

**INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA - INSPER  
L.L.M – DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Gabriel da Costa Manita**

**ASPECTOS ECONÔMICOS E A DIFERENÇA ENTRE A TRIBUTAÇÃO DA  
RENDA E DO CONSUMO.**

**SÃO PAULO-SP  
2021**

**GABRIEL DA COSTA MANITA**

**ASPECTOS ECONÔMICOS E A DIFERENÇA ENTRE A TRIBUTAÇÃO DA  
RENDA E DO CONSUMO.**

Trabalho de conclusão de curso referente ao Programa de Pós-Graduação em Direito, do Instituto de Ensino e Pesquisa - INSPER, como exigência parcial para obtenção de pós-graduação no curso L.L.M Direito Tributário sob a orientação do Professor Marcelo Fonseca Vicentini.

**SÃO PAULO-SP**

**2021**

## Catálogo

Manita, Gabriel da Costa

Aspectos econômicos e a diferença entre a tributação da renda e do consumo / Gabriel da Costa Manita; orientador Prof. Marcelo Fonseca Vicentini. São Paulo, 2021.

Artigo Científico (Pós Graduação lato sensu). Insper, 2021.

1. Princípios gerais de direito tributário 2. Tributação da renda. 3. Tributação do consumo. 4. Impactos Tributários.

## RESUMO

O presente trabalho versa sobre a possibilidade da alteração da matriz tributária nacional para que a principal base de tributação seja sobre a renda e não sobre o consumo, como acontece atualmente. No desenvolvimento da pesquisa serão abordados os aspectos históricos da tributação sobre a renda nas principais economias ocidentais, como Grã-Bretanha, Alemanha e Estados Unidos, bem como os aspectos históricos sobre o desenvolvimento do sistema tributário nacional. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu limites ao poder estatal de tributar, na medida que traçou determinadas bases principiológicas que deveriam nortear o sistema tributário, como os princípios da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, porém, como será demonstrado, a tributação sobre o consumo não privilegia os princípios dispostos no texto constitucional, principalmente quando se trata do cumprimento dos objetivos da República, em especial a redução das desigualdades sociais. Por fim, o trabalho traz algumas comparações sobre a tributação da renda e do consumo nos países mais desenvolvidos em relação ao Brasil e, também trata sobre algumas distorções que podem ser verificadas no sistema tributário nacional que acabam por prejudicar o desenvolvimento econômico do país.

**Palavras-Chave:** Princípios gerais de direito tributário; Tributação da renda; Tributação do consumo; Impactos Tributários.

## ABSTRACT

The present work deals with the possibility of changing the national tax matrix so that the primary tax base is on income and not on consumption; as the case currently is. In the development of the research, historical aspects of income taxation in major Western economies such as Great Britain, Germany and the United States will be addressed, as well as historical aspects of the development of the national tax system. The Federal Constitution of 1988 established limits to the state's power to tax, as it outlined certain principled bases that should guide the tax system, such as the principles of equality, contributory capacity and progressiveness. However, as it will be shown, taxation on consumption does not privilege the principles set forth in the constitutional text, particularly when it comes to the fulfillment of the Republic's objectives, in special to the reduction of social inequalities. Finally, the work brings some comparisons of the taxation of income and consumption in more developed countries in relation to Brazil; also, it deals with some distortions that can be verified in the national tax system that end up harming the country's economic development.

**Keywords:** General principles of tax law; Income tax; Taxation of consumption; Tax Impacts.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>06</b>
<b>2</b>	<b>ASPECTOS HISTÓRICOS</b> .....	<b>14</b>
<b>2.1</b>	<b>Histórico da tributação do Imposto de Renda mundo</b> .....	<b>14</b>
<b>2.1.1</b>	<b>Imposto de Renda na Grã-Bretanha</b> .....	<b>14</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Imposto de Renda nos Estados Germânicos</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1.3</b>	<b>Imposto de Renda nos Estados Unidos</b> .....	<b>18</b>
<b>3</b>	<b>ASPECTOS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL</b> .....	<b>20</b>
<b>3.1</b>	<b>Brasil Colônia</b> .....	<b>21</b>
<b>3.2</b>	<b>Brasil Império</b> .....	<b>23</b>
<b>3.3</b>	<b>Brasil República</b> .....	<b>25</b>
<b>4</b>	<b>PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>29</b>
<b>4.1</b>	<b>Princípio da Igualdade</b> .....	<b>30</b>
<b>4.2</b>	<b>Princípio da Capacidade Contributiva</b> .....	<b>31</b>
<b>4.3</b>	<b>Princípio da Progressividade</b> .....	<b>34</b>
<b>4.3.1</b>	<b>Reflexões sobre a progressividade</b> .....	<b>37</b>
<b>5</b>	<b>ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NACIONAL</b> .....	<b>40</b>
<b>5.1</b>	<b>Análise Comparativa</b> .....	<b>44</b>
<b>5.2</b>	<b>Distorções causadas pela tributação sobre o consumo</b> .....	<b>46</b>
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>50</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>53</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O tema sobre o qual se pretende desenvolver o estudo que terminará com a apresentação do artigo científico é: Aspectos econômicos e a diferença da tributação sobre a renda e o consumo.

Nesse diapasão, os pontos que esta pesquisa se propõe a desenvolver estão relacionados (i) ao histórico da tributação, (ii) aos princípios do direito tributário relacionados à tributação equilibrada, (iii) aos aspectos econômicos e as consequências da tributação sobre a renda e sobre o consumo, (iv) à hipótese de que a alteração da matriz de incidência tributária do consumo para renda se refletiria na diminuição da desigualdade social, em um contexto de melhor distribuição de renda.

Para tanto, a pesquisa deve tratar brevemente do histórico do surgimento do Imposto de Renda em termos mundiais e, posteriormente, apresentar a evolução da tributação do consumo e da renda no contexto nacional, bem como verificar historicamente sobre a existência de qualquer período em que houve significativa incidência tributária sobre a renda em detrimento do consumo.

Superada a análise histórica, o presente estudo pretende tratar dos princípios de direito tributário, em especial, os princípios da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, uma vez que tais princípios estabelecem um raciocínio primordial na construção de uma sociedade justa e com tratamento fiscal igualitário – na medida das desigualdades de cada contribuinte – a partir do sistema tributário ao qual os cidadãos se encontram submetidos.

Tendo em vista que o sistema tributário tem implicação direta na arrecadação do Estado, com explícita relevância dentro do contexto social e econômico, almeja-se tratar sobre os aspectos econômicos da tributação da renda e do consumo e as consequências que a alteração da matriz tributária pode ocasionar.

A importância do estudo dos impactos econômicos da tributação se faz extremamente relevante, tanto que, nos dizeres de Luís Eduardo Schoueri<sup>1</sup> “A teoria das finanças públicas oferece inestimável material para o estudo da tributação. É aquele campo do conhecimento que investigará, de um lado, a necessidade da tributação e, de outro, seus efeitos (positivos e negativos) sobre a economia”.

---

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 40.

Por conseguinte, será objeto de destaque a tributação como forma de distribuição de renda, bem como uma análise comparativa entre os benefícios e os malefícios do estabelecimento das bases tributárias sobre a renda e o consumo, com objetivo de estabelecer qual base tributante possui, em tese, maior eficiência em termos de política fiscal, econômica e social.

A ênfase da análise jurídica deve visar a um sistema que propicie uma tributação mais justa, eficiente e igualitária, em que as classes mais abastadas recolham proporcionalmente mais tributos em comparação às classes menos favorecidas, com finalidade de cumprir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, especialmente a construção de uma sociedade mais justa e a redução das desigualdades sociais, conforme estabelecido pelo artigo 3º da Constituição Federal de 1988.<sup>2</sup>

Ademais, importante destacar a relevância da tributação de apenas uma base de incidência tributária, seja ela qual for, consumo ou renda, com a finalidade de trazer clareza e coerência ao sistema tributário nacional, sob risco de infringir princípios como da capacidade contributiva e igualdade, o que não ocorre atualmente, pois coexistem várias matrizes como renda, consumo, propriedade e folha de pagamentos, com relevante carga tributária.

O interesse em desenvolver um estudo mais aprofundado sobre a matriz tributária nacional nasce do contexto de reformas estruturais, tais como a reforma da previdência, reforma tributária e reforma administrativa, que atualmente encontram-se em intenso debate no âmbito dos Poderes Legislativo e Executivo, bem como pela organização civil.

Ainda, considerando o cenário da reforma tributária em discussão no país, tem-se por necessário discutir a possibilidade de substituição da matriz tributária do consumo para renda como forma de atingir objetivos de desburocratização do sistema. No entanto, isso não deve significar, ao menos por ora, uma redução da carga tributária nacional, até mesmo porque esta não parece ser a finalidade do atual ambiente reformista, sendo certo que o Estado necessita de recursos financeiros para cumprir com os anseios garantistas da população, os quais estão elencados no texto constitucional.

---

<sup>2</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 20 set. 2019.



Nesses termos, há uma ligação direta entre o sistema de arrecadação e os gastos Estatais, uma vez entendido o sistema tributário como fonte de receita do Estado, salvaguarda dos direitos constitucionalmente garantidos ao cidadão e garantidor de políticas públicas.

Assim, tendo em vista que parece haver uma insatisfação geral quanto ao sistema tributário nacional, uma vez que o setor produtivo protesta contra a complexidade fiscal, o setor econômico protesta contra a dificuldade em atrair capital por culpa do sistema tributário e a sociedade civil protesta contra as desigualdades e falta de investimento Estatal em áreas básicas, como educação e saúde, eis que surge o questionamento sobre a continuidade do atual sistema tributário.

A despeito disso, considerando os sobreditos objetivos da República Federativa do Brasil, bem como a intenção de criação de um ambiente de negócios desburocratizado, entende-se necessária a consideração, nas discussões sobre a reforma tributária, da substituição da matriz tributária nacional, com relevância da tributação sobre a renda.

O trabalho pretende discorrer sobre os aspectos econômicos e jurídicos fiscais sobre a tributação com base na renda e no consumo, na tentativa de delimitar os motivos pelos quais o Brasil, após a promulgação do texto da Constituição Federal de 1988, optou pela tributação significativa do consumo em detrimento da tributação da renda.

Como tratado anteriormente, parece unânime a insatisfação com o sistema tributário nacional e suas consequências. A partir disso, surgiu a motivação para pesquisar as diretrizes fiscais que formam o sistema de arrecadação nacional, em relação aos ônus e os bônus econômicos e legais da tributação com base no consumo e da tributação com base na renda, com objetivo de formar um entendimento sobre qual desses modelos, adaptados à realidade econômico-social do Brasil, possuem características mais justas e igualitárias à sociedade.

Considerando a amplitude do tema proposto, apesar da existência das quatro principais bases de tributação, quais sejam, renda, consumo, patrimônio e folha de salários, esta pesquisa pretende delimitar o estudo apenas em relação à renda e ao consumo, por se tratarem das duas principais fontes de arrecadação do Estado

brasileiro, conforme pode ser verificado nos dados divulgados pelo impostômetro<sup>3</sup> no que tange à “arrecadação por categoria”.

Até mesmo porque a política fiscal em relação à folha de salários passa por constantes alterações de motivação política – como, por exemplo, as alternativas de tributação da folha de pagamentos em relação à receita bruta - em dados ambientes econômicos mais ou menos favoráveis.

Ademais, ainda sobre a delimitação do tema, apesar do fervilhar das recentes discussões sobre reforma tributária<sup>4</sup>, o presente trabalho não possui a intenção de aprofundar a análise de nenhuma das propostas de reforma tributária em andamento do Congresso Nacional, pois, ao menos até o presente momento, os debates público e político estão restritos às espécies tributárias, tais como unificação dos tributos indiretos (tributação sobre o consumo), criação de um imposto único sobre movimentação financeira, possível retorno da Contribuição Provisória (ou Permanente) sobre Movimentações Financeiras (“CPMF”), criação do Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), tributação da chamada economia digital e eventual infringência do pacto federativo.

Nesse diapasão, não foi possível verificar um debate sólido e consistente sobre a possibilidade de uma ampla reforma do sistema tributário, justamente para que se analise – nem que seja por hipótese – a possibilidade de substituir a matriz de incidência tributária do consumo para a renda.

Isso porque, as principais propostas de reforma tributária em andamento no Congresso Nacional mantém o sistema tributário brasileiro lastreado na tributação sobre o consumo e estão pautadas apenas na simplificação do sistema para propiciar um ambiente mais favorável ao empreendedorismo.

Ou seja, mais uma vez, o debate sobre a matriz tributária pode ser atropelado, sendo certo que uma reforma tributária realizada de afogadilho pode ocasionar uma maior beligerância fiscal e uma desorganização ainda maior do sistema, sem que seja atingido o maior objetivo da reforma, qual seja, sua simplificação.

---

<sup>3</sup>ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. **Impostômetro**. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 08 dez. 2020.

<sup>4</sup>BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 04 fev. 2021. BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional nº 110 de 2019**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 04 fev. 2021.

Por fim, mas ainda sobre a delimitação do tema objeto do estudo, não se pretende desenvolver uma análise comparativa entre o Brasil e outros países com matrizes tributárias diferentes, por entender que cada país possui peculiaridades econômicas, geográficas, demográficas e necessidades sociais distintas.

Em relação ao objetivo do trabalho, além de responder os questionamentos propostos sobre a viabilidade de alteração da matriz tributária, o desenvolvimento da pesquisa pretende traçar uma ligação entre o sistema de arrecadação e os gastos Estatais, uma vez entendido o sistema tributário como fonte de receita do Estado e salvaguarda dos direitos constitucionalmente garantidos ao cidadão, sendo certo que o sistema de arrecadação encontra-se ligado ao desenvolvimento de políticas públicas.

A justificativa e o interesse no desenvolvimento desta pesquisa também nasceu da aparente insatisfação unânime dos setores sociais, produtivo, econômico e de prestação de serviços em relação ao sistema tributário. Atualmente, não parece haver nem sequer um setor da economia que não sofre efeitos negativos do sistema tributário nacional, principalmente em relação à guerra fiscal municipal e estadual.

Assim, em meio aos recentes debates para desburocratizar e simplificar o sistema tributário nacional, a pesquisa sobre a atual matriz tributária brasileira e suas nuances, pretende compreender os motivos pelos quais a matriz tributária brasileira encontra seus alicerces na tributação sobre o consumo, além de desenvolver uma pesquisa sobre os ônus e os bônus econômicos e legais da tributação com base no consumo e, da tributação com base na renda, com objetivo de formar um entendimento sobre qual desses modelos, adaptado à realidade econômico-social do Brasil, possui características mais justas e igualitárias à sociedade.

Outra importante justificativa para desenvolvimento do presente estudo é a atualidade do tema proposto, pois, conforme tratado anteriormente, o sistema de tributação atual encontra-se em discussão dentro de um ambiente reformista proposto pelo atual governo, bem como pela sociedade, em geral.

Entretanto, talvez pela aparente urgência para aprovação da reforma tributária, apesar da tramitação mais avançada de duas propostas (PEC 45/2019 e PEC 110/2019) no Congresso Nacional, nenhuma delas considera a hipótese de substituição da matriz de incidência tributária.

A despeito disso, considerando os sobreditos objetivos da República Federativa do Brasil, bem como a intenção de criação de um ambiente de negócios

desburocratizado, que, inclusive, traz esperanças em relação à diminuição dos problemas sociais enfrentados pelo país, entende-se necessária a consideração, nas discussões sobre a reforma tributária, da substituição da matriz tributária nacional, com relevância da tributação sobre a renda.

Por este mesmo motivo, esta pesquisa tem ampla aplicabilidade técnica e capacidade de fomentar a discussão sobre a possibilidade de substituição da matriz de incidência tributária.

Em conclusão, o tema que será objeto de estudo encontra relevância e aplicabilidade tanto em relação ao direito tributário, como em relação à economia e ao desenvolvimento de políticas públicas sociais.

A metodologia a ser utilizada tem base qualitativa, teórico-bibliográfica, com reunião e revisão de literatura doutrinária e legislação correlatas ao tema da alteração da matriz tributária no Brasil.

Para a compreensão das grandezas arrecadadas pelo Estado por meio do pagamento de tributos, a coleta de dados valer-se-á de sítios governamentais e seus respectivos documentos institucionais. Serão realizadas buscas de documentos públicos oficiais, com análise de gráficos e informações, por exemplo, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”), do Ministério da Fazenda, Receita Federal e entidades de organização civil.

Para desenvolvimento deste estudo será imprescindível análise ampla e minuciosa de diversas obras jurídicas relacionadas com direito tributário e desenvolvimento de políticas públicas. Assim, também serão coletados dados a partir da bibliografia dos principais autores da área, da pesquisa de artigos, dissertações e teses buscados nas principais Revistas Eletrônicas e repositórios de instituições de ensino superior, especialmente desta Academia, cujas inserções acadêmicas permeiam o escopo do trabalho.

A pesquisa será realizada por meio de palavras-chave como “matriz tributária”, “tributação sobre o consumo”, “tributação sobre a renda”, além de palavras-chave específicas para cada capítulo, a exemplo de “princípios tributários”, “Imposto de Renda”, “capacidade contributiva”, entre outras.

Por meio do estudo aprofundado das doutrinas especializadas, aliadas às informações obtidas em órgãos oficiais do governo brasileiro, será possível unir as perspectivas teóricas e práticas e poderão ser desenvolvidos raciocínios que auxiliem no objetivo principal do trabalho, qual seja, responder ao questionamento sobre a

viabilidade de substituição da matriz tributária brasileira, de forma que o alvo da arrecadação seja a renda e não mais o consumo.

A estrutura do sumário que foi idealizada inicialmente tem objetivo de abordar na introdução algumas deficiências do sistema tributário nacional e como elas atrapalham o desenvolvimento econômico do país, tendo em vista que relatórios internacionais<sup>5</sup> colocam o Brasil nas últimas posições quando se trata da facilidade em se fazer negócios, muito pelo fato da dificuldade em apurar e pagar tributos.

Isso porque, o sistema tributário nacional onera demasiadamente os contribuintes nas três principais bases de tributação (patrimônio, renda e consumo). Nesse aspecto, o trabalho pretende demonstrar que a tributação influencia diretamente no ambiente de negócios de um país.

Superado o contexto introdutório, o trabalho pretende tratar brevemente de questões históricas sobre o surgimento da tributação sobre a renda e a tributação sobre o consumo dentro do contexto mundial e nacional.

Após, o trabalho tem a intenção de apresentar os princípios basilares do direito tributário nacional, com objetivo de demonstrar que a alteração da matriz tributária pode trazer benefícios para a sociedade em geral, de modo a reduzir desigualdades sociais e atender aos preceitos fundamentais do sistema tributário insculpidos nos princípios da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, por exemplo.

Em seguida, o trabalho pretende apresentar os conceitos da tributação sobre o consumo e a tributação sobre a renda, com ênfase nos pontos positivos e negativos de cada matriz tributária.

Além disso, o trabalho tem a pretensão de demonstrar as consequências econômicas resultantes da alteração da matriz tributária, com menor ônus ao consumo, em especial no tocante aos benefícios sociais e melhor desenvolvimento do ambiente de negócios, sem que emigrem do país aqueles contribuintes mais abastados.

Por fim, as considerações finais tendem a comprovar que o sistema tributário evoluiu e que o contexto atual do sistema tributário encontra-se em completo

---

<sup>5</sup> WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2020. Comparing Business Regulation in 190 economies.** Disponível em:

<<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>.> Acesso em 09 dez. 2020.

descompasso com os objetivos da República de desenvolver uma sociedade mais justa, conforme destacado na Constituição Federal de 1988.

## 2 ASPECTOS HISTÓRICOS

### 2.1 Histórico da tributação do Imposto de Renda mundo

Para fins de delimitação do tema tratado, o presente capítulo pretende trazer uma breve introdução sobre a origem da tributação da renda em três das maiores economias ocidentais, restringindo a análise sobre os sistemas inglês, alemão e norte-americano.

Isso porque, uma vez que o continente europeu é considerado o berço da civilização ocidental, a origem da tributação demandaria o retorno a tempos remotos, com referências que se distanciariam do objetivo deste estudo.

#### 2.1.1 Imposto de Renda na Grã-Bretanha

A origem do Imposto de Renda é atribuída ao sistema feudal inglês, isso porque as relações entre os sujeitos passivos, o rei e a igreja auxiliam a compreensão do sistema de tributação direta, que viria, bem mais tarde, a se desenvolver no sentido da criação do Imposto de Renda.<sup>6</sup>

Em uma organização feudal, fundamentalmente agrícola, a manifestação de riqueza tinha como fonte o uso e gozo da terra, caracterizando-se mais como um Imposto de Renda da propriedade do que necessariamente um imposto sobre a renda, conforme visto nos tempos contemporâneos.<sup>7</sup>

Um primeiro estágio de transição para o imposto sobre a renda, ficou conhecido como Pitt's Triple Assessment de 1798, que permitia a opção pessoal por pagar impostos sobre 10% de sua renda total (havia também espécies de faixas de cobrança, tal qual no Brasil atual) ou o pagamento de tributos sobre vários bens supérfluos. Em outras palavras, o contribuinte tinha a opção pelo pagamento do Imposto de Renda ou do imposto sobre as despesas.<sup>8</sup>

Ocorre que, logo depois essa opção do contribuinte sobre o pagamento do imposto foi extinta, prevalecendo apenas o Imposto de Renda.

---

<sup>6</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 342.

<sup>7</sup> Idem.

<sup>8</sup> Idem.

No entendimento de Carlos Araújo Leonetti<sup>9</sup>, tratou-se do primeiro Imposto de Renda progressivo da história.

Para verificação pelo Estado da base de cálculo do Imposto de Renda recolhido, havia necessidade de apresentar a correspondente declaração, que, no entendimento geral da época, expunha todos os rendimentos e riquezas dos contribuinte, causando-lhes certo constrangimento e exposição de seu “sigilo fiscal”. Corrobora tal afirmativa Fernando Zilveti<sup>10</sup>:

[...] a declaração de renda sofreu forte oposição, principalmente porque se tributavam pela primeira vez os lucros do comércio. Verifica-se, nessa medida, a evolução do sistema tributário acerca da necessidade de melhor investigar a riqueza gerada pela atividade humana, variável no tempo.

Como mencionado anteriormente, a implantação do Imposto de Renda na Inglaterra ocorreu em 1798, quando o país estava em meio as guerras napoleônicas, que se deram entre 1793 e 1815, portanto, as despesas com a guerra mantinham a justificativa da cobrança desse tributo. Contudo, a ideia passada pelos governantes era de que se tratava apenas de um imposto extraordinário.<sup>11</sup>

Com o final da guerra, o Imposto de Renda foi extinto, todavia, apesar da imensa pressão dos contribuintes contra a sua nova instituição, ele retornou de modo definitivo em 1842.<sup>12</sup>

As características do Imposto de Renda implantado na Inglaterra naquela época são discriminadas pelo professor Fernando Zilveti<sup>13</sup>:

O imposto de Renda britânico de 1842 foi subdividido em alíquotas, cada uma aplicável para diferentes faixas de renda, quando calculado sobre os rendimentos do ano anterior ou a média sobre um número de anos, com base na renda atual ou naquela determinada por alguns para ser mais suscetível à tributação. A renda, espontânea ou não, auferida da terra era comparada com a renda “industrializada” ou “ganha” do comércio.

---

<sup>9</sup> STEINMO, 1993, citado por LEONETTI, Carlos Araújo. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, p.266.

<sup>10</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012 p. 342.

<sup>11</sup> Idem.

<sup>12</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 269.

<sup>13</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 344.



E continua o mesmo professor<sup>14</sup>:

(...) nesse diploma, o conceito de renda era bastante amplo, considerando como tal rendimentos pagos pela monarquia pelo uso de propriedades, rendas públicas da própria coroa, lucro das empresas e sociedades de fato, rendimentos do capital de residentes no Reino Unido, rendimentos de qualquer tipo de propriedade, mesmo além do território britânico. Os rendimentos das pessoas naturais também foram considerados renda tributável, nesse conceito compreendida a renda do trabalho realizado no território britânico. A renda, afinal, não precisava derivar necessariamente da posse ou propriedade patrimonial.

Por fim, importante destacar que a tributação da renda não respeitou a progressividade, ao menos no início de sua história, tendo sido incluída apenas no início do século XX e, apesar disso, havia distinções de alíquotas e até mesmo faixas de isenção segundo a renda do contribuinte, porém, não se pode dizer que o sistema se conceituava como progressivo<sup>15</sup>.

Em síntese, os contornos do Imposto de Renda na Inglaterra surgiram na época feudal, com a tributação das rendas da terra, porém somente foi instituído em 1798, para fazer frente aos gastos do Estado em razão das guerras napoleônicas, tendo sido extinto com o final dela, entretanto ressurgiu anos depois e se consolidou no sistema tributário britânico.

### 2.1.2 Imposto de Renda nos Estados Germânicos

Nas palavras de Leoneti<sup>16</sup> “nos Estados Germânicos, ao longo do século XIX, as antigas formas de tributação, que incidiam basicamente sobre a produção e o consumo, foram paulatinamente se transformando em imposto sobre a renda”.

As constantes mudanças realizadas pelo governo germânico no sistema de tributação, culminaram em 1820 em uma espécie primitiva do Imposto de Renda, oportunidade em que até era possível constatar uma aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas com extremo objetivo de investigar a renda dos contribuintes.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, p. 345, 2012.

<sup>15</sup> Idem.

<sup>16</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 270.

<sup>17</sup> Idem.

Nas palavras de Fernando Zilveti<sup>18</sup>:

A Prússia estabeleceu a declaração de Imposto de Renda com base para a tributação do contribuinte numa alíquota fixa de 3%. A declaração do Imposto de Renda seguia um sistema inquisitorial para investigar a renda do contribuinte. A declaração do Imposto de Renda gerou bastante polemica entre os contribuintes, devido as suas condições investigativas inaceitáveis. Chegando a ser abolido em 1851, voltando mais tarde, diante da constatação de sua necessidade para evitar o exercício da “mentira” sobre a renda efetiva do contribuinte a ser tributada. A questão viria a ser atenuada quando da instituição da tributação de fonte, ainda no século XIX.

O Imposto de Renda fora reinstituído em 1890/1891, cobrado em alíquota de 0,6%, com progressividade até 4%, uma característica importante de se destacar era a competência estadual para instituição e cobrança do imposto.<sup>19</sup>

Conforme destacado por Carlos Araújo Leonetti<sup>20</sup>, o Imposto de Renda, de acordo com as bases legais de 1890 “incidia sobre os rendimentos decorrentes de quatro categorias de fontes: capital; bens imóveis, comércio e indústria e ocupações lucrativas em geral”.

Diante dos acontecimentos históricos que envolveram a Alemanha no século XX, especificamente as duas grandes guerras mundiais e a necessidade de reconstrução do país, a alíquota do Imposto de Renda, embora tenha sido constatada progressividade na exigência do referido tributo, chegou a atingir o inacreditável percentual de 95%.<sup>21</sup>

Em síntese, “o Imposto de Renda alemão trata, na atualidade, de arrecadar em formas distintas as riquezas dos contribuintes. A simplificação e a tributação na fonte são mecanismos amplamente utilizados”.<sup>22</sup>

Ao contrário do sistema tributário brasileiro, o desenvolvimento do sistema tributário alemão foi alicerçado nos princípios da capacidade contributiva e da

---

<sup>18</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 342.

<sup>19</sup> Idem.

<sup>20</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **O Tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 271.

<sup>21</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 348.

<sup>22</sup> KIRCHHOF e HEIDELBERGUE, citados por ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, p. 349, 2012.

progressividade, de maneira que os contribuintes de maior renda respondem por 95,5% da arrecadação do imposto, conforme disposto por Fernando Zilveti.<sup>23</sup>

### 2.1.3 Imposto de Renda nos Estados Unidos

No exemplo americano, de acordo com Carlos Araújo Leonetti<sup>24</sup> as origens do Imposto de Renda dos Estados Unidos surgiram ainda no período colonial, que incidia de forma indireta sobre a renda das pessoas, sendo exigido pela própria Colônia e não pela Coroa inglesa, porém foi extinto no final do século XVIII.

Entretanto, assim como na Inglaterra e na Alemanha, nos Estados Unidos o Imposto de Renda foi justificado como contrapartida aos elevados investimentos na Guerra Civil. Diante disso, a União instituiu o Imposto sobre a Renda das pessoas físicas, porém, devido as grandes controvérsias jurídicas em relação à necessidade de repartição das receitas desse tributo federal com os estados, ele foi suprimido em 1872<sup>25</sup>.

Segundo Fernando Zilveti<sup>26</sup>, o Imposto de Renda “não tributava as empresas, não obstante fosse prevista a retenção na fonte sobre dividendos e juros pagos por empresas de estradas de ferro e instituições financeiras, bem como valores adicionados como superávit.”

A cobrança do imposto somente retornou em 1913, tendo se consolidado com a Emenda Constitucional n 16. O Imposto de Renda tinha características de progressividades com a cobrança de alíquota até 7% e faixa de isenção para alguns contribuinte menos favorecidos financeiramente<sup>27</sup>.

A reintrodução do Imposto de Renda no sistema tributário americano trazia consigo um objetivo e uma característica. No que tange ao objetivo, cumpre destacar os apontamentos feitos pelo professor Fernando Zilveti<sup>28</sup>:

---

<sup>23</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 350.

<sup>24</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 272.

<sup>25</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 273.

<sup>26</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 350.

<sup>27</sup> Idem.

<sup>28</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 352.

Chegou-se a afirmar, inclusive, que a reintrodução do imposto de renda das empresas americanas, em 1909, refletiria uma era em que se procurou regular as empresas sob diversas formas e, o Imposto de Renda, naturalmente, era uma das mais eficientes, seguida da publicidade. Esses instrumentos davam à Administração condições de supervisão de determinados grupos econômicos bastante poderosos que controlavam áreas estratégicas do Estado americano, como transportes, agricultura e mineração. O uso extrafiscal do imposto de renda teve por escopo a regulação das empresas, que teve grande modificação estrutural entre os anos de 1890 e 1909. O caráter regulatório do imposto de renda veio para corrigir distorções básicas do mercado: o excesso de ações, com a diluição do capital; e a supercapitalização.

E a característica, segundo o mesmo autor era “a tributação progressiva do Imposto de Renda americano tinha muito mais relação com a busca de justiça social numa nação industrializada do que implementar a arrecadação do Estado”.<sup>29</sup>

Contudo, com a sequência de eventos mundiais catastróficos na primeira metade do século XX, tais como a Primeira Guerra Mundial, o *crack* da bolsa de valores de Nova Iorque e a Segunda Guerra Mundial, apesar da progressividade do Imposto de Renda, ele chegou a se consolidar com alíquotas exorbitantes, para fazer frente aos elevados investimentos públicos nas guerras e na recuperação econômica do país.

Atualmente, o Imposto de Renda nos Estados Unidos é exigido sob alíquota bem inferior àquela de tempos de guerra e sucessivas crises financeiras.

---

<sup>29</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 353.

### 3 ASPECTOS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

O presente capítulo pretende abordar aspectos gerais da tributação no Brasil, desde a época do descobrimento até os dias atuais, com abordagem da tributação nos períodos da Colonização, do Império e da República.

Apenas com finalidade de delimitação histórica, cumpre destacar que o período colonial compreende os anos de 1500 até 1822, sendo os principais marcos temporais o descobrimento (1500) até a Declaração da Independência (1822). Com a independência em relação a Portugal, teve início o período Imperial, compreendido entre 1822 até a Proclamação da República em 1891, que marcou o início do período republicano sob o qual o Estado Brasileiro permanece até os dias atuais.

Analisar os aspectos históricos da tributação no Brasil tem por objetivo demonstrar que os problemas de nosso sistema tributário são herança de sistemas falidos que têm o mesmo viés arrecadatário - e não distributivo -, desde o descobrimento.

Nas palavras de Eliziane Mara de Souza<sup>30</sup> “torna-se imprescindível identificar a forma como ocorria a tributação no passado, conhecer as inúmeras formas de resistência, para que a população se conscientize da relevância de lutar contra situações de opressão fiscal”.

Conforme será mais bem demonstrado adiante, o sistema tributário atual não passou por profundas reformas desde a época do descobrimento, mas apenas por rearranjos relacionados com a competência tributária.

É o que afirma Eliziane Mara de Souza<sup>31</sup> ao mencionar que “a discriminação de rendas tributárias vinha sendo repetida sempre, sem a menor imaginação, alterando-se apenas a parte relativa à competência das pessoas jurídicas de direito público interno”.

O sistema tributário nacional foi sempre organizado com exacerbada finalidade arrecadatária para sustentar os crescentes gastos públicos, firmado sobre conceitos ultrapassados e características de regressividade, pois lastreado na tributação sobre o consumo, conforme será demonstrado adiante.

---

<sup>30</sup> SOUZA, Eliziane Mara de. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 88.

<sup>31</sup> Idem.

### 3.1 Brasil Colônia

Em relação ao Brasil Colônia serão destacados os principais tributos existentes à época, bem como os motivos de sua instituição.

Em termos de delimitação histórica, o conhecido período colonial teve início com a descoberta do Brasil e se estendeu até a Declaração de Independência, entre os anos de 1500 a 1822.

Diante da extensão do período colonial, faz-se necessário separá-lo em períodos de acordo com a atividade econômica mais relevante à época.

Como é de conhecimento geral, os colonizadores portugueses encontraram em terras brasileiras apenas natureza bruta e uma sociedade rústica, despreocupada com acúmulo de riqueza e desorganizada para os padrões europeus, assim, não havia nada extremamente rentável que o novo território pudesse oferecer à Metrópole, até que os colonizadores encontraram o pau-brasil.

Nas palavras da pesquisadora Eliziane Mara de Souza,<sup>32</sup> os colonizadores eram desprovidos de recursos para explorar o primitivo comércio de madeira com a Colônia, ocasião em que foram firmados contratos com países estrangeiros, dando origem às primeiras atividades comerciais da colônia.

Com o desenvolvimento do comércio extrativista de madeira, surgiu a cobrança do primeiro tributo, o intitulado quinto ou vintena, pois era exigida a quinta parte (20%) sobre todas as tomadas de tesouros e descobertas realizadas em terras brasileiras.<sup>33</sup>

Devido às necessidades da Metrópole em defender as novas terras das invasões estrangeiras, aliada à decadência do comércio com as Índias e a esperança de encontrar metais preciosos no país, os portugueses começaram a colonizar o território brasileiro, ocasião em que o dividiu em capitânicas hereditárias e as cederam aos capitães donatários, que via de regra eram portugueses escolhidos pela coroa para povoar o Brasil.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> SOUZA, Eliziane Mara de. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 90.

<sup>33</sup> SOUZA, Eliziane Mara de. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 89.

<sup>34</sup> SOUZA, Eliziane Mara de. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 91.

Assim, tornou-se necessário o desenvolvimento de uma atividade econômica que ocupasse e sustentasse os colonizadores, momento em que surgiram as primeiras culturas de cana-de-açúcar.<sup>35</sup>

Nessa época foram instituídos alguns tributos além do quinto, são eles<sup>36</sup>:

- (i) O quinto, exigido de todos os produtos com origem brasileira
- (ii) Dízimo do quinto dos metais preciosos
- (iii) Contribuição anual dos tabelionatos das vilas e povoados
- (iv) Tributos aduaneiros
- (v) Sisa ou cisa, exigido sobre a transmissão de propriedade imobiliária;
- (vi) As alcavalas;
- (vii) Imposto de chancelaria
- (viii) Impostos de engenho;
- (ix) Imposto dos molinetes
- (x) Tributos lançados pelas câmaras

Além desses tributos regulares, ainda havia cobrança de tributos transitórios, que eram instituídos em contrapartida às despesas extraordinárias da Coroa Portuguesa, tais como as guerras<sup>37</sup>.

E, como se não bastasse, a fuga da corte portuguesa para o Brasil ocasionou a instituição de vários outros tributos<sup>38</sup>:

- (i) Subsídio real ou nacional, representado por direitos sobre a carne verde, os couros crus ou curtidos, a aguardente de cana e as lãs grosseiras manufaturadas no país;
- (ii) Subsídio literário, para custeio dos mestres escolas, incidindo sobre cada rês abatida, aguardente destilado;
- (iii) Imposto em benefício do Banco do Brasil (fundado em 1812), de 12.800 réis, recaindo sobre cada negociante, livreiro e boticário, loja de ouro, prata, estanho e artigos de cobre, tabaco etc., e do qual estavam isentas somente as lojas de barbeiro e sapateiro;
- (iv) A taxa suntuária, também em benefício do Banco do Brasil, sobre cada carruagem de quatro e duas rodas;
- (v) A taxa sobre engenhos de açúcar e destilações maior ou menor segundo a província;
- (vi) A décima do rendimento anual das casas e quaisquer imóveis urbanos;
- (vii) A sisa, que era um imposto de 10% percebido sobre a venda das casas e outros imóveis urbanos;
- (viii) A meia sisa, que era um imposto de 5% percebido sobre a venda de um escravo que fosse negro ladino, isto é, que já tivesse algum ofício;
- (ix) Os novos direitos, representados por uma taxa de 10% sobre os salários dos empregados nos departamentos da Fazenda e Justiça.

---

<sup>35</sup> Idem.

<sup>36</sup> SOUZA, Eliziane Mara de. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 92 - 94.

<sup>37</sup> SOUZA, Eliziane Mara de. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 95.

<sup>38</sup> SOUZA, Eliziane Mara de. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 96 - 98.

Como destacado anteriormente, o objetivo da metrópole sempre foi a descoberta de metais preciosos, até que no final do século XVII foi encontrado ouro em terras brasileiras, dando início ao ciclo do ouro, que fez surgir outros tributos, além do quinto, quais sejam:<sup>39</sup>

- (i) O dízimo, classificados entre real, pessoal e misto.
  - a. Dízimo real: incidência sobre os frutos dos prédios e terras;
  - b. Dízimo pessoal: incidência sobre os frutos do trabalho e da produção industrial;
  - c. Dízimo misto: incidência sobre o comércio de produtos oriundos da terra e de animais;
- (ii) Entradas, espécie de imposto sobre circulação de mercadorias
- (iii) Taxa de capitação, cobrada sobre o número de escravos e trabalhadores livres de determinada atividade empresarial;
- (iv) Derrama, cobrança forçada de tributos atrasados.

Nota-se que a instituição de novos tributos era baseada no desenvolvimento de novas atividades comerciais e para manter às extravagantes exigências da coroa portuguesa, sem que tivesse sido normatizado um sistema tributário.

Nas palavras de Eliziane Mara de Souza:<sup>40</sup>

Preliminarmente, verifica-se que não houve a construção efetiva de um sistema tributário no período. A legislação tributária, aplicada no país, tinha por base o ordenamento jurídico português e, muitas vezes, a adaptação não era muito bem feita, sem considerar as peculiaridades da Colônia. Além disso, a edição de novas leis tributárias levava em conta tão somente as necessidades financeiras da Metrópole.

Ou seja, não havia limites à instituição e cobrança de quaisquer tributos, que eram sempre justificados no aumento de gastos da coroa portuguesa, bem como na política de extrair o máximo de riquezas da explorada Colônia, o Brasil.

### 3.2 Brasil Império

O início do período imperial foi marcado pela Declaração de Independência do Brasil que, entretanto, não trouxe significativas mudanças econômicas, uma vez que as fontes de riquezas do país continuavam predominantemente baseadas na agricultura, mineração e exploração do comércio de escravos. No campo social, a

<sup>39</sup> Idem.

<sup>40</sup> SOUZA, Eliziane Mara de. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 92 - 94.



população continuava miserável e, em relação ao direito tributário, tudo se manteve como na época de colônia.<sup>41</sup>

Em termos de sistema tributário, segundo o professor Ubado Cesar Balthazar<sup>42</sup> o Brasil manteve a estrutura arcaica de tributação aplicada ao período colonial, fazendo apenas algumas adaptações mais condizentes com sua realidade econômica, fiscal e social.

No período imperial surgiram vários impostos<sup>43</sup>:

- (i) Diretos de importação;
- (ii) Direitos de guindaste;
- (iii) Décima de prédios urbanos;
- (iv) Contribuição de polícia;
- (v) Sisa de imóveis;
- (vi) Meia sisa dos escravos
- (vii) Décima de heranças;
- (viii) Imposto de selo sobre papel;
- (ix) Direitos de entrada de escravos novos;
- (x) Imposto de indústrias e profissões
- (xi) Subsídio real, e
- (xii) Direitos sobre os vencimentos de funcionários públicos

Merece destaque, também, a instituição da Tarifa Alves Branco, um encargo aduaneiro com intuito de controlar a excessiva importação, que demonstra o conhecido caráter extrafiscal da tributação, com nítido objetivo de controlar a economia.<sup>44</sup>

Ainda, insta salientar que “em 1843 foi criado o precursor do Imposto de Renda, sob a denominação de contribuição extraordinária, com alíquota de 3% sobre os vencimentos recebidos dos cofres públicos”.<sup>45</sup>

Nesse contexto, importante elucidar o Professor Alcides Jorge Costa<sup>46</sup>, ao tratar do orçamento do governo federal em 1879, veja:

<sup>41</sup> BALTHAZAR, Ubaldó Cesar. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 105.

<sup>42</sup> BALTHAZAR, Ubaldó Cesar. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 106.

<sup>43</sup> BALTHAZAR, Ubaldó Cesar. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 107 - 108.

<sup>44</sup> BALTHAZAR, Ubaldó Cesar. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 115.

<sup>45</sup> BALTHAZAR, Ubaldó Cesar. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 116.

<sup>46</sup> COSTA, Alcides Jorge, citado por BALTHAZAR, Ubaldó Cesar. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 119.

Todas as pessoas que recebessem vencimentos dos cofres públicos ficam sujeitos à contribuição de 5% sobre os mesmos vencimentos, exceptuados os inferiores a um conto de réis. [...] mais importante é verificar que já havia um Imposto de Renda que, quando se diz que na década de 20 foi criado o Imposto de Renda no Brasil, na verdade quer dizer-se que foi criado um “imposto geral” sobre a renda.

Em 1889 o período imperial chegou ao fim, sem ter apresentado quaisquer evoluções no campo tributário, uma vez que não fora consolidado nem sequer um primitivo sistema tributário com discriminação de limites ao poder de tributar, repartição de receita entre os Estados e Municípios e com objetivo de melhor distribuição de renda.

A instituição de novos tributos e o aumento da alíquota daqueles já existentes obedeciam somente as necessidades financeiras do Império, sendo certo que nem ao menos havia distinção de espécies tributárias, tais quais, impostos, taxas, contribuições.

### 3.3 Brasil República

O entendimento da época, segundo Índio Jorge Zavarizi<sup>47</sup> era de que “os recursos públicos tinham como única finalidade proporcionar aos cofres públicos as receitas indispensáveis para que o Estado atendesse às despesas decorrentes da satisfação das necessidades mais elementares.”

Merece destaque as palavras do Professor Amaro Cavalcanti<sup>48</sup> “as contribuições criadas, eram lançadas e arrecadadas sem nenhum método, ordem, uniformidade ou sistema, nas diversas províncias desde os mais remotos tempos da Colônia”.

Nos primeiros anos do período republicado, tal qual acontecia à época do império, os tributos eram regulados por leis orçamentárias, que misturam regras de arrecadação, orçamento, escrituração de receitas e despesas, sendo certo que se tratavam mais de normas de direito financeiros nos moldes que conhecemos atualmente<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> ZAVARIZI, Índio Jorge. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 124.

<sup>48</sup> CAVALCANTI, Amaro. Citado por ZAVARIZI, Índio Jorge. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 128.

<sup>49</sup> ZAVARIZI, Índio Jorge. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 127.

Pode-se destacar que no início do período republicano nada mudou, os tributos eram praticamente os mesmos do Império que, por sua vez, eram os mesmos da época de Colônia.

Assim, diante da confusão da tributação, na tentativa de melhor organizar um sistema tributário nacional, a Constituição Federal de 1891 estabeleceu competências tributárias.

Assim, a distribuição das competências tributárias foram organizadas da seguinte maneira<sup>50</sup>:

**UNIÃO:**

- (i) Imposto de Importação;
- (ii) Direitos de entrada, saída e estadia de navios;
- (iii) Taxas de selo;
- (iv) Taxa de correios;
- (v) Outros tributos que não fossem de competência dos Estados.

**ESTADOS:**

- (i) Imposto de Exportação;
- (ii) Imposto sobre imóveis rurais e urbanos;
- (iii) Imposto sobre a transmissão de propriedade;
- (iv) Imposto de indústria e profissões;
- (v) Taxa de selo sobre atos emanados do próprio Estado;
- (vi) Contribuições de correios Estaduais; e
- (vii) Outros tributos que não fossem de competência da União.

Observa-se facilmente que havia uma certa sobreposição de tributos Federais e Estaduais e, a aludida Constituição não contemplou competência aos Municípios, que permaneceram sem fonte de arrecadação própria, continuando a relação de dependência com os Estados e com a União.

Entretanto, anos mais tarde, a Constituição de 1934 corrigiu esse equívoco discriminando a competência aos Municípios para instituição de<sup>51</sup>:

- (i) Imposto de licenças;
- (ii) Imposto predial e territorial urbano;
- (iii) Imposto sobre diversão pública,
- (iv) Imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; e
- (v) Taxas sobre serviços municipais.

<sup>50</sup> ZAVARIZI, Índio Jorge. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 129.

<sup>51</sup> ZAVARIZI, Índio Jorge. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 131.

Insta salientar que o “protótipo” do atual Imposto de Renda foi instituído pela Lei 4.625 de 31 de dezembro de 1922, quando dispôs que “Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”<sup>52</sup>.

Ocorre que, na realidade, desde a primeira Constituição da República em 1891 até a Constituição de 1967, de acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>53</sup>, apenas eram alteradas as partes relativas à competência tributária das pessoas jurídicas de direito público interno, sendo certo que o país continuava sem um sistema tributário uniforme.

Diante da pressão pela criação de um sistema tributário, foi realizada uma profunda reforma tributária, por meio da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que também teve por consequência a Lei 5.172 de 1966, o atual Código Tributário Nacional.

Nas palavras de Índio Jorge Zavarizi<sup>54</sup>:

A nova ordem jurídica tributária definiu os tributos e suas espécies tributárias e, depois, os partilhou entre as unidades políticas da Federação. A denominação jurídica dos impostos foi relegada para um plano subsidiário, adotando-se impostos denominados sobre o prisma econômico. O campo econômico determinava a espécie de tributo a ser instituído. As bases econômicas foram agrupadas em quatro categorias: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação e impostos especiais.

Após o início da vigência do Código Tributário Nacional, foram promulgadas as Constituições de 1967 e 1988 que também não trouxeram maiores novidades ao sistema tributário.

No que tange a Constituição de 1988, apesar de ter promovido a quinta alteração no sistema tributário nacional desde a Proclamação da República, não trouxe alterações significativas em comparação com as anteriores, conforme palavras de Índio Jorge Zavarizi<sup>55</sup>:

---

<sup>52</sup> BRASIL. Lei nº 4.625/1922. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/l4625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm)>. Acesso em 05 abr. 2021.

<sup>53</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. Citado por ZAVARIZI, Índio Jorge. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 140.

<sup>54</sup> ZAVARIZI, Índio Jorge. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 149.

<sup>55</sup> ZAVARIZI, Índio Jorge. **O tributo na História: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 151/152.

As mudanças fundamentais promovidas pelos constituintes de 1988 consistiram apenas em ampliar as competências tributárias de Estados e Municípios e, principalmente, elevar o percentual de impostos federais transferidos aos Estados e Municípios por meio dos fundos de participação. Tratou-se do maior impulso de descentralização de receitas tributárias depois da implantação da república.

Ante ao que foi demonstrado acima, é imperioso notar que o sistema tributário nacional não passou por significativas mudanças desde o descobrimento, obviamente que a legislação atual confere maiores garantias aos contribuintes, em especial a Constituição de 1988, antes inexistentes, porém o sistema tributário permanece lastreado em uma tributação desorganizada, bastante pulverizada em legislação extravagante, não sendo possível enxergar motivos para manutenção da matriz tributária nacional desorganizada e regressiva, em que se nota um infundável ciclo vicioso entre o aumento da arrecadação em contrapartida ao aumento dos gastos públicos.

O sistema atual constitui um grande obstáculo ao investimento, incentivo à economia informal, aumento da inflação, desestímulo à poupança e atraso do país, diante disso, precisa de urgente reforma, não apenas os costumeiros ajustes em relação às competências tributárias e repartição de receitas, mas sim uma reforma estrutural com maior atenção à tributação da renda.

#### 4 PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Como destacado na introdução do presente artigo, o tema abordado terminará com a conclusão sobre a reforma do sistema tributário nacional, com a proposta de tributação mais relevante sobre a renda em detrimento do consumo, diferente do sistema atual.

A discussão em torno de reforma tributária, para quaisquer pesquisadores sobre tributação, tem apenas uma finalidade, qual seja encontrar um modelo de tributação mais justa, assim entendida como um sistema que favoreça a distribuição de renda, a redução das desigualdades sociais, geração de empregos e desenvolvimento do ambiente de negócios.

O próprio artigo 3º da Constituição Federal<sup>56</sup> traz os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, são eles:

- (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- (ii) garantir o desenvolvimento nacional;
- (iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdade sociais e regionais; e
- (iv) promover o bem de todos sem preconceito de origem, raça, sexo, cor idade e quaisquer outras formas de discriminação.

E, a legislação tributária ocupa uma posição fundamental no cumprimento desses objetivos gerais da República, pois quando se aborda o tema reforma do sistema fiscal, o que se pretende em conclusão é o desenvolvimento da justiça social.

Conforme visto no capítulo sobre os aspectos históricos sobre a tributação da renda, a própria legislação criou mecanismos que buscavam onerar mais aqueles contribuintes mais abastados, visto a progressividade das alíquotas na cobrança do Imposto de Renda.

Ao longo da história, a própria sociedade tratou de criar instrumentos legais que se tratavam de verdadeiras limitações ao poder de tributar do Estado.

Em se tratando do sistema tributário nacional, as proteções aos contribuintes e a imposição fiscal atribuída ao Estado, encontra-se disposta, em primeiro plano, na Constituição Federal. São diversos os princípios e regras encontrados no texto

---

<sup>56</sup> BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 de abr. 2021.

constitucional que protegem os contribuintes, sempre norteados na finalidade de produzir justiça social.

Dentre os princípios gerais de direito tributário dispostos na Constituição Federal do Brasil, para fins de desenvolvimento do presente trabalho, aqueles que mais se destacam e que devem nortear o início de qualquer discussão sobre reforma do sistema tributário são (i) princípio da igualdade tributária, (ii) princípio da capacidade contributiva e, (iii) princípio da progressividade, os quais serão mais bem estudados na sequência.

#### 4.1 Princípio da Igualdade

O capítulo “dos direitos e garantias fundamentais” da Constituição Federal tem início com o artigo 5º que trata sobre o princípio da igualdade, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”<sup>57</sup>.

Esse princípio faz eco em todo ordenamento jurídico nacional, seja em matéria trabalhista, criminal, empresarial ou tributária.

No ramo do direito tributário o princípio da igualdade encontra-se formalizado no artigo 150, inciso II da Constituição Federal<sup>58</sup> que dispõe:

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

De acordo com o Professor Luciano Amaro o significado do princípio da igualdade segundo o qual “diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas diferentes que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas”<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 de abr. 2021

<sup>58</sup> BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 de abr. 2021

<sup>59</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 159.

Nesse diapasão, “não pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos”<sup>60</sup>.

Em síntese, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, o princípio da igualdade impõe: (i) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades, (ii) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente<sup>61</sup>.

Por fim, correlacionando o princípio da igualdade com a tributação da renda e do consumo, insta salientar as palavras do Professor Fernando Zilveti<sup>62</sup>:

Atualmente, ao se tratar de tributação sobre a renda, a igualdade surge como princípio a nortear essa exação. Esse imposto seria até mesmo um exemplo de tributação a coroar o princípio da igualdade. Com efeito, a objeção ao tributo está justamente em seu potencial de iniquidade. **A tributação sobre o consumo não atende ao princípio da igualdade ao gravar mais aquele que tem poucos recursos e os consome ao adquirir bens para sua subsistência.** Essa constatação, porém, contradiz parte da doutrina que considera a justiça fiscal aplicável aos impostos sobre o consumo, sempre que a justiça se aproxime inexoravelmente da igualdade na tributação. (Grifou-se)

O princípio da igualdade nada mais se apresenta como o norte do sistema tributário, sob o qual o legislador e o aplicador da lei devem balizar seu trabalho em busca da justiça fiscal, sem que seja possível notar diferença de tratamento tributários entre contribuintes iguais.

Por fim, destaca-se que o entendimento de que a tributação sobre o consumo onera mais o contribuinte de baixa renda em comparação ao de alta renda, apesar de parecer um pouco raso e simplório, norteia o desenvolvimento deste trabalho e, ao final, será possível verificar que a tributação sobre o consumo atrapalha sobremaneira o desenvolvimento da economia.

## 4.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está fundamentado no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, que dispõe que “sempre que possível, os impostos

---

<sup>60</sup> Idem.

<sup>61</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro, 2003, p. 132.

<sup>62</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 341.



terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”<sup>63</sup>.

Antes de adentrar ao tema “capacidade econômica do contribuinte”, necessário um adendo para esclarecer brevemente as expressões “sempre que possível” e “impostos” citadas no referido artigo constitucional.

Segundo José Eduardo Soares de Melo<sup>64</sup>, “a expressão sempre que possível deve significar o ingente e exaustivo esforço do legislador, para disciplinar o ônus tributário, com a maior segurança (possível), e com a menor margem de engano (também possível) [...]”.

Ou seja, mesmo que a mensuração da capacidade contributiva seja mais facilmente delimitada na exigência de determinados tributos, o legislador deverá se esforçar para avaliar esse parâmetro em relação a todos os tributos.

No que tange a palavra “impostos”, entende-se que o princípio da capacidade contributiva, em se tratando de instrumento de justiça fiscal e limitação do poder do Estado em tributar o cidadão, não se limita apenas aos impostos, mas a todas as espécies tributárias<sup>65</sup>.

Inicialmente, entende-se que “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”<sup>66</sup>.

Cumprido destacar o conceito de do princípio da capacidade contributiva que segundo o professor Fernando Zilveti<sup>67</sup>:

É o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Também aceita como capacidade contributiva a divisão equitativa de despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.

---

<sup>63</sup> BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 de abr. 2021

<sup>64</sup> MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 32.

<sup>65</sup> LACOMBE, 2002 citado por PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 51.

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015 P. 87.

<sup>67</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 349.

Este princípio traz consigo a preocupação de analisar a tributação suportada por cada contribuinte, respeitando as individualidades econômicas, em síntese, tributar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

O professor Luis Eduardo Schoueri tratou do princípio da capacidade contributiva sob os aspectos objetivos e subjetivos. No ponto de vista objetivo “não se indagasse determinado contribuinte pode, ou não, pagar o tributo, ao contrário, o legislador, em sua função generalizante, visando concretizar a igualdade, dirá que quem está naquela situação deve poder pagar o tributo”<sup>68</sup>.

Ou seja, o legislador discrimina situações e grupos que devem ser classificados como sujeito passivo de determinado tributo. Exemplificativamente, “ser proprietário de um imóvel indica, objetivamente, ter capacidade contributiva; do mesmo modo, possuir um automóvel ou auferir renda. São todas as situações que indicam, objetivamente, capacidade contributiva”<sup>69</sup>.

Os destaques acima demonstram a criação objetiva de signos presuntivos de riqueza que devem ser tributados na medidas em que se enquadram nas situações discriminadas pela lei.

Em complemento, o aspecto subjetivo do aludido princípio “pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que geral um saldo (disponível). Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar apenas os rendimentos de uma pessoa”<sup>70</sup>.

Um exemplo clássico sobre o aspecto subjetivo é o sujeito que auferir relevante renda, porém possui problemas de saúde que lhe obriga elevados gastos financeiros com medicamentos e enfermeiros. Nesse caso, há o que se falar em capacidade econômica, porém, não cabe tratar capacidade contributiva<sup>71</sup>.

Nesse sentido, a legislação deve criar grupos que aliviem a tributação incidente sobre a renda (por exemplo) do sujeito tratado acima, como forma de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Nesse mesmo sentido, importantes os esclarecimentos de Sirley Aparecida Lopes Rodrigues<sup>72</sup>:

---

<sup>68</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.350.

<sup>69</sup> Idem.

<sup>70</sup> Idem.

<sup>71</sup> Idem.

<sup>72</sup> RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. **A sistemática da progressividade tributária como mecanismo de igualdade**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 124, 2015, p. 236.

O princípio da capacidade contributiva desempenha a função de nortear o exercício da atividade tributária perante os indivíduos. Mensura a parte da riqueza de cada indivíduo para definir o grau de participação do patrimônio individual em prol do interesse público, por meio do pagamento de tributos, sem comprometer o mínimo vital.

Conclui-se, portanto, que a tributação interfere no patrimônio das pessoas, de forma a subtrair parcelas de seus bens, não há dúvida de que será ilegítima (e inconstitucional) a imposição de ônus superiores às forças desse patrimônio.

### 4.3 Princípio da Progressividade

Inicialmente, destaca-se o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, segundo o qual, a progressividade “é um instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte”<sup>73</sup>.

Assim, a progressividade se conceitua como técnica segunda a qual nota-se uma incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do tributo.

Por sua vez, Roque Antônio Carrazza<sup>74</sup> afirma que:

O critério da progressividade é consectário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois exige que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso que os de pequeno porte econômico. Mas não apenas isso: melhorando a distribuição de renda, auxilia a concretização da igualdade material consagrada em nosso Estado Democrático de direito, plasmado pela Constituição de 1988.

Ou seja, a progressividade do sistema tributário está intrinsecamente ligada aos princípios da capacidade contributiva e a igualdade.

Entretanto, há autores que discordam desse posicionamento. Para Fernando Zilveti<sup>75</sup>:

Não há íntima relação entre progressividade e capacidade contributiva. [...] A tributação progressiva seria mera política social da lei tributária. A aplicação

<sup>73</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, apud GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade** – Série Doutrina Tributária v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 233.

<sup>74</sup> CARRAZA, Roque Antonio, **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pag. 65/66.

<sup>75</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 184.

do princípio da capacidade contributiva seria guiada pela proporcionalidade, e não pela progressividade, que só pode ser aceita sob o aspecto da justiça social, e não justiça fiscal.

A discussão fica restrita ao campo da doutrina, onde se entende melhor a diferença de posicionamento entre os importantes professores, todavia, trazendo à discussão o conceito de progressividade como um parâmetro da capacidade contributiva para tributar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, surge o entendimento de que a progressividade, apesar de se caracterizar como um elemento econômico, também se apresenta como um princípio tributário para alcançar a justiça social e fiscal, sendo certo que o próprio sistema tributário se mostra um dos mais importantes para cumprir essa finalidade.

Assim, no entendimento de Roque Antonio Carrazza “em nosso sistema jurídico, todos os impostos em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”<sup>76</sup>.

No ordenamento jurídico nacional é possível verificar a aplicação da progressividade em 5 exemplos, Imposto de Renda da Pessoa Física (“IRPF”), Imposto sobre Propriedade Territorial e Predial Urbana (“IPTU”), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (“ITR”), Imposto sobre a Transmissão *causa mortis* Doação (“ITCMD”) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”).

Importante notar que não foi citado nenhum tributo incidente sobre o consumo, mas tão somente renda e propriedade, disso decorre os posicionamentos citados anteriormente que dizem que a tributação sobre o consumo não é progressiva e não atende os princípios da igualdade e capacidade contributiva.

Importante citar brevemente a progressividade dos impostos sobre a propriedade, para evitar quaisquer discussões sobre o assunto.

Sobre a progressividade do IPTU, nota-se a finalidade de assegurar o cumprimento do princípio constitucional da função social da propriedade. Nesse diapasão nota-se um aumento progressivo da alíquota aplicável na medida que o proprietário de bem imóvel urbano não cumpre com determinados critérios que mensuram a função social da propriedade.

---

<sup>76</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 88.

A progressividade do ITR se refere às alíquotas, as quais tem por finalidade evitar a manutenção de propriedades improdutivas, conforme disposto no artigo 153, §4º, inciso I da Constituição Federal<sup>77</sup>.

No que tange à progressividade do ITCMD, em decisão polêmica, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) reconheceu a constitucionalidade da progressividade do referido imposto em função do quinhão que cada herdeiro receber.

Por fim, a progressividade do IPVA decorre do tipo e da utilização do veículo, conforme artigo 155, §6º, inciso II da Constituição Federal<sup>78</sup>.

No que tange a progressividade do imposto de renda, o artigo 153, §2º, inciso I da Constituição Federal estatuiu que “o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.”<sup>79</sup>.

Importante elucidar os comentários de Leandro Paulsen<sup>80</sup> sobre o referido dispositivo constitucional:

os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, se aplicados adequadamente, fariam com que todos pagassem imposto de renda sobre a totalidade dos rendimentos auferidos com carga progressiva conforme a capacidade contributiva de cada qual. Com isso, teríamos uma situação mais igualitária e mais justa.

A técnica da progressividade fica evidente na intitulada tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física, onde se nota facilmente a incidência de alíquotas maiores na medida em que ocorre aumento da renda auferida:

Tabela 01 – Tabela Progressiva Mensal IRPF 2021

<b>Renda</b>	<b>Alíquota</b>
Até R\$ 1.903,98	Isento
De R\$ 1.903,99 – R\$ 2.826,65	7,5%
De R\$ 2.826,66 – R\$ 3.751,05	15%
De R\$ 3.751,06 – R\$ 4.664,68	22,5%
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2021.

<sup>77</sup> BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2021

<sup>78</sup> Idem.

<sup>79</sup> Idem.

<sup>80</sup> PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 279.

Entretanto, mesmo a progressividade do imposto de renda não está imune as críticas, sendo que a principal delas é a ausência de atualização das faixas que implicariam em regressividade do sistema.

Além disso, o legislador criou tributações diferentes para certas classes de rendimentos, como por exemplo, os rendimentos advindos de aplicações financeiras, cujas alíquotas variam de acordo com o tempo da aplicação, tributação apartada do ganho de capital e exclusão da tributação dos lucros e dividendos<sup>81</sup>.

#### 4.3.1 Reflexões sobre a progressividade

Importante reflexão foi feita por Luís Eduardo Schoueri que destacou que “o tributo não incide sobre o produto, mas sobre a renda manifestada no ato do consumo”<sup>82</sup>.

Essa reflexão nasceu do o aspecto prático econômico, segundo o qual “o que se busca não é o valor do produto, mas a renda do consumidor”<sup>83</sup> e, para exemplificar segue o exemplo do aludido autor<sup>84</sup>:

Uma mesma garrafa de água mineral tem preços bastante distintos se a venda se dá num supermercado, numa mercearia ou num restaurante luxuoso. O produto é o mesmo, mas o preço é diverso. Fosse o produto o foco da tributação, então não se justificaria a diferença. Esta se dá porque, em verdade, o que se tem são três atos de consumo, pelos quais três pessoas diferentes empregam sua renda. O consumidor no restaurante empregará maior parcela de sua renda, se comparado aos demais. É essa renda que será tributada.

Apesar do bom exemplo citado, tal situação não impera, isso porque ricos e pobres podem frequentar o mesmo supermercado, por exemplo, sendo certo que nessa situação pagarão o mesmo preço pelo mesmo produto que compõe sua cesta de compras mensal e, nessa situação, recolherão aos cofres públicos a mesma quantidade de dinheiro.

---

<sup>81</sup> Paulsen, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 279.

<sup>82</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.419.

<sup>83</sup> Idem.

<sup>84</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 420.

Ademais, insta salientar que não obstante o entendimento de que a tributação do consumo, na realidade, seria a “tributação disfarçada da renda”, o mesmo autor concorda com o caráter regressivo da tributação sobre o consumo.

A proposta de reduzir a tributação sobre o consumo e aumentar a tributação sobre a renda tem por finalidade evitar situações nas quais o contribuinte menos abastado gaste menor parcela de sua renda bruta no pagamento de tributos incidentes sobre os produtos que consumir, isso porque, atualmente, há incontestável desproporção entre renda auferida e pagamento de tributos incidentes no consumo, entre ricos e pobres.

De acordo com o referido autor, “a constatação de que a tributação sobre o consumo apresenta efeito regressivo impõe nova reflexão acerca do papel do princípio da seletividade (...) para corrigir ou amenizar aquele efeito”<sup>85</sup>.

Não se discorda do posicionamento elucidado acima, mas tão somente traz à baila outra importante reflexão.

No que tange à essencialidade dos produtos, fundamental à seletividade tratada anteriormente, cumpre ressaltar os dizeres de Aliomar Baleeiro<sup>86</sup>:

Refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

Nesse sentido, importante trazer o exemplo do estado de Minas Gerais, onde as operações com bebidas alcóolicas e energia elétrica têm incidência da alíquota de ICMS na grandeza de 25%, conforme artigo 42, inciso I, alínea “a”, “a.2” e “a.12” do Regulamento do ICMS do Estado<sup>87</sup>.

Na escala de importância dos dois produtos, sem sombra de dúvidas que a energia elétrica se mostra mais essencial em comparação com as bebidas alcóolicas, no entanto, a alíquota de ICMS incidente sobre as duas operações é a mesma.

---

<sup>85</sup> Idem.

<sup>86</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977

<sup>87</sup> ESTADO DE MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais. **Regulamento do ICMS**. Decreto 43.080/2002. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf)>. Acesso em 28 jun. de 2021.

Ou seja, princípio da seletividade e essencialidade, muito embora estejam positivados constitucionalmente, apenas trazem outras distorções ao sistema tributário.

A situação que se vislumbra é de que seria necessário um esforço muito grande para classificar a essencialidade de determinado produto sobre outro, situação essa que gera mais discussão sobre o sistema tributário e, ainda, sobrecarrega o poder judiciário que se vê na esdruxula situação de decidir a essencialidade de determinado produto para que seja estabelecida a alíquota correta de determinado imposto.

Assim, a despeito da relevância do princípio da seletividade e essencialidade no atual sistema tributário nacional, entende-se que não resolvem a questão atinente a regressividade da tributação sobre o consumo.

Em vista disso é que se propõe reduzir a substituição da matriz tributária do consumo para renda, matriz em que a tributação se mostra mais simples.



## 5 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NACIONAL

A expressão “jeitinho brasileiro” foi eternizada no livro “Brasil para principiantes”<sup>88</sup> que trata das experiências de um médico húngaro no Rio de Janeiro no início do século XX em diversas situações que poderiam ser classificadas como cômicas, caso não fossem reais.

Uma delas aconteceu quando o médico solicitou visto de permanência definitiva ao consulado brasileiro que, para facilitar a aprovação dentro do sistema de cotas então criado, o cadastrou como agrônomo.

Transferindo a expressão “jeitinho brasileiro” para o contexto tributário, sua caracterização pode ser facilmente notada em diversos ângulos em que se propõe a análise do sistema tributário brasileiro, de modo que seria necessário um livro inteiro para demonstrar todos os exemplos possíveis de serem citados.

Entretanto, apenas para ilustrar brevemente o “jeitinho brasileiro” de tributar, destaca-se o Imposto sobre Operações Financeiras (“IOF”). Este imposto, dentre os anos de 2008 e 2014, teve sua legislação alterada em dezenas de oportunidades<sup>89</sup>, com a finalidade de atender aos anseios da política econômica nacional, justificada pelo seu efeito extrafiscal, que se conceitua como “*objetivo de frear ou incentivar as forças econômicas que permeiam os mercados*”.<sup>90</sup>

Outro exemplo são os regimes especiais de tributação e benefícios fiscais que são concedidos aos setores mais importantes da economia brasileira. É possível verificar diversos benefícios ou regras especiais de tributação, dentre algumas delas estão (i) diferimento do pagamento de tributos, (ii) regimes de substituição tributária, (iii) redução de alíquota com contraprestação, (iv) concessão de crédito na aquisição de insumos, além de regimes especiais como (i) REIDI, (ii) INOVAR-AUTO, (iii) REPORTO, (iv) RET, (v) RERCT, (vi) REPETRO, dentre outros.

Em síntese, o sistema tributário nacional tem sempre uma regra geral e outra especial, o que caracteriza o “jeitinho brasileiro” da legislação.

---

<sup>88</sup> KELLEMAN, Peter. **Brasil para principiantes**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: civilização brasileira, 1963.

<sup>89</sup> MIFANO, Flávio. Extrafiscalidade do IOF: História recente. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O Direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**, 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2010, p. 85/94.

<sup>90</sup> MIFANO, Flávio. Extrafiscalidade do IOF: História recente. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O Direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**, 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2010, p. 87.

Nas palavras do jurista Alfredo Augusto Becker “todos os juristas que vivem a época atual – se refletirem sem orgulho e preconceito – dar-se-ão conta que circulam nos corredores dum manicômio jurídico tributário”<sup>91</sup> Na visão do referido tributarista, a solução dada pelo legislador e pelos operadores do direito é sempre “receita-se o remédio ou amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem se saber qual era o problema”<sup>92</sup>.

Esse aspecto que torna o sistema tributário nacional um manicômio, onde há necessidade de usar da criatividade para criar benefícios tributários e desonerações, com a finalidade de solucionar questões econômicas advindas dessas mesmas soluções mirabolantes.

Esse modo desorganizado de atender às demandas do Estado por meio de alterações na legislação tributária gera a publicação de inúmeros atos legislativos, sejam eles leis, decretos, portarias e instruções normativas, além de diversos outros entendimentos jurisprudenciais que formam as balizas do sistema tributário nacional.

A título ilustrativo sobre a desorganização legislativa do sistema tributário, o advogado Vinicius Leôncio tomou por iniciativa consolidar todas as normas tributárias federais, estaduais e municipais em um único livro que foi intitulado “Pátria Amada” e que atinge o peso de 7,5 toneladas e conta com cerca de 41 mil páginas e mais de 2 metros de altura.<sup>93</sup>

Ora, todo esse arcabouço legislativo só faz aumentar o chamado “custo brasil”<sup>94</sup> e tem por uma das consequências a fuga de investimento no país.

Nesse diapasão, importante destacar que um dos métodos de classificação utilizados para aferir o ambiente de negócios de um país e sua capacidade de gerar

---

<sup>91</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, pág. 06.

<sup>92</sup> Idem.

<sup>93</sup> GLOBO. **Em protesto a complexidade de leis, advogado lança livro de 7,5 toneladas**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/minas-gerais/noticia/2014/03/em-protesto-complexidade-de-leis-advogado-lanca-livro-de-75-toneladas.html>>. Acesso em: 05 jan. de 2021.

<sup>94</sup> Alguns autores definem Custo Brasil como o conjunto de todos os gastos internos que acabam onerando produtos ou serviços brasileiros. Outros o descrevem como sendo impostos em cascata, corrupção na máquina burocrática, distorções presentes na estrutura tributária e custos com transportes terrestres, portos e comunicações. Existe, ainda, quem trate Custo Brasil relacionado às exportações, enfatizando as desigualdades comerciais que o Brasil enfrenta em relação a grandes potências mundiais. Todavia, é notável que essa é uma definição extremamente ampla e que constitui uma série de fatores desfavoráveis à competitividade de bens e serviços brasileiros, tanto na esfera internacional, quanto na nacional, e que tem raízes muito mais profundas do que se comenta. (COSTA, Sandra Bueno Cardoso da; GAMEIRO, Augusto Hauber. **Entendendo o custo Brasil**. 2005.)

riqueza, é sua carga tributária e o tempo médio que uma empresa gasta para cumprir a legislação tributária.<sup>95</sup>

Ainda, o aludido relatório internacional aponta que as empresas brasileiras gastam em média 1.501 horas por ano para cumprir suas obrigações tributárias, atrás de países menos desenvolvidos como Bolívia e Venezuela que gastam em média 1.025 horas e 792 horas, respectivamente.<sup>96</sup>

Esses fatores fazem com que as grandes empresas observem o Brasil com “maus olhos” ao organizar suas políticas de investimentos. Recentemente, a montadora FORD anunciou o encerramento das operações no Brasil, o que ocasionou a demissão de milhares de funcionários, tendo os grandes veículos de notícias trazido a questão fiscal como um dos principais fatores que levaram a empresa a tomar esta decisão<sup>97</sup>.

Assim como a FORD, o lendário Steve Jobs, Chief Executive Officer (“CEO”) da APPLE, em determinada oportunidade, declarou *“não podemos nem exportar os nossos produtos com a política maluca de taxaço super alta do Brasil. Isso faz com que seja muito pouco atraente investir no país”*.<sup>98</sup>

Ainda que mais tarde a referida empresa tenha expandido sua operação no Brasil com abertura de várias lojas, a declaração de seu CEO deixou transparecer a opinião de diversos empresários estrangeiros sobre o sistema tributário nacional.

Ainda, a desorganização do sistema tributário, a ausência de política econômico-fiscal clara e a alta carga tributária também foram citadas pelo Professor e Economista Sérgio Lazzarini como prejudicial ao ambiente de negócios no país<sup>99</sup>:

*O modelo de incentivos fiscais que marca a trajetória da indústria automobilística no Brasil é um exemplo de política industrial sem critério claro, que não resolve problemas, mas torna dependentes as empresas, que cobram cada vez mais proteção. Além disso, ele acarreta aumento da carga tributária, o que prejudica o ambiente de negócios e econômico como um todo.*

---

<sup>95</sup> BANCO MUNDIAL. Relatório *Doing Business* 2020. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020> Acesso em: 10 jun. 2021.

<sup>96</sup> Idem.

<sup>97</sup> AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ford deixa Brasil e levanta debate sobre incentivos fiscais.** Disponível em: [http://www.auditoresfiscais.org.br/curitiba/?area=ver\\_noticia&id=3196](http://www.auditoresfiscais.org.br/curitiba/?area=ver_noticia&id=3196). Acesso em: 31 jan. 2021.

<sup>98</sup> ISTOÉ DINHEIRO. **Fora do mapa da Apple.** Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/fora-do-mapa-da-apple/> >. Acesso em 12 jan. 2021.

<sup>99</sup> VALOR ECONOMICO. **Empresas querem benefícios e depois reclamam da carga tributária.** Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/01/12/empresas-querem-beneficios-e-depois-reclamam-da-carga-tributaria-diz-sergio-lazzarini.ghtml>>. Acesso em 12 jan. 2021.

Com o que foi exposto, fica evidente a insatisfação geral com o sistema tributário nacional, que enfrenta as severas críticas do setor produtivo sobre a complexidade fiscal, do setor econômico-financeiro sobre a dificuldade em atrair capital e da sociedade civil sobre as desigualdades e falta de investimento Estatal em áreas básicas, como educação e saúde. Assim, surge o questionamento sobre a continuidade do atual sistema tributário, focado na arrecadação de tributos sobre o consumo em detrimento da renda, que permite diversas distorções.

A despeito disso, considerando os sobreditos objetivos da República Federativa do Brasil, bem como a intenção de criação de um ambiente de negócios desburocratizado, entende-se necessária a consideração da substituição da matriz tributária nacional, com relevância da tributação sobre a renda.

Atualmente tramitam diversas propostas de reforma tributária no Congresso Nacional, especial destaque para as Propostas de Emenda Constitucionais nºs 45 e 110, porém nenhuma delas se propõe discutir a tributação da renda e a redução significativa da tributação do consumo.

As propostas em andamento apenas tratam da simplificação do sistema tributário nacional, por meio da redução da famigerada sopa de letrinhas.

Sobre o tema, importante destacar as palavras de Leonel Cesarino Pessôa<sup>100</sup>:

Há um discurso muito difundido na sociedade brasileira de que as propostas de reforma tributária, em tramitação no Congresso Nacional, não resolveriam os problemas reais do Brasil. De acordo com esse discurso, elas se limitariam a simplificar o sistema e não enfrentariam nossos problemas substanciais, sobretudo o principal deles, a desigualdade.

O caso do sistema tributário nacional pode ser mais bem demonstrado nas palavras do brilhante professor Ives Gandra da Silva Martins<sup>101</sup>, para quem:

O sistema tributário é, do ponto de vista econômico, As, do ponto de vista jurídico, imperfeito, do ponto de vista político, tirânico. Pode mesmo representar o necrológico da Democracia, na medida em que, aumentando consideravelmente as obrigações do contribuinte, desestimula a poupança, o trabalho e o investimento. Eleva, por outro lado, o nível de transferência de recursos da União para os Estados e Municípios, com sobrecarga de suas atribuições federativas, tornando incontrolável o déficit público federal e inflacionário.

---

<sup>100</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel. **Razões para reforma tributária: distorções da tributação sobre o consumo no Brasil**. 1 ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2020, pág. 01 da introdução.

<sup>101</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, p. 291.

Diante dessas considerações, não é possível enxergar motivos para manutenção do sistema tributário nacional, conhecido pela desorganização, regressividade, complexidade e onde é possível constatar um infundável ciclo vicioso entre o aumento da arrecadação em contrapartida ao aumento dos gastos públicos.

O sistema atual constitui um grande obstáculo ao investimento, incentivo à economia informal, aumento da inflação, desestímulo à poupança e atraso do país, diante disso, precisa de urgente reforma, não apenas os costumeiros ajustes em relação à competências tributárias e repartição de receitas, extinção de tributos e criação de outros, mas sim uma reforma estrutural com maior atenção à tributação da renda.

## 5.1 Análise Comparativa

Importante demonstrar com dados oficiais a predominância da arrecadação nacional com base no consumo em detrimento da renda:

Tabela 02: Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2009 a 2018.

		% da Arrecadação Total									
Cód.	Tipo de Base	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1000	Renda	22,17%	20,73%	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,62%	21,75%	21,62%
2000	Folha de Salários	27,79%	27,60%	27,17%	28,06%	27,45%	27,77%	27,76%	27,86%	27,75%	27,39%
3000	Propriedade	3,91%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	4,64%
4000	Bens e Serviços	44,46%	45,71%	45,10%	45,42%	45,91%	45,50%	44,92%	43,33%	44,28%	44,74%
5000	Trans. Financeiras	1,80%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	1,60%
9000	Outros Tributos	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%
0000	<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2020.

Nota-se que historicamente a principal fonte de arrecadação do país são os tributos sobre a renda. Nos dez anos de comparações apresentadas acima, do total arrecadado por meio de tributos, quase metade tem origem nos tributos incidentes sobre o consumo. A renda ocupa apenas o singelo terceiro lugar, com arrecadação de 1/5 do total.

Ao levar a discussão para o contexto mundial, traçando uma análise comparativa entre o Brasil com a média dos países que compõem a OCDE e os países que integram o G7 (grupo das economias mais pujantes do mundo) sobre o percentual de arrecadação de tributos incidentes sobre o consumo em relação ao total arrecadado por cada um, tendo em vista o período compreendido entre 2010 e 2019, tem-se a seguinte situação:

Tabela 03 – Comparação entre países do G7, média dos países da OCDE e Brasil sobre o percentual de arrecadação de tributos incidentes sobre o consumo em relação ao total arrecadado por cada um.

Indicator Tax revenue as % of total taxation											
Country	Year	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Canada		24,0	23,7	23,4	23,0	23,0	23,0	23,0	23,4	23,5	23,0
France		26,3	26,2	25,9	25,4	25,6	25,8	26,1	26,1	26,6	27,1
Germany		30,5	30,2	29,4	28,9	28,6	28,4	27,7	26,8	26,8	26,7
Italy		26,6	27,2	26,8	26,5	27,4	27,6	28,6	28,8	28,7	28,4
Japan		18,7	18,4	18,0	17,6	19,8	21,0	20,4	21,0	19,5	..
United Kingdom		31,7	33,6	33,9	33,8	33,6	33,4	33,0	32,6	32,6	32,6
United States		18,1	18,2	18,1	17,3	17,0	16,6	16,7	15,8	17,6	17,6
OECD - Average		33,8	33,6	33,4	33,2	33,2	33,2	33,0	33,0	32,7	..
Non-OECD Economies	Brazil	45,9	45,0	45,2	45,2	44,5	44,0	42,4	43,3	44,2	42,8
Latin America and the Caribbean		51,2	50,5	50,4	49,8	50,1	50,4	50,6	50,7	50,3	49,8

Fonte: Organization for Economic cooperation and development.

Tabela 04 - Comparação entre países do G7, média dos países da OCDE e Brasil sobre o percentual de arrecadação de tributos incidentes sobre a renda, lucro e ganho de capital em relação ao total arrecadado por cada um.

Indicator Tax revenue as % of total taxation											
Country	Year	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Canada		46,6	47,3	47,5	47,6	48,1	48,2	48,1	48,7	48,8	49,1
France		22,6	23,2	23,9	24,4	23,7	23,4	23,3	23,6	25,1	26,1
Germany		28,3	29,2	30,3	30,8	30,9	31,2	31,8	32,5	32,8	32,6
Italy		32,7	31,9	32,6	33,0	31,9	31,8	31,9	31,7	31,0	31,4
Japan		30,2	30,2	31,1	32,5	31,8	31,2	30,6	30,7	31,9	..
United Kingdom		37,4	36,0	35,3	35,4	35,7	35,9	35,8	35,4	35,3	35,1
United States		42,3	46,2	46,9	47,0	47,8	48,5	47,8	44,8	45,2	45,4
OECD - Average		32,6	32,9	33,2	33,3	33,3	33,6	33,1	33,9	34,3	..
Non-OECD Economies	Brazil	20,6	21,6	20,5	20,8	20,8	20,9	22,5	21,6	21,5	22,4
Latin America and the Caribbean		26,3	27,1	27,1	27,1	27,0	26,7	26,4	26,3	26,9	27,0

Fonte: Organization for Economic cooperation and development.

Os quadros comparativos acima colacionados mostram que os países que compõem o G7 (grupo dos 7 países mais desenvolvidos do mundo) e a média dos

países que integram a OCDE tributam mais significativamente a renda e menos o consumo, na contramão do Brasil<sup>102</sup>.

A França se mostram a única exceção, uma vez que a arrecadação com origem na renda e no consumo são praticamente idênticas, porém, em relação ao consumo, a tributação se mostra cerca de 10% menor.

Conclui-se, portanto, que a matriz tributária nacional segue por um caminho diametralmente oposto aos das economias mais pujantes do mundo, tendo em vista que a principal fonte de arrecadação são os impostos sobre o consumo, sendo certo que a tributação incidente sobre a renda ocupa apenas a terceira colocação.

Como destacado anteriormente, o impacto financeiro que a tributação sobre o consumo causa no orçamento familiar das classes menos favorecidas se mostra completamente desproporcional com o mesmo impacto no orçamento das famílias mais ricas.

Tal situação, *per se*, sugere que o sistema tributário nacional segue um rumo completamente diferente daquele traçado pelos princípios constitucionais tributários da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, na medida em que a arrecadação tributária voltada para o consumo não contribui para redução das desigualdades sociais, geração de empregos, melhoria do ambiente de negócios e atração de maiores investimentos.

De modo contrário, a arrecadação tributária mais significativa da renda em detrimento ao consumo, atende aos princípios constitucionais, em especial a capacidade contributiva, oportunidade em que onera proporcionalmente o orçamento familiar dos ricos e pobres, com a finalidade de atender uma dos objetivos da República, qual seja, redução das desigualdades sociais.

## **5.2 Distorções causadas pela tributação sobre o consumo**

Importante demonstrar com exemplos práticos, mesmo que brevemente, que a redução dos tributos incidentes sobre o consumo causa um efeito benéfico na economia.

Com a crise econômica de 2008, o mercado brasileiro de automóveis sofreu queda vertiginosa nas vendas, entretanto, segundo dados produzidos pelo Instituto de

---

<sup>102</sup> A França se mostra a única exceção, pois possui uma tributação.

Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”), em dezembro de 2008, quando o governo federal optou pela redução das alíquotas de IPI incidentes sobre a produção de automóveis, teve início um processo de recuperação das vendas, de modo que as vendas do primeiro semestre de 2009, superassem os resultados apresentados no mesmo período de 2008<sup>103</sup>.

A intenção do governo com a desoneração do IPI era aumentar o consumo dos produtos do mercado interno para preservar o equilíbrio econômico e evitar uma recessão.

A redução das alíquotas entre dezembro de 2008 e setembro de 2009 podem ser mais bem observadas pela tabela abaixo:

Tabela 05 – Análise comparativa das alíquotas de IPI antes e depois da redução.

Mês/Ano	Cilindradas	Antes da Redução	Depois da Redução
Dezembro de 2008 a Setembro de 2009	Até mil (1.0)	7%	0%
	De mil (1.0) a duas mil (2.0) álcool e biocombustível	11%	5,5%
	De mil (1.) a duas mil (2.0) gasolina	13%	6,5%
	Veículos utilitários	4%	1%
Maio a Dezembro de 2012	Até mil (1.0)	7%	0%
	De mil (1.0) a duas mil (2.0) álcool e biocombustível	11%	5,5%
	De mil (1.) a duas mil (2.0) gasolina	13%	6,5%
	Veículos utilitários	4%	1%
2013	Até mil (1.0)	7%	2%
	De mil (1.0) a duas mil (2.0) álcool e biocombustível	11%	7%
	De mil (1.) a duas mil (2.0) gasolina	13%	8%
	Veículos utilitários	4%	2%

Fonte: Alves, Laís Siena; WILBERT, Marcelo Driemeyer, 2014.

Ora, a justificativa para reduzir o IPI foi aumentar o consumo de produtos no mercado interno, ou seja, o próprio governo concorda que a tributação sobre o consumo atrapalha o desenvolvimento da economia e, ainda, impede o próprio consumo.

Na mesma época de crise econômica, o Ministro da Fazenda, Guido Mantega, anunciou a redução do IPI incidente sobre produtos da intitulada linha branca e,

<sup>103</sup> IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Nota Técnica: Impactos da Redução do IPI de automóveis.** Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5800/1/NT\\_n15\\_Impactos-reducao-imposto\\_Dimac\\_2009-ago.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5800/1/NT_n15_Impactos-reducao-imposto_Dimac_2009-ago.pdf)>. Acesso em: 30 jun. 2021.



segundo ele, “ao reduzir o IPI, haverá aumento nas vendas e a arrecadação de outros tributos vai aumentar”<sup>104</sup>.

Atualmente, o Ministro da Economia, Paulo Guedes, também afirmou em entrevista sobre a redução do IPI incidente sobre produtos da linha branca, como forma de contribuir para o crescimento da atividade econômica<sup>105</sup>.

Muito embora as afirmações sejam muito simplistas, não se pode deixar de notar as conclusões de ambos os Ministros da Economia no sentido de que a desoneração dos tributos sobre o consumo ocasiona um aumento nas vendas, que pode gerar aumento do consumo, emprego e renda.

Ainda, como destacado pelo Professor Leonel Cesarino Pessôa, há três grandes distorções causadas pela tributação sobre o consumo representadas pela (i) guerra fiscal do ICMS, (ii) a figura da substituição tributária e (III) conflito de competência entre ICMS e ISS<sup>106</sup>.

Um exemplo das distorções causadas pela Guerra Fiscal são a organização das empresas na instalação de seus centros de distribuição.

O que acontece nessa situação é que alguns estados da federação, com objetivo de atrair a instalação de centros de distribuição em seu território, concedem benefícios fiscais às empresas, não obstante eles fiquem muito distantes do mercado consumidor. Nesse caso a eficiência tributária supera a eficiência econômica, entretanto, o ganho fiscal é sustentado por uma distorção do sistema tributário.<sup>107</sup>

No que tange aos problemas ocasionados pela substituição tributária do ICMS, insta salientar o emaranhado legislativo sobre o tema, uma vez que cada Estado da Federação possui um regramento próprio sobre o ICMS, sendo certo que um estado pode ter instituído a substituição tributária de um determinado produto e, outro estado não.

Essa questão ocasiona situação em que as mercadorias saem de um determinado atacadista localizado em um estado (sujeito à substituição tributária),

---

<sup>104</sup> GLOBO. **Governo anuncia a redução do IPI de eletrodomésticos.** Disponível em: <[https://g1.globo.com/Noticias/Economia\\_Negocios/0,,MUL1089103-9356,00-GOVERNO+ANUNCIA+REDUCAO+DO+IPI+DE+ELETRODOMESTICOS.html](https://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,MUL1089103-9356,00-GOVERNO+ANUNCIA+REDUCAO+DO+IPI+DE+ELETRODOMESTICOS.html)>. Acessado em: 01 jun. 2021.

<sup>105</sup> ÉPOCA NEGÓCIOS. **Governo vai reduzir IPI da linha branca.** Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2020/08/epoca-negocios-governo-vai-reduzir-ipi-da-linha-branca-diz-guedes.html>>. Acesso em 01 de jun. 2021.

<sup>106</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel. **Razões para reforma tributária:** distorções da tributação sobre o consumo no Brasil. 1 ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2020, pág. 02 da introdução.

<sup>107</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel. **Razões para reforma tributária:** distorções da tributação sobre o consumo no Brasil. 1 ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2020, p. 02/10.

para outro atacadista localizado em outro estado (não sujeito à substituição tributária), mesmo que as mercadorias acabem por retornar ao varejista localizado no primeiro estado.<sup>108</sup>

Por fim, no que se refere ao conflito de competência na cobrança do ICMS e ISS, o exemplo mais recente que marcou o cenário jurídico tributário nos últimos tempos foi a tributação dos softwares.

A discussão se estendeu por anos. Os Estados entendiam as operações envolvendo compra e venda de softwares como circulação de mercadoria sobre a qual incidiria o ICMS, os Municípios, por sua vez, exigiam o ISS, por entender que a operação envolvia prestação de serviços.<sup>109</sup>

O imbróglio foi encerrado apenas em 18/02/2021, na oportunidade em que o STF julgou as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 1.945 e 5.659 que discutiam a incidência do Imposto sobre Serviços (“ISS”) ou Imposto sobre Circulação de Mercadorias (“ICMS”) nas operações de licenciamento e cessão de direito de uso de softwares padronizados e personalizados.

Na ocasião, o STF, por 7 x 4 votos, fixou a tese de que nas operações de licenciamento e cessão de uso de softwares deve incidir o ISS, e não o ICMS, independente das características detidas pelo bem intangível, assim como as formas de contratação pelo usuário.

O entendimento que até então prevalecia na corte suprema e que causou toda a discussão sobre o conflito de competência era o de que o ISS deveria incidir sobre operações envolvendo softwares personalizados, ao passo que o ICMS deveria incidir sobre a comercialização de softwares padronizados ou softwares “de prateleira”, como eram comumente chamados no final da década de 90, por serem produzidos em larga escala, aproximando-se, na visão da corte suprema, ao conceito de mercadoria.

---

<sup>108</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel. **Razões para reforma tributária**: distorções da tributação sobre o consumo no Brasil. 1 ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2020, pág. 20/23.

<sup>109</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel. **Razões para reforma tributária**: distorções da tributação sobre o consumo no Brasil. 1 ed. Rio de Janeiro: Synergia, 2020, p. 136/138.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme estudado no decorrer desse trabalho, a tributação nacional foi sempre pensada com viés arrecadatório e nunca foi discutida nenhuma forma de tentar reduzir as desigualdades sociais no país, por meio de um sistema tributário sólido e que favoreça um próspero ambiente de negócios com aumento na geração de emprego e renda.

Enquanto no contexto mundial os protótipos de Imposto de Renda surgiram em 1798 (Grã-Bretanha), 1820 (Alemanha) e no período colonial Americano, no Brasil, o seus primórdios remontam ao ano de 1922. Antes desse período era possível observar abusos na exigência do pagamento de tributos, como o caso da derrama.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu uma série de princípios que norteiam o sistema tributário nacional que se apresentam como garantias aos contribuintes contra o poder de tributar da União, Estados e Municípios.

Dentre tais princípios, se destacam o princípio da igualdade que estatui que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” e se apresenta como a base de sistema jurídico nacional, não apenas tributário.

O princípio da capacidade contributiva se traduz, nas já citadas palavras de Fernando Zilveti, como o dever dos cidadãos em contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica. Em síntese, o estudo deste princípio traz consigo a análise geral da tributação que deve ser suportada por cada classe de contribuintes, com atenção as suas próprias individualidades econômicas.

E, por fim, o princípio da progressividade que também se apresenta como instrumento econômico à disposição para o desenvolvimento de políticas tributárias com finalidade de reduzir as desigualdades sociais.

Muito embora existam diversos instrumentos modernos e políticas de tributação mais eficazes e que contribuem para o desenvolvimento do país, o presente estudo permitiu identificar que as políticas tributárias nacionais estão na contramão daquelas estabelecidas nos países mais desenvolvidos.

Grande exemplo são as últimas posições ocupadas pelo Brasil nos rankings de liberdade econômica, facilidade em empreender, total de horas gastas no cumprimento de obrigações tributárias e desenvolvimento econômico.

Além disso, ao serem traçadas comparações entre o Brasil e os países mais desenvolvidos do mundo, foi possível notar que estes países tem uma matriz tributária

significativamente voltada para a tributação da renda ou da riqueza gerada por seus contribuintes, ao contrário do Brasil, onde metade da arrecadação dos impostos, em específico, tem origem na matriz tributária sobre o consumo, sendo que a renda, ocupa apenas o terceiro lugar.

Considera-se que essa estruturação da matriz tributária nacional contribui para o aumento da desigualdade social, pois acarreta demasiado ônus fiscal mais relevante aos indivíduos com menor capacidade contributiva, enquanto que aqueles com maior capacidade contributiva, verificam menor ônus fiscal em comparação com a renda familiar.

Este estudo também mostrou alguns exemplos de distorções econômicas causadas pela tributação sobre o consumo, tais como: a guerra fiscal do ICMS, conflitos de competência e a substituição tributária, que induzem as empresas a buscarem eficiência fiscal, em sacrifício à eficiência econômica, sendo certo que, muitas vezes, as distorções tributárias acabam sendo decididas pelos tribunais superiores, após longos anos de discussão.

Por fim, foi demonstrado que o próprio governo se utiliza da redução da carga tributária sobre o consumo, tal qual a redução das alíquotas de IPI incidentes sobre a linha branca e sobre os automóveis, como instrumento para incremento econômico.

Hodiernamente, estão em andamento no Congresso Nacional diversas propostas de reforma tributária, porém, em nenhuma delas foi possível constatar a reversão da matriz tributária conferindo maior relevância arrecadatória para a renda. As propostas têm a finalidade única de simplificar o sistema tributário com a unificação de diversos tributos, federais, estaduais e municipais.

Entretanto, dizer que essas propostas podem melhorar o ambiente de negócios no país e ajudar no combate à desigualdade social, não passa de um exercício de adivinhação. Até mesmo porque, parece ser um consenso entre os estudiosos das ciências fiscais que as propostas de reforma tributária não enfrentam os problemas substanciais do sistema, sendo que o principal deles é a desigualdade social.

A tributação sobre a renda, por sua vez, tende a ser um modelo mais justo, por propiciar justamente maior progressividade, sendo possível constatar maior carga tributária entre os contribuintes com maior capacidade contributiva e menor carga tributária sobre aqueles contribuintes menos favorecidos.

Nesse diapasão, cabe ao Brasil observar os sistemas tributários dos países mais desenvolvidos como norte para alterar a sua principal base de tributação, com

finalidade de reduzir as desigualdades sociais, alcançar maior eficiência fiscal e econômica.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. **Impostômetro**. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 08 dez. 2020.

AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ford deixa Brasil e levanta debate sobre incentivos fiscais**. Disponível em: <[http://www.audidoresfiscais.org.br/curitiba/?area=ver\\_noticia&id=3196](http://www.audidoresfiscais.org.br/curitiba/?area=ver_noticia&id=3196)>. Acesso em: 31 jan. 2021.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **O tributo na história: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BANCO MUNDIAL. **Relatório Doing Business 2020**. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>  
Acesso em: 10 jun. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2017: Análise por Tributo e Bases de Incidência**. Brasília, nov. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30 ed. São Paulo: Método, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio, **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COSTA, Sandra Bueno Cardoso da; GAMEIRO, Augusto Hauber. **Entendendo o custo Brasil**. 2005.

ÉPOCA NEGÓCIOS. **Governo vai reduzir IPI da linha branca**. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2020/08/epoca-negocios-governo-vai-reduzir-ipi-da-linha-branca-diz-guedes.html>>. Acesso em 01 de jun. 2021.

GLOBO. **Em protesto a complexidade de leis, advogado lança livro de 7,5 toneladas**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/minas-gerais/noticia/2014/03/em-protesto-complexidade-de-leis-advogado-lanca-livro-de-75-toneladas.html>>. Acesso em: 05 jan. de 2021.

GLOBO. **Governo anuncia a redução do IPI de eletrodomésticos.** Disponível em: <[https://g1.globo.com/Noticias/Economia\\_Negocios/0,,MUL1089103-9356,00-GOVERNO+ANUNCIA+REDUCAO+DO+IPI+DE+ELETRODOMESTICOS.html](https://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,MUL1089103-9356,00-GOVERNO+ANUNCIA+REDUCAO+DO+IPI+DE+ELETRODOMESTICOS.html)>. Acessado em: 01 jun. 2021.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, Universalidade, e da Progressividade** – Série Doutrina Tributária v. 11. São Paulo: QuartierLatin, 2014.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Nota Técnica: Impactos da Redução do IPI de automóveis.** Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5800/1/NT\\_n15\\_Impactos-reducao-imposto\\_Dimac\\_2009-ago.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5800/1/NT_n15_Impactos-reducao-imposto_Dimac_2009-ago.pdf)>. Acesso em: 30 jun. 2021.

ISTOÉ DINHEIRO. **Fora do mapa da Apple.** Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/fora-do-mapa-da-apple/>>. Acesso em 12 jan. 2021.

KELLEMEIN, Peter. **Brasil para principiantes** 7ª Ed. Rio de Janeiro: civilização brasileira, 1963.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário.** 10 ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MIFANO, Flávio. Extrafiscalidade do IOF: História recente. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O Direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**, 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência.** 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PÊSSOA, Leonel Cesarino; PÊSSOA, Samuel. **Razões para a Reforma Tributária: distorções da tributação sobre o consumo no Brasil no Brasil.** Rio de Janeiro: Synergia, 2020.

RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. **A sistemática da progressividade tributária como mecanismo de igualdade.** Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 124, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

VALOR ECONOMICO. **Empresas querem benefícios e depois reclamam da carga tributária.** Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/01/12/empresas-querem-beneficios-e->

depois-reclamam-da-carga-tributaria-diz-sergio-lazzarini.ghtml>. Acesso em 12 jan. 2021.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Apontamentos sobre a história do imposto de renda.** Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012.

## REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 04 fev. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.625/1922.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/l4625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm)>. Acesso em 05 abr. 2021.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais. **Regulamento do ICMS.** Decreto 43.080/2002. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf)>. Acesso em 28 jun. de 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional nº 110 de 2019.** Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 04 fev. 2021.