V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

A NECESSIDADE DE UMA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO COMO ELEMENTO DE DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA NO BRASIL

THE NEED FOR TAXES ON CONSUMPTION AS ELEMENT OF WEALTH DISTRIBUTION IN BRAZIL

Ricardo Victor Ferreira Bastos
Liziane Angelotti Meira

Resumo

O propósito deste artigo é analisar a tributação sobre o consumo, tendo em consideração seu impacto na distribuição de renda. Serão analisados os principais impostos sobre o consumo: base legal, incidência e aspectos de regressividade. Discorreremos sobre os princípios da equidade, da capacidade contributiva e da solidariedade, que devem nortear essa tributação, a fim de que se alcance uma cobrança com mais justiça.

Palavras-chave: Tributação, Consumo, Equidade, Capacidade contributiva, Distribuição de riqueza

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this article is to analyze the consumption tax, taking into account its impact on income distribution. It will analyze the main consumption taxes: legal basis, the incidence and aspects of regressivity . We will discuss the principles of fairness, ability to pay and solidarity, which should guide such taxation, in order to reach a collection with more justice

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Consumer, Equity, Contribution capacity, Distribution of wealth

1. INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho está em analisar aspectos básicos da tributação sobre o consumo no Brasil como meio de distribuir riquezas através do que ocorre com a atual forma tributação que onera de forma idêntica pessoas que possuem diferentes capacidades contributivas. O que se busca analisar são as bases da tributação sobre o aspecto econômico do consumo e como ela pode se tornar muito perversa do ponto de vista da justiça social e da distribuição de riqueza em razão da forma como ela está definida atualmente no país, de modo que se tenha elementos para implementar politicas fiscais que visem a redução da pobreza e da desigualdade social.

No primeiro capitulo, discorreremos sobre a tributação do consumo no Brasil, de modo que se possa identificar os elementos de composição dos três tributos mais importantes incidentes sobre a aquisição de bens e serviços de consumo. Pretende-se identificar os fatos geradores, os contribuintes, bem como as bases de calculo sobre as quais os tributos incidem. Serão abordados os aspectos que compõe o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) os quais estão previstos, respectivamente, nos artigos 153, IV; 155, II e 156, III, todos, da Constituição Federal de 1988.

No segundo capitulo, serão abordados aspectos relacionados à capacidade contributiva e à regressividade ou progressividade do sistema de tributação sobre o consumo, tendo em vista a necessidade de que essa tributação seja discutida à luz da real e efetiva capacidade de pagamento. Essa situação está relacionada à identificação da regressividade ou progressividade do sistema tributário, especialmente, na perspectiva da tributação sobre o consumo, levando em consideração a necessidade de se adequar os valores pagos na aquisição de bens e serviços ao que cada cidadão possui como manifestação de riqueza.

No terceiro e último capitulo, trataremos da tributação que elege o consumo como base de incidência e deve se relacionar com princípios como equidade, da solidariedade e da capacidade contributiva. Analisaremos o cenário atual no que se refere à aquisição de bens e serviços.

2. PANORAMA GERAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

A tributação sobre o consumo pode ser compreendida como aquela que incide sobre operações com bens ou serviços de diversas espécies. A Organização de Cooperação e

Desenvolvimento Econômico (OCDE) define os tributos sobre o consumo como “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos” (SILVA, 2012) Assim, o fundamento é que o consumo deve ser visto como uma exteriorização e riqueza, a qual que pode e deve ser associada àquilo que se identifica como capacidade contributiva. Desse modo, como essa aquisição de bens, numa maior ou menor quantidade, pressupõe o pagamento de mais ou menos tributos, o que representa uma retirada de parte do patrimônio de quem paga pelo que adquire conforme SILVA(2012).

É nesse contexto que se deve entender a tributação sobre o consumo, com uma característica bem peculiar dentro da realidade brasileira, tendo em vista que é marcada, essencialmente,[1] por três impostos previstos na Constituição Federal: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de âmbito Federal; o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de âmbito estadual; e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios. Esses impostos estão previstos, respectivamente, nos artigos 153, IV; 155, II e 156, III, todos, da Constituição Federal de 1988.

Considerando a amplitude dos três tributos mencionados, observa-se que possuem elementos que podem ser vistos de forma comum. O IPI consiste na tributação sobre produtos industrializados, ou seja, ele incide sobre as operações realizadas com bens industrializados, tendo sua principal lei e sua regulamentação, respectivamente, na Lei nº 4.502/64 e no Decreto nº 7.212/10 (Regulamento do IPI); cumpre fazer referência também ao Decreto nº 7.660, que veicula a Tabela de Incidência do tributo, estabelecendo as alíquotas aplicáveis a cada produto. Acerca dessa espécie de tributo, MELO (2011, p.660) consigna que:

> No IPI, a obrigação tributária decorre da realização de ‘operações’, no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade ou posse), de um bem elaborado (esforço humano que implicou a sua transformação ou a criação de uma nova utilidade), pelo próprio realizador da operação (jurídica). É imprescindível que o operador tenha produzido um bem, traduzido em seu esforço, consistindo sua obrigação na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo (materializado).

A incidência de tal tributo relaciona-se às operações com produtos industrializados realizados pelo industrial ou por quem a este se equipare; logo, em regra, não há incidência sobre a venda realizada pelo comerciante ao consumidor. Nesse sentido as palavras de

[1] Cabe ressaltar que há outras espécies tributárias que incidem nessa relação de consumo, especialmente, algumas contribuições as quais não serão abordadas no presente trabalho que será voltado pela tributação mediante impostos.

Paulsen (2012,p.70): “não basta, portanto, que o produto objeto do negócio jurídico tenha sido industrializado em algum momento, mas que se tribute a própria produção quando ela acontece”..

É importante frisar que o IPI, em regra, incide apenas no momento da saída do produto do estabelecimento industrial no qual ele sofre o processo de industrialização, mas também na importação e em algumas situações em que o comerciante é equiparado a industrial. Cumpre ter presente que há disposições constitucionais que orientam a instituição do IPI, como a seletividade em função da essencialidade; a não cumulatividade, de modo que o tributo não incida em cascata; imunidade em relação aos produtos destinados a exportação; redução do imposto em operações de aquisição de bens de capital (PAULSEN, 2012).

O fato gerador do tributo encontra respaldo no art. 46do Código Tributário Nacional, no art. 2º da lei nº. 4502/64[2] e compreende: “o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a sua saída dos estabelecimentos industriais; e a saída dos estabelecimentos equiparados a industriais”.[3] Já o contribuinte está delineado no art. 51 do CTN e art. 3° da lei nº. 4502/64 e varia de acordo com a ocorrência do fato gerador, podendo ser: “o importador ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior”.[4]

No que se refere ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), observa-se que este tributo de competência dos Estados está no centro de diversas polêmicas no ordenamento jurídico nacional.[5] Da Constituição Federal consta um vasto arcabouço normativo acerca do ICMS, sendo este o imposto de maior importância para arrecadação dos Estados. Tal tributo está previsto no art. 155, II e seguintes da CF. É responsável pela oneração do consumo de bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que tais

[2] Na verdade, a lei nº. 4502/64 é quem define de modo mais pontual aspectos relacionados a incidência do IPI como fato gerador, o contribuinte, etc.

[3] No Recurso extraordinário nº. 434796, decidido sob o rito da repercussão geral, foi firmado pelo STF que é permitida a incidência do ICMS sobre operação de importação que não viola a regra da vedação a cumulatividade prevista no art. 155, § 1º, I da Constituição Federal, “pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado”, bem como “a operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria

[4] Cabe ressaltar que o leilão, apesar de esta no CTN não se apresenta como fato gerador do tributo em análise.

[5] Existem os seguintes recursos extraordinários com repercussão geral no STF cujo mérito já foi decidido pelo tribunal e tratam de diversos aspectos do tributo: RE Nº. 559937; 572762; 584100; 585535; 439796; 582461; 588149; 606107; 540829; 635688; 607056; 680089; 632265

operações se iniciem no exterior. A incidência alcança operações relativas à circulação de mercadorias, como negócio jurídico mercantil ou quaisquer espécies de circulação na qual ocorra alienação da propriedade, bem como na importação de bens. Na operações internadas o ICMS não incide sobre a mercadoria pura e simplesmente considerada, mas sim sobre a sua circulação; na importação, atinge qualquer bem, estando ou não em circulação comercial.

A operação de circulação interna da mercadoria pressupõe a mudança da titularidade do bem, com a ocorrência saída da esfera patrimonial de uma pessoa para outra, não sendo aceita, para sua incidência, a mera circulação física ou econômica nos termos da súmula nº 166 do STJ[6]. A base de calculo do ICMS é o valor da operação de circulação do bem ou da prestação do serviço, com a inclusão de eventuais encargos financeiros caso o pagamento seja feito a prazo como juros, frete (transporte do bem feito pelo remetente, por terceiro, por sua conta e ordem, e haja cobrança destacada do bem em si); incide este imposto ainda sobre qualquer desconto condicional concedido, por exemplo como se vê em D'ARAUJO (2012).

Aspecto de suma importância para o que se busca no presente trabalho e que possui grande importância em matéria de ICMS é a inclusão dele em sua própria base de calculo, ou seja, o próprio valor do imposto soma-se ao valor da mercadoria ou do serviço de transporte ou de comunicação para que se alcance a sua base de calculo, representando o que se conhece como "tributação por dentro". [7] Tal operação está prevista na própria Constituição Federal no art. 155, § 2º, XII, "i"[8] e possui caráter controvertido como e observa da passagem abaixo colacionada (D'ARAUJO, 2012, p. 245):

> Por último, há de se ressaltar que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, naquilo que ficou convencionado de forma eufemística "cálculo por dentro". Essa prática, prevista em nossa Constituição por meio da Emenda Constitucional - EC - 33/2001 e reconhecida por nosso judiciário, acaba por mascarar a alíquota real do imposto, que sempre supera a sua nominal, prejudicando a transparência do verdadeiro peso do tributo no consumo final da mercadoria e configurando uma espécie de aumento das alíquotas por via transversa.

A tributação por meio do ICMS repercute diretamente em tudo que se consome dentro do país, ainda que esse consumo seja por meio de atividade de importação, posto que o contribuinte do tributo, ao passo de ser o comerciante habitual, na atividade de importação, é

[6] Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento físico de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

A questão é tratada no STF por meio do RE nº. 212.209-RS no qual o Tribunal decidiu que é constitucional a inclusão do valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo para que apuração de sua base de cálculo.

[8] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (..) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) (i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço

qualquer pessoa que promova a importação. A Constituição Federal prevê que as alíquotas do tributo poderão ser seletivas em função da essencialidade; o que demonstraria a facultatividade da ideia, ao contrario do IPI na qual essa seletividade é obrigatória. É regra que o ICMS seja não cumulativo, de modo que não incida em cascata.

A sujeição passiva é marcada pela dinâmica da separação entre os denominados "contribuinte de direito" e "contribuinte indireto" ou "de fato"; bem como pelas regras sobre substituição tributária. A separação pode ser compreendida como um mecanismo de alteração no sujeito que deverá recolher o tributo e realizará o repasse nas demais operações da cadeia operacional, de modo que o valor em si seja repassado até o consumidor da mercadoria ou do serviço que é aquele que realmente suporta o encargo. O ponto de destaque nessa sistemática é a repercussão econômica do tributo sobre o adquirente final da mercadoria, o que reflete diretamente no consumo do cidadão que recebe, juntamente com o valor da mercadoria ou do serviço, o ônus do tributo.

Acerca do ICMS e do IPI, observa-se que se enquadram na classe de impostos que se assemelham ao imposto sobre o valor agregado (IVA) conforme D'ARAUJO (2012, p. 245):

> Esta classificação surgiu por volta dos anos 50 do século passado, quando a França, tentando superar os efeitos negativos gerados pelos tributos cumulativos, criou um sistema de créditos tributários que permitia a dedução na operação seguinte daquilo que já havia sido pago anteriormente a título daquele determinado tributo. Esse sistema de compensação permitiu que se onerasse apenas o valor acrescido naquela fase da cadeia produtiva, motivo pelo qual, tal mecanismo ficou conhecido mundialmente como tributação sobre o valor agregado.

Importante aspecto para este estudo é o impacto que o ICMS possui na tributação sobre o consumo e na própria distribuição de renda, tendo em vista que o encargo econômico do tributo é suportado de modo uniforme por consumidor de determinado bem ou determinado serviço, sem se ter em conta sua capacidade contributiva. Dessa situação resulta que o tributo possui caráter regressivo, posto que onera da mesma forma pessoas que estao em situações econômicas distintas. Cabe destacar que a proporção dessa distorção é bem entendida quando imaginamos que todo e qualquer produto, ressalvadas as isenções sobre determinadas mercadorias, são onerados nessa sistemática de transferência de credito de forma linear e que as pessoas que possuem capacidade contributiva diferente suportam o mesmo valor do tributo.

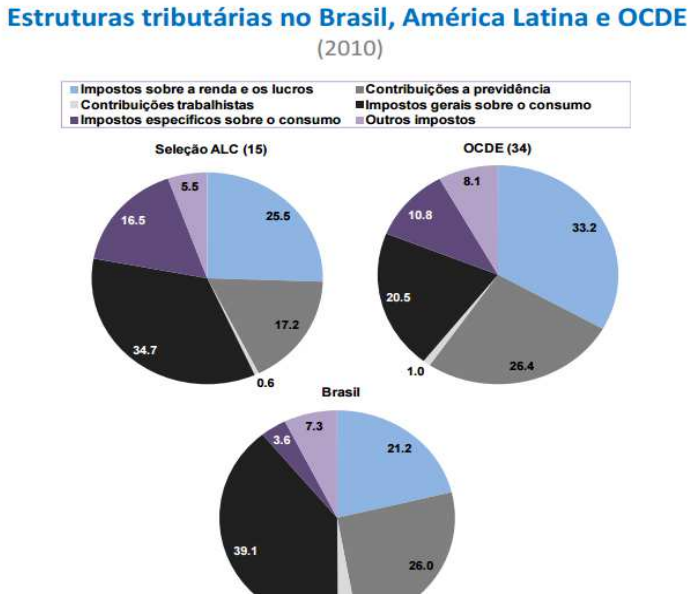
Em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), cuja competência para cobrança é dos Municípios, conforme o art. 156, III da Constituição,

observa-se que ele onera o consumo na perspectiva da aquisição de serviços que constem do anexo da Lei Complementar nº. 116/2003. A base de calculo do serviço é o valor cobrado na sua prestação, possuindo alíquotas entre 5% e 2%, sendo considerado como elemento especial o local de prestação do serviço, ou na ausência deste, o próprio domicílio do prestador (PAULSEN, 2012)**.** A sujeição passiva é do prestador do serviço e não ocorre a sistemática de débitos e créditos comum aos dois impostos anteriores.

Essas três espécies tributárias são, por excelência, tributos sobre o consumo conforme se observa em D'ARAUJO (2012, p. 242):

> O IPI, o ICMS e o ISS, de competência respectiva da União, Estados e Municípios, podem ser considerados "típicos" tributos sobre o consumo. Existem outros tributos e outras espécies tributárias que incidem sobre o consumo. Esses não serão objeto de estudo no presente capítulo pela especificidade da discussão, mas cabe mencionar, que consideramos o imposto de crédito, câmbio, seguro e operações relativas a títulos e valores mobiliários – IOF -, o Programa de Integração Social – PIS -, a contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS - e a extinta contribuição sobre a movimentação financeira – CPMF -, como tributos que repercutem ao consumidor final o ônus suportado, portanto, podem ser incluídos nos tributos que incidem sobre o consumo.

Os três tributos em pauta ocupam importante parcela da arrecadação brasileira. Conforme relatório publicado no ano de 2012 ,[9] apresentado pela OCDE que analisou, no período de 1990 a 2010, as receitas tributárias no Brasil em comparação com os próprios países da OCDE. Segundo o relatório a tributação brasileira possui cerca de 39% de sua carga



[9] Conforme definição contida no próprio Relatório a "Estatísticas sobre Receita na América Latina é uma publicação conjunta do CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias), da CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe) e da (OCDE) Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico".

tributária voltada para tributos sobre o consumo[10].

Apesar de já terem se passado alguns anos do estudo, observa-se que a carga tributária no país sobre a base econômica do consumo não possuiu grandes alterações de 2010 até 2016, tendo em vista que os impostos que existiam na época continuam da mesma forma, podendo ocorrer algumas variações em razão das desonerações que ocorreram nos últimos anos, especialmente, aquelas concernentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

A tributação adotada sobre bens e serviços que caracterizam o consumo consiste no que se conhece como espécie de tributação indireta, tendo em vista que o ônus tributário é repassado ao consumidor final do bem ou do serviço, ocorrendo o que se entende por repercussão do tributo, ou seja, sua transferência para aquela pessoa que não é considerada contribuinte pelo Direito. Destarte, nessa espécie de tributação, é imperioso entender que existem duas espécies de contribuinte: o contribuinte direto e o contribuinte indireto. O contribuinte direto, também conhecido como contribuinte de direito, é aquele que está indicado na legislação tributária como contribuinte do tributo, entretanto, ele não desembolsa os valores a ele referentes. O contribuinte indireto, conhecido como contribuinte de fato, pode ser compreendido como o adquirente da mercadoria consumidor final do bem e é aquele que, efetivamente, arca com os custos do tributo.

Essa sistemática de tributação existe no Brasil e também em alguns países ao redor do mundo como se vê em MENDES (2008, p. 7)

> O modelo de tributação sobre consumo possui características que são de interesse para o Brasil. Assim como o ICMS é de competência estadual, na Índia existe um tributo sobre consumo, recentemente transformado em IVA, que também é de competência estadual. Todavia, o IVA estadual só incide sobre as transações dentro de um mesmo estado. Transações interestaduais são tributadas pelo governo central. As alíquotas dependem do tipo de transação e do tipo de bem. As alíquotas estaduais (transações dentro do estado) são de 1%, 4% ou 12,5%. Esse modelo, que está sujeito a diversos problemas similares ao ICMS (evasão, "passeio" de nota fiscal, tributação cumulativa, etc.), pretende ser uma transição entre a tributação cumulativa e individual, feita por cada estado, e um imposto IVA de âmbito nacional, com a arrecadação partilhada entre estados e União..

É imperioso destacar que, diferente do que ocorre no Brasil, diversos países tributam o consumo com base no IVA (imposto sobre o valor agregado). Cabe mencionar que, em alguns países, essa espécie tributária pode conter algumas peculiaridades e não incidir apenas sobre o consumo. Isso ocorre, por exemplo, na China, onde ele também incide sobre bens de

[10]Estatísticas sobre Receita na América Latina. Disponível em: < https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em 28 de mai de 2016

capital (MENDES, 2008). O IVA possui base tributável ampla e peculiaridades que merecem a atenção (AGUIAR, 2007, p. 127):

> Pode-se afirmar, em síntese, que o IV é um imposto geral sobre o consumo, não cumulativo, com base tributável alargada (bens e serviços), que não discrimina o bem importando ao nacional, neutro (não interfere na cadeia produtiva) que utiliza preferencialmente o regime de tributação no destino e que gera condições para alcançar-se a harmonização fiscal dos impostos indiretos. Vale ressaltar que a introdução do IVA no modelo tributário Brasileiro pode não ser a solução para que o país supere todas as dificuldades que o sistema tributário nacional apresenta em relação aos impostos indiretos, mas , certamente, contribuirá para que se possa simplificar, racionalizar e melhorar a situação de desarmonia presente em nosso ordenamento tributário, de forma a favorecer o crescimento do país e principalmente, no plano internacional, permitir a nossa competitividade.

3. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA PERSPECTIVA DA PROGRESSIVIDADE E DA DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA.

A tributação possui diversas vertentes, cumprindo diferentes funções como: realizar o aperfeiçoamento da oferta de bens públicos; aperfeiçoar as bases da produção e do consumo de bens, de modo que se possa distribuir melhor o consumo nas mais diversas bases da sociedade; e especialmente, obter receitas para viabilização e efetivação de bens públicos, sem prejuízo de outras que possam ser encontradas em discussões nas mais diversas áreas, como a economia, por exemplo.

Dentro de todas as suas funções da tributação, merece destaque aquela relacionada ao consumo, que representa uma vertente especifica de absorção da carga tributária pelos cidadãos que, muitas vezes, estão colocados numa situação econômica e de capacidade contributiva muito diversa. A tributação sobre o consumo deve ser entendida como objeto da atividade tributária numa perspectiva de permitir a aquisição de bens por diversas camadas da população que podem está em situação econômica muito diversa, ou seja, com capacidade contributiva muito distinta.

A tributação deve ser aplicada levando em consideração não apenas a capacidade contributiva na acepção clássica, mas sim a efetiva capacidade de pagamento dos cidadãos contribuintes ou não. A capacidade contributiva não pode ser analisada sob a perspectiva objetiva da existência de bens ou mesmo da analise quantitativa do patrimônio do cidadão. Essa aferição da capacidade de pagamento, numa perspectiva mais ampla, é resumida por Eugenio Leman (2012, p. 58) da seguinte forma:

> Os principais indicadores da capacidade de pagamento são a renda (o que o indivíduo contribui para o produto social), o consumo (o que ele usufrui do produto social) e o patrimônio (o que ele possui da riqueza social). Consequentemente, os indicadores da capacidade de pagamento serão as fontes preferenciais (ou até exclusivas) de tributação. Dessa forma, os sistemas modernos de tributação se apoiam nessas três fontes econômicas de tributação - a renda, o consumo e o patrimônio -, sendo complementados em regra com tributos com objetivos de regulação, como do comércio internacional (tributos sobre o comércio exterior) e da movimentação financeira, e com taxas cobradas devido à prestação de serviços públicos.

Assim, a primeira ideia que se identifica na analise do consumo como elemento de distribuição de riqueza é que ele deve ser visto como um importante indicador da capacidade contributiva, o que nos mostra que o consumo é um importante indicador do poder econômico dos cidadãos. Apesar de evidente, isso reflete na análise da função econômica dos tributos, que se relacionam com aquilo que o individuo pode adquirir e ter como bens para sua sobrevivência e qualidade de vida. Como função importante da tributação, a função econômica deve ser vista como uma interferência da economia por meio da tributação que pode consistir no próprio controle sobre o consumo de determinados bens; numa visão mais específica ou mesmo setorial, por meio da elevação ou da redução da carga tributária.

Nesse contexto de adoção do consumo como importante indicador de riqueza e como um importante elemento de intervenção na economia, observa-se que ele deve estar inserido dentro das funções precípuas do próprio sistema tributário, como meios de otimização tanto da atividade econômica em si, como de realização de justiça social, que é considerada, nos termos do art. 3º da CF[11] como objetivo fundamental da republica federativa do Brasil por exemplo. Assim, um sistema tributário deve promover a seletividade tanto na distribuição dos bens de consumo quanto na sua aquisição por diversas camadas sociais e bens, não somente do ponto de vista da subsistência mas sim do próprio bem estar do cidadão na busca de uma melhor qualidade de vida.

Cabe destacar que o sistema constitucional tributário deve ser entendido como um arcabouço de disposições, em regra previstos nas constituições dos países, ainda que de modo principiológico, que estejam relacionadas aos fundamento e a regulamentação da tributação nas mais diversas bases tributárias, dentre elas, o consumo, conforme ensina Luiz Eduardo Schoueri (2015, p. 47):

[11] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
"IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação."

> eficiência econômica: o sistema tributário não deve interferir na alocação econômica de recursos; simplicidade administrativa: o sistema tributário deve ser de administração fácil e relativamente pouco custosa; flexibilidade: o sistema tributário deve ser capaz de reagir facilmente (em alguns casos automaticamente) a mudanças nas circunstâncias econômicas; responsabilidade política: o sistema tributário deve ser transparente; equidade: o sistema tributário deve ser equitativo, diante das diferenças individuais.

A ideia de adoção dentro do próprio conceito de sistema tributário da vertente de distribuição de riqueza por meio das bases da tributação sobre o consumo pressupõe que a carga tributária sobre bens esteja demonstrada de forma transparente, o que não acontece em diversas hipóteses, como na tributação considerada "por dentro", conforme verificamos em item anterior. O que aqui se defende como uma das bases para que seja possível uma efetiva distribuição de riqueza e justiça social por meio dessa tributação é a adoção de transparência da carga tributária. A tributação sobre o consumo está dentro daquelas situações recomendadas pelo Fundo Monetário Internacional como fundamento de um sistema tributário de boa qualidade (MENDES, 2008).

Aspecto de destaque a ser tratado é que o próprio fenômeno da tributação deve ser apresentado de forma que se identifique exatamente quais os elementos que compõe a cobrança, de modo que o adquirente de determinado bem tenha consciência de quanto está pagando de tributo e sobre qual base de cálculo esse tributo incide. A transparência do fenômeno tributário sofre uma agressão no caso Brasileiro existente no ICMS, quando as alíquotas que são consideradas nominais divergem da alíquota que é considerada como realmente praticada em razão da já mencionada tributação " por dentro". Isso causa algumas distorções tanto na atividade dos agentes econômicos produtores que terminam recebendo alteração nos seus custos reais, como no comportamento do consumidor que busca bem acreditando que paga uma alíquota 18% quando na verdade está pagando quase 22%.

Aliados a essa necessidade de transparência, deve-se observar a necessidade de que a carga tributaria sobre o consumo não seja regressiva e não contribua para que pessoas com renda menor sejam mais oneradas, como sói ocorrer no Brasil.. Esse efeito regressivo quando existente em tributos indiretos pode ser considerado anestesiantes em razão de o contribuinte não perceber que está pagando aquela carga tributária embutida em determinados produtos, diferentemente do que ocorre com o imposto sobre a renda, que é facilmente perceptível. Essa forma de tributação é analisada por Valcir Gassen (2012, p. 5) como se vê abaixo:

> Os tributos que têm por base de incidência o consumo, além de "anestesiantes", são regressivos, isto é, oneram de forma mais gravosa os contribuintes de menor

> capacidade contributiva e oneram de forma menos gravosa os contribuintes de maior capacidade contributiva. A característica da regressividade dos tributos sobre o consumo ganha maior destaque diante da opção que se faz no Brasil em relação às bases de incidência e da correspondente arrecadação de cada uma das bases, sendo a base incidente sobre o consumo responsável por cerca de 70% de tudo o que se arrecada em termos de receitas tributárias.

No Brasil, observa-se que a tributação sobre o patrimônio e sobre a renda possui um impacto muito menor na carga tributária quando se analisa a tributação que existe sobre o consumo (D'ARAUJO, p. 241):

> Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,85%, sobre a renda 17,84% e sobre o consumo 49,73%. Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – esses indicadores representam respectivamente 5,4%, 33,5% e 32,9%. Observe-se que com a soma dos indicadores não se chega à totalidade. O restante do percentual é atribuído, em regra, à seguridade social, que não pode ser vista como base de incidência. Percebe-se de pronto que na matriz tributária brasileira temos uma forte tributação sobre tal base econômica e que se levarmos em consideração a tributação incidente sobre a seguridade social, que no Brasil acaba por repercutir no consumo de bens e serviços, é possível perceber o quanto ela é exacerbada. Assim, dados que consideram a receita tributária brasileira por base de incidência em 2012 apontam de forma refletida, com a devida alocação dos percentuais atribuídos à seguridade social, que a tributação sobre o consumo supera facilmente a casa dos 65%.

O que se verifica na tributação sobre o consumo, segundo o texto apresentado, na perspectiva da distribuição de riqueza, é que o modelo brasileiro está distante do que deve existir para que ocorra uma distribuição das riquezas e da promoção da justiça social por meio da tributação. A carga tributária mencionada revela que a concentração de riqueza possui uma tendência a aumentar quando se busca tributar de forma regressiva bases tributáveis que são homogêneas e tendem a inserir pessoas que estão em situações distintas da mesma maneira. Isso ocorre porque a tributação sobre o consumo permite que pessoas que estejam em realidades econômicas distintas sofram a mesma oneração quando adquirem os mesmos bens.

Imagine-se um cidadão que ganhe R$ 2000,00 (dois mil reais) e outro que ganhe R$ 20.000,00 (vinte mil reais) abastecendo seu veiculo com 10 litros de gasolina que custa cerca de R$ 3,60 (três reais e sessenta centavos) o litro, gastando R$ 36,00 para tanto, devendo ser considerado que a gasolina possui em media cerca de 40% (PETROBRAS, 2016) de tributos no seu preço. Nesses 10 litros as duas pessoas que possuem rendimentos mensais bem distantes arcam com a mesma carga tributária, o que eleva a concentração de riqueza de quem ganha mais em detrimento daquela com menor capacidade. Essa situação deve ser amenizada o máximo possível, para se afastar a regressividade. O objetivo almejado seria não igualar,

sob pena de violação a isonomia em sua vertente material[12], pessoas que estão em situações distintas.

4. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E OS PRINCÍPIOS DA EQUIDADE, DA SOLIDARIEDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

De tudo que verificamos nas linhas precedentes, cumpre observar que a estruturação da tributação sobre o consumo que ocorre no Brasil abriga de distorções que contribuem para sua regressividade. Esse contexto nos indica que é mister observar mais a acepção material da isonomia , ou seja, que pessoas que se encontrem m em situações distintas sejam tratadas de forma também distinta para que se diminua a distancia entre cidadãos e se busque dividir a carga tributária a fim de que ela seja maior para quem receba mais e demonstre mais capacidade contributiva.

A capacidade contributiva é vista por Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 154) em duas perspectivas, uma objetiva e outra subjetiva, nos seguintes termos:

> Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

Pode-se entender como capacidade contributiva a manifestação de riqueza que permita ao cidadão ceder parte de seu patrimônio para custeio da atividade estatal por meio do pagamento de tributos. Ela funciona como uma espécie de limitador para essa invasão do tributo na propriedade do cidadão que deve ter elementos mínimos de sobrevivência. A capacidade contributiva deve ser entendida no contexto do volume de recursos que o cidadão possui e que serve de parâmetro para que haja uma cobrança maior ou menor de determinados

[12] Deve ser ressaltado que a igualdade possui uma vertente material e uma formal. Pela primeira acepção, apenas devem ser tratados de forma idêntica aqueles que estejam na mesma condição ou situação de fato, sob pena de se aumentar a injustiça num determinado caso concreto, ao passo que a segunda iguala pessoas sem analisar a sua condição real e efetiva de igualdade.

tributos, de modo que quem possui um maior poder econômico contribui com um percentual maior de seu patrimônio, ou seja, numa perspectiva progressiva de que quem ganha mais deve pagar mais.

Aliados a essa noção de capacidade para pagamento do tributo está a noção de equidade. Como já adiantado em linhas precedentes, a equidade deve ser extraída da análise dos indicadores da capacidade contributiva como a renda, o patrimônio e, no nosso caso, o consumo, o que pode ser considerado fator do que o cidadão ou o próprio contribuinte possa pagar ou não dentro da sua realidade econômica. Ademais, cabe observar que é na base de calculo que se identifica a igualdade e o que deve ser tributado (LAGEMANN , 2012. p.54).

A distinção da acepção da equidade em vertical e horizontal propicia que as bases de cálculos diferentes sejam tributadas distintamente, observando-se a progressividade das alíquotas. A proporcionalidade pura e simples com a manutenção fixa da base de calculo não se mostra como instrumento da equidade em sua acepção material, que é aquela que busca igualar indivíduos que estejam em situações econômicas distintas e, assim, realizar a devida distribuição de riqueza. Em síntese, a equidade vertical prevê a tributação maior de quem possua renda, patrimônio e consumo também maior; ao passo que a equidade horizontal, refere-se ao pagamento da mesma carga tributária por quem possua a mesma capacidade contributiva.

Assim, deve-se entender que a atividade tributária de modo equitativo pode se mostrar como principal instrumento de justiça distributiva e de divisão de riquezas; Sendo, nesse sentido, muito eficiente na diminuição dessa concentração de riqueza atual, especialmente quando se analisa a tributação que possui foco na manifestação econômica do consumo. Abaixo se observa exemplo acerca da violação dessa forma de equidade no que se conhece como tributação em cascata (MENDES, 2008, p. 18):

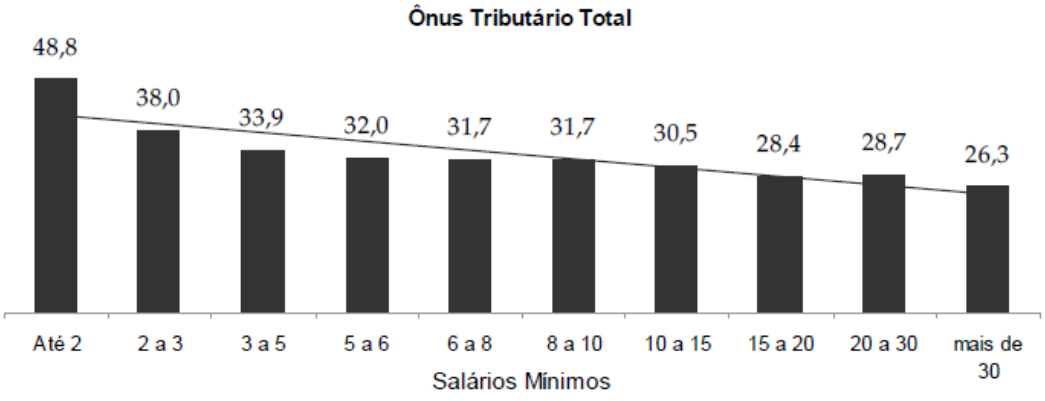
> Um caso de flagrante desrespeito à eqüidade horizontal ocorre no uso de tributos com incidência em cascata: duas empresas de mesma capacidade financeira, em setores econômicos diferentes, podem pagar montantes muito distinto de impostos. Isso ocorre porque, como já afirmado acima, em cadeias produtivas muito longas (por exemplo, setores industriais sofisticados, em que cada empresa se especializa em uma fase da produção de insumos) há sucessivas incidência de impostos; já em cadeias produtivas curtas (por exemplo, prestação de serviços), o imposto incide menos vezes. O resultado é que duas empresas de mesmo porte financeiro acabam arcando com cargas tributárias distintas.

A questão da equidade foi observada pelo do Observatório da Equidade, criado no âmbito do Conselho de Desenvolvimento econômico e social. Nessa oportunidade, identificaram-se as razões de nosso sistema tributário não se coadunar com a equidade (BRASIL, p. 17):

> 1) o sistema tributário é regressivo; *2)* o retorno social é baixo em relação à carga tributária; *3)* a estrutura tributária desestimula a produção de bens e serviços, interferindo na geração de emprego e renda; *4)* as competências tributárias são mal distribuídas entre os membros da Federação; e *5)* inexiste cidadania tributária.

Há também relatório que aponta que cerca de 10% da população mais pobre do Brasil compromete mais ou menos 32,8% da sua renda com tributos, esse mesmo percentual dos mais ricos suporta uma carga de apenas 22,7% conforme se observa do gráfico que leva em conta o salário mínimo como parâmetro de aferição (BRASIL, p. 17). Essa situação com mais intensidade quando se insere a tributação sobre o consumo como indicador, tendo em vista o nivelamento negativo e que viola a equidade que ocorre por meio dessa espécie de tributação.

Gráfico 1 - Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004
Em % da Renda Mensal Familiar



Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Misabel Derzi (2014, p. 52), analisando o bolsa família e a relação regressiva de nossa tributação à luz da equidade e da justiça distributiva pondera que os benefícios recebidos, como o bolsa família, consistem numa entrega realizada pelo governo que, por outro lado, é retirada através da aplicação de uma carga tributaria regressiva, especialmente na tributação sobre o consumo. Assim, essa própria camada mais pobre da população financia os próprios benefícios que recebe, o que retira a inteligência e a própria logica desse mecanismo social, que seria a distribuição de riqueza :

> É sabido que os impostos sobre o consumo são regressivos e oneram com mais força os salários mais baixos. Com isso, pode-se afirmar que muitos dos benefícios previdenciários (de um salário mínimo) ou assistenciais (bolsa-família), por

> exemplo, são pagos pelos próprios carentes a quem deveriam beneficiar. O caráter redistributivo do esforço para a construção de um Estado do bem-estar social fica assim muito prejudicado.

Em relação ao programa bolsa família, a autora acredita que ele mascara esse efeito perverso que a carga tributária brasileira sobre o consumo revela, associando a situação com a discussão sobre a guerra fiscal na perspectiva da concessão de isenção e benefícios fiscais que retiram receitas do próprio ente federativo e diminui recursos para prestação de serviços públicos essenciais e acarreta a elevação do "ICMS para todos, especialmente incidente sobre o consumo dos alimentos, dos medicamentos, dos combustíveis, da energia e da comunicação". Isso, pondera a autora, penaliza mais ainda quem se encontra numa camada mais pobre da população (DERZI, 2014).

A doutrina de NEUMARK citada por SOLER (2008, p. 42) apresenta outro aspecto dessa observância da equidade que seria a aplicação do que se denomina de redistribuição, a qual pressupõe a tributação regressiva que fará com que os recursos e oriundos da tributação sejam retirados e gastos numa maior proporção por quem possui maior capacidade para tanto levando em consideração que haja adoção de medidas de politica tributárias que contribuam para tanto, o que fará uma redistribuição de recursos mais efetiva e voltada para adoção de ações estatais mais profundas. (LEAL, 2012).

Marco Aurélio Greco (2005) assevera que essa postura extrafiscal redistributiva parece prevalecer sobre a função tipicamente fiscal dos tributos. Afirma o autor, que a tributação passa a ser um instrumento de arrecadação de recursos para o ente estatal e, alinhando-se com valores constitucionais básicos, de modo que se tenha uma maior valorização das questões relacionadas a solidariedade fiscal do que a atividade arrecadatória.

O que se observa da capacidade contributiva, da equidade de acordo com o que se verifica da estruturação da tributação sobre o consumo, é a necessidade de se realinhar essa espécie de tributação ou mesmo reduzir sua incidência nas camadas mais pobres da população que sofre um impacto maior dessa carga que passa a ser regressiva. A Constituição Federal prevê o princípio da solidariedade que deve ser alinhado ao da capacidade contributiva para que se possa chegar à adoção de medidas que efetivem as regras de equidade, especialmente na sua vertente vertical. A solidariedade mostra-se imprescindível ao bom funcionamento do sistema tributário nacional como um todo, devendo servir como baliza para condutas e ações dos diversos entes politico, que devem sempre agir com o fim de reduzir as desigualdades sociais.

5. CONCLUSÃO

Neste contexto, é de se observar que a tributação sobre o consumo possui uma importância fundamental no que se refere à distribuição de riqueza, bem como meio de promoção da justiça social, de implementação dos objetivos do estado brasileiro no que se refere à diminuição das desigualdades sociais e redução da pobreza.

É por meio da aquisição de bens, produtos ou serviços que se pode observar como a população está gastando seus recursos e qual a necessidade que ela possui no seu contexto social, que deve ser levado em consideração para que pessoas que tenham menos recursos paguem menos valores referentes a tributos. A tributação sobre o consumo está estruturada de modo linear e atinge pessoas que, muitas vezes, estão em situações muito distintas do ponto de vista econômico, o que retira mais de quem possui menos e não se confronta com uma das perspectivas da tributação, que é a distribuição de riquezas . Esse cenário mostra que o sistema de tributação sobre o consumo tende a ser regressivo..

A carga tributária sobre o consumo deve ser adequada e contribuir para a consumação efetiva de princípios como a equidade, capacidade contributiva e a solidariedade, promovendo, assim, justiça fiscal, reduzindo a pobreza de um modo geral. Não se pode compactuar com a situação de que dez por cento da população mais pobre do Brasil possui mais de trinta por cento da sua renda comprometida com tributos.[13]. Diante dessa situação, a alteração de bases econômicas de tributação ou a criação de mecanismos que permitam separar pessoas pela sua renda pode evitar que essa camada mais pobre da população seja mais onerada, arcando, inclusive, com os próprios benefícios sociais que recebe

6. REFERÊNCIAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. **IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO: abordagem teórica e prática**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes;VASQUES, Sérgio. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Coords.) **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Forum, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 439796**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-051 DIVULG 14-03-2014 PUBLIC 17-03-2014. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2254851>. Acesso em: 11 de abr. de 2016.

[13] Os números são apresentados em Relatório do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Observatório da Equidade. Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional.

BRASIL. Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Observatório da Equidade. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional:** relatório de observação**.** 2.ed. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2011.

D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca . **TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO:O ESFORÇO EM ONERAR MAIS QUEM GANHA MENOS**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Bolsa família, guerra fiscal e silêncio**. Revista Jurídica da Presidência: 108, vol.02, 2014. Disponível em: < https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/42>. Acesso em 29 de mai de 2016.

Estatísticas sobre Receita na América Latina. Disponível em: < https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em 28 de mai de 2016

GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: **diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributári**o. Brasília: Consulex, 2012

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005

LAGEMANN, Eugenio . **Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios**. In: GASSEN, Valeir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. **(In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária**[1] **brasileira**. In: GASSEN, Valeir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012

MELO, José Eduardo Soares. **IPI.** *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Curso de Direito Tributário**.** São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDES, Marcos J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia E México: comparação das características gerais.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em 28 de mai de 2016.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos, Federais, Estaduais e Municipais**. 7ª ed. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

Petrobras. Baseado na média dos preços da gasolina ao consumidor das principais capitais. Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/pt/produtos-e-servicos/composicao-de-precos/gasolina/>. Acesso em 28 de mai. de 2016.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015

SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. **Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia**. Revista Brasileira de Direito. V. 7. 2011. P. 170 Disponível em:<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito /article/view/272>. Acesso em 28 de mai. de 2016.