

## **REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: COMO VIABILIZAR A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE GERADA PELOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO?**

**BRASILIAN TAX REGRESSIVITY: HOW TO REDUCE THE INEQUALITY CAUSED BY THE CONSUME TAXES?**

**Aline Frimm Krieger<sup>1</sup>**

**RESUMO:** Expõe-se, inicialmente, o contexto histórico da tributação e identificam-se as possíveis bases tributárias imponíveis. Elaborar-se, então, uma análise do modelo constitucional brasileiro, demonstrando que a tributação brasileira é regressiva, em razão da expressiva carga tributária incidente sobre o consumo, o que resulta no aumento da desigualdade. Por fim, são apresentadas alternativas para reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro sob dois enfoques: (a) aumentar a incidência na tributação sobre a renda e (b) devolução do ICMS para a população mais pobre como forma de diminuir a regressividade do sistema.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. Regressividade. Tributação. Consumo. Desigualdade.

**ABSTRACT:** The present article relates, initially, the tax history and identifies the possible taxable bases. Elaborates, then, an analysis about the Brazilian constitutional model, demonstrating that the Brazilian tax system is regressive mainly because of the consume taxes, which increase inequality. At the end, alternatives to reduce the regressivity of the tax system are presented over two aspects: (a) increasing the income taxes and (b) returning to poor people the consumption tax paid as a way to reduce the system regressivity.

**KEYWORDS:** IVA. Regressive tax. Taxation. Consumption. Inequality.

**SUMÁRIO:** 1. Contexto histórico da tributação; 2. Opções possíveis de bases imponíveis para a tributação; 2.1. Renda; 2.2. Patrimônio e Capital (Riqueza); 2.3. Consumo; 2.4. Serviços; 3. Modelo Constitucional tributário Brasileiro e a consequente regressividade da tributação sobre o consumo; 4. O impacto da tributação sobre o consumo no aumento da desigualdade; 5. Alternativas para reduzir a regressividade do sistema; 5.1. Seria o imposto sobre a renda a melhor alternativa?; 5.2. Sugestão para reduzir a regressividade do ICMS; Conclusão; Referências bibliográficas:

**SUMMARY:** 1. Historical tax context; 2. Possible tax bases; 2.1. Income; 2.2. Equity and Capital (Wealth); 2.3. Consume; 2.4. Services; 3. Brazilian Constitutional tax system and the regressive consume taxes; 4. The impact of consume taxes over inequality; 5. Means to reduce the effects of regressive taxes; 5.1. Are the income taxes the best option?; 5.2. Ideas to reduce the regressive effects of IVA; Conclusion; Bibliographic references.

---

<sup>1</sup>Graduada como Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (2005) e graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2007). Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (2008). Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento Nacional na Faculdade de Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro (2017). Advogada sócia do escritório A. Krieger Advogados Associados. E-mail: [aline@latrieger.com.br](mailto:aline@latrieger.com.br). ORCID nº 0000-0002-5770-280X. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2531735323416847>).

## INTRODUÇÃO

O custeio do Estado está diretamente relacionado com os tributos recolhidos, sendo esta a maior fonte de receita estatal. Diante disso, cada País, ao definir e instituir seus impostos, faz opções tributárias que, conseqüentemente, incidem sobre pelo menos uma das seguintes fontes: renda, patrimônio/capital, trabalho e consumo.

A lógica tributária brasileira onera expressivamente o consumo. A consequência desta opção legislativa é a regressividade do sistema, posto que os contribuintes com menor capacidade contributiva, quando da compra de um produto, suportam a mesma carga tributária de um contribuinte com renda muito maior, o que faz com que contribuintes com menor capacidade contributiva paguem uma carga tributária total maior que a dos contribuintes que tem uma renda mais alta.

Além disso, quando se trata do imposto incidente sobre a renda no Brasil, em que pese este tenha alíquotas progressivas de acordo com a renda do contribuinte, em razão das faixas fixas e máximas de determinação de alíquota, esta sistemática acarreta também a regressividade da tributação, uma vez que quanto maior o ganho do contribuinte, menos representativa é a alíquota final a ele aplicada. Mas neste caso a regressividade está somente nas faixas mais altas, não atingindo a classe mais pobre, a qual não é contribuinte do imposto.

Por muito tempo se discutiu se a matriz tributária que mais proporcionaria a Justiça Redistributiva não seria a que onera o capital e a renda. No entanto, ao tentar-se aplicar esta sistemática na atualidade, os Estados se deparam com a questão da mobilidade do capital e a conseqüente redução de arrecadação dos tributos incidentes sobre o capital e a renda em razão de planejamentos tributários internacionais, sejam eles agressivos, utilizando os chamados paraísos fiscais, ou não.

A atual realidade é que, para fins de manutenção de arrecadação garantidora do custeio estatal, o imposto sobre o comércio retorna como uma “fênix renascida”<sup>2</sup>, posto que em razão do comércio em sua maioria envolver materiais físicos, faz com que a incidência de fato ocorra no país onde a troca acontece, garantindo então a arrecadação para aquele Estado.

---

<sup>2</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 131 e 132: os autores referem inclusive que nos Estados Unidos já se viram no “Congresso diversas propostas aparentemente sérias para se abolir totalmente o imposto de renda e substituí-lo por um imposto federal sobre as vendas no varejo. Essas propostas incluem também a sugestão de um reembolso para a população de baixa renda a fim de compensar a extrema regressividade da prática de se cobrar de todos igualmente uma porcentagem fixa do dólar de consumo”.

Neste contexto, objetiva-se no presente artigo, inicialmente, identificar e explicitar as possíveis fontes objeto de tributação pelo Estado e, diante destas, identificar a maneira como o Brasil instituiu sua política tributária e o impacto destas escolhas na sociedade. Por fim, será apresentada uma sugestão para a política tributária brasileira, utilizando-se o exemplo canadense, a fim de restabelecer na tributação um pouco dos critérios de justiça redistributiva e respeito à capacidade contributiva.

## 1. Contexto histórico da tributação.

Desde os regimes absolutistas, governados por monarquias e nos mais antigos tempos, os Estados tiveram como sua fonte de renda primordial de custeio o recolhimento de parcela de ganhos dos seus súditos.

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

Após o absolutismo, nos séculos XVII e XVIII, nascem com os mercantilistas as finanças públicas, aparecendo com função também protecionista da propriedade e com os cameralistas do século XVII passa-se a defender o protecionismo e a proteção do patrimônio fiscal.

No início do século XVIII o Estado Patrimonial transmuta-se para o Estado de Polícia, passando a tributação a ser periódica (e não esporádica) e com o objetivo de atender às finalidades públicas<sup>3</sup>.

No século XVIII, com o advento do liberalismo se desenvolve a *moral social* e a partir daí a moral consensual, com a separação entre a “*fazenda do rei e a fazenda pública e com a transferência do poder tributário do rei para o legislativo, assumindo o tributo a característica de preço da liberdade*”<sup>4</sup>. É o início do Estado Fiscal, onde o custeio das despesas públicas é feito pelo recolhimento de tributos, aos quais não mais são aplicados os privilégios e imunidades do antigo regime<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> TEIXEIRA, Anderson V. *O Tributo na formação histórica do Estado Moderno*. In: Revista de Direito Tributário da APET, ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006, p.28.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 11.

<sup>5</sup> TEIXEIRA, Anderson V. *O Tributo na formação histórica do Estado Moderno*. In: Revista de Direito Tributário da APET, ano III, 12ª ed. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 31.

No Brasil a instituição explícita do Estado Fiscal aconteceu explicitamente com a Constituição de 1824, a qual estabeleceu a competência do legislativo para fixar anualmente as despesas (art. 15, item 10) e separou as despesas do imperador (art. 115) da fazenda nacional (art. 170)<sup>6</sup>.

O liberalismo luso-brasileiro recebeu a influência<sup>7</sup> de Adam Smith e defendeu a menor intervenção estatal. Mas no século XX, com o pensamento Keynesiano, passa a vigorar o entendimento de que a economia não é autorregulada e que o Estado é agente indispensável da economia, surgindo o conceito de Estado de Bem Estar Social, sendo função estatal vislumbrar entre outros o pleno emprego, salário mínimo e o seguro desemprego. Nesta seara que o tributo deixa de ser entendido como mero castigo aplicado ao contribuinte e passa a ser fonte de custeio do bem estar geral.

O modelo de Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal, o qual é primordialmente financiado por impostos, “*ou seja: não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular e a fonte (originária) de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) do Estado*”<sup>8</sup>.

As finanças dos países, que são custeadas pela arrecadação tributária, passam, então, a ser encaradas como forma de redistribuição de renda, de caráter coativo, sendo o fenômeno financeiro uma forma de repartição do custo financeiro do Estado, devendo respeitar os princípios da capacidade contributiva e máxima conveniência social<sup>9</sup>. Trata-se do Estado Fiscal Social, onde o tributo se apoia no argumento de justiça, na liberdade para garantir direitos e não mais na liberdade de proteção contra abusos<sup>10</sup>.

Atualmente vivemos no Estado Democrático Fiscal, onde o tributo é o preço da liberdade e a liberdade significa justiça (justiça procedural), muito bem conceituada por John Rawls<sup>11</sup>, que defendeu as liberdades básicas, desde que respeitadas terceiros e que as desigualdades econômicas e sociais devem ser combatidas, assegurando um mínimo social.

Com isso, o tributo nos dias de hoje passou a não ser mais entendido como mera forma de custeio, mas sim como um dever fundamental<sup>12</sup> e o meio de atender aos objetivos do

---

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 66.

<sup>7</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Volume I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 69

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 33.

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. Cit.*

<sup>12</sup> NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 679: “*Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero*

Estado Democrático Fiscal<sup>13</sup>, respeitando os critérios de moral tributária não só para contribuintes como para o Estado<sup>14</sup>, e é neste contexto que passamos a analisar as diversas bases tributárias imponíveis.

A tributação deve ser pensada e instituída para atender aos objetivos do Estado, incluindo-se, entre eles, o necessário respeito à Justiça Redistributiva. Diversas são as bases incidentes passíveis de tributação e cada País escolhe a forma como irá montar o seu sistema tributário para atingir os objetivos do Estado.

Passa-se, então, a analisar as bases tributárias mais comuns na legislação pátria e mundial:

## **2. Opções possíveis de bases imponíveis para a tributação.**

Os fatos tributáveis são aqueles que detêm uma expressão financeira, econômica. As bases imponíveis mais comuns<sup>15</sup> são as seguintes<sup>16</sup>:

### **2.1. Renda.**

Valores recebidos pelas pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, que acarretam acréscimo patrimonial. Este acréscimo patrimonial pode ser, por exemplo, em razão do seu trabalho ou capital.

Roque Antônio Carraza<sup>17</sup> define renda e proventos de qualquer natureza como “disponibilidades de riqueza nova, vale dizer, acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte num dado período”.

---

*sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e o seu verdadeiro suporte”.*

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Ob. Cit.*

<sup>14</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed, 2012.

<sup>15</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 129 refere como sendo consumo, renda e riqueza as categorias mais comuns quando da escolha da base tributária.

<sup>16</sup> Liam MURPHY e Thomas NAGEL, ao falar sobre bases imponíveis, ressaltam que “Num nível mais puramente teórico, os economistas e filósofos querem saber se a base tributária ideal não seriam as oportunidades ou talentos das pessoas – seu consumo ou renda potenciais e não atuais” (MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.127), mas esta posição não será tratada, pois não é aplicada na atualidade e entendo não ser possível incidir tributos sobre uma expectativa de direitos que não são amparados por uma expressão econômica atual.

<sup>17</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª Ed. p.611, nota 194.

No Brasil, a Constituição Federal prevê a instituição de tributos sobre a renda no artigo 153, III.

O Código Tributário Nacional Brasileiro<sup>18</sup> define em seu art. 43: “a) renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e b) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda”.

## **2.2. Patrimônio e Capital (Riqueza).**

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

A Constituição Brasileira prevê diversos impostos sobre o patrimônio, entre eles: o IPVA<sup>19</sup> sobre veículos automotores, IPTU<sup>20</sup> sobre bens imóveis. No caso do capital cobram-se no Brasil também tributos sobre esta base, como por exemplo, os ganhos com aplicação financeiras<sup>21</sup>, entre outros.

## **2.3. Consumo.**

Tributação sobre consumo pode ser entendida como efetuar a cobrança de tributos sobre todas as transações comerciais envolvendo a venda de produtos. A base é composta pelos valores recebidos pela venda de mercadorias, sejam elas tangíveis ou intangíveis.

No Brasil, o principal<sup>22</sup> imposto sobre o consumo é o ICMS<sup>23</sup>, constitucionalmente previsto no inciso II do artigo 155, CF. Este imposto tem alíquotas altas, que em sua maioria

---

<sup>18</sup> CTB: Lei 5172/66. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>, acesso em 10/03/2018.

<sup>19</sup> Imposto sobre veículos automotores, previsto na CF/88 no inciso III do art. 155.

<sup>20</sup> Imposto predial territorial urbano, previsto na CF/88 no inciso I do artigo 156.

<sup>21</sup> Como exemplo temos a Lei nº 11.033/2004 que define a tributação sobre aplicação financeira, bem como a incidência de PIS e COFINS sobre receitas financeiras retornou a se obrigatória a partir de julho de 2015 para as empresas do regime de apuração não cumulativo com alíquotas diferenciadas para PIS (0,65%) e COFINS (3%). Base Legal: Decreto nº 8426/2015.

<sup>22</sup> Defendo que indiretamente toda a tributação aplicável ao faturamento das pessoas jurídicas quando da efetivação de uma venda, como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, posto que o custo tributário é repassado para o custo final da mercadoria quando da composição do preço de venda, mas esta posição não será objeto de estudo no presente artigo.

<sup>23</sup> Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços.

variam entre 7 e 30%, o que faz com que este represente um dos maiores custos tributários para os contribuinte dentro da sistemática brasileira de recolhimento de impostos.

Tal cobrança é bastante explorada e eficaz, representando expressiva arrecadação, uma vez que a tributação sobre o consumo é mais facilmente rastreável, posto que toda a venda deve ser acompanhada da emissão da respectiva nota fiscal, a qual é recebida pelo comprador, funcionando esta sistemática como uma medida de controle entre vendedor e comprador, o que auxilia a fiscalização e dificulta a sonegação fiscal.

#### **2.4. Serviços.**

A prestação de serviços de todo gênero é também tributada, sendo estas consideradas as atividades prestadas por pessoas físicas ou jurídicas, as quais desenvolvem uma atividade que beneficia o contratante.

No Brasil o tributo que incide especificamente sobre os serviços é ISS, previsto constitucionalmente no inciso III do artigo 156.

### **3. Modelo Constitucional tributário Brasileiro e a consequente regressividade da tributação sobre o consumo.**

Uma vez verificadas as possíveis bases incidentes, cabe analisar a opção brasileira quando da implementação do sistema tributário nacional. Cumpre destacar que ao analisar um sistema tributário devemos fazê-lo de forma global, para que seja possível verificarmos a progressividade ou não do mesmo.

A Constituição Federal Brasileira de 1988 prevê a instituição de impostos sobre o consumo<sup>24</sup>, trabalho<sup>25</sup>, renda<sup>26</sup>, serviços e patrimônio<sup>27</sup>, utilizando-se de todas as bases imponíveis demonstradas supra.

Estabelece, ainda, em seu artigo 5º, *caput*, o princípio da igualdade como sendo basilar da nossa sociedade, onde resguarda que iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais devem ser tratados como tal. Nesta seara, surge o princípio a capacidade contributiva,

---

<sup>24</sup> ICMS, IPI,

<sup>25</sup> Contribuição para a Previdência Social, Imposto sobre a renda

<sup>26</sup> IRPF e IRPJ

<sup>27</sup> IPTU, ITBI, IPVA

que inclusive está previsto na Constituição Federal, no art. 145, §1º. Este princípio estabelece que os contribuintes com mais recursos devem custear o Estado de forma mais expressiva, recolhendo mais tributos do que os contribuintes que auferem menos renda, respeitando, assim, a equidade e igualdade de tratamento de todos os cidadãos brasileiros.

Na CF/88, a tributação deixa de ser vista como confronto entre contribuinte e fisco, para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Nesse contexto, a capacidade contributiva tornou-se princípio geral do sistema tributário, prevista no artigo 145, §1º da CR/88, bem como expressão tributária dos valores de justiça e de solidariedade<sup>28</sup>.

Além disso, Andrei Pitten Velozo<sup>29</sup> muito bem esclarece que para a tributação respeitar a capacidade contributiva não basta uma mera disponibilidade econômica, pois é necessário também o que o autor chama de um “plus”, que pode ser identificado como sua capacidade econômica de suportar a tributação, após arcar com o pagamento dos custos com o seu mínimo existencial vital. O autor ressalta que:

“Percebe-se que a capacidade econômica é relevante para a configuração dos tributos; porém o influxo dos princípios constitucionais (dignidade da pessoa humana, proteção à propriedade, à família, à liberdade econômica etc.) exige que a imposição tributária se guie por um critério que efetivamente denote a capacidade do contribuinte de suportar a tributação, ou seja, pelo critério da capacidade contributiva”<sup>30</sup>.

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

Marco Aurélio Greco refere que no Brasil a capacidade contributiva não expressa a ideia de custeio do serviço ou de concorrência para as despesas públicas e que o conceito que assume relevância é o do artigo 3º da CF/88, quando se refere à solidariedade social como contraponto da liberdade pura e de caráter individualista. No sistema brasileiro, a capacidade contributiva é, portanto, desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social e elemento necessário para construir uma sociedade justa (CF/88, artigo 3º, I)<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2011, p. 319-355.

<sup>29</sup> VELOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 68.

<sup>30</sup> VELOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 69.

<sup>31</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2011, p. 319-355.

Visto isso, ao se analisar as opções tributárias do sistema brasileiro de cobrança de imposto é importante verificar se este respeita a capacidade contributiva e a progressividade do sistema de forma global, conforme constitucionalmente previsto.

Constatou-se, no entanto, que no Brasil o que ocorre é justamente o contrário. Alguns tributos são progressivos, como o imposto de renda, outros não, como o IPVA, mas analisando-se o conjunto dos impostos e as alíquotas aplicáveis a estas bases imponíveis constata-se que a maior carga tributária brasileira recai sobre o consumo, o que acarreta visível desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

A forma como o sistema tributário brasileiro é estruturado, em que pese objetivar ser progressivo, em especial no que tange ao imposto de renda, acaba por se demonstrar regressivo face à expressiva incidência de impostos sobre ao consumo, onerando, com isso, a cadeia produtiva e, conseqüentemente, aumentando o preço dos produtos.

Quando da venda de um produto, o comerciante não arca com o custo tributário, como quis o legislador, pois estes repassam todos os seus custos, sejam eles com impostos ou com o atendimento de regras de *compliance*<sup>32</sup>, para o consumidor final, embutindo no preço do produto todos os custos diretos ou indiretos de produção.

Em razão desta incidência tributária com alíquotas altas sobre o consumo, o grande contribuinte na sistemática tributária brasileira é o consumidor final, que paga os impostos embutidos nos preços dos produtos, independente da sua capacidade contributiva.

Tendo em vista que nos tributos sobre o consumo todos os contribuintes consumidores de produtos são tratados de forma igual, sem distinção, surge a regressividade da tributação, ou seja, o contribuinte que auferir menor renda, mas consome artigos no comércio, acaba pagando impostos muito mais altos, se levarmos em consideração o percentual destes tributos em relação à sua renda.

Ou seja, a tributação brasileira, que ao ser instituída, objetivou ser progressiva, mas ao ser aplicada na verdade funciona de forma regressiva, onerando conseqüentemente o contribuinte mais carente.

#### **4. O impacto da tributação sobre o consumo no aumento da desigualdade.**

---

<sup>32</sup> No Brasil, gastam-se mais de 1000 horas anuais para atendimento de custo de compliance, o que é muito mais que a média mundial (em Hong Kong, por exemplo, são 100 horas) e com isso as empresas tem gastos com funcionários e tecnologia, os quais são incluídos no preço dos produtos e suportados pelo consumidor final. Fonte: TANZI, Vito. *Complexidade na tributação: Origem e Conseqüências*. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Fiscosoft: São Paulo, 2013, p. 225.

O impacto da tributação sobre o consumo no aumento da desigualdade merece estudo, pois tal implicação fere diretamente o princípio da capacidade contributiva e da Justiça Fiscal e Redistributiva.

Misabel Derzi enfatiza que nos países desenvolvidos, como Estados Unidos e também na Europa “... a receita tributária dos Estados sempre resultou mais da arrecadação de impostos incidentes sobre a renda e o capital do que de tributos incidentes sobre o consumo e o trabalho”<sup>33</sup>, o que não ocorre nos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil.

Os opositores do consumo como base tributária defendem que esta é “regressiva, o que é censurável”<sup>34</sup>, sendo este argumento interpretado por Liam Murphy e Thomas Nagel da seguinte forma:

“não só o aumento de consumo, mas também o aumento de renda, faz aumentar o bem-estar; logo, a substituição de um imposto de renda por um imposto de consumo reduziria a carga tributária dos que estão num nível alto de bem-estar, à custa dos mais pobres”<sup>35</sup> e que “o imposto sobre o consumo peca contra a equidade vertical por impor a mesma tributação a pessoas que não estão no mesmo nível de bem estar”<sup>36</sup>.

Em seu livro sobre a Tributação no Brasil no século XXI<sup>37</sup>, Marciano Buffon e Matheus Bassani de Matos esclarecem:

“Despontam atitudes conservadoras e inautênticas ao se enfrentar a matéria tributária, sem se perceber a importância da arrecadação dos tributos para custear as despesas do Estado, no sentido de não tributar aqueles desprovidos de capacidade contributiva. Falta percepção de que, pela tributação é possível atingir a redistribuição de renda sem que se façam necessários diversos programas sociais”<sup>38</sup>.

E complementam em nota de rodapé:

“Não que os programas sociais sejam ruins. De fato, pesquisas mostram que, comparando-se os valores gastos em relação ao total arrecadado sobre o PIB, os valores são irrisórios. Entretanto, com uma tributação média de 40% sobre os principais produtos de alimentação, é o mesmo que o governo ‘dar com uma mão e tirar com a outra’. Portanto, faria mais sentido gerar redistribuição de renda via não

<sup>33</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva*. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. p. 653.

<sup>34</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 150.

<sup>35</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 150.

<sup>36</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 151.

<sup>37</sup> BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 200 e 201.

<sup>38</sup> BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 200.

incidência sobre pessoas desprovidas de capacidade contributiva, do que dar-lhes dinheiro e tomar de volta 40%”<sup>39</sup>.

Ricardo Lodi muito bem esclarece que:

“a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente todos os seus recursos. Essas camadas excluídas também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado. Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social”<sup>40</sup>.

Ricardo Lodi<sup>41</sup> explica que no Brasil os que tem menos suportam a maior carga tributária.

No Brasil, insumos de primeira necessidade, como sal, pão, massa e energia elétrica, são tributados, quando consumidos, através da cobrança do ICMS, que muitas vezes incide com altas alíquotas, como é o caso da incidência deste imposto sobre energia elétrica, que em muitos estados da federação tem alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Em se analisando o imposto supra, verifica-se facilmente o quanto a incidência deste imposto sobre o consumo contribui para o aumento da desigualdade no seguinte exemplo:

Imaginemos uma família A que ganha R\$ 1.000,00 (um mil reais) mensais e uma família B que ganha R\$ 20.000,00 (vinte mil reais mensais).

Em nosso modelo, vamos considerar que ambas as famílias tem 5 (cinco) membros de mesma idade e residem em uma casa do mesmo tamanho, que consome a mesma energia, sendo a conta de energia elétrica mensal bruta no valor de R\$ 200,00 (duzentos reais mensais), incidindo sobre esta 25% de ICMS, ou seja, mais R\$ 50,00 de ICMS, totalizando a conta a ser paga no valor de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais).

Com base nos números supra, a regressividade deste ICMS pago resta demonstrada no quadro 1 abaixo:

<sup>39</sup> BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 200 e 201.

<sup>40</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798.12>>, último acesso em 11/03/2018, p. 13.

<sup>41</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798.12>>, último acesso em 11/03/2018.

	Renda mensal	Valor bruto da energia elétrica consumida	ICMS sobre a energia consumida (alíquota de 25%)	Percentual da renda familiar que é destinada para o pagamento do tributo sobre energia elétrica em percentual (%)
Família A	R\$ 1.000,00	R\$ 200,00	R\$ 50,00	5,00%
Família B	R\$ 20.000,00	R\$ 200,00	R\$ 50,00	0,25%

Quadro 1: Demonstrativo da regressividade:

Constata-se, com o exemplo supra, que o imposto pago pela família A (mais pobre) representa em seu orçamento mensal 20 vezes mais do que o da família B (de classe alta), restando demonstrada a regressividade do sistema brasileiro.

Misabel Derzi<sup>42</sup> quantifica esta regressividade dizendo que no Brasil uma família que auferir de 1 a 2 salários mínimos paga em tributos aproximadamente 50% (cinquenta por cento) do que ganha<sup>43</sup>.

Marciano Buffon e Matheus Bassani de Matos concluem que:

“a carga tributária não está distribuída adequadamente, na medida em que se desrespeita o princípio da capacidade contributiva e, com isso, a própria ideia de igualdade ora vigente. Além disso, uma vez que se onera bens e mercadorias essenciais à sobrevivência do povo brasileiro (notadamente camadas menos abastadas), afronta a concepção de dignidade humana adotada, haja vista a indevida agressão ao mínimo existencial”<sup>44</sup>.

“o modelo tributário ora vigente não se coaduna com os critérios mais elementares de justiça, representado um instrumento de concentração de renda e colaborando significativamente para a ampliação do fosso da desigualdade social”<sup>45</sup>

Nesta seara de aumento de desigualdade, Thomas Piketty<sup>46</sup> demonstra, ao analisar a economia europeia, que estamos retornando aos níveis de acumulação de riqueza anteriores à primeira guerra mundial, conforme bem demonstra o Gráfico 1 por este elaborado, que copia-se abaixo:

<sup>42</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva*. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 659.

<sup>43</sup> Segundo Buffon, o Brasil se encontra “entre os dez países com piores índices de redistribuição de renda do mundo, a carga de tributos sobre o consumo atingiu 54,90% do total arrecadado em 2009 e manteve-se neste patamar nos anos subsequentes, o que qualifica a carga tributária brasileira como altamente regressiva, por impossibilitar às pessoas mais carentes a aquisição de artigos de primeira necessidade”. BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 212

<sup>44</sup> BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, Pág. 202.

<sup>45</sup> BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, Pág. 202.

<sup>46</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 32.

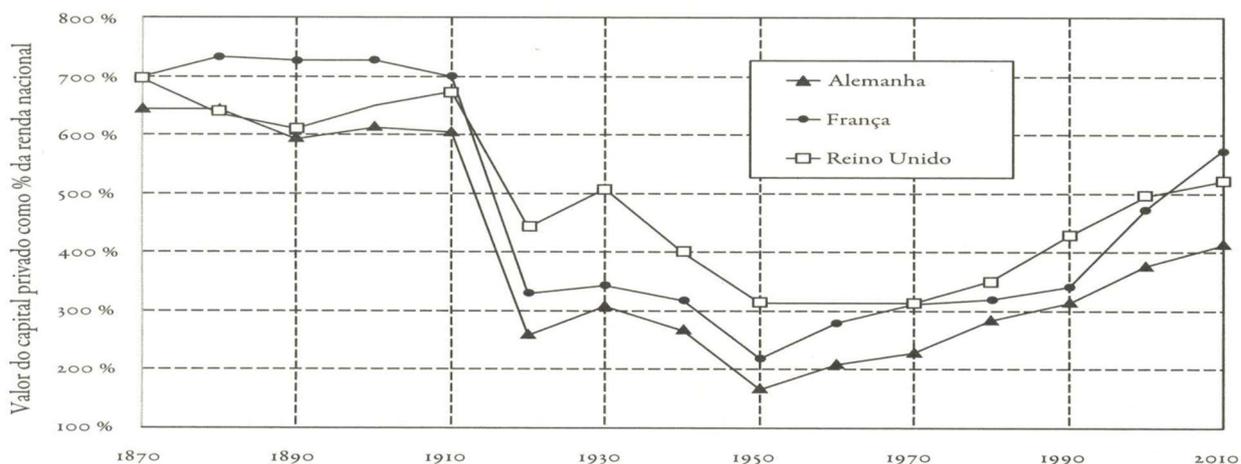


Gráfico 1: Relação Capital/Renda na Europa, 1870-2010.

A desigualdade demonstrada denota a ineficiência do sistema em buscar a justiça social, posto que mantém uma parte da população marginalizada. Muitas vezes à população mais pobre não é garantido sequer o mínimo existencial vital, o que se entende não poder ser considerado como uma sociedade justa.

MURPHY e NAGEL<sup>47</sup> muito bem definem que “ninguém que se preocupe com o bem-estar, nem mesmo os utilitaristas, pode encarar a desigualdade que tem crescido nos Estados Unidos nos últimos vinte anos como uma melhora do ponto de vista da justiça”.

Ricardo Lodi fala da obra de Piketty, o qual relata a evolução do capitalismo em 20 países, analisando e defendendo a adoção de medidas baseadas no liberalismo e justiça social, pois a democracia estaria condenada face ao aumento da desigualdade e identifica os efeitos danosos da degradação social, com o que não há paz social<sup>48</sup>.

Visto isso, tem-se que as opções tributárias brasileira devem ser revistas, em especial no que tange aos impostos sobre o consumo, a fim de que se possa não somente custear o Estado, mas também atingir os fins deste no sentido de Justiça Redistributiva, igualdade e respeito à capacidade contributiva, preservando democracia e a paz social.

## 5. Alternativas para reduzir a regressividade do sistema.

<sup>47</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 189.

<sup>48</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798.12>>, último acesso em 11/03/2018, 20:35.

## 5.1. Seria o imposto sobre a renda a melhor alternativa?

Atualmente o imposto pessoal não é mais visto por muitos autores como a melhor forma de tributação<sup>49</sup> por diversos motivos, estando entre eles a alta taxa de fraude ou evasão<sup>50</sup> e a mobilidade do capital.

Em que pese alguns autores como Anthony B. Atkinson ainda defenderem que a tributação justa seria amparada em uma estrutura tributária mais progressiva para o imposto de renda pessoal<sup>51</sup> e a instituição de impostos sobre a riqueza e as rendas superiores<sup>52</sup>, entende-se serem estas bases imponíveis atualmente um tanto quanto utópicas, em razão da mobilidade do capital e dos benefícios fiscais oferecidos pelos países a fim de se tornarem mais economicamente atrativos para as empresas transnacionais, os quais desenvolveram uma espécie de “patriotismo econômico”<sup>53</sup>.

Onofre Alves Batista Júnior muito bem explica a questão da mobilidade do capital, chamando-o de capital líquido<sup>54</sup>, o qual não tem raízes, sendo possível no mundo globalizado a transferência do capital de um país para o outro em apenas um clique, o que gera uma autonomia dos detentores do capital face às autoridades fiscais, restando infrutíferas as tentativas de tributação deste capital em razão dos planejamentos tributários internacionais.

Neste contexto, os países desenvolvidos tendem a transferir a carga tributária dos rendimentos do capital para o trabalho, que é mais sólido. Da mesma forma, a incidência de tributação sobre o consumo ressurge, em especial em países subdesenvolvidos<sup>55</sup>, como uma “fênix renascida”, visto que somente tributos com estas bases conseguem incidir sem o impacto

---

<sup>49</sup> “Parece assistir razão, a Dani Rodrik quando este afirma que Estado-nação, democracia e globalização constituem um trio instável no século XXI, devendo um dos três ceder aos outros dois, pelo menos em parte. Daí a dificuldade de estabelecer a tributação dos mais ricos por decisões unilaterais do Estado nacional, em um ambiente de grande concorrência fiscal entre os Estados, o que acaba por fazer prevalecer propostas de abandono a tributação sobre a renda e a sua substituição pela taxa sobre o consumo, como no século XIX”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798.12>>, último acesso em 11/03/2018, 20:35. p. 29.

<sup>50</sup> BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, Pág. 151.

<sup>51</sup> ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade – O que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015, p. 236.

<sup>52</sup> ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade – O que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015, p. 288

<sup>53</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015. p. 311.

<sup>54</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015. p. 303.

<sup>55</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 307.

a mobilidade do capital<sup>56</sup>. “*Aumenta-se a arrecadação dos impostos incidentes sobre o consumo (indiretos), sustentando-se inaplicável a capacidade contributiva, nesse caso, por serem impostos cuja natureza não é pessoal*”<sup>57</sup>.

Na linha evolutiva das opções fiscais, José Cassalta Nabais constata que a partir dos anos 90 os impostos diretos não só deixaram de evoluir, como começou uma inversão desta marcha, fazendo com que impostos indiretos passassem a ganhar novamente a simpatia do legislador<sup>58</sup>.

Considerando-se, então, que em termos de efetividade de arrecadação o imposto sobre o consumo, que é necessariamente regressivo, pode ser a melhor forma de tributar sem a evasão fiscal internacional, ao se analisar a tributação brasileira, objeto deste artigo, cumpre serem repensadas alternativas para reduzir a regressividade do ICMS, já que reduzir ou afastar a incidência deste tributo se mostra inviável.

## 5.2. Sugestão para reduzir a regressividade do ICMS.

Diante da conclusão supra, no sentido de ser inevitável a tributação do consumo, faz-se necessário encontrar alternativas que visem atender melhor a capacidade contributiva e os objetivos do Estado Democrático Fiscal sem prejudicar a arrecadação estatal.

No atual contexto de reforma tributária no Brasil, muito se discute sobre as bases imponíveis. Se a constatação supra, de que a evasão fiscal decorrente da mobilidade do capital<sup>59</sup> é realmente muito difícil de ser evitada, fazendo-se imprescindível a utilização dos impostos sobre o consumo para garantir a arrecadação do Estado a fim de que este cumpra os seus objetivos, deve-se refletir sobre como amenizar este efeito inerente ao referido tributo indireto.

---

<sup>56</sup> Além disso, Musgrave defende que “*a ideia de que a melhor base tributária é o consumo e não a renda não é uma conclusão, mas um pressuposto. Isso porque, se a tributação justa cobra impostos dos retornos de investimentos, seria injusto não fazê-lo*” (MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 136, nota 27 referindo Musgrave (1959), 161-3).

<sup>57</sup> BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 204

<sup>58</sup> NABAIS, José Cassalta. *Estudos De Direito Fiscal: Por Um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 116. IN BUFFON PÁG 206.

<sup>59</sup> BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 207: “*O fenômeno da globalização, que vem engendrando a nível mundial uma liberdade de circulação dos capitais, acaba por limitar a soberania fiscal do Estados, que não podem, no contexto de uma economia aberta, instituir ou manter os impostos que entendem. Tem-se uma competitividade, uma concorrência entre sistemas fiscais, que leva os Estados a reduzir a tributação da empresas, assim como permitir utilizem instrumentos para reduzir a base de cálculo dos tributos. Assim, o Estado fiscal contemporâneo, além do expressivo volume das despesas, também presencia o estreitamento de suas bases, o que é causado pela intensificação da circulação de pessoas, produtos, serviços e capitais ao redor do mundo*”.

Muitos autores defendem a não tributação de produtos de primeira necessidade<sup>60</sup>, como por exemplo, energia elétrica, transporte coletivo, alimentos como pães, massas, entre outros.

Quando da análise de alternativas tributárias, o prêmio Nobel de economia Joseph E. Stiglitz defende que é melhor baixar os impostos dos mais pobres do que aumentar os dos muito ricos, nos seguintes termos:

"aumentar os impostos sobre os muito ricos reduz a despesa no máximo em cerca de 80 cm por dólar; baixar os impostos da classe mais baixa aumento da despesa em quase 100 cm por dose. Daí que tornar o sistema tributário mais progressivo não só reduz a desigualdade, como também estimular a economia"<sup>61</sup>.

Ou seja, a solução não seria no sentido de reduzir a carga tributária dos mais ricos para uma suposta aceleração econômica e sim baixar os impostos da classe mais baixa.

Além disso, Stiglitz explica que o problema da arrecadação estatal não está na oferta de produtos e sim na procura<sup>62</sup>, ou seja, para aumentar o movimento da economia é necessário aumentar as despesas das pessoas, o que corrobora com a tese de que a devolução do tributo para a imensa gama de mais pobres no Brasil, além de reduzir a regressividade do sistema ainda incrementaria a renda e, conseqüentemente, o gasto desta camada da população, incentivando a economia.

Acredita-se, então, que a mera não taxação de produtos de primeira necessidade não resolverá a questão da regressividade do sistema, pois se tratam de artigos utilizados por toda a população, independente da sua capacidade contributiva, ou seja, o benefício não torna a carga tributária mais justa, ele somente reduz a arrecadação e aumenta a desigualdade.

Explica-se: arrecadação tributária com, por exemplo, o ICMS incidente sobre a energia elétrica podem perfeitamente ser suportados pelas pessoas físicas e jurídicas que tem capacidade contributiva. O grande efeito devastador desta incidência sobre a renda familiar ocorre quando este mesmo tributo é recolhido pela classe mais pobre.

Isto porque esta parte da população gasta basicamente tudo o que ganha no consumo de artigos de primeira necessidade, como alimentação e energia elétrica, objetivando atender ao mínimo existencial vital.

---

<sup>60</sup> Neste sentido: BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015., p. 216 e 217. CARRAZA p. 509.

<sup>61</sup> STIGLITZ, Joseph, *O Preço da Desigualdade*. Trad. Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014, p. 302.

<sup>62</sup> STIGLITZ, Joseph, *O Preço da Desigualdade*. Trad. Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014, p. 309.

Antigos estudos de administração e psicologia já sintetizam, através da conhecida pirâmide de Maslow, a hierarquia das necessidades para a realização do ser humano. Esta demonstra que, em havendo poucos recursos, estes são gastos primeiramente para atender as necessidades fisiológicas do indivíduo, como alimento, moradia e roupas, os quais são adquiridos através do consumo. Outras necessidades só são objetivadas se existe recursos extras para tanto.

Os estudos de Maslow elencam as necessidades humanas conforme a ordem de necessidades demonstrada pela pirâmide abaixo (Figura 1) (considerar a base como o mais essencial e priorizado e o topo menos):

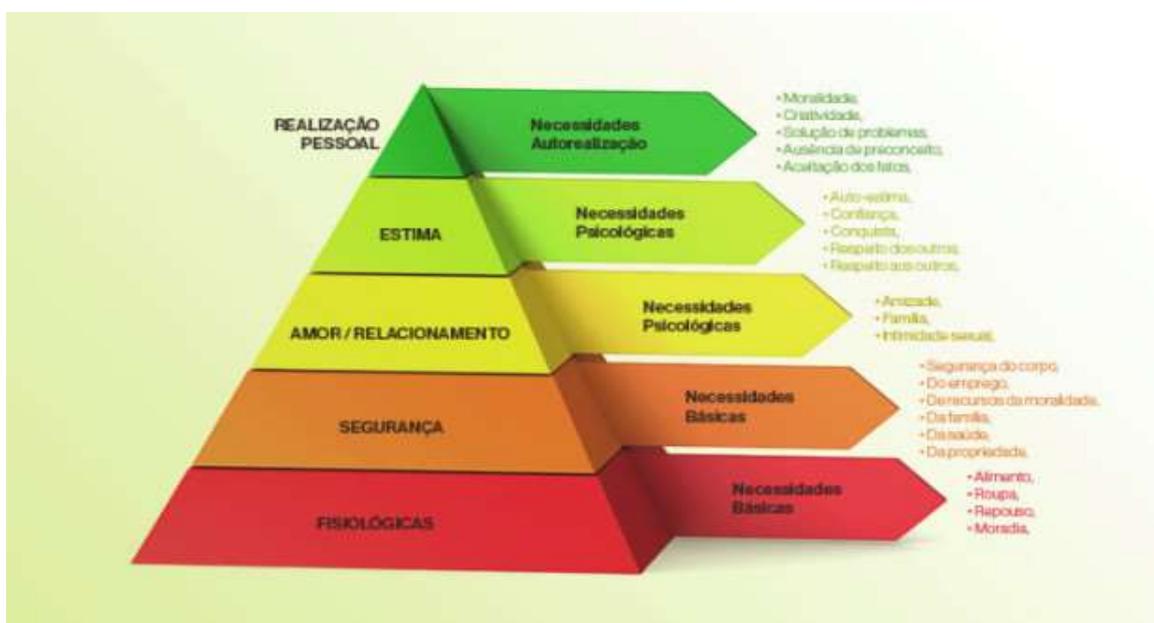


Figura 1: Pirâmide de Maslow sobre as hierarquias da vida e necessidades<sup>63</sup>.

Assim, uma família de classe pobre irá gastar todos os seus recursos para atender suas necessidades básicas, como alimentação, roupas e moradia (onde se tem luz elétrica) e uma vez que sobre estes produtos incidem impostos sobre o consumo esta passa a ser uma contribuinte de impostos, apesar de não ter nenhuma capacidade contributiva para tanto.

Ocorre que como se tratam de artigos de primeira necessidade, utilizados por toda a população, eventual isenção beneficiaria a todos e não somente o contribuinte que não tem capacidade contributiva.

<sup>63</sup> Fonte: <<https://prospecteasy.wordpress.com/2016/05/23/a-piramide-de-maslow/>>, acesso em 06/03/2018, 14:25.

Reconhecendo-se que o sistema tributário deve ser analisado como um todo<sup>64</sup> e que necessita obter receita para custear o Estado, acredita-se que isentar estes produtos não seria a melhor alternativa, mas sim fazer uma espécie de devolução ou de crédito de ICMS somente para as famílias mais pobres, podendo inclusive fazer alguma espécie de vínculo de beneficiários destes valores com as pessoas que recebem o bolsa-família.

Neste contexto, entendo que uma alternativa a ser utilizada pela legislação Brasileira seria o modelo canadense de devolução de ICMS.

O Canadá, uma vez que identificou que seu imposto cobrado sobre o consumo onerava sobremaneira a população mais carente, desenvolveu a sistemática de devolução do imposto sobre valor agregado incidente sobre o consumo para o contribuinte que comprovar a referida falta de condições financeiras, devolvendo dinheiro a indivíduos e famílias que atendam a uma série de requisitos.

No caso do Canadá, no entanto, a sistemática de recolhimento do imposto federal sobre o consumo de bens e serviços (Goods and Services Tax – GST) foi criada para reduzir a regressividade da uniformidade de alíquotas do GST e do imposto estadual sobre o consumo (provincial sales tax)<sup>65</sup>. No Brasil as alíquotas não são uniformes e sim seletivas, mas mesmo assim acredita-se que tal opção poderia inspirar o desenvolvimento de uma sistemática de devolução baseada no modelo canadense.

Explica-se: quando uma família comprova que é carente, esta poderia se restituir dos valores pagos a título de tributo sobre o consumo.

O impacto financeiro que a referida devolução teria nos cofres públicos ainda é objeto de estudo por esta autora, mas acredita-se que se limitarmos a possibilidade de devolução às famílias já classificadas como mais carentes, no caso do Brasil restringindo-se às famílias que são merecedoras do bolsa-família, poderíamos com isso reduzir a regressividade tributária pelo menos para esta camada mais pobre da população, que muitas vezes não tem sequer o mínimo existencial vital respeitado.

---

<sup>64</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.129: Os autores defendem que “o esquema tributário justo é aquele que se insere num conjunto de instituições econômicas que, em sua totalidade, produzem resultados sociais eficientes e justos”. Os autores não defendem a existência de uma base correta em detrimento da outra, mas ressaltam que o sistema tributário deve ser o menos oneroso possível e proporcionar a justiça social (p. 130).

<sup>65</sup> GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irair; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 561.

NAGEL E MURPHY muito bem concluem que quando se pensa em tributação e justiça, referem que “*acreditamos que a justiça deve tratar mais de aumentar o nível absoluto de bem-estar dos que têm menos recursos do que reduzir as desigualdades da parte de cima*”<sup>66</sup>.

Misabel Derzi relata que no Canadá “*...instituíram a devolução trimestral do IVA incidente sobre as aquisições das famílias mais pobres, mediante apresentação das notas fiscais*”.<sup>67</sup>

Trata-se de uma medida viável, já adotada em outros países, a qual conseguiria pessoalizar um pouco impostos não pessoais como os incidentes sobre o consumo e viabilizar o respeito à capacidade contributiva sem impactar tão expressivamente na arrecadação estatal.

## CONCLUSÃO.

Os impostos incidentes sobre o consumo têm uma regressividade a ele inerente, mas acredita-se que aos Estados a cobrança sobre esta base impositiva é a alternativa viável para conseguirem manter sua fonte de custeio na atualidade.

A cobrança de tributos sobre o consumo é inevitável face à evasão fiscal e erosão da base arrecadatória oriunda da mobilidade do capital e dos planejamentos tributários internacionais.

Com isso, a camada mais carente da população resta prejudicada, face à regressividade dos tributos sobre o consumo, que em termos de percentuais sobre a renda total das famílias é muito mais impactante no orçamento familiar de uma família com renda menor, visto que esta consome muitos produtos iguais aos das famílias de classe mais alta, com maior capacidade contributiva.

Em termos de Brasil, o impacto da regressividade é ainda maior uma vez que insumos de primeira necessidade, como energia elétrica, são tributados com altas alíquotas de ICMS.

Isto posto, conclui-se que a alternativa viável para a redução da regressividade do sistema tributário brasileiro, pelo menos no que tange à camada mais pobre da população, que por muitas vezes não tem para sobreviver sequer o mínimo existencial vital, mas mesmo assim

---

<sup>66</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 159.

<sup>67</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva*. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 659.

recolhe tributos em desacordo com o princípio da igualdade e sua decorrente capacidade contributiva, seria criar uma sistemática de devolução dos ICMS pagos por estas pessoas em relação aos produtos de alta essencialidade, como por exemplo energia elétrica, alimentação e vestuário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade – O que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015.

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

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

BUFFON, Marciano e Matos, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI – Uma abordagem Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. Lei 5172/66. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>, acesso em 10/03/2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva*. In: HORVATH, Estevão et. al. (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

GODOI, M. S. de. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda*. In: José Roberto Afonso; Melina Rocha Lukic; Rodrigo Octávio Irait; Fernando Gaiger Silveira. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. Ied. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 545-575.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2011.

<https://prospecteasy.wordpress.com/2016/05/23/a-piramide-de-maslow/>, acesso em 06/03/2018, 14:25.

MASLOW, Abraham H. *Motivation and Personality*. Harper & Row, Editoriais. 2ª ed. Tradução CRA-RJ. Disponível em: < [http://www.cra-rj.adm.br/publicacoes/textos\\_classicos/Motivation\\_and\\_Personality\\_Traduzido/#/1/](http://www.cra-rj.adm.br/publicacoes/textos_classicos/Motivation_and_Personality_Traduzido/#/1/)>

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

NABAIS, José Cassalta. *Estudos De Direito Fiscal: Por Um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 116. IN BUFFON PÁG 206.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, 2015, Disponível em : <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. 12 .

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

STIGLITZ, Joseph, *O Preço da Desigualdade*. Trad. Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014.

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

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

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

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