



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

**ROBIN HOOD ÀS AVESAS : A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO COM ÊNFASE NO CASO DO ICMS**

Maximiliano Saldanha de Oliveira.

Brasília

2012

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

ROBIN HOOD ÀS AVESSAS : A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO COM ÊNFASE NO CASO DO ICMS

Monografia de autoria do aluno
Maximiliano Saldanha de Oliveira,
matrícula 06/91909, elaborada como
requisito para conclusão do curso de
Graduação em Direito pela Universidade
de Brasília.

Orientador:
Prof. Dr. Valcir Gassen.

Brasília

2012

Maximiliano Saldanha de Oliveira.

Robin Hood Às Avessas : A Regressividade Do Sistema Tributário Brasileiro Com Ênfase No Caso Do ICMS

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito, aprovado com conceito [].

Brasília, 20 de Junho de 2012.

Doutor Valcir Gassen
Professor Orientador

Doutorando Alex Potiguar
Membro da Banca Examinadora

Mestrando Guilherme P. Bicalho
Membro da Banca Examinadora

Aos meus pais, à Tatiana Beltrão de Mello e a todos aqueles que com seu amor ou suor tornaram meu caminho menos árduo.

RESUMO

São apresentados os principais conceitos do sistema tributário e uma visão geral da dinâmica de seu funcionamento a partir da ótica de manuais e autores conceituados. Em seguida é detalhado o funcionamento do principal tributo em termos arrecadatórios e também o mais regressivo deles, o ICMS – Imposto Sobre Operações De Circulação De Mercadorias E Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal E De Comunicação. Discorre-se sobre diversas conseqüências sócio-econômicas decorrentes das diversas opções políticas que constituem o sistema tributário. Principalmente em termos de concentração de renda e de injustiça fiscal. Criticam-se os principais manuais por seu corte epistemológico que constrói um conhecimento ideológico que justifica esta realidade em lugar de questioná-la e buscar compreendê-la, estabelecendo que conseqüências diretas dos tributos, que afetam diretamente o exercício de direitos fundamentais – como a alta concentração de renda, decorrente em parte e reforçada pela regressividade – são objeto de estudo de outras disciplinas como a economia e a ciência política. Por fim, apresentam-se propostas voltadas à consecução da Justiça Fiscal e da Progressividade do Sistema Tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema Tributário; Tributos; Justiça fiscal; Regressividade; Progressividade; Concentração de renda; Capacidade Contributiva; ICMS; Concentração de renda; Consumo.

SUMÁRIO

Introdução.....	7
1.CAPÍTULO I - O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	9
1- Principais Conceitos.....	9
1.1.1 - A Regra-matriz de Incidência: hipótese de incidência e a correspondente imputação Jurídica.....	9
1.1.2 - Capacidade Contributiva.....	12
1.1.3 - Diferenciação Entre Tributo Direto E Indireto.....	14
1.1.4 – Progressividade.....	15
1.2 – Tributos.....	15
1.2.1 - Breve descrição do Sistema Tributário Brasileiro - Bases de incidência.....	15
1.3 – Sistema de Tributação: Aumento da Regressividade e das Brechas Legais para Sonegação - Breve Histórico 1995 A 2009.....	19
2- CAPÍTULO II – ICMS.....	22
2.1- Imposto Sobre O Consumo – Aspectos Do Seu Funcionamento.....	22
2.2- Substituição Tributária Progressiva e Regressiva.....	27
2.2.1 - Princípio Da Não Cumulatividade Do ICMS e da Seletividade Em Função Da Essencialidade Das Mercadorias E Dos Serviços.....	29
2.3- Alterações Propostas.....	31
3- CAPÍTULO III - CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICO-SOCIAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	33
3.1 – Justiça Social e Fiscal.....	33
3.1.1 - Distribuição de Renda e Carga Tributária.....	36
3.2 – Dados Sobre A Tributação E A Justiça Fiscal: Renúncia Fiscal na Tributação sobre a Renda.....	41
3.3 – Senso Comum Teórico E Breve Crítica Aos Manuais Estudados.....	44
Conclusão.....	47
Referências bibliográficas.....	49

INTRODUÇÃO

O mítico Robin Hood serve de analogia para compreender o que acontece na sociedade brasileira e em seu sistema tributário se levarmos em consideração que, em nosso contexto, ao invés de “roubar dos ricos para dar aos pobres”, Robin Hood “toma dos pobres para dar aos ricos”. Trata-se da regressividade, característica consistente em onerar mais pesadamente aqueles com menor capacidade contributiva, presente nos tributos com maior peso no total da arrecadação do Estado brasileiro. Robin Hood aqui se chama ICMS – Imposto Sobre Operações De Circulação De Mercadorias E Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal E De Comunicação – e incide sobre cada bem essencial adquirido por cada família no país. Por tributar o consumo, faz com que famílias com renda mais alta ou mais baixa paguem a mesma quantidade de tributo. Como resultado as camadas sociais mais pobres comprometem uma porcentagem muito maior da sua renda com o pagamento de impostos que famílias de poder aquisitivo mais alto – pois se adquire bens essenciais até o limite da satisfação das necessidades básicas, a partir de determinado nível de renda o consumo de bens essenciais cessa e surge algo chamado “capacidade de poupança” – ou seja, o consumo destes bens não aumenta na mesma medida que a renda aumenta. As classes com menor poder aquisitivo pagam mais tributos em termos relativos e absolutos.

Este trabalho inicia apresentando os principais conceitos do sistema tributário e uma visão geral da dinâmica de seu funcionamento a partir da ótica de manuais e autores conceituados. Em seguida é detalhado o funcionamento do principal tributo em termos arrecadatórios e também o mais regressivo deles, o ICMS – Imposto Sobre Operações De Circulação De Mercadorias E Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal E De Comunicação. Discorre-se sobre diversas conseqüências sócio-econômicas decorrentes das diversas opções políticas que constituem o sistema tributário, principalmente em termos de concentração de renda e de injustiça fiscal.

Criticam-se os manuais e a doutrina que ignoram os efeitos econômicos e sociais das opções políticas do sistema tributário, considerando-os como metajurídicos, objeto de estudo de outras ciências. Corte epistemológico arbitrário, que sob o pretexto

de promover a limitação do objeto de estudo, acaba por justificar a realidade posta ao invés de questioná-la e buscar compreendê-la.

Este trabalho termina com propostas. A principal delas é a de reduzir o peso da arrecadação sobre o consumo em favor da arrecadação sobre a renda, principalmente a alta renda e a decorrente da exploração do capital, e sobre o patrimônio. Além da justiça fiscal, esta medida terá como resultado uma maior eficiência por liberar recursos para o consumo que hoje estão direcionados para o Estado. Sem perda da arrecadação – haverá maior tributação sobre renda e patrimônio, como exposto.

1.CAPÍTULO I - O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 - PRINCIPAIS CONCEITOS

1.1.1 - A Regra-matriz de Incidência: hipótese de incidência e a correspondente imputação Jurídica

Paulo de Barros Carvalho¹ define a regra-matriz de incidência como uma estrutura lógica formada pela hipótese ou antecedente ligada a um mandamento ou imputação jurídica. A hipótese, também chamada descritor, representa um fato e a consequência ou mandamento, também designado prescritor, uma relação jurídica - a obrigação tributária. O descritor abarca os critérios material, espacial e temporal e o prescritor os critérios pessoal - que se subdivide em sujeito ativo e passivo – e quantitativo – representado pela base de cálculo e alíquota.

A interpretação das normas jurídicas, em geral, e das normas de incidência, no particular, impõe uma dupla complexidade: primeiro no campo da redação elaborada pelo legislador, muitas vezes confusa e atécnica em virtude do pluralismo de forças atuantes em sua composição, e segundo no campo fático-pragmático, onde se dará o efeito determinado pelo “prescritor”. Para dar conta desta contingência deve-se apelar para a interpretação sistêmica, rejeitando a simplicidade rasa da interpretação literal. De acordo com Paulo de Barros Carvalho

“O desprestígio da chamada interpretação literal é algo que dispensa meditações mais profundas, bastando recordar que, prevalecendo como método de interpretação do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a identificar a substância das mensagens legisladas, explicitando as proporções de significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Hermenêutica jurídica e à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário a um esforço sem expressão e sentido prático de existência”².

¹ Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

² *Idem*, p. 297-298.

Assim, as regras jurídicas seriam as significações que a leitura do texto desperta no espírito do exegeta, não se restringindo e muitas vezes não coincidindo com a letra da lei.³

Esta é uma visão positivista, de senso comum teórico, e cai na mesma armadilha do decisionismo de Kelsen. Ainda que haja um quadro das possíveis interpretações delineado pela “dogmática” a interpretação legítima é a emanada do intérprete autorizado – a autoridade legal – ou melhor, de seu “espírito”. Tendo esta origem, qualquer decisão, mesmo fora do quadro delineado pela ciência do direito, é tida como direito.

Todos os fatos são construções de linguagem. Seguem, portanto, a gramática própria da área do conhecimento que procede a este “recorte de realidade”. Têm-se então o fato jurídico afeito ao direito, o fato contábil afeito à contabilidade e o fato econômico afeito à Economia.

Na elaboração do fato jurídico, o “fato puro”, passa por uma dupla-síntese: 1) do fenômeno social para o fenômeno abstrato jurídico e 2) deste para o fenômeno concreto jurídico. Este processo implica sempre um grau de simplificação da realidade. E, acrescente-se, um grau de arbitrariedade. Para Paulo de Barros Carvalho

“Com tais considerações, cabe lembrar que todo conhecimento do objeto requer cortes e mais recortes científicos, que cumprem a função de simplificar a complexa realidade existencial delimitando o campo da análise. Não nos esqueçamos de que a camada lingüística está imersa na complexidade do tecido social, cortada apenas para efeito de aproximação cognitiva. O direito positivo é objeto do mundo da cultura e, como tal, torna árdua a tarefa do exegeta em construir a plenitude de seus conteúdos de significação, obrigando-o a reduzir a complexidade empírica, ora isolando, ora selecionando caracteres do dinâmico mundo do existencial. O objeto passa a ser uma construção em linguagem do intérprete que reduz as características próprias e imanentes daquilo que se toma do universo físico-social”⁴

O termo fato gerador, de amplo uso na ciência do direito tributário, padece de ambiguidade, pois se refere, ao mesmo tempo, à descrição abstrata contida na lei – o descritor – e ao fato ocorrido no mundo dos fenômenos físicos, o recorte da

³ Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

⁴ *Idem*, p. 303-304.

realidade a que esta descrição se refere. Geraldo Ataliba , para evitar esta ambigüidade, propõe nomear o primeiro de hipótese de incidência e ao segundo, fato imponible.⁵ Para identificar os mesmos fenômenos, utiliza Paulo de Barros Carvalho os termos hipótese tributária e fato jurídico tributário.

A hipótese que dá origem à relação jurídica do tributo define também suas características. São três os critérios que identificam o fato: critérios material, espacial e temporal.

O critério material consiste na descrição da hipótese desvinculada do local e do tempo, representada por um verbo e seu complemento. Como exemplos temos “ser proprietário de bem imóvel”, “industrializar produtos” entre outros. O critério espacial refere-se ao local onde o fato alcança os efeitos estabelecidos pela norma. Como exemplo temos o Imposto de Exportação em que o espaço privilegiado para a realização de seus efeitos são as repartições alfandegárias. No caso de tributos como o ICMS e o IPI não há espaço privilegiado para a verificação da hipótese de incidência ou para o fato imponible. O critério temporal, por fim, define o exato instante em que se dá o fato imponible e, portanto, a criação do liame entre o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.

Regina Helena⁶ também aponta a ambigüidade do conceito fato gerador que aduz tanto à hipótese legal quanto à situação concreta por esta prevista a qual enseja o surgimento da obrigação tributária. Adota a nomenclatura já citada elaborada por Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba.

Comenta os artigos 114 e 116 do CTN que trazem a definição de fato gerador para obrigação principal e a disciplina do momento de ocorrência do fato gerador, respectivamente.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

(...)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

⁵ Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** . São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

⁶ Costa, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

Pelo princípio do *tempus regit actum* a disciplina jurídica aplicável é aquela vigente quando da ocorrência do fato imponible. Daí a importância do estudo da matéria.

O artigo distingue a situação jurídica (pode-se dizer diretamente jurídica, pois a lei estatui que o fato gerador ocorre desde o momento em que está a situação inteiramente constituída conforme o que determina a lei) e a situação fática (ao ato jurídico deve-se somar um ato “físico” para que daí decorram os efeitos tributários, por exemplo a saída do bem do estabelecimento no caso de impostos sobre produção e consumo – IPI e ICMS).

Regina Helena, assim como Paulo de Barros Carvalho discorre sobre hipótese de incidência, diferenciando o antecedente (descriptor de um fato e o espaço e momento no qual este ocorre) e um consequente (relação jurídica decorrente). O antecedente contém os aspectos material (“verbo” que indica ato ou estado do sujeito passivo), espacial e temporal.

Este construto, descriptor e prescritor – o descriptor correspondente ao fato imponible e à hipótese de incidência enquanto o prescritor, correspondente à relação jurídica e à obrigação tributária – descende diretamente do pensamento de Kelsen que decompõe a norma em condutas ligadas por imputação⁷. A ênfase neste tipo de estrutura expressa um pensamento dogmático, quase que tradicionalista, pouco afeito às consequências sócio-políticas das normas – mesmo para a efetivação de direitos fundamentais. O conceito de Capacidade contributiva, exposto a seguir, é importantíssimo para a efetivação de uma justiça fiscal.

1.1.2 - Capacidade Contributiva

Para Regina Helena, o princípio da capacidade contributiva representa um subprincípio da igualdade – no sentido de tratar da mesma forma os iguais e diferentemente os desiguais na medida de suas desigualdades - e ambas são indissociáveis. Não vinculados a uma contraprestação do Estado, os impostos tem sua graduação definida em função de características do próprio sujeito passivo.

Ele está positivado no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, abaixo transcrito:

⁷ Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1991, p. 110.

Art. 145(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).

Capacidade contributiva, segundo a autora, definir-se-ia como aptidão para suportar a carga tributária desde que respeitado o princípio do não confisco. A Constituição Federal, no artigo visto acima, trata do aspecto subjetivo da capacidade contributiva, que leva em conta a situação subjetiva individual. O aspecto objetivo se refere a um fenômeno ou fato que se constitua em manifestação de riqueza. Por exemplo: auferir renda, ser proprietário de veículo auto-motor, etc.

Para Alfredo Augusto Becker⁸, por outro lado, o conceito “capacidade contributiva” é ambíguo. Trata-se de um conceito vazio que se adapta a teorias diversas, fundadas em princípios distintos e que chegam a conclusões inconciliáveis. Um exemplo disso são os entendimentos divergentes surgidos da constitucionalização deste princípio. Uma corrente lhe atribui natureza de norma programática e outra de norma jurídica, atribuindo-lhe nenhuma eficácia ou plena eficácia, respectivamente. No segundo caso o juiz, quando da aplicação da norma, está obrigado a averiguar se os fatos preenchem a presunção legal de manifestação de riqueza aplicando-a ou não, conforme o caso. Para Becker, ambos os entendimentos pecam pelo extremismo: o primeiro por não atribuir qualquer eficácia real ao princípio da capacidade contributiva, o segundo por superestimá-la.

Hugo de Brito Machado levanta interessante questionamento acerca da aplicabilidade do princípio somente aos impostos, como se pode inferir de uma interpretação literal, ou se o princípio da capacidade contributiva se aplicaria a todos os tributos. Para ele aplicar-se-ia a todos os tributos – sendo, segundo ele, justificativa para a isenção de algumas taxas.⁹

O princípio da Capacidade Contributiva, que em última análise consiste no correspondente ônus tributário suportável pelo contribuinte, alcança efetividade nos tributos diretos sendo inaplicável nos tributos indiretos – conceito que se expõe a seguir.

1.1.3 - Diferenciação Entre Tributo Direto E Indireto

⁸ Becker, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 479.

⁹ Machado, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

Esta é uma classificação que diz respeito à repercussão econômica. Explique-se: nos tributos diretos, o ônus ou repercussão econômica é suportado pelo contribuinte, pessoa na qual se confundem as figuras do contribuinte de direito e de fato. No caso do tributo indireto, é possível a transferência desse encargo. O sujeito passivo, contribuinte de direito, repassa para terceiro, contribuinte de fato, a despesa financeira com o tributo.

Muitas vezes o contribuinte de fato não percebe que cabe a si o encargo final do recolhimento do tributo embora sejam os tributos indiretos a maior fonte de arrecadação do governo. E como os tributos indiretos, cujo exemplo mais importante é o ICMS, são em geral regressivos aqueles que arcam com o maior ônus são os de menor poder aquisitivo. Por serem também menos visíveis, os tributos indiretos disseminam a crença de que a população de baixa renda não paga tributos. Como consequência as políticas públicas voltadas à redução da desigualdade são vistas como “filantropia” tanto pelas classes “mais pobres” quanto pelas “mais abastadas”. Contribuiu-se para o não exercício da cidadania fiscal. Concluiu-se, em parecer do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, que

Os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, favorecem a justiça fiscal à medida que permitem a graduação da carga tributária de acordo com as características socioeconômicas das famílias. Já os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, não oferecem as mesmas possibilidades. Por exemplo, uma pessoa que ganha um salário mínimo, ao adquirir uma geladeira, paga o mesmo montante de impostos que um cidadão com renda mais alta.¹⁰

Os tributos diretos permitem, pela clara identificação do sujeito passivo – o qual irá arcar com o repercussão econômica – em impor maior ônus tributário sobre aquele com mais condições de com ele arcar, o que introduz o conceito de progressividade.

1.1.4 - Progressividade

¹⁰ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Parecer de Observação nr 01, junho de 2009. Brasília. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. Disponível em www.cdes.gov.br.

Para Hugo de Brito Machado, “progressividade dos impostos significa alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto, ou excepcionalmente um outro elemento eleito pelo legislador para esse fim.”¹¹ Aqui, utilizando o IPTU como exemplo, o autor chama progressividade o que outros autores chamam extrafiscalidade.

Regina Helena diferencia proporcionalidade e progressividade. No primeiro caso, aplica-se uma alíquota única, que permanece invariável. No caso da progressividade, a tributação é mais do que proporcional, pois a alíquota, variável, cresce a medida que a base de incidência se eleva. A progressividade melhor atende o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF).¹²

Para Valcir Gassen, considerando-se que a prestação pecuniária ligada a todo o tributo consiste em um ônus, têm-se a progressividade quando a onerosidade cresce em razão direta à renda ou patrimônio do contribuinte.¹³

Como mencionado, nem todo o tributo atende aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, como se verá a seguir.

1.2 – TRIBUTOS

1.2.1 - Breve descrição do Sistema Tributário Brasileiro - Bases de incidência

Os tributos dividem-se em cinco subespécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. A classificação quinquipartida se dá de acordo com o fato gerador – hipótese de incidência. Este é quem determina a natureza do tributo.

Observando-se os fatos geradores dos impostos conclui-se, primeiramente, que não é demandada uma contraprestação estatal (CTN, art. 16) – por isto os impostos são ditos tributos não vinculados. Em segundo lugar, observa-se que o imposto incide sobre a renda, o patrimônio ou o consumo (dita circulação) do contribuinte.

¹¹ Machado, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 317.

¹² Costa, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 213

¹³ Gassen, Valcir. **Direito Tributário: Pressupostos e Classificações dos Tributos**. Brasília. Trabalho não publicado.

Tributos que terminam por incidir sobre o consumo são o imposto de importação de produtos estrangeiros (II), que incide quando da entrada de bens estrangeiros em território nacional; o imposto de exportação (IE), que incide quando da saída de produtos nacionais ou nacionalizados do país. O imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide quando da saída do produto do estabelecimento comercial ou industrial ou, quando da importação, do desembaraço aduaneiro do produto. O imposto sobre operações financeiras (IOF) incide sobre as operações de crédito, seguro, câmbio e relativas a títulos ou valores mobiliários. O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS) – adiante tratado em detalhes – incide sobre o consumo de bens e de serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicações. Trata-se de um tributo indireto, ou seja, a sua denominação como “imposto sobre circulação” funciona como um eufemismo, ocultando o fato de que ao consumidor final é transferido o ônus econômico ou pagamento do tributo – um fator de desinformação que dificulta o exercício da cidadania tributária. O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) incide sobre os serviços não abrangidos pelo ICMS.

O imposto territorial rural (ITR) incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural. A base de cálculo é seu valor fundiário. O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos (ITCD) é autoexplicativo. Sua base de cálculo é o valor dos bens transferidos. O imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) incide, como o nome diz, sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, mas não sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana também incide sobre a propriedade. No caso, propriedade, posse ou domínio útil de imóvel situado na zona urbana. A base de Cálculo é o valor do imóvel. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis incide sobre a transmissão, inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre esses, com exceção dos direitos de garantia.

A base de incidência do IPI é o valor do bem no mercado atacadista ou quando da saída do estabelecimento comercial. Isto em caso de bem produzido no país ou nacionalizado. No caso de bens importados, ao seu preço é acrescido o imposto de importação, as taxas aduaneiras e os encargos cambiais pagos. O IPI não incide sobre

produto destinado à exportação. A base de incidência do IOF é o montante da operação compreendendo o principal mais os juros no caso das operações de crédito, o valor convertido em moeda nacional no caso das operações de câmbio, o total do prêmio no caso de seguro. No caso das operações relativas a títulos e valores mobiliários o valor nominal na emissão somado ao valor de eventual ágio, quando da transmissão o valor nominal ou a cotação em bolsa e , quando do pagamento ou resgate, o preço.

O principal tributo a incidir sobre a renda é, redundante dizer, o imposto de renda. Ele incide sobre a aquisição de riquezas seja de pessoa física (IRPF) ou pessoa jurídica (IRPJ). Sua principal característica é que, atendendo a determinação do artigo 153, § 2º, III da Constituição da Federal ele deve ser progressivo. Atende ao preceito constitucional apenas parcialmente: Por ter poucas alíquotas (apenas quatro) termina por ser regressivo pois, a partir de dado valor esta mantém-se constante por mais que a renda aumente – o que termina por onerar mais quem ganha menos.

Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física a partir do exercício de 2011, ano-calendário de 2010.¹⁴

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15,0	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

O IPI e o ICMS são tributos indiretos , cujo efetivo pagamento não é realizado pelo contribuinte de direito mas pelo de fato. Como visto, a repercussão econômica cabe ao consumidor final .

Todos estes tributos, com exceção do ITCD, do ICMS, do IPVA, do IPTU, do ITBI e do ISS são de competência da União. Os três primeiros são estaduais, os três últimos municipais.

¹⁴ Alíquotas sobre a renda do Imposto Retido na Fonte – Exercício de 2007 até o exercício de 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/contribfont.htm>. Acesso em: 02 de junho de 2012.

O IPTU, o ITR, o IR possuem previsão constitucional expressa de sua progressividade. O ITCD é também progressivo, embora não haja previsão constitucional expressa.

As taxas são os tributos vinculados por excelência, sempre decorrendo de uma contraprestação estatal. Decorrem do exercício do poder de polícia, definido no artigo 78 do Código Tributário Nacional como a restrição ao direito ou liberdade individual em nome de um interesse público. Podem decorrer também do fornecimento de alguma espécie de serviço público – um exemplo seria a cobrança de custas judiciais para a interposição de um recurso. Conveniente mencionar a definição de serviço público adotada por Celso Antônio Bandeira de Mello, composta por um aspecto formal, material e subjetivo:

(...) toda a atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.¹⁵

A taxa é instituída pelo ente político prestador do serviço público.

A Contribuição de melhoria, prevista no artigo 145, III da Constituição Federal, também é um tributo vinculado que pode ser instituído por qualquer ente político. Decorre da valorização de imóvel em virtude de realização de obra pública por este mesmo ente político. Decorre dos princípios da isonomia e da vedação do enriquecimento sem causa.

O Empréstimo Compulsório é tributo de arrecadação vinculada, previsto no artigo 148 da Constituição Federal. Pode ser instituído, sempre por Lei Complementar, em caso de guerra externa, sua iminência ou calamidade pública. Também pode sê-lo para atender à necessidade de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A lei que instituir o tributo definirá a hipótese e a base de incidência. Trata-se de tributo restituível.

¹⁵ Mello, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

As Contribuições Especiais são tributos vinculados que podem revestir a materialidade dos impostos ou das taxas sem com eles se confundirem. Sua hipótese de incidência consiste na atuação indireta do Estado, mediata em relação ao usuário. Dividem-se em sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.¹⁶

Observa-se um incremento das contribuições da seguridade social. Estes tributos não são repartidos com Estados e Municípios não entrando na Composição dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM). A opção política pelo incremento destes tributos, portanto, intensifica ainda mais a concentração da arrecadação em poder da União (Há uma centralização da arrecadação na União a qual cabem 69,4% do total, cabendo aos Estados 26% e aos Municípios 4,6%) em contradição ao pacto federativo e ao equilíbrio entre os entes políticos.¹⁷

A ampliação da arrecadação dessas contribuições não resulta em melhoria dos gastos com assistência, previdência social e saúde devido ao mecanismo da Desvinculação das Receitas da União que desloca estes recursos do orçamento da seguridade social para o orçamento fiscal. Assim, apenas uma fração dos recursos arrecadados é destinada a atender às necessidades da parcela da população mais pesadamente onerada pelos tributos. Aliado à isso, tem-se a regressividade do sistema considerado em seu todo.

1.3 – Sistema de Tributação: Aumento da Regressividade e das Brechas Legais para Sonegação - Breve Histórico 1995 A 2009

A Constituição Federal apontava para uma descentralização do sistema de tributação se comparado ao vigente durante a ditadura militar. Haveria um incremento das competências tributárias dos estados e municípios e um aumento considerável dos seus fundos de participação.

Durante a década de 90, no contexto político do neoliberalismo, houve um certo esvaziamento desta proposta constitucional pela adoção por parte da União do instrumento da desvinculação do orçamento da seguridade social – orçamento este

¹⁶ Costa, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁷ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional: Brasília, 2010, p. 158.

alimentado pelas contribuições sociais exclusivas da seguridade social não compartilhadas com estados e municípios – que realoca parte destes recursos no orçamento fiscal¹⁸.

Outras alterações realizadas na legislação infraconstitucional no período de 1995 a 2002 que transferiram para a renda do trabalho a maior parte do ônus tributário foram: a redução da alíquota do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de 25% para 15% (ainda que se considere que sobre a parcela do lucro real excedente a R\$ 20 mil multiplicado pelo número de meses do período de apuração deve incidir um adicional do imposto à alíquota de 10%), eliminação da alíquota de 35% e ampliação da alíquota de 25% para 27,5% do IRPF, isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos a pessoas físicas (a alíquota era de 15%), por fim, a instituição do mecanismo dos “juros sobre capital próprio” por meio do qual remunerar-se o sócio com juros equivalentes à TJLP (taxa de juros de longo prazo) como uma “contrapartida pelo custo de oportunidade em função dos recursos mantidos na empresa”¹⁹. Este valor é dedutível, como despesa, na apuração do IR e da CSLL com base no lucro real.

Estas alterações foram instituídas pelas leis 9.249/95, 9.250/95 e 9.532/97.

Além destas medidas, houve um aumento do quantitativo de contribuintes pela não correção da tabela do imposto de renda (no período entre 1996 e 2001) o que incluiu como não-isentos diversos trabalhadores de baixa renda.

As mudanças legislativas deste período também tornaram menos eficaz o combate à sonegação (observa-se, mais uma vez, um favorecimento pelo sistema às classes com alto poder aquisitivo). A Lei 9.249/1995 em seu artigo 34 extinguiu a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária com o mero pagamento do tributo. Assim, sonegar impostos (previsão da Lei nº 8.137/90), deixar de repassar IR retido do trabalhador praticando apropriação indébita ou emitir nota fiscal fraudulenta são ilícitos cuja punibilidade é afastada pelo mero pagamento do tributo. A “brandura” da sanção

¹⁸ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010.

¹⁹ *Idem*, p. 171.

faz com que não haja dissuasão da conduta ilícita. Em outras palavras, o risco compensa e muito.

A Lei nº 9.430/1996 em seu artigo 83 postergou a entrega da representação fiscal para fins penais relativos aos crimes contra a ordem tributária. Antes feita no momento da autuação do contribuinte, seu encaminhamento deve, atualmente, ser feito após a decisão final na esfera administrativa. Dessa exigência resulta, na maior parte dos casos, a prescrição do crime. Essa lei também reduziu drasticamente as multas muitas vezes equiparando, para todos os efeitos práticos, o sonegador ao inadimplente.

Além dessas medidas, o risco de sonegar é reduzido pelos programas de parcelamento de débitos tributários lançados pelo governo que estabelecem longos prazos para o parcelamento dos mesmos.

Por meio de uma declaração de compensação (Dcomp), criada pela Lei nº 10.637/2002, o contribuinte pode compensar tributos federais com créditos por ele apurados. A Dcomp gera a quitação sob a condição resolutiva posterior que é a homologação dos créditos pela Receita. Esta homologação tem o prazo de cinco anos, fixado pela Lei nº 10.637/2003, depois do qual estes créditos estão homologados tacitamente. O problema é que

Levantamento feito pelo Unafisco Sindical (atual Sindifisco Nacional), com base em amostras das regiões fiscais, indica que, em média, 80% dos créditos tributários compensados são improcedentes. Os resultados da fiscalização da RFB corroboram para essas informações, pois a compensação fraudulenta de créditos tributários é motivo de autuação do Fisco.²⁰

Assim, entre 1995 e 2009 diversas alterações legislativas tornaram o sistema tributário mais regressivo – reduzindo a quantidade de alíquotas do IR – e tornaram menos eficiente o combate à sonegação. Observa-se um favorecimento aos estratos que concentram renda e patrimônio principalmente quando se considera que o ICMS, tributo indireto e regressivo, é origem de grande parte da arrecadação.

²⁰ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010, p. 173.

2 –CAPÍTULO II - ICMS

2.1 - Imposto Sobre O Consumo – Aspectos Do Seu Funcionamento

Alfredo Augusto Becker preleciona que para definir a natureza jurídica de um imposto como “sobre o consumo” deve-se meramente constatar a existência de uma relação de consumo – definida por ele como aquela em que ocorre o desdobramento ou a transformação do bem que lhe é objeto. Não seria objeto da ciência jurídica nenhum dos aspectos do tributo, além de sua validade. Segundo Alfredo Augusto Becker

Para aferição do gênero jurídico do tributo não importa saber, no plano jurídico, quem é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem a existência do direito de reembolso; nem a natureza da coisa ou serviço consumido, nem a causa ou a finalidade do consumo; nem o lugar ou o momento do consumo efetivo material; tudo isto somente tem relevância quando se examina o tributo no plano pré-jurídico da Política Fiscal e da Ciência das Finanças Públicas.²¹

O ICMS - Imposto Sobre Operações De Circulação De Mercadorias E Prestações De Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal E De Comunicação – apesar de imposto estadual, é quase que completamente disciplinado na Constituição Federal, artigo 155. Este imposto compõe a maior parcela da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal. Talvez por isso o tratamento amplo dado pela Constituição²².

Tributo multi-fásico e não cumulativo, o que significa dizer que incide nas diversas etapas de produção e que o equivalente a cada etapa compensa-se na seguinte como crédito.

O ICMS é um tributo indireto observando-se, segundo Regina Helena, como o fenômeno da repercussão tributária ou translação tributária no qual a repercussão econômica (leia-se o custo do pagamento do tributo) é repassado pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato. Para Roque Antônio Carrazza

²¹ Becker, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. P- 412

²² Costa, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

Do mesmo modo, anos a fio manteve-se acirrada discussão, em sede doutrinária (que ainda esta longe de arrefecer), sobre se o sujeito passivo do ICMS é o contribuinte de direito (o realizador do fato imponible) ou o contribuinte de fato (a pessoa que suporta a carga econômica do tributo). Tal cogitação, boa para a Economia, e de todo em todo irrelevante para o direito, já que o sujeito passivo de qualquer tributo (e, portanto, também do ICMS) é sempre pessoa posta pela lei, na contingência de figurar no pólo negativo da obrigação tributária, desde que ocorrido o fato imponible. As posteriores relações entre o contribuinte *de iure* e o contribuinte *de facto* não são jurídicas, embora este último venha a suportar o ônus econômico do tributo.²³

O ICMS vem previsto no artigo 155, II da Constituição Federal, onde se lê:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

De competência estadual e distrital é instituído por lei ordinária. Entende Carrazza, no entanto, que a União possui competência para instituí-lo em duas situações excepcionalíssimas, previstas nos artigos 147 e 154, II da Constituição Federal. A primeira estabelece esta competência para a União no âmbito dos territórios federais. A segunda, na circunstância de guerra externa, quando poderá instituir impostos extraordinários. Transcrevem-se, a seguir, ambos os artigos:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

(...)

Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

²³ Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

Afirma Carrazza que o ICMS contém o que seriam, na verdade, outros cinco impostos, com distintas bases de cálculo e hipóteses de incidência:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber : a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior ; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica ; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais²⁴.

Destas cinco “categorias” a mais importante, de longe, é a primeira – a que incide sobre operações mercantis – por movimentar o maior montante de recursos financeiros. Sua regra-matriz de incidência é inferida das seguintes partes do artigo 155, II da CF “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas a circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior”. Para que configure operação mercantil, determinado ato deve preencher os seguintes requisitos : deve ser regido pelo direito comercial, deve haver sido praticado em um contexto de atividades empresariais, deve ter por finalidade o lucro e por objeto uma mercadoria.²⁵

Embora a Constituição Federal não o haja explicitado, o sujeito passivo, que faz circular a mercadoria, deve ser o industrial, o produtor ou o comerciante. A dona de casa ou o profissional liberal que faça circular mercadoria realiza venda de bem móvel, sobre o qual não incide ICMS. É importante frisar que, em consonância com o previsto no artigo 126 do CTN, os conceitos de comerciante, produtor e industrial adquirem um significado mais amplo que o jurídico, atribuído pelo direito comercial ou civil. Assim, constitui-se em contribuinte do ICMS qualquer pessoa física, jurídica ou sem personificação, envolvida com a prática de operações mercantis, em caráter de habitualidade. (há previsão expressa na LC 87/1996)

Carrazza estabelece em minúcias a sua definição de sujeito passivo, de contribuinte *de iure* do ICMS. Conforme ele mesmo aponta em suas notas iniciais, o fato de que o consumidor final irá arcar com todo o ônus econômico (o que na prática

²⁴ Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 376.

²⁵ *Idem*.

torna no mínimo pouco útil toda esta abstração teórica) não importa para ele e para sua concepção de direito.

De forma semelhante, o conceito que distingue mercadoria de bem móvel é a finalidade mercantil, de efetivar uma operação mercantil, a qual o bem está submetido quando da sua circulação.

Outro importante conceito é o de base de incidência. Base de Cálculo é a quantificação monetária do fato imponible (correspondente ao ato *in concreto* descrito pela hipótese de incidência). Ele, juntamente com a alíquota, dimensiona o aspecto material subsumido à hipótese de incidência tributária. “Uma de suas funções é medir a intensidade do núcleo do fato imponible”²⁶.

Atende a duas funções: quantificar a prestação devida pelo sujeito passivo desde o momento da ocorrência do fato imponible e afirmar a natureza jurídica do produto. Assim, a base de cálculo deve guardar correlação lógica com a hipótese de incidência: se o tributo é sobre a renda, o patrimônio ou sobre serviços a base de cálculo deverá levar em conta fração da renda, do patrimônio e dos serviços, respectivamente.

Assim, como a base de cálculo define a própria identidade do tributo, sua correspondência com o previsto pela hipótese de incidência atende a exigência da constitucionalidade.

Realmente, nos termos da Constituição, a base de cálculo do ICMS deve, no mínimo, guardar referibilidade com a operação ou prestação realizada, sob pena de desvirtuamento do tributo. Assim, a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação do serviço de transporte transmunicipal, ou, ainda, da prestação do serviço de comunicação.²⁷

Segundo Carrazza, Lei Complementar prevista no artigo 146, III da Constituição Federal não pode inovar em relação à Carta Magna cabendo-lhe meramente detalhar aquilo que já está posto. Assim, a regra-matriz constitucionalmente definida deve permanecer intocada assim como a base de cálculo deve ter seus limites constitucionais respeitados.

Assim, a referida Lei Complementar somente pode alterar a regra-matriz e a base de cálculo do ICMS dentro dos limites constitucionais predefinidos.

²⁶ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 4ª edição, pp. 345-346. *Apud* Carrazza, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros editores, 2009, p. 308.

²⁷ Carrazza, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros editores, 2009, p. 310.

Para o autor, quando a LC 87/1996 estabelece em seu parágrafo 1º, I que “§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto: I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”²⁸ desrespeita os limites constitucionais impostos à base de cálculo padecendo o referido dispositivo de inconstitucionalidade.²⁹

Para todos os efeitos foi, segundo o autor, criado imposto sobre imposto pago, cuja base de cálculo é o valor do ICMS e a hipótese de incidência o fato de se pagar ICMS.

Imagine-se que foi vendida uma mercadoria no valor de R\$100,00 (cem reais) e que a alíquota do ICMS é de 18%. O cálculo constitucionalmente válido seria:

$$\text{ICMS devido} = \text{R}\$100,00 \times 18/100 = \text{R}\$18,00$$

O cálculo dito “por dentro”, segundo o entendimento de Carrazza inconstitucional, da LC 87/1996, § 1º, I é o seguinte:

$$\text{ICMS devido} = \text{R}\$100,00 \times (18/100 - 18) = \text{R}\$100 \times (18/82) = \text{R}\$21,95$$

No primeiro cálculo a alíquota legal e efetiva é de 18%. No cálculo em acordo com a LC 87/1996 a alíquota legal é de 18%, a “efetiva” de 21,95%.

Carrazza propõe uma interessante explicação para a resposta à flagrante inconstitucionalidade do dispositivo haver sido simplesmente conformismo e passividade:

Ora, na medida em que o tributo é suportado economicamente por terceira pessoa (o consumidor final), facilmente se entende o motivo pelo qual, até hoje, não houve inconformismos maiores contra este modo esdrúxulo de calcular-se o montante do tributo a pagar. Esdrúxulo porque leva a uma exacerbação

²⁸ A redação do artigo foi alterada pela LC 114/2002 para “§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;” As observações feitas pelo autor, no entanto, permanecem pertinentes.

²⁹ Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. P. 315.

da carga tributária devida, isto é, a um percentual superior ao previsto em sua alíquota, legalmente fixada.³⁰

Em resumo, o ICMS é tributo sobre o consumo. Indireto, não cumulativo, instituído por lei ordinária. Sua base de cálculo possui duas funções: definir a natureza jurídica do tributo e estabelecer a prestação devida pelo contribuinte. O estabelecimento do imposto devido como base de cálculo do próprio tributo viola a constituição ao estabelecer o próprio ICMS como base de cálculo e o fato de pagar tributo como hipótese de incidência. A substituição tributária progressiva, ou “para frente”, consiste também em inconstitucionalidade por, de certa maneira, antecipar fato gerador ainda não ocorrido, responsabilizando terceiro pelo recolhimento do tributo, como se verás.

2.2 - Substituição Tributária Progressiva e Regressiva

É um mecanismo jurídico no qual, por razões de conveniência de fiscalização e arrecadação tributária, a lei atribui a terceiro que não participou diretamente da situação fática prevista pela hipótese de incidência a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Possui caráter assecuratório. A previsão legal pode ser extraída do art. 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Podem ocorrer a Substituição “para frente” ou progressiva prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal (alterada pela EC 3 de 1993) abaixo transcrito e a “para trás”, regressiva ou por diferimento de tributo. Ambas incidem sobre tributos multifásicos como o ICMS.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer

³⁰ Carrazza, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 319

posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

Assim, a substituição “para frente” designa sujeito passivo do tributo vinculado a fato imponível ainda não ocorrido, mas que, por presunção legal, presume-se que irá ocorrer (em outras palavras, há antecipação do recolhimento do tributo incidente ao longo de toda a cadeia multifásica por fato gerador ainda por ocorrer “para frente”). Caso contrário, há garantia de restituição do valor pago.

A substituição tributária “para trás” consiste no mecanismo oposto, no qual cumula-se o tributo devido ao longo de toda a cadeia plurifásica para recolhimento apenas ao final, pelo último sujeito vinculado à “cadeia de incidência” (que responderá por fato gerador já ocorrido “para trás”).

Para a maioria da opinião doutrinária a substituição tributária “para frente” viola garantia constitucional por tributar fato oponível não ocorrido. Para Regina Helena:

(...) trata-se de tributação por fato futuro, o que, a nosso ver, revela-se ofensivo ao princípio da capacidade contributiva, que se sobrepõe à diretriz da praticabilidade³¹.

Para Roque Antônio Carrazza:

Ora, o art. 1º da Emenda Constitucional 3/1993 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato imponível*³².

Partindo-se do princípio da Proporcionalidade em seus aspectos da adequação (o meio utilizado deve alcançar o fim a que se propõe), necessidade (o meio utilizado é o menos gravoso) e proporcionalidade no sentido estrito não parece haver

³¹ Costa, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 208.

³² Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 331

violação *apriorística* à dispositivo constitucional considerando-se que o fato imponible é de realização altamente provável, que se trata de direito disponível (atuação sobre a esfera patrimonial sem repercussão, a princípio, sobre direitos fundamentais em outras esferas como se dá quando um tributo tem caráter confiscatório) e que, recolhido o tributo e não ocorrido o fato imponible, este será ressarcido configurando-se situação plenamente reversível ao *status quo ante* – não há violação ao princípio da segurança jurídica.

Problema real no caso do ICMS é a regressividade do tributo, como se demonstrará.

2.2.1 - Princípio Da Não Cumulatividade Do ICMS e da Seletividade Em Função Da Essencialidade Das Mercadorias E Dos Serviços

O princípio da não-cumulatividade ao qual se sujeita o ICMS está definido no artigo 155, § 2º, incisos I e II da Constituição Federal.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Assim, em cada operação, é assegurada ao contribuinte a dedução do montante devido do ICMS referente às etapas anteriores. Isenções, benefícios e incentivos fiscais devem ser concedidos por convênios celebrados pelos estados e pelo Distrito Federal na forma determinada por Lei Complementar, conforme previsão do art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal. Isto evita a concessão, de forma irregular, de benefícios por iniciativa isolada dos estados, visando atrair investimentos em uma competição “predatória” com outros estados-membros – competição esta apelidada de “guerra fiscal”.

Entende Carrazza que tais benefícios, uma vez concedidos pelo estado de origem da mercadoria ou serviço adquirido, não podem ser desconsiderados pelo estado de destino, ainda que concedidos ilegalmente :

(...) não pode o Estado de destino glosar créditos de ICMS, por entender que, no Estado de origem, foram inconstitucionalmente concedidos, aos fornecedores das mercadorias (ou prestadores de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação), benefícios fiscais ou financeiros.³³

O artigo 155, § 2º, III da Constituição Federal dispõe sobre a seletividade do ICMS cujo estabelecimento é uma faculdade do poder público segundo a maior parte da doutrina.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Isto significa que produtos supérfluos ou de “luxo” sofrerão maior tributação que produtos considerados de primeira necessidade ou mesmo indispensáveis. Carrazza entende que “as operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviços (de transporte transmunicipal ou de comunicação) de massa deveriam ser completamente desoneradas do tributo”³⁴.

Por vedação do artigo 152 da Constituição Federal a essencialidade não pode se dar pela destinação ou origem da mercadoria ou serviço e sim por sua finalidade.

Não cumulativo – o que significa que em cada etapa deve ser deduzido o montante devido em etapas anteriores – e seletivo – o que significa que deve incidir mais pesadamente sobre bens e serviços não essenciais – o ICMS é um tributo altamente complexo, principalmente quando se leva em conta que é um tributo estadual,

³³ Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 362.

³⁴ *Idem*, p. 459.

submetido às legislações estaduais. Existem propostas de simplificação do regramento deste tributo e de alteração do sistema tributário como um todo.

2.3 - Alterações Propostas

A despeito de ter o ICMS uma feição nacional em virtude da uniformização de sua disciplina constitucional, cada estado mantém sua legislação, configurando-se 27 delas. Some-se a isto a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais e têm-se o complexo quadro apelidado de guerra fiscal³⁵.

Essa grande complexidade dificulta grandemente o cumprimento da legislação, assim como sua fiscalização e administração, além de gerar desequilíbrio concorrencial e ineficiência econômica.

A Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008 busca, para solucionar esta situação, a uniformização destas legislações pela regulação do imposto por normas de caráter nacional – no caso lei complementar e por um regulamento emanado de um órgão colegiado formado por representantes dos Estados e do Distrito Federal, o que mantém a competência estadual do ICMS alcançando a almejada uniformização.

Não haverá mais norma estadual autônoma. As alíquotas serão uniformizadas, estabelecidas pelo Senado Federal em número máximo de cinco, cabendo ao já referido órgão colegiado definir quais delas serão atribuídas a que mercadorias, bens e serviços.

Uma proposta para redução da regressividade do ICMS é a atribuição da menor destas alíquotas para gêneros alimentícios de primeira necessidade, podendo este órgão colegiado atribuir esta alíquota para outros bens e serviços. Embora represente um avanço, a proposta é tímida considerando-se que a tributação sobre o consumo consiste em mais da metade da arrecadação – tributação que incide não somente sobre o consumo de gêneros alimentícios de primeira necessidade, mas de praticamente todos os bens e serviços essenciais. Pouco faz para solucionar o problema da regressividade do

³⁵ E.M.I. nr 84/MF/C. Civil. Morhy, Lauro(org.). Reforma Tributária em Questão. Brasília: Universidade de Brasília, 2003.

sistema como um todo. O ideal seria desonerar completamente estes serviços essenciais e aumentar a carga tributária sobre a renda e o patrimônio.

O sistema de alíquotas interestaduais, referente à partilha entre o remetente e destinatário localizados em diferentes Estados, será mantido. Para aumentar a simplicidade e a eficiência do sistema estabelece-se a arrecadação na origem, inclusive da parcela que cabe ao Estado de destino das mercadorias. A questão da partilha da receita entre o Estado de origem e o de destino será enfrentada em lei posterior. A vedação da concessão de benefícios e incentivos contribuirá sobremaneira para o fim da competição predatória entre os Estados. Será criado um Fundo Equalizador de Receitas (FER) como forma de compensação de eventuais perdas de receita do ICMS por parte dos Estados.

A desoneração das exportações terá tratamento constitucional. A transição para o novo modelo de ICMS dar-se-á por Lei Complementar, ficando vedada a prorrogação, ou mesmo a concessão de quaisquer benefícios ou incentivos financeiros ou fiscais.

Outras alterações trazidas pela PEC 233/2008:

A substituição de quatro tributos federais (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins – Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente Sobre Importação E A Comercialização De Combustíveis – CIDE – e a Contribuição Social do Salário-Educação) por um novo imposto chamado de IVA-F, ou Imposto sobre Valor Adicionado.

A absorção da Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL) pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

Criação de um fundo para coordenar a aplicação dos recursos da política de desenvolvimento regional : Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR).

No prazo de 90 dias após a promulgação da PEC 233/2008 o envio de projeto de lei estabelecendo a redução da contribuição dos empregadores para a previdência social.

Como parte da arrecadação do PIS, da Cofins e a totalidade da CIDE-Combustíveis incide diversas vezes na tributação das diversas etapas de produção e circulação de mercadorias a criação do IVA-F tornaria menos cumulativo o sistema

tributário. O IVA-F ainda seria, no entanto, um tributo indireto impondo sua carga sobre o consumidor final.

Uma das conseqüências das reformas propostas – a extinção da Cofins e da CSLL e a desoneração da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos - seria o fim da diversidade das bases de financiamento e da exclusividade dos recursos para o orçamento da seguridade social. Ainda que 38,8% do IR, IPI e do novo IVA-F sejam destinados à seguridade social as políticas sociais da assistência social, saúde e previdência terão que disputar recursos com governadores e prefeitos pois a base tributária seria a mesma partilhada com estados e municípios. As políticas públicas voltadas à seguridade seriam submetidas de forma ainda mais vulnerável à pressão dos empresários por redução da tributação e maior aplicação dos recursos do Estado em investimento³⁶. Parece provável, diante deste quadro, esperar ainda menos retorno dos recursos do Estado – na forma de investimentos sociais – para a população mais pesadamente onerada pelos tributos.

3- Capítulo III - EFEITOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

3.1 – Justiça Social e Fiscal

Ferreira³⁷ define justiça social como distribuição equânime daqueles bens mínimos ao desenvolvimento de sua personalidade e à vida com dignidade. A busca pela justiça social é prevista no artigo 193 da Constituição da república:

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

Estabelece, em oposição, o conceito de injustiça social como toda a situação de vulnerabilidade em que é atingida a dignidade humana, dentre as quais exemplifica:

(...) a pobreza, a concentração de renda e a exclusão social, o não acesso aos serviços públicos, como educação e saúde, e a impossibilidade de desenvolvimento social.³⁸

³⁶ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010.

³⁷ Ferreira, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social**. Campina Grande: UEPB, 2007.

O autor enfatiza a importância das políticas públicas tanto como causa quanto como meio de combate à injustiça social. Cita políticas voltadas unicamente ao crescimento econômico sem preocupação com a justa distribuição de seus frutos. Dentre estas políticas públicas citadas, importante papel desempenha a política tributária que se desdobra em um sistema progressivo de tributos e na transparência deste sistema, permitindo uma participação ativa dos contribuintes no estabelecimento de todo este sistema normativo, realizando a cidadania tributária.

Assim, financiando as atividades do Estado, os tributos permitem o oferecimento de bens que não podem ser deixados a cargo do mercado por, como foi visto, estarem diretamente ligados à realização do princípio da dignidade da pessoa humana. Pobreza e renda são conceitos intimamente interligados – e renda está intimamente ligada ao conceito de carga tributária. Luchiezi Jr.³⁹ conceitua carga tributária como:

(...) um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos que o Estado extrai da sociedade sob a forma de impostos, tarifas, taxas e contribuições para financiar as atividades que se encontram sob sua responsabilidade, e o Produto Interno Bruto (PIB).⁴⁰

Carga tributária pode ser indicada como a razão entre a soma dos tributos diretos e indiretos e o Produto Interno Bruto.

$$Ct = \frac{\text{Tributos diretos+indiretos}}{\text{PIB}}$$

Um conceito mais completo de carga tributária subtrai do total arrecadado aquilo que é transferido à sociedade na forma de benefícios previdenciários, do retorno e saques de fundos patrimoniais administrados pelo Estado, dos subsídios concedidos às empresas para barateamento da produção e dos encargos da dívida interna, o que pode mascarar o resultado devido ao alto endividamento público.⁴¹

³⁸ Ferreira, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social**. Campina Grande: UEPB, 2007.

³⁹ *Idem*.

⁴⁰ *Idem*, p. 124

⁴¹ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010.

$$Ct = \frac{(\text{Tributos diretos} + \text{Tributos indiretos}) - (\text{Transferências} + \text{Subsídios})}{\text{PIB}}$$

Para Luchiezi Jr os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, e por isso não passíveis de transferência para terceiros, são os que melhor atendem ao princípio da progressividade. A equidade e a justiça fiscal são atendidas pois, aqueles com maior quantidade de bens pagam mais tributo, ao contrário do que ocorre com os tributos indiretos. Estes incidem sobre o consumo e oneram mais pesadamente as classes mais baixas que, ao adquirir um produto, pagam o mesmo valor que é pago pelas classes de maior renda.

Além da progressividade, outros princípios constitucionalmente previstos que realizam a justiça fiscal são os da **capacidade contributiva, da isonomia, da essencialidade e da universalidade.**

O grau de regressividade do sistema tributário brasileiro pode ser constatado pela análise do Imposto de Renda – ainda que direto e pessoal o IRPF apresenta um alto grau de injustiça fiscal, principalmente nos estratos mais altos sobre os quais incide a alíquota de 27,5%. Aplica-se a mesma alíquota para rendimentos diversos, ferindo-se o princípio da progressividade e da isonomia, tratando-se igualmente pessoas desiguais. Segundo Luchiezi Jr.:

Para o ano-calendário de 2006 esta alíquota incidia sobre a parcela dos rendimentos tributáveis anuais que excediam a R\$29.958,88. Para um contribuinte cujo rendimento tributável somou R\$ 70.000, 00, a alíquota de 27,5% - a mais gravosa - incidiu integralmente sobre a maior parte de sua renda, ou seja, R\$ 40.041,12. Da mesma forma, para um indivíduo com rendimento tributável de R\$ 2.000.000,00 os mesmos 27,5% incidiram sobre R\$ 1.970.041,12.⁴²

O Imposto de Renda acaba por ser proporcional e não progressivo. A adequação do sistema tributário ao princípio da progressividade, incidindo preferencialmente sobre a renda e impondo maior carga àqueles com maior patrimônio, estaria de acordo com o preceito constitucional de erradicação da pobreza.

⁴² Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010, p. 128.

Um sistema de tributação sobre a renda mais progressivo atenuaria as desigualdades distributivas e viabilizaria maior renda pessoal disponível aos cidadãos de mais baixa renda, a qual concorreria para maior consumo de bens de salário com conseqüentes benefícios sobre a geração de renda, produção e arrecadação tributária.⁴³

Assim, Injustiça social consiste em uma situação de vulnerabilidade na qual é atingida a dignidade humana. O conceito de carga tributária, indicador do montante de recursos retirados da Sociedade pelo Estado, liga-se diretamente ao conceito de renda e ambos ao de justiça social. Um sistema tributário mais progressivo propiciaria melhor distribuição de renda, aumento do consumo e dinamização da economia.

3.1.1 - Distribuição de Renda e Carga Tributária⁴⁴

A medida que a renda aumenta o consumo relativo diminui, devido à satisfação das necessidades básicas e ao aumento da capacidade de poupança. A capacidade de poupança para as camadas mais pobres é virtualmente nula pois toda a sua renda está voltada para (tentar) satisfazer suas necessidades básicas. Em termos relativos e absolutos, são as classes mais baixas que pagam mais tributos. Como conseqüência, o Estado Brasileiro é financiado principalmente pelas classes mais pobres, que são também as que mais sofrem com a prestação deficiente dos serviços públicos (haja vista que o que retorna à sociedade como prestação de serviços é uma pequena fração da carga tributária). Dados da Comissão de Desenvolvimento Econômico e Social atestam que

(...)o retorno social é baixo em relação à carga tributária. Dos 33,8% do PIB arrecadados em 2005, apenas 9,5% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento.⁴⁵

⁴³ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010, p. 129.

⁴⁴ *Idem*.

⁴⁵ Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Parecer de Observação nr 01, junho de 2009. Brasília. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. Disponível em www.cdes.gov.br.

O Brasil, país emergente, figura entre as dez mais robustas economias do planeta. Paradoxalmente, apenas nove países possuem Índice de Gini⁴⁶ acima do brasileiro, o que significa que apenas estes nove países possuem distribuição de renda mais injusta que a brasileira. Dados de 2009 indicam que a faixa dos 1% mais ricos detinha 12,6% da renda e a faixa dos 50% mais pobres dividia magros 17,5% da renda. É sobre estes que o Estado se volta com maior “voracidade arrecadatória”. A fração da renda de famílias que recebem até dois salários mínimos destinados ao pagamento de tributos fica em torno de 48% enquanto que para famílias que recebem acima de 30 salários mínimos este total fica em torno de 26%. Como se verá, a injustiça é ainda maior quando se trata da tributação sobre salários e sobre a remuneração do capital.

Tabela – Maiores Economias e Piores Distribuições⁴⁷

Maiores Economias do Mundo		Piores Distribuições de Renda		
Países	PIB (Em US\$ bilhões)	Países	Índice de Gini	
1	Estados Unidos	14.256.300	Namíbia	0,743
2	China	8.887.863	Comores	0,643
3	Japão	4.138.481	Botsuana	0,610
4	Índia	3.752.032	Haiti	0,595
5	Alemanha	2.984.440	Angola	0,585
6	Rússia	2.687.298	Colômbia	0,586
7	Reino Unido	2.256.830	Bolívia	0,590
8	França	2.172.097	Africa do Sul	0,578
9	Brasil	2.020.079	Honduras	0,553
10	Itália	1.921.576	Brasil	0,550

Outro importante indicador da injustiça fiscal consiste na participação dos salários na composição do PIB. Esta participação é de cerca de 32%, equivalente à participação da remuneração do Capital, que fica em torno de 34%. Apesar de não parecer, em termos distributivos estes dados representam a grande concentração da

⁴⁶ Índice que resume a distribuição de riqueza. Varia de 0 a 1: proximidade do zero indica distribuição igualitária da riqueza, zero representando uma situação hipotética em que ela seria igualmente distribuída entre todos. Proximidade do um representa distribuição desigual, indicando o um a situação igualmente hipotética em que a riqueza estaria toda concentrada nas mãos de um único proprietário.

⁴⁷ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional: Brasília, 2010, p. 130.

renda nas classes não assalariadas (porque uma parcela ínfima da população vive do Capital). Os dados tornam-se ainda mais significativos quando se considera que a tributação “incidente sobre a renda do trabalho é cerca de 50% superior à incidente sobre a renda do capital”⁴⁸. Ainda segundo Luchiezi Jr.:

Enquanto a tributação dos salários obedece às quatro alíquotas estabelecidas na legislação, os rendimentos decorrentes de renda fundiária variam de 0,03% a 20%, conforme o grau de utilização da terra e área total do imóvel, e os rendimentos de aplicações financeiras têm alíquotas que variam entre 0,01% e 22,5%, conforme o prazo e o tipo de aplicação, privilegiando os rentistas. Também os ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza têm uma alíquota de 15%. Esta situação vigente no país evidencia maior tributação sobre as rendas derivadas do trabalho.⁴⁹

Ao contrário do que determinam os princípios da isonomia, capacidade contributiva e progressividade, a renda é discriminada de acordo com a sua origem sofrendo tributação segundo diferentes alíquotas se oriunda do trabalho – quando sofre tributação mais pesada – ou de outras fontes.

Esta pesada carga tributária retira da sociedade recursos que se destinariam ao consumo e à poupança transferindo ao Estado a capacidade e o ônus de impulsionar a economia com gastos públicos.

As medidas de aumento de progressividade na taxação sobre o patrimônio, juntamente com o aumento da progressividade do imposto sobre a renda, possibilitariam a geração de recursos para que fosse desonerada a tributação sobre o consumo, tornando mais baratos para a população todos os gêneros de primeira necessidade, além de outras mercadorias, em especial as que possuem efeito indutor de crescimento sobre a economia, como insumos à construção civil, eletrodomésticos, automóveis etc.⁵⁰

No entanto, como já se mencionou, os gastos classificados como Despesas de Capital (com infra-estrutura, política social e produção) ficam muito

⁴⁸ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010, p. 140.

⁴⁹ *Idem*, p. 165.

⁵⁰ *Idem*, p. 187.

aquém do montante arrecadado. A maior parte deste montante é destinado à amortização e ao pagamento dos juros da dívida pública. Ainda, segundo Luchiezi Jr.:

Desde a implantação do Plano Real, o controle relativo da inflação passou pelo endividamento público. Para manter-se solvente o Governo Federal precisa produzir elevados superávits fiscais primários e com estes recursos rolar continuamente a dívida pública acumulada ao longo do tempo. O aumento da arrecadação de impostos viabilizou esta política macroeconômica.⁵¹

Esta situação está longe do ideal: tributação progressiva – incidente sobre as camadas da população com maior renda e patrimônio – e amplos investimentos públicos em políticas sociais, principalmente, como forma de redistribuição da renda altamente concentrada.

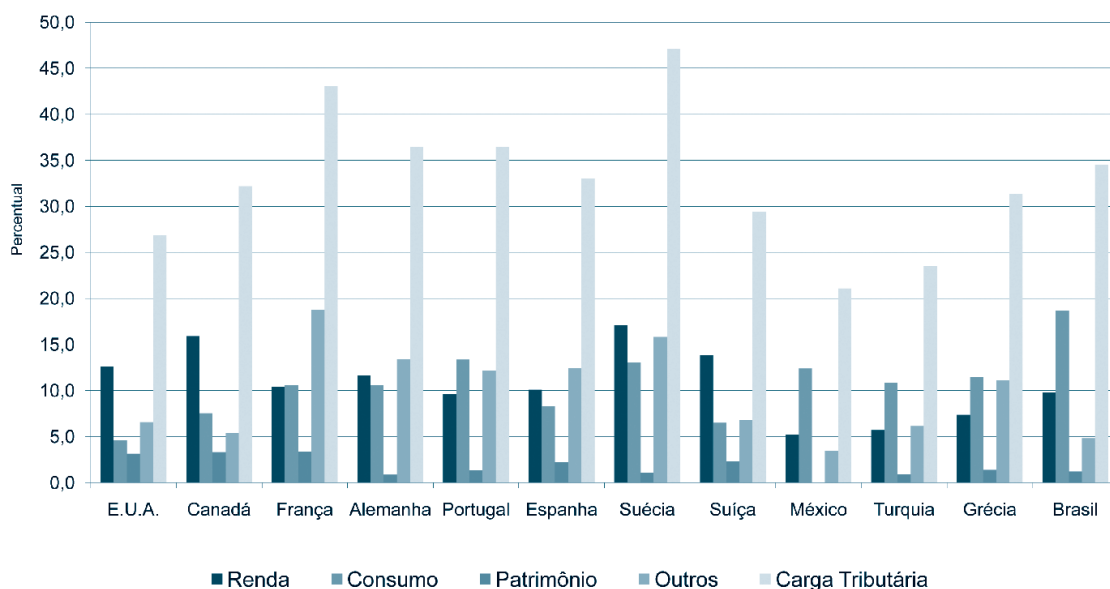
Em levantamento de dados realizado pelo Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional constatou-se que, para o período de 2000 a 2009, a arrecadação total compôs-se de 56,1% de tributos incidentes sobre o consumo, 26,3% tributos sobre a renda e 3,4% tributos sobre o patrimônio. Outros tributos tiveram a participação de 14,1% do total. A renda e o patrimônio deveriam ser tributados mais pesadamente que o consumo não somente por questão de progressividade mas também por eficiência econômica. Tributação sobre o consumo encarece os bens e serviços, reduz a demanda e a produtividade, com efeitos funestos sobre a economia e a geração de empregos. Esta opção política onera duplamente as classes mais pobres.

O ICMS é a origem da maior fração desta tributação sobre o consumo, correspondendo a 21,6% da arrecadação tributária e, como se verá, é completamente repassado ao consumidor final pelos contribuintes de direito.

O gráfico a seguir compara a carga tributária por base de incidência do Brasil com a de outros países. Pode-se constatar que a tributação brasileira sobre o consumo é bem mais elevada que a de todos os outros países.

⁵¹ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010.

Gráfica - Carga tributária por Base de Incidência para Países Seleccionados⁵²



Portanto, apesar do país apresentar uma das mais injustas distribuições de renda e riqueza do mundo é a população mais pobre a mais sobrecarregada com tributos, principalmente sobre o consumo. O Estado retira da Sociedade recursos que seriam direcionados para o consumo e a poupança, atraindo para si a capacidade e o ônus de dinamizar a economia com grandes investimentos públicos. A maior parte destes recursos, no entanto, é destinado ao pagamento dos juros da dívida pública. O retorno ao contribuintes na forma de investimentos sociais é muito baixa. Para agravar ainda mais uma situação de extrema injustiça fiscal, o Estado renuncia a diversas receitas, beneficiando com isenções o estrato privilegiado da população.

⁵² Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010, p. 155.

3.2 - Dados Sobre A Tributação E A Justiça Fiscal⁵³: Renúncia Fiscal na tributação sobre a Renda

A legislação não submete à tabela do IR os rendimentos do capital nem a distribuição de lucros de dividendos dos acionistas e sócios das pessoas jurídicas. Isto cria situações injustificáveis de discriminação de rendimentos na fonte e de renúncia fiscal em um país com distribuição injusta de renda como o Brasil. Assim, por exemplo, é possível o sócio de uma empresa declarar que recebe R\$ 1.500,00 de *pro labore* – ficando na faixa de isento do imposto de renda – e que recebe R\$10 milhões de lucro distribuído por ano (também isento). Seu empregado, que ganha R\$ 5.000,00, submete-se à alíquota máxima de 27,5% do IRPF.

Também é comum o empregado de uma empresa constituir uma pessoa jurídica prestadora de serviço, continuando a prestar serviço como empregado. Seu salário, tributável, vira lucro não tributável da empresa constituída e seu antigo empregador deixa de recolher a contribuição patronal. Na prática é muito difícil para os órgãos fiscalizadores comprovar a simulação.⁵⁴ Para tanto, seria necessária a regulamentação do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

Art. 116 (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Sem a prevista lei ordinária regulamentadora fica muito difícil, na prática, para o Auditor-Fiscal coibir condutas como a de constituição de Pessoas Jurídicas para dissimular uma relação de emprego e evadir-se do pagamento dos tributos

⁵³ IPEA. Comunicado da presidência, IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**. comunicado nr 22. 30 de Junho de 2009.

Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Relatório de Observação nr 02, março de 2011. Brasília. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. Disponível em www.cdes.gov.br.

⁵⁴ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010.

devidos – como a contribuição social sobre o salário e pagamento, a menor, de imposto de renda sobre os rendimentos auferidos que “deixam de ser” salário para se tornar renda empresarial⁵⁵.

Assim, apesar de no Brasil o número de milionários (indivíduos que tem investido ao menos 1 milhão no mercado financeiro) ser de 220 mil em 2006 (cerca de 0,1% do total da população, controlando recursos da ordem de 1 trilhão de reais) apenas 5.292 contribuintes apresentaram rendimentos tributáveis acima de 1 milhão do total de 23,5 milhões de declarantes do imposto de renda do ano-base de 2006 (exercício 2007)⁵⁶.

Deve-se buscar a progressividade – maior tributação, tanto em termos absolutos quanto relativos, sobre os contribuintes de maior renda e patrimônio. Esta representa a efetivação da equidade e do princípio da tributação de acordo com a capacidade contributiva. No Brasil, ao contrário da determinação constitucional, os tributos em sua grande maioria são regressivos. Seguem-se alguns números que podem atestar esta realidade.

A renda nacional (Produto interno bruto a custo de fatores) totalizou R\$ 2.007,6 bilhões sendo 51,7% deste total rendimento de proprietários (equivalente a R\$ 1.038,2 bilhões) e os restantes 48,3% (equivalentes a R\$ 969,4 bilhões) rendimento de não proprietários. O que por si atesta a imensa concentração de renda, dado o número ínfimo de proprietários.

Os tributos incidentes diretamente sobre a renda dos não proprietários, as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, totalizaram, em 2006, R\$ 236,9 bilhões, o equivalente a 24,4% do total de sua renda (R\$ 236,9 bilhões/ R\$ 969,4 bilhões). Compare-se com o montante de tributos diretamente incidentes sobre a propriedade e a renda do capital, que totalizaram R\$ 141,1 bilhões – tributos estes o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a Contribuição sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica, o Imposto de Renda retido na fonte, o Imposto Predial Territorial Urbano, o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos, o Imposto sobre Transmissões Intervivos e Causa-Mortis e o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural. Isto foi

⁵⁵ Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010.

⁵⁶ *Idem*.

equivalente a 13,6% do rendimento dos proprietários (R\$ 141,1 bilhões/ R\$ 1.038,2 bilhões).

Estes R\$ 378 bilhões são a parte identificável do montante da Carga tributária bruta de R\$ 808,6 bilhões. Tributos cujo impacto na renda de proprietários e não proprietários foram considerado não identificável (O Imposto sobre Produtos não Industrializados e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, entre outros) correspondem a R\$ 430,6 bilhões. Estes são tributos indiretos cuja repercussão econômica é suportada, em sua maior parte, pela população assalariada.

Assim, a despeito de mais da metade da renda nacional pertencer a proprietários, são os assalariados que arcam com a maior carga tributária: 13,6% contra 24,4%. Provavelmente a disparidade é muito maior, levando-se em conta a carga tributária não identificável dos tributos indiretos. Como ilustração, considere-se a tabela abaixo :

Distribuição da Carga Tributária Bruta segundo faixa de salário mínimo ⁵⁷

renda Mensal familiar	Carga Tributária Bruta - 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias destinados ao pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106

Por meio dessa arrecadação, o Estado financia o oferecimento de serviços básicos como educação, saúde e segurança. Adotando-se o critério da equidade, ou capacidade contributiva, que diz que deve suportar a maior parte do ônus fiscal o

⁵⁷ IPEA. Comunicado da presidência, IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil.** comunicado nr 22. 30 de Junho de 2009.

contribuinte com maior renda e patrimônio, o sistema diz-se progressivo. Atinge-se uma finalidade de redistribuição da riqueza e, portanto, de justiça social.

Os tributos incidentes sobre a produção e a importação de bens e serviços, cobrados de forma indireta, representaram 15,6% do PIB e 46,1% do que foi coletado no país a título de impostos, taxa e contribuições. Os impostos sobre a renda e propriedade, responderam por apenas 24% da carga tributária e apenas 8,2% do PIB.

Os tributos indiretos, como o ICMS, que tendem a onerar mais a camada de mais baixa renda, representam a maior parte da arrecadação estatal. A distribuição do ônus fiscal desconsidera o princípio da capacidade contributiva.

Os tributos incidentes sobre bens e serviços, a renda e a propriedade representaram entre os países membros da OCDE, em média, 31,6% ; 35,8% e 5,3% de uma arrecadação total da ordem de 35,8% do PIB. No Brasil, a título de comparação, as frações foram de 46,1%; 20,6% e 3,8% da arrecadação total de 33,8%.

Estes dados permitem concluir, juntamente com o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, que a tributação sobre a renda apresenta certa progressividade, mas insuficiente para compensar a forte regressividade dos tributos sobre o consumo. Todas estas consequências sócio-políticas do sistema tributário são pouco ou nada exploradas pela “doutrina” o que contribui para uma baixa cidadania fiscal.

3.3 – Senso Comum Teórico E Breve Crítica Aos Manuais Estudados

A ampla maioria dos manuais elabora sofisticadas teorizações lógico-jurídicas, baseadas em complexos conceitos como antecedente e conseqüente, isenção e não incidência, entre outros, conforme discutido anteriormente. Abstrações pelas quais deixam de lado os efeitos sociais e econômicos causados diretamente pelo sistema tributário. Argumenta-se que tais conseqüências seriam objeto de estudo de outras disciplinas – economia ou ciência das finanças – matéria estranha à ciência do direito. Elaborou-se um conhecimento moral e não social. Senso comum teórico.

Warat⁵⁸ define senso comum teórico como um sistema de conhecimentos que organiza os dados da realidade, pretendendo assegurar a reprodução dos valores e práticas predominantes.

Paulo de Barros Carvalho critica o pluralismo de forças atuantes no parlamento como causadora do atecnicismo da legislação – atecnicismo este que cabe à doutrina sanar ou contornar. Faz crer que o dissenso – mais que inevitável, o pluralismo de forças é inerente à democracia – é o causador dos problemas não somente do sistema tributário, mas do ordenamento jurídico como um todo. Este pensamento insinua que uma tecnocracia, composta por luminares, seria preferível ao caos da democracia. Deixa claro que a linguagem que deve prevalecer na redação das normas jurídicas deve ser a linguagem técnica, domínio dos especialistas.

Toda a ciência – e o direito não é exceção – deve reconhecer que suas teorias centrais ou paradigmáticas são produto de um consenso, que são elaboradas por maiorias, formadas politicamente. Thomas Kuhn, em seu livro “A Estrutura das Revoluções Científicas”, expôs a dinâmica das forças políticas, normalmente veladas, que estão por trás da “ascensão e queda” dos paradigmas científicos. Não há uma verdade revelada por iluminados: entre os especialistas há dissenso, inevitavelmente.

Esquece-se, ou ignora-se convenientemente, que direito antes de ser técnica é política, no sentido de ser uma decisão de uma maioria, politicamente formada. E as decisões dessa maioria – maioria não no sentido numérico, necessariamente, mas no sentido de poder hegemônico – tem repercussões que, muitas vezes, violam liberdades constitucionais.

O senso comum teórico não tem a pretensão de construir um objeto de conhecimento sobre a realidade social e sim normatizá-la e justificá-la por meio de um conhecimento padronizado. Ele é determinante das relações sociais, parte da estrutura. É um conhecimento moral que apenas reproduz valores, mas não os explica.

A teoria científica não deve oferecer, ao contrario da “Teoria ideológica”, repostas sobredeterminadas, que apenas aludem ao real, comandadas por interesses que tomam a forma de princípios. Ela deve ser um processo de intervenção no saber teórico ideológico acumulado que o transforma, reconstruindo o saber real social, ampliando-o com a compreensão de seus determinantes e condicionantes.

⁵⁸ Warat, Luis Alberto. **O Senso Comum teórico dos Juristas**. In: O Direito Achado Na Rua. José Geraldo de Sousa Junior (Org.). Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1990.

A produção de um objeto de conhecimento demanda, como primeira preocupação metodológica, determinar em que medida o saber acumulado representa um conhecimento moral que reproduz valores sem buscar o conhecimento da realidade, questionando-a. É necessário converter o saber ideológico de instrumento de análise em dado a ser observado e analisado.

O senso comum teórico do direito manifesta-se através de duas instâncias diferenciadas: primeiramente pela filosofia especulativa que oculta o papel social do direito – no caso específico em estudo, que ignora as suas conseqüências sócio-econômicas, violadoras de direitos constitucionais - e, em segundo lugar, por um trabalho técnico de sistematização das normas positivas com o qual, indiretamente, complementa-se a mensagem ideológica das filosofias especulativas dos juristas.

Entendemos, ousando discordar de Alfredo Augusto Becker, que capacidade contributiva não é um conceito ambíguo, mas aberto, a ser preenchido pelo embate das forças democráticas. Trata-se de norma de eficácia plena, conseqüência da horizontalização dos direitos fundamentais. É texto, portanto, quando da subsunção do fato concreto à norma, o hermeneuta (seja o estado-juiz, seja o administrador) deverá optar pela interpretação mais adequada aos valores constitucionais.

O desprezo da doutrina pelos efeitos econômicos e sociais dos tributos – como matéria exterior à ciência do direito – contribui para que estes sejam pouco difundidos e debatidos. Isso fragiliza ainda mais o controle social sobre a instituição de tributos e o direcionamento de suas receitas segundo o interesse público, colaborando para uma precária cidadania fiscal.

A resposta à queixa “Que fim levou o IPVA que eu pago se a rua está cheia de buracos?” consistente no “O IPVA é imposto, tributo não vinculado a uma contraprestação estatal” ignora que o cidadão não se comunica utilizando a linguagem técnica do direito. A pergunta acerca do IPVA equivale a “Que uso é feito dos impostos que pagamos?”, clamor legítimo por prestação de contas sobre se os recursos que o Estado retira da sociedade são realmente utilizados segundo o interesse público e , porque no caso específico da rua esburacada, o interesse público não foi atendido . A técnica é utilizada em sua função de dominação para tornar hermético o conhecimento e restringir a discussão à esfera dos iniciados. Como quando o prestidigitador desvia a atenção do público com uma das mãos enquanto executa o truque com a outra.

Conclusão

A tributação, para cumprir as determinações constitucionais de isonomia e justiça fiscal, deve deixar de privilegiar a renda oriunda do capital e o patrimônio. O imposto de renda (IR) o mais progressivo dos tributos, deve tornar-se a maior das fontes de arrecadação em substituição ao ICMS – por ser também aquele tributo mais capaz de garantir a pessoalidade e o respeito à capacidade contributiva. O ideal seria desonerar o consumo de bens indispensáveis, fazendo cumprir a determinação de seletividade do imposto.

Uma mudança no sentido de reduzir a carga tributária sobre a população de baixa renda, realocando-a para os estratos privilegiados, seria a correção periódica da tabela do Imposto de Renda (e a recuperação do seu valor referente aos seis anos de congelamento, de 1996 a 2001), pela desoneração do trabalho de baixo e médio poder aquisitivo e pela revisão das alíquotas (o estabelecimento de alíquotas maiores que 27,5% para rendimentos elevados) e das faixas de isenção.

Outras medidas seriam a tributação da distribuição dos lucros e dividendos, da remessa de lucros e dividendos ao exterior e das aplicações financeiras de investidores estrangeiros no país; o fim da redução do imposto de renda e CSLL sobre a remuneração dos juros sobre o capital próprio e o fim da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária (previstos na Lei nº 9249/95) e de sonegação fiscal (previstos na Lei nº 8.137/90) com o pagamento do tributo - ou seja, a revogação do artigo 34 da Lei nº 4.729/65.

Os bens de consumo de aquisição indispensável classes de renda baixa e média devem ser completamente isentos da tributação de ICMS. Isto seria o mais correto não somente do referencial da justiça fiscal por reduzir a carga tributária imposta à imensa população pobre, mas porque a redução dos preços destes bens fomentaria maior vigor produtivo ao mesmo tempo em que propiciaria a estas camadas da população uma existência um pouco mais fácil do ponto de vista da aquisição do essencial para a sua sobrevivência. A arrecadação perdida pelos Estados poderia ser compensada por incremento no fundo de participação dos Estados e Municípios – contrabalançada, muito provavelmente, pela ampliação da arrecadação sobre a renda da remuneração do capital oriunda não somente da ampliação das alíquotas, mas do aumento das vendas dos produtos e serviços decorrente da isenção do ICMS.

Outra medida seria a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e o estabelecimento da progressividade do ITCD adotando-se, como para o IR, uma faixa de isenção e uma tabela progressiva de contribuição.

O IPVA deve passar a incidir não somente sobre veículos terrestres mas também sobre embarcações e aeronaves. Adequar-se-ia, assim, aos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal, promovendo maior justiça fiscal. Lei complementar deve regulamentar nacionalmente o imposto, incluindo estes veículos terrestres e aéreos de forma progressiva, de modo a onerar mais pesadamente veículos luxuosos e suntuosos.

Em substituição ao IVA-F, o estabelecimento de uma contribuição social única e não cumulativa e a manutenção da CSLL preservando a diversidade e a exclusividade das fontes de recursos do orçamento da seguridade social e sua autonomia, em respeito à previsão constitucional (arts. 194, 195 e 165, III).

Essas medidas de aumento da progressividade do sistema como um todo, considerado na tributação da renda e do patrimônio, bem como de redistribuição da carga tributária, aumentaria o ônus atribuído àqueles beneficiados por isenções ou que contribuem abaixo da sua possibilidade ao mesmo tempo que reduziria o encargo imposto àqueles hoje excessivamente onerados – em especial as classes média e baixa. O resultado seria um sistema tributário mais justo que o atual sem aumento da carga tributária global. Aos setores sociais que concentram renda e patrimônio impor-se-ia uma maior tributação – na verdade, uma tributação mais de acordo com sua capacidade contributiva – mas estes grupos também seriam beneficiados pela liberação de recursos das classes média e baixa – recursos estes que se voltariam necessariamente ao consumo.

Referências Bibliográficas

- Becker, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.
- Carrazza, Roque Antoni. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
- IPEA. Comunicado da presidência, IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**. Comunicado nº 22. 30 de Junho de 2009.
- Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Parecer de Observação nº 01, junho de 2009. Brasília. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. Disponível em www.cdes.gov.br.
- Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Relatório de Observação nº 02, março de 2011. Brasília. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. Disponível em www.cdes.gov.br.
- Costa, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- E.M.I. nr 84/MF/C. Civil. Morhy, Lauro(org.). **Reforma Tributária em Questão**. Brasília: Universidade de Brasília, 2003
- Ferreira, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social**. Campina Grande: UEPB, 2007.
- Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1991
- Luchiezi Jr, Alvaro e Elizabeth de Jesus Maria. **Tributação no Brasil**. Sindifisco Nacional Brasília, 2010.
- Machado, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- Mello, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- Kuhn, Thomas. **A Estrutura Das Revoluções Científicas**. São Paulo: Perspectiva, 2001.
- Gassen, Valcir. **Direito Tributário: Pressupostos e Classificações dos Tributos**. Brasília. Trabalho não publicado.
- Warat, Luis Alberto. **O Senso Comum teórico dos Juristas**. In: O Direito Achado Na Rua. José Geraldo de Sousa Junior (Org.). Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1990.

Sítios da Internet:

- Alíquotas sobre a renda do Imposto Retido na Fonte – Exercício de 2007 até o exercício de 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/contribfont.htm>. Acesso em: 02 de junho de 2012.
- Legislação. Disponível em: <http://www2.planalto.gov.br/presidencia/legislacao>. Acesso em: 02 de Junho de 2012.
- Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal. Disponível em: http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=667%3Aapresentacao&catid=118%3Aapresentacao&Itemid=171&lang=pt. Acesso em: 02 de Junho de 2012.