção capitalista, se encontra no consumo de bens e serviços vultuosa e sólida base tributária, especialmente nos países em desenvolvimento. Obter renda e possuir patrimônio, ainda que sem o mesmo destaque, completam o trio eleito pela maioria dos países no momento de selecionar as atividades que darão ensejo a exigência de tributos (MOREIRA; SENA, 2016)

Os motivos da predileção pela tributação do consumo são melhor compreendidos, por um lado, se analisamos o alerta feito por Ulrich Beck (1997, p. 42), desde a década de 1990, sobre a emergência de um “capitalismo sem emprego”¹⁷ que dificulta e/ou inviabiliza a criação e manutenção de postos de trabalho formais e, por conseguinte, compromete a tributação sobre a renda.

Sob outra perspectiva, a fluidez do capital financeiro apátrida anula as investidas estatais que visam o taxar. Depreende-se, então, que se torna também hercúlea a tarefa de identificar, mensurar e tributar o patrimônio ali acomodado (BECK, 1997).

¹⁷ “Três mitos protegem o debate público contra a compreensão dessa situação. Em primeiro lugar, de qualquer maneira, tudo é excessivamente complicado — como reza o mito da imperscrutabilidade. Em segundo, o surto de crescimento iminente no setor de prestação de serviços haverá de salvar a sociedade fundada no trabalho — como reza o mito da prestação de serviços. E, em terceiro lugar, só precisamos baixar drasticamente os custos salariais para que o problema do desemprego se desmanche no ar — como reza o mito dos custos.” (BECK, 1997, p.42).

Por sua vez, o consumo, por ganhar contornos compulsórios nas sociedades capitalistas, se apresenta como uma segura fonte de arrecadação, “visto ser condição *sine qua non* para a subsistência do sistema de produção capitalista”, nas palavras de Moreira e Sena (2016, p.5)

Outro fator relevante, por vezes ignorado, é o efeito psicológico que a tributação sobre o consumo causa - ou deixa de causar - na população. O *modo* com que os tributos são exigidos pelo fisco interfere na percepção da sociedade quanto a sua onerosidade. Impostos como o IR e o IPTU, por exemplo, historicamente sofrem maior rejeição que o ICMS, ainda que o último, por sua própria natureza, nitidamente apresente caráter regressivo mais acentuado que os primeiros.

Não tentativa de compreender o motivo pelo qual o contribuinte de fato em geral oferece menos rejeição aos tributos sobre o consumo, é seguro afirmar que em boa parte das vezes o tributado sequer se atenta para o fato de que ao adquirir qualquer bem ou contratar qualquer serviço, está pagando tributo.

Por outro lado, ainda que se atenha a esta informação, a complexidade de nosso sistema tributário impede que o contribuinte tenha a exata dimensão do quão oneroso é o tributo que está pagando.

Nesta perspectiva, relevante sublinhar que o fato da cobrança ser diluída em numerosas pequenas parcelas, ameniza seu impacto negativo na percepção do tutelado, que em seu cotidiano paga certos tributos “sem sentir”.

Neste contexto, é importante salientar que mesmo estando ciente do imposto cobrado, bem como da extensão de sua onerosidade, há certos serviços e produtos que simplesmente não podemos deixar de consumir. Esse aspecto é um dos maiores trunfos que a tributação sobre o consumo pode oferecer ao Estado no capitalismo ocidental e especialmente nos países em desenvolvimento. Não é possível simplesmente parar de consumir, motivo pelo qual o consumo aparece como o porto seguro da arrecadação.

Existem, porém, outras motivações quando da eleição de uma forma de tributação. No XIX Relatório do Conselho de Impostos da França, por exemplo, foi abordado, dentre outros temas, o Imposto sobre o Valor Agregado francês, classificado como imposto sobre o

consumo. No documento, foram elencadas as vantagens econômicas do tributo em relação às outras espécies previstas pelo sistema tributário francês.

São apontados pelo relatório (i) a base ampla, permitindo que se obtenha elevado rendimento mesmo que a partir de alíquotas baixas, (ii) a base relativamente constante, quando comparada ao capital e ao trabalho; (iii) o não desfavorecimento da poupança, efeito colateral comum da tributação da renda (BERNARDES; ELOI, 1979). Como se vê, tais elementos que se confundem com as motivações que embasam a própria predileção política da incidência tributária sobre o consumo.

Nada obstante, porquanto na tributação sobre o consumo o gravame incide sobre o bem ou serviço adquirido, e não sobre o contribuinte, se torna dificultosa a tarefa de parametrizar sua cobrança com a capacidade contributiva. Nesse contexto, geralmente se recorre a mecanismos como a seletividade e a não-cumulatividade para em alguma medida tentar compatibilizar a exigência com os ideais da justiça fiscal.

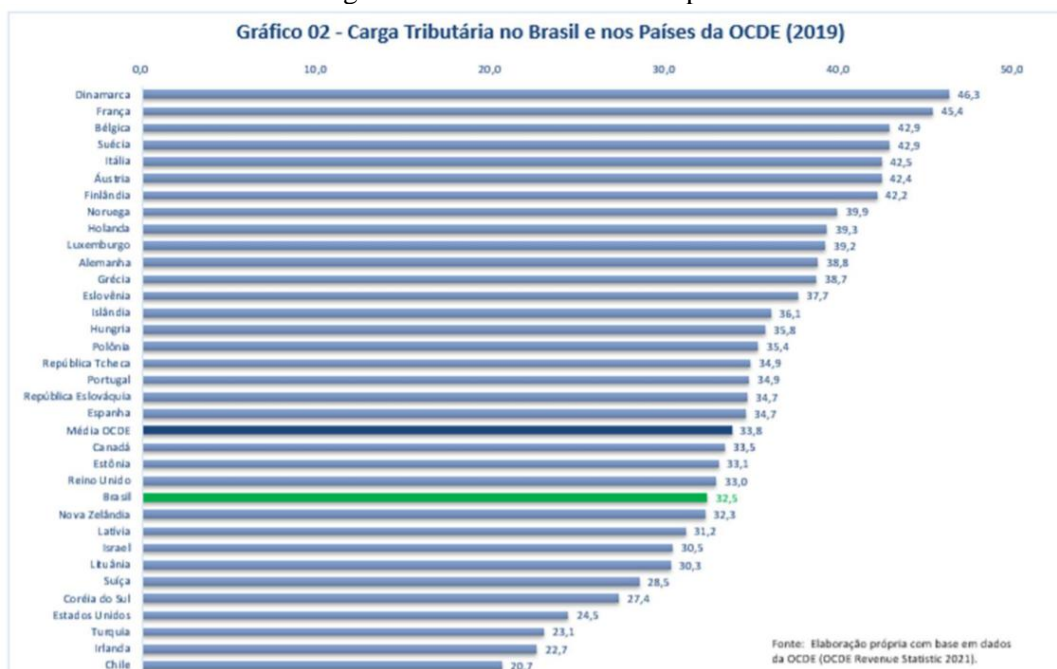
Apesar disso, a natureza da tributação sobre consumo impede que alcancemos patamares mais elevados de justiça fiscal, comprometendo a distribuição de renda e a redução da desigualdade social à medida que exige que a parcela mais economicamente vulnerável dispense fração expressiva de sua renda com o pagamento de tributos. Será visto, a seguir, como este cenário molda a matriz tributária brasileira e quais as consequências dessa conjugação.

4 MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: A REGRESSIVIDADE E SEU IMPACTO NA RENDA DAS DIFERENTES CLASSES SOCIOECONÔMICAS

4.1 A matriz tributária brasileira

Uma pesquisa realizada pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal analisou a carga tributária no Brasil tomando como base coletados no ano de 2020. O estudo revelou que no ano de 2019 a carga tributária nacional representou 32,5% do PIB. Tal porcentagem está abaixo da média dos países da OCDE¹⁸, que é de 33,8%, e também da média nacional de países como Dinamarca (46,3%), França (45,4%), Noruega (39,9%), Alemanha (38,8%) e Portugal (34,9%), mas acima do percentual de países como Irlanda (22,7%), Suíça (28,5%) e Estados Unidos (24,5%).

Gráfico 1 - Carga Tributária no Brasil e nos países da OCDE em 2019



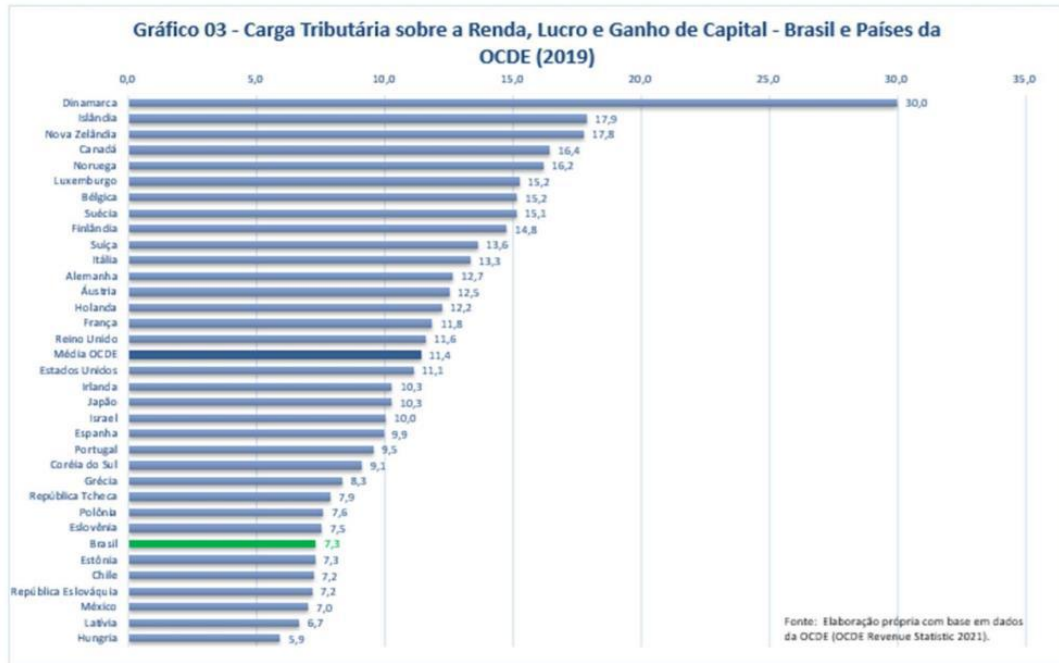
Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p.6).

Pormenorizando os dados ao investigar a tributação por base de incidência, verificou-se que, em comparação com a média dos países da OCDE, os elementos “renda, lucro e ganho de capital”, “folha de salários” e “propriedade” tem menor destaque na carga tributária do

¹⁸ Atualmente são membros da OCDE: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Costa Rica, República Tcheca, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia do Sul, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Países Baixos, Nova Zelândia, Noruega, Polónia, Portugal, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Estados Unidos e Reino Unido.

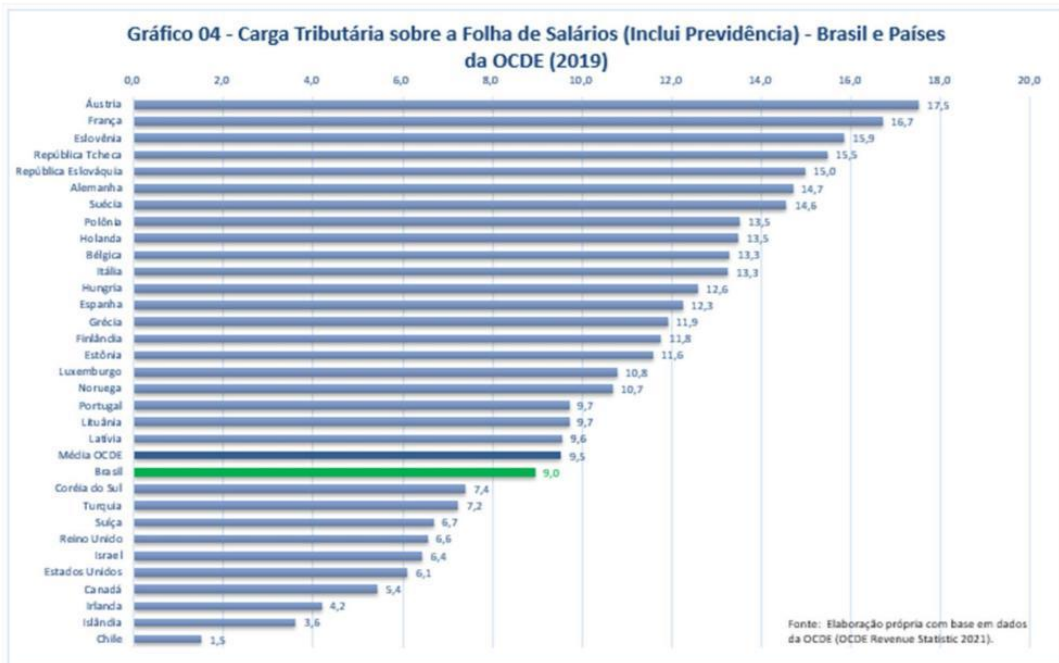
Brasil. Em contrapartida, o país tributa significativamente mais “Bens e Serviços”, em média, conforme se vê nos gráficos a seguir:

Gráfico 2 – Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital do Brasil e países da OCDE em 2019.



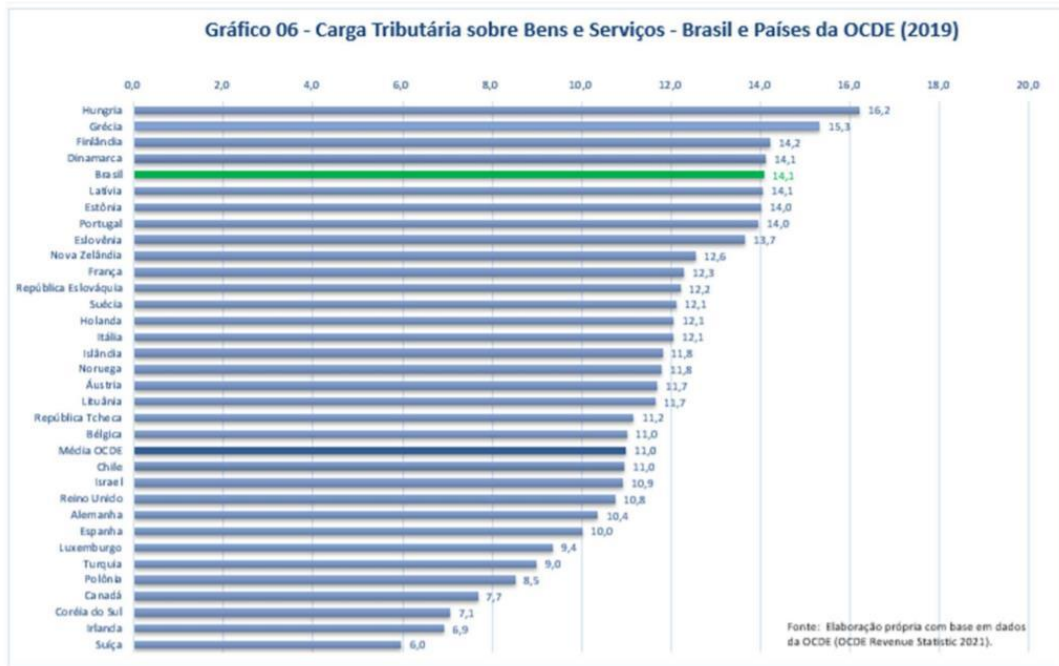
Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p.7).

Gráfico 3 – Carga Tributária sobre a Folha de Salários do Brasil e países da OCDE em 2019



Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p.7).

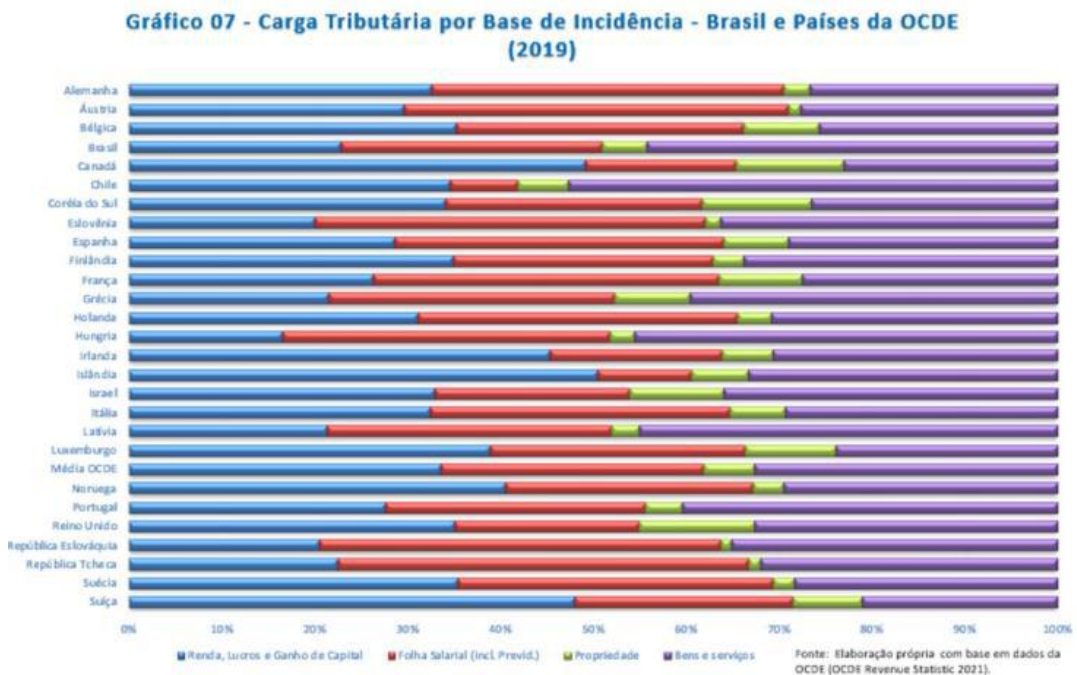
Gráfico 4 – Carga Tributária sobre bens e serviços no Brasil e em países da OCDE em 2019



Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p.8).

Relevante assinalar na comparação entre os países membros da OCDE e o Brasil, o país sul-americano aparece na 5ª posição dentre os países que mais tributam bens e serviços, atrás apenas de Hungria, Grécia, Finlândia e Dinamarca. O gráfico abaixo sintetiza este cenário, dando destaque, inclusive, à baixa incidência de tributos sobre o patrimônio no Brasil.

Gráfico 5 – Carga Tributária por Base de Incidência no Brasil e em países da OCDE em 2019

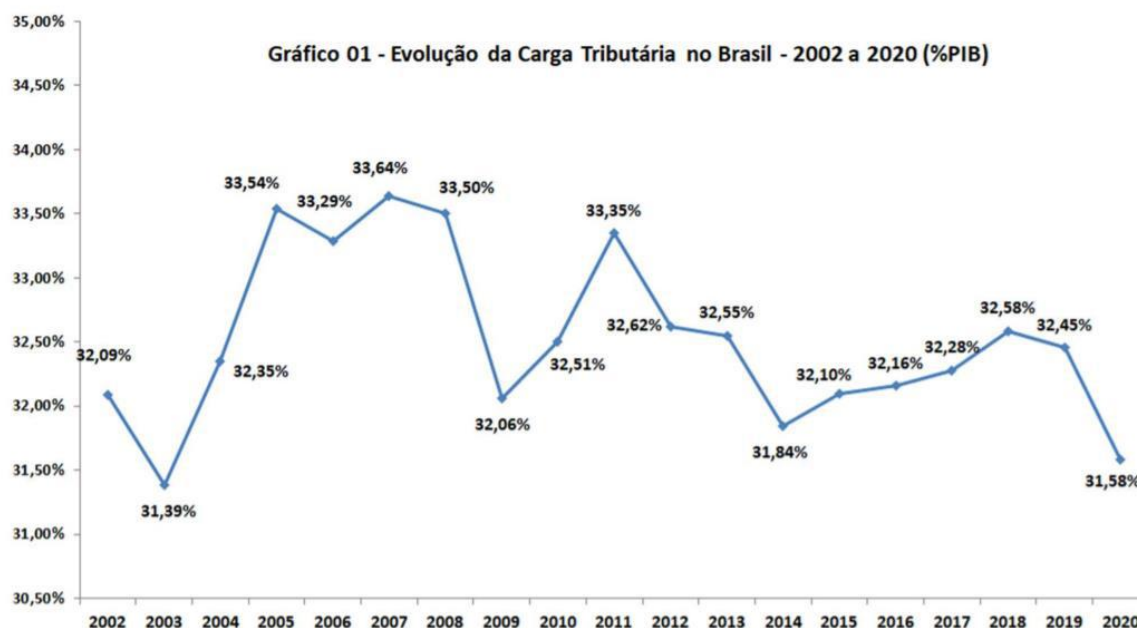


Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p.9).

Tal forma de tributação, nitidamente deslocada para a tributação do consumo, não necessariamente garante melhores desempenhos arrecadatários. Analisando a série histórica de evolução da carga tributária no Brasil dos últimos dez anos, nota-se que a porcentagem de participação no PIB apresentou discreto decréscimo, caindo de 32,51% em 2010 para 32,45% em 2019.

Após uma sequência de crescimento que já durava quatro anos, chegando ao auge em 2018 com a porcentagem de 32,58%, em 2019 a carga tributária no Brasil registrou queda de 0,13 p.p. Em 2020, já sentidos os efeitos econômicos da pandemia da Covid-19, a queda foi mais acentuada, de 0,87 p.p. em relação ao ano anterior. Veja-se:

Gráfico 6 – Evolução da Carga Tributária no Brasil entre 2002 e 2020 segundo o PIB



Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p.2).

Conforme tabela a seguir, se considerada apenas uma casa decimal, pode-se afirmar que a carga tributária brasileira permaneceu estável na porcentagem de 32,5 no decênio. Na média dos países da OCDE, no entanto, houve variação positiva de 2,2 pontos percentuais entre os anos de 2010 e 2019, o que representa um crescimento de 6,81%.

Da tabela depreende-se, ainda, que em 2010 a carga tributária brasileira era ligeiramente superior à média da OCDE, cerca de 0,2 p.p.. Com o incremento experimentado na década,

entretanto, em 2019 a média dos países-membros da OCDE ultrapassou a do Brasil em dois pontos percentuais. Por fim, insta destacar a coluna correspondente aos tributos incidentes sobre “bens e serviços”¹⁹. Os dados explicitam que no Brasil se tributa esta modalidade, em média, 27% mais.

Tabela 1 – Evolução da Carga Tributária no Brasil e a média dos países da OCDE

Tabela 07
Evolução da Carga Tributária (% do PIB) - Brasil e Média OCDE (36 países)

	Carga Tributária Total		Renda, Lucros e Ganhos de Capital		Folha de Salários		Propriedade		Bens e Serviços		Outros	
	2010	2019	2010	2019	2010	2019	2010	2019	2010	2019	2010	2019
Brasil	32,5	32,5	6,7	7,3	9,0	9,0	1,2	1,6	14,9	14,1	0,7	0,6
Média OCDE ⁽¹⁾	32,3	34,5	10,6	11,5	9,2	9,5	1,7	1,9	10,7	11,1	0,2	0,3

Fonte: OECD Revenue Statistics. <https://stats.oecd.org>
(1) Média de 36 países da OCDE

Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p.9)

No comparativo entre o Brasil e a média dos países da América Latina e Caribe²⁰ o cenário é semelhante. Permanece a estabilidade da carga tributária brasileira, conforme já destacado, em oposição ao crescimento de dois pontos percentuais na média dos países latino-americanos e caribenhos, o que representa crescimento de 9,57%.

Quanto a dimensão da carga tributária do Brasil em comparação com a da América Latina e Caribe, observa-se que apesar do recente incremento experienciado pelos últimos, a carga tributária do primeiro segue sendo substancialmente mais elevada, próximos aos 10 pontos percentuais a maior.

¹⁹ Segundo os parâmetros utilizados na elaboração do estudo para categorização dos tributos, o grupo tributos sobre “bens e serviços” abarca “os tributos aplicados sobre a alienação, transferência, produção de bens ou prestação de serviços, compreendendo tributos monofásicos ou multifásicos, os tributos sobre a receita ou faturamento aplicados em qualquer fase da cadeia produtiva, os tributos sobre o valor agregado, os tributos seletivos e os tributos aplicados no comércio exterior”. Dito isto, ressalta-se que a categoria abarca as seguintes espécies: ICMS, IPI, PIS, COFINS, ISS, II, IE, Taxas federais, Outros tributos estaduais, Outros tributos municipais, Contribuição Previdenciária sobre o faturamento, Adicional à Contribuição Previdenciária, Rec. Partic. Seguro DPVAT, Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – ARFMM, Contribuição de intervenção no domínio econômico, Contribuição sobre a Receita de Empresas de Telecomunicações, Contribuição sobre a Receita de Permissionários e Concessionários de Energia Elétrica, Contribuição sobre as lojas francas, entrepostos aduaneiros e recintos alfandegados, Contribuição sobre o Faturamento de Empresas de Informática, Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE, Contribuição sobre a Arrecadação de Fundos de Investimentos Regionais, Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública, Contribuição sobre Apostas em Competições Hípicas, Contribuição sobre Jogos de Bingo.

²⁰ A listagem dos países que compõe a América do Sul e Caribe pode ser consultada no site da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe da ONU (CEPALD). Disponível em: <https://www.cepal.org/pt-br/estados-miembros>. Acesso em 09 fev.2022.

Tabela 2 – Carga Tributária Total de 2010 a 2019 no Brasil, países da América Latina e Caribe

Tabela 08
Carga Tributária Total (% do PIB) 2010 a 2019 - Brasil e Países da América Latina e Caribe

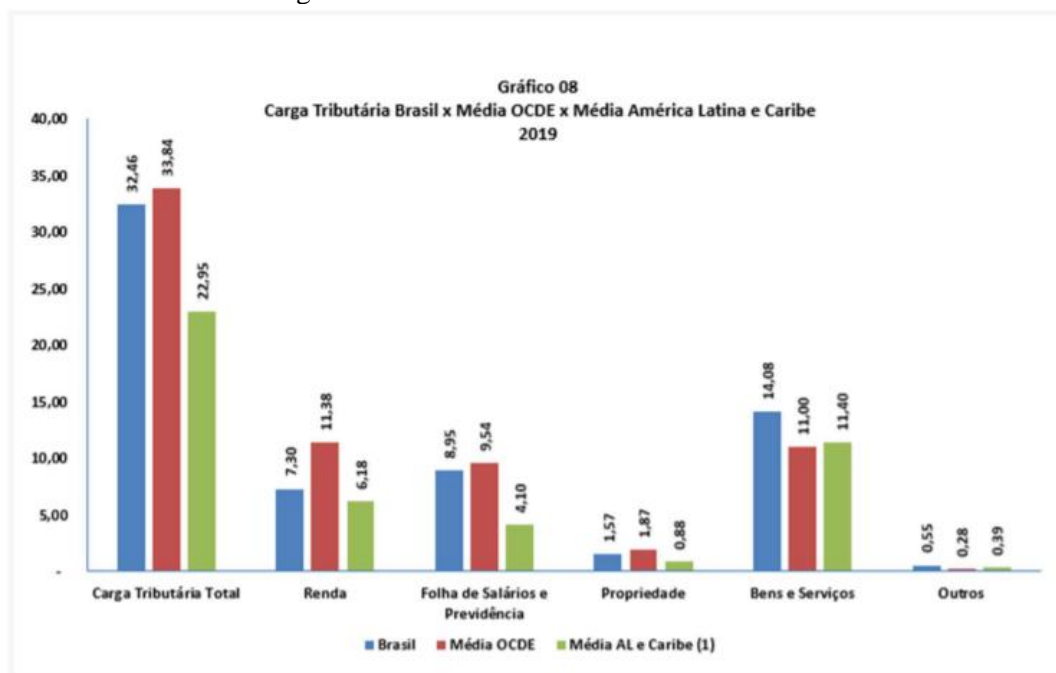
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Varição 2010 a 2019 (p.p.)
Brasil ²	32,5	33,3	32,6	32,5	31,8	32,1	32,2	32,3	32,6	32,5	0,0
Média AL e Caribe ¹	20,9	21,4	21,7	21,7	21,9	22,3	22,4	22,3	22,7	22,9	2,0

(1) Média AL e Caribe: Dado extraído em 16 de junho de 2021, de OECD.Stat
(2) Brasil: dados apurados pela Receita Federal do Brasil

Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p. 10).

O relatório elaborado pela Receita Federal nos apresenta, ainda, um panorama comparativo entre a carga tributária do Brasil e as médias dos países da OCDE e da América Latina e Caribe, elaborado a partir da análise da base de incidência. Quanto à sua extensão, a carga tributária brasileira se posiciona bem mais próxima aos percentuais observados nos países que compõem a OCDE, vez que sua carga tributária descreve 32,46% do PIB, enquanto o percentual médio da OCDE é de 33,84%. A média dos países da América Latina e Caribe aparece depois, representando 22,95% do PIB. Analise-se a seguir:

Gráfico 7 – Carga Tributária x Média OCDE x Média América Latina e Caribe



Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p.10)

Conforme se depreende a partir do exame dos dados apresentados, temos que, enquanto o somatório do montante arrecadado por meio de todos os meios de tributação representa 32,46% do PIB brasileiro, os tributos que recaem sobre “bens e serviços” correspondem individualmente a 14,8% do PIB, seguidos por “folha de salários e previdência” (8,95%), “renda” (7,30%), “propriedade” (1,57%) e “outros”²¹ (0,55%).

Nota-se que a baixa tributação do item “propriedade” é tendência global, visto que sequer alcança 2% do PIB em qualquer dos grupos analisados. Por sua vez, percebe-se a discrepância no destaque atribuído a tributação da renda. Enquanto constitui a principal fonte arrecadatória na média da OCDE, seguida de perto pelo item “bens e serviços”, no Brasil ocupa apenas a terceira posição no *ranking* de fontes de receita, se aproximando dos números da média da América Latina e Caribe, que possuem carga tributária total significativamente menor.

Destarte, constata-se empiricamente que a carga tributária do Brasil se assenta fortemente sobre os impostos que recaem sobre “bens e serviços”, categoria que notadamente abarca, dentre outros tributos de menor expressão, segundo a classificação da pesquisa, os tributos sobre o consumo.

Embora a análise das modalidades de tributação em termos de porcentagem do PIB nos ofereça uma apropriada perspectiva da influência de base de incidência na matriz tributária brasileira, vale analisar a contribuição de cada gênero para a estruturação da carga tributária nacional.

²¹ Todas regras e parâmetros utilizados pelo estudo para classificação e agrupamento dos tributos encontram-se pormenorizados no Anexo D ao relatório elaborado pela Receita Federal, disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>.

Tabela 3 – Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total entre 2011 e 2020.

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2011 a 2020

		% da Arrecadação Total									
Cód.	Tipo de Base	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1000	Renda	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,69%	21,79%	21,70%	22,49%	22,47%
2000	Folha de Salários	27,11%	28,00%	27,39%	27,71%	27,70%	28,31%	28,18%	27,41%	27,58%	27,91%
3000	Propriedade	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,54%	4,59%	4,68%	4,84%	4,96%
4000	Bens e Serviços	45,16%	45,49%	45,98%	45,56%	44,98%	42,78%	43,80%	44,60%	43,38%	43,72%
5000	Trans. Financeiras	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,67%	1,63%	1,60%	1,70%	0,93%
9000	Outros Tributos	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Receita Federal do Brasil (2021, p. 6)

A análise dos dados acima propicia o exame detido da evolução histórica da participação de cada base de incidência no total da carga tributária brasileira. Assimila-se que, pelo menos ao longo dos últimos dez anos, a matriz tributária nacional se manteve praticamente estática. A tributação sobre bens e serviços tem se mantido em elevado patamar, ainda que experimente decréscimo nos últimos dois anos, da ordem de 2%.

No mesmo sentido, averigua-se que a tributação sobre a renda permanece na casa dos 21% na maioria dos anos, acumulando sutis acréscimos nos últimos dois anos. De modo geral, nenhuma das categorias sofreu variação de ordem superior a 3,2%, o que condiz com as escolhas políticos-legislativas que balizam o sistema, visto que estas também não foram alteradas no período examinado.

4.2 Regressividade da matriz tributária nacional

Para correta compreensão da regressividade é necessário partir da análise da capacidade contributiva. Isto porque, ao contrário do que um olhar precipitado poderia inferir, o propósito principal do tributo não é apenas reunião receita, mas sim recolher tributos na medida da capacidade contributiva de cada contribuinte. Não por acaso, a ideia de capacidade contributiva ganhou status de princípio em vários países, como Portugal, Espanha, Itália, Chile e México (MOREIRA;SENA, 2016, p.15), além do próprio Brasil, conforme já debatido.

Tal afirmativa é verdadeira desde o momento pré Constituição de 1988, visto que a observância da capacidade contributiva é, do ponto de vista prático e econômico, um pressuposto à própria viabilidade do tributo, dado que não se pode exigir encargo em patamar superior ao que o cidadão pode contribuir, sob pena de lança-lo à miserabilidade.

Com o advento da Constituição de 1988 e seu compromisso com a promoção da justiça social, a capacidade contributiva ganha destaque no âmbito nacional, sendo a tributação objeto exclusivo de um capítulo da Lei Maior, onde a Carta Constitucional disciplina de maneira minuciosa diversos aspectos do Sistema Tributário Nacional. Conforme advertência de Mizabel Derzi (2004, p.71) “a Constituição não tolera que se prestigie a concentração de riqueza em mãos de poucos, sem chamar tal elite privilegiada à solidariedade tributária”.

Assim, a progressividade se apresenta como mecanismo de promoção da observância do princípio da capacidade contributiva, à medida que fomenta o incremento da alíquota com o aumento da base de cálculo. Em outras palavras, passa-se a exigir progressivamente mais tributos de quem exhibe maior robustez financeira, prática compatível com os interesses constitucionais.

A regressividade, em contrapartida, pode ser sintetizada como a fixação de alíquotas gradativamente menores conforme se potencializa a capacidade contributiva. Tal expediente, por óbvio, não se coaduna aos propósitos constitucionais e, portanto, não deveria ser admitido pelo ordenamento.

Ocorre que a majoração de alíquotas conforme o aumento da base de cálculo é procedimento que funciona bem para os tributos diretos, mas que não pode ser aplicado aos tributos indiretos, visto que o gravame recai diretamente sobre o bem ou serviço, não sobre o contribuinte. Na tentativa de mitigar os efeitos da regressividade nos tributos indiretos, passou-se a adotar mecanismos como a seletividade. Nesse sentido, Derzi, quando da atualização à obra de Baleeiro (2006, p.349) elucida:

Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva ao utilizar o princípio da seletividade, grava menos os artigos essenciais. Justiça imperfeita, mas ainda justiça. Pois José compra açúcar tanto quanto Simonsen, pelo mesmo preço pagando o mesmo tributo agregado ao preço. Em compensação, José não compra caviar mais tributado. Em suma, açúcar é essencial para todos em todo território nacional. Para os pobres,

principalmente para eles, o preço do açúcar é essencial. (...) Aí a serventia do princípio da seletividade.

Apesar disso, a própria natureza indireta da cobrança impede que o efeito prático seja tão satisfatório quanto o desejável, obstaculizando a promoção da justiça fiscal e, por conseguinte, a redução da desigualdade social ao passo que exige parcela substancial da renda da população economicamente vulnerável para o pagamento de tributos.

Ao deslocar sua carga tributária fortemente para o consumo, agrava-se este problema, já que os tributos sobre o consumo se encaixam no grupo dos tributos indiretos. Desta maneira, o teor regressivo do sistema se intensifica, visto que, conforme chama a atenção Maria Helena Zockun (2005, p.11), a progressividade dos tributos diretos não é suficiente para fazer frente à regressividade dos tributos indiretos, neutralizando o sistema.

4.3 Impacto da regressividade da matriz brasileira na renda de diferentes grupos socioeconômicos

De posse das informações de que (i) os tributos sobre o consumo, por serem indiretos, apresentam características regressivas e (ii) o sistema tributário brasileiro e, por conseguinte a matriz tributária brasileira, são fortemente ancorados na tributação sobre o consumo, de pronto constata-se que o sistema tributário nacional ostenta alto teor de regressividade.

A perspectiva se agrava se levado em conta que a porcentagem de renda despendida com consumo é grandeza inversamente proporcional à própria renda. Isto é, à medida que aumenta a renda do contribuinte, menos ele gasta com consumo, passando a destinar seus proventos a outras formas de externalização de riqueza, como aquisição de patrimônio, investimentos e poupança.

Nesse cenário, o inverso também é verdadeiro, de modo que quanto menor a renda, maior a parcela comprometida com consumo, visto que o contribuinte utilizará quase a totalidade de seus proventos para o custeio de bens ou serviços que se prestam a sua subsistência. Desta forma, algo próximo da totalidade da renda será atingida pelos tributos que gravam o consumo.

Importante salientar que, guardada a relevância das classificações abordadas, ao examinar toda a cadeia econômica, percebe-se que os tributos que oneram o consumo na prática atingem a renda do contribuinte. Como consequência, é possível afirmar que o tributo não incide sobre o produto, e sim sobre a renda manifestada no ato de consumir o produto.

Tanto é verdadeira esta noção que nada há de mais comum do que adquirir o mesmo produto por preços distintos, conforme variam os estabelecimentos. Com a variação do preço, se altera também o valor do tributo recolhido, dado que proporcional ao preço. Deste modo, se o consumo tivesse como fim gravar o bem, não se poderia alterar o montante tributado.

Exemplificando a situação narrada, se um contribuinte X recebe R\$ 1.000,00 por mês, provavelmente destinara a totalidade do montante ao consumo. Considerando alíquota fictícia de 20%, teríamos que, em um mês, X recolheu R\$ 200,00 aos cofres públicos, o que representa 20% de seus proventos.

O contribuinte Y, por sua vez, recebe R\$ 100.000,00 mensais e despense R\$ 50.000,00 com consumo todos os meses. Ainda considerando a alíquota de 20%, ao final do mês Y terá recolhido R\$ 10.000,00 em tributos sobre o consumo. Não obstante o valor absoluto exigido de Y foi maior, porém o montante representa apenas 10% de seus proventos.

Pode-se argumentar que a seletividade se presta a mitigar o cenário narrado, a partir da fixação de alíquotas mais baixas quanto mais essencial for o bem ou serviço. Na prática, porém, não é raro que nos deparemos, por exemplo, com alíquotas de ICMS superiores a 20% aplicadas à aquisição de energia elétrica e a prestação de serviços de telecomunicação, que evidentemente são dois itens essenciais, à medida que imprescindíveis.

Os efeitos da regressividade da tributação sobre o consumo foram objeto de estudo de Maria Helena Zockun em artigo publicado em 2005. Muito embora os dados analisados remontem os idos do início da década de 2000, ainda se revelam bastante ilustrativos, dado que não foram promovidas alterações substanciais na estrutura do sistema tributário nacional e, conforme visto no tópico anterior, este tende a manter-se linear.

O estudo se dedicou a investigar o efeito exercido pela tributação em diferentes faixas de renda entre os anos de 1996 e 2004. Para tanto, buscou-se analisar a evolução da incidência

de tributos diretos e indiretos, bem como da carga tributária total, em comparação com as distintas faixas de proventos. Vejam-se os dados organizados pela autora:

Tabela 4 – Carga Tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias entre 1996 e 2004

tabela 1 - carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004

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

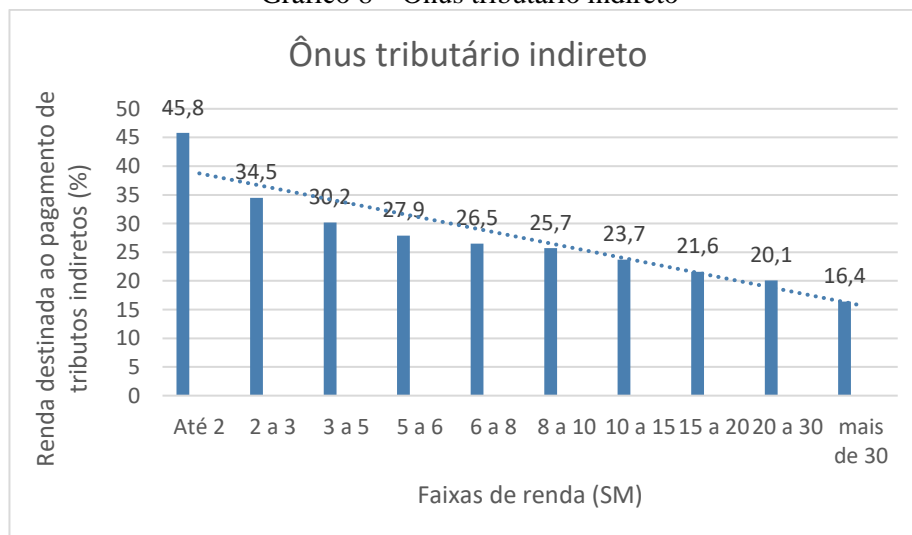
Fonte dos dados primários: IBGE, POF 1995/1996, POF 2002/2003; Vianna *et alii* (2000); SRF "A Progressividade no Consumo - Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado".

* tributos considerados nas POFs: IPI, ICMS, PIS, COFINS (indiretos); IR, contribuições trabalhistas, IPVA, IPTU (diretos); ISS. Elaboração da autora.

(Fonte: Maria Helena Zockun (2005, p.12)

De posse de tais dados e focando no panorama verificado no ano de 2004, nota-se que dentre as unidades familiares com renda de até dois salários mínimos, cerca de 46% da renda consumida é destinada ao pagamento de tributos indiretos. Importante observar que, à medida que aumentam os proventos, cai a porcentagem de comprometimento, chegando a apenas 16,4 dentre aqueles cuja renda é de 30 salários mínimos ou mais. Reorganizando os dados graficamente, temos:

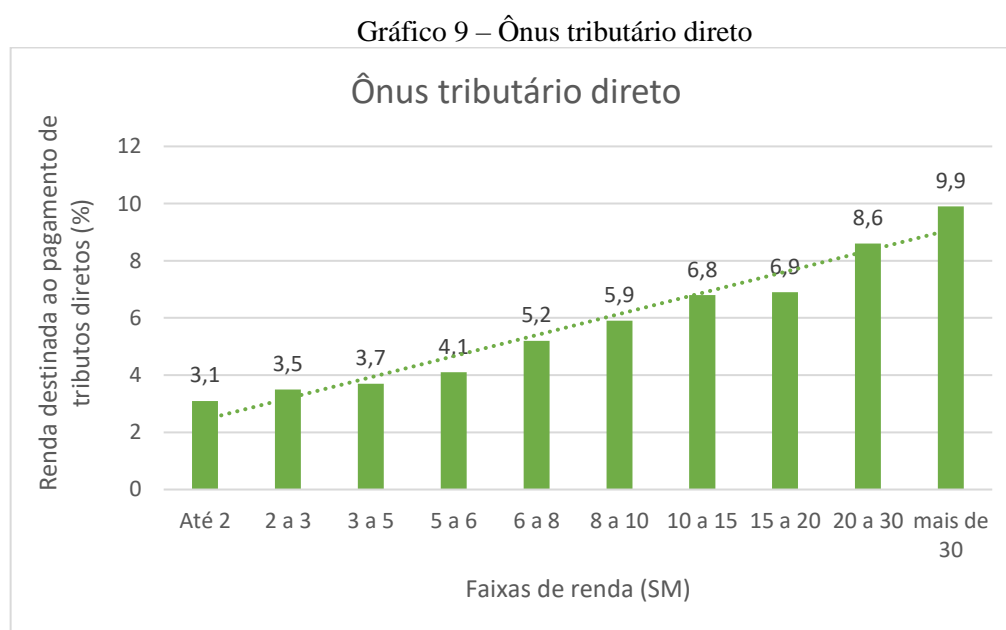
Gráfico 8 – Ônus tributário indireto



Fonte: Elaborado pela autora com base no estudo de Zockun (2005)

A estruturação em gráfico permite verificar o nítido caráter regressivo desta modalidade de tributação ao examinarmos a linha de tendência descendente desenhada a partir da comparação da porcentagem renda destinada ao pagamento de tributos indiretos e a faixa de renda mensurada em salários mínimos.

Utilizando as mesmas faixas de renda, a pesquisadora também agrupou dados relativos aos tributos diretos. Tem-se que, no ano de 2004, 3,1% da renda mensal das famílias de até dois salários mínimos eram destinados ao pagamento desta modalidade de tributo. No que diz respeito a faixa mais abastada, com proventos superiores a 30 salários mínimos por mês, observa-se comprometimento percentual de 9,9. Mais uma vez recorrer-se-á à representação gráfica para melhor compreender os dados coletados:

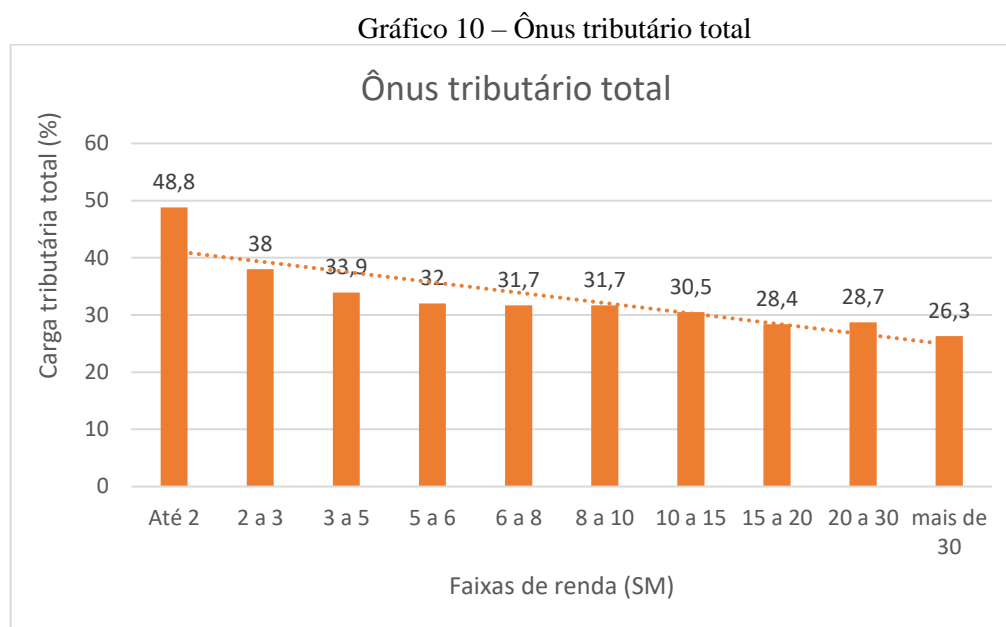


Fonte: Elaborado pela autora com base no estudo de Zockun (2005)

Verifica-se a formação de linha de tendência crescente traçada com base no confronto entre porcentagem-renda despendida com o pagamento de tributos diretos e, mais uma vez, a faixa de renda familiar em salários mínimos, explicitando o teor progressivo da tributação direta.

Zockun (2005) prossegue, ao finalizar seu estudo, analisando os dados compilados, isto é, examinando a carga tributária total. Conforme abaixo, se mostra acertada a hipótese

levantada pela doutrina no sentido de que a progressividade dos tributos diretos não daria conta de neutralizar a regressividade da tributação, equação que resulta em carga tributária total regressiva.



Fonte: Elaborado pela autora com base no estudo de Zockun (2005)

O exame das informações compiladas aponta que 48,8% da renda das famílias com proventos de até dois salários mínimos é destinado ao pagamento de tributos. Quanto aqueles núcleos familiares cuja renda mensal é superior a 30 salários mínimos, o percentual é consideravelmente, menor, caindo para 26,3%.

Isso significa dizer que o brasileiro precisou reservar, em média, o equivalente a 132 dias de trabalho dentro do ano comercial para o pagamento de tributos. Tal período alcança espantosos 197 dias dentre a população economicamente vulnerável, enquanto decai para 106 dias no que se refere aos contribuintes mais abastados (GASSEN, D'ARAÚJO;PAULINO, 2013, p.224).

Ressalte-se, por fim, a formação de linha de tendência crescente traçada com base no confronto entre porcentagem renda despendida com o pagamento de tributos e, mais uma vez, a faixa de renda familiar em salários mínimos, corroborando a tese de que, sugestionada pela tributação sobre o consumo, o sistema tributário brasileiro e sua correspondente matriz tributária exibem alto teor regressivo.

CONCLUSÃO

A presente monografia, desenvolvida sob o tema “Sistema Tributário Nacional e Tributação Sobre o Consumo: A Regressividade da Matriz Tributária Brasileira e seu Impacto na Renda das Diferentes Classes Socioeconômicas” procurou verificar o modo como se estrutura o ordenamento tributário nacional e como este arranjo, fortemente ancorado na tributação sobre consumo, contribui para forjar um sistema com teor regressivo.

Com o objetivo de realizar investigação teórica acerca da afirmativa de que “no Brasil paga-se muito tributo” o presente estudo foi estruturado de modo a analisar a estrutura do sistema tributário brasileiro e averiguar suas predileções e, então, verificar se o atual modelo de tributação exhibe caráter regressivo e, caso positivo, como a renda de diferentes grupos socioeconômicos é comprometida por esta regressividade.

Após a análise da estrutura do sistema tributário nacional e suas noções e conceitos basilares, seguida pelo estudo dos princípios tributários constitucionais que sustentam a persecução da justiça fiscal, foi examinada a relação de interdependência entre Estado e tributação, construída antes mesmo do advento do modelo de Estado como hoje é conhecido. A partir disso, é possível perceber que o Estado moderno, por se enquadrar no modelo de Estado Fiscal Social, mantém nos tributos sua principal fonte de receita e deve utilizar tais recursos, incluindo o próprio poder de tributar, de modo a promover a justiça social.

Finalizada esta etapa preliminar, passou-se a debater as possibilidades de conceituação de tributação sobre consumo, delineando os sentidos da classificação e determinando os tributos brasileiros englobados pela categoria. Por conseguinte, foram sublinhadas as principais motivações para a predileção pela tributação do consumo, dentre as quais notadamente se destaca o fato de que, em um sistema capitalista, o consumo ganha contornos compulsórios, representando fonte segura de arrecadação.

Em seguida, procedeu-se verificação pormenorizada da matriz tributária brasileira, dando ênfase ao exame comparativo em perspectiva com exemplos internacionais, nomeadamente o grupo de países membro da OCDE e os países que compõe a América Latina e o Caribe. De posse dos dados reunidos, verificou-se verdadeira a hipótese de que o

sistema tributário brasileiro é deslocado para a tributação do consumo, bem como que, por isso, tende a apresentar elevado teor de regressividade.

Por fim, foram avaliados os impactos sentidos por diferentes grupos socioeconômicos, segmentados a partir de seus proventos, diante da regressividade da carga tributária brasileira, onde se observou que quase metade da renda das famílias com proventos de até dois salários mínimos é destinada ao pagamento de tributos, enquanto naquelas que cuja renda é superior a 30 salários mínimos o percentual cai para 26,3%. A derradeira investigação empírica acabou por endossar a pressuposição de que os tributos sobre consumo são altamente regressivos e, por desempenharem papel de destaque dentro do sistema tributário brasileiro, acabam por contaminar a matriz tributária nacional.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.
- BECK, Ulrich. Capitalismo sem trabalho. **Ensaio FEE**. Porto Alegre, v. 18, n. 2, p. 41-54, 1997. Disponível em: <https://revistas.dee.spgg.rs.gov.br/index.php/ensaios/article/view/1882/2255>. Acesso em 01 fev.2022.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2^a ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**: Coleção Cursos de Tributos Indireto. 4. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.
- BERNARDES, Flávio Couto; ELÓI, Pilar de Souza e Paula Coutinho. Afinal, o que são tributos sobre o consumo? *In*: **ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI / UNINOVE, XXII**, 2013. São Paulo. *Anais eletrônicos*. Florianópolis: FUNJAB, 2013. p. 214-243. Disponível em: <https://bit.ly/2tBD1R6>. Acesso em: 08 fev. 2022.

BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 08 fev.2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional, 1966. Disponível
BRASIL. Receita Federal do Brasil, Ministério da Economia – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil 2020 – Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Brasília, DF, 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso: 08 fev.2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 138284-CE/92.
BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 406.955, Minas Gerais. Ministro Joaquim Barbosa. Agravante: Fábio Couto de Araújo Cançado. Segunda Turma, 21/10/2011. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>. Acesso em 08 fev. 2022.

BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária no Brasil 2020. Brasília, DF, 2021. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>. Acesso em 08 fev. 2022.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. Os 30 anos do Sistema Tributário na Constituição Federal. *In*: LAMACHIA, Claudio; FERREIRA, Antonio Oneildo; PAULA, Breno Dias de (org.). **30 anos do Sistema Tributário da Constituição Federal**. Brasília: OAB Federal, 2018. p. 179-191.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Impostos especiais. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). **Tomo: Direito Tributário**. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1ª ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Princípios constitucionais tributários. *In* MARTINS, Ives. Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 100. São Paulo: Dialética. 2004. em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 08 fev.2022.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Sequência (Florianópolis), n. 66, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHzYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>, Acesso em 09 fev.2022. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213>.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf> Acesso em 02 fev. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos indiretos. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 32.2, p. 223-274, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código de Tributário Nacional. V.I. Artigos 1 a 95**. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. Saraiva, 1989.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a.34, n.136 out./dez. 1997). Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequencia=6&isAllowed=y#:~:text=Na%20Cons%2D%20titui%C3%A7%C3%A3o%20de%201946>,

a%20capacidade%20contributiva%20do%20contribuinte%E2%80%9D. Acesso em 08 fev.2022.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11ª ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Malheiros, 1999.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** -RFPTD, v.4, n.4, 2016. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/19816#:~:text=Com%20base%20nisso%2C%20em%20Dezembro,mesmo%20levemente%20progressiva%20nos%20pa%C3%ADses>. Acesso em 09 fev.2022.

MOURA, Marcelo; ANDRADE, Eduardo. **Macroeconomia**. São Paulo: Publifolha, 2003.

NÓBREGA, Felipe Crisanto Monteiro; DANTAS, Mariella Melo Nery. A Constituição Econômica de 1988 e os 30 anos do Sistema Tributário Nacional. *In*: LAMACHIA, Claudio; FERREIRA, Antonio Oneildo; PAULA, Breno Dias de (org.). **30 anos do Sistema Tributário da Constituição Federal**. Brasília: OAB Federal, 2018. p. 193-208.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Coisa Julgada e Orientação Fiscal. *In* ZILVETI, Fernando Aurélio (curador). **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira (centenário de nascimento)**. São Paulo: IBDT, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/doutrina-do-professor-ruy-barbosa-nogueira.pdf>. Acesso em: 08 fev.2022.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Problemática do Direito Tributário no Brasil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva e BRITO, Edvaldo Pereira de (org.). **Princípios e normas gerais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, v.1.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 22. ed. rev. e atual. por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributação e Desigualdade Social no Brasil. *In*: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.). **Estado Fiscal e Tributação**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015, p. 127-154.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional comentado**. 2. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Método, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário essencial**. 7. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Método, 2020.

SANTIAGO, Julio Cesar. O Poder Tributário para o século XXI. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 6, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/rfptd.2018.34736>. Acesso em 08 fev.2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Rafael Santos de Barros e; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v.7, n.2, p.167-199, jul/dez 2011. DOI <https://doi.org/10.18256/2238-0604/revistadedireito.v7n2p167-199>. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/272>. Acesso em: 08 fev. 2022.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

XAVIER, Alberto. **Inconstitucionalidade dos tributos fixos por ofensa ao princípio da capacidade contributiva**. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Separata. RDT, 1991.

ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. **Informações – FIPE**, n. 297, p.11-13, 2005. Disponível em https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/bif/2005/6_bif297.pdf. Acesso em 08 fev. 2022.