

# O princípio da seletividade como contramedida ao poder de tributar: breves estudos comparados

## *Selected excise duties principle as a countermeasure for fiscal policy: concise comparative studies*

Aline Fleury Barreto\*

Artigo recebido em 21/03/2020 e aprovado em 13/08/2020

### Resumo

O corrente artigo percorre o caminho do direito constitucional-tributário para abordar a utilização do princípio da seletividade na tributação sobre o consumo no sistema fiscal brasileiro e no estrangeiro. Em contraponto às anomalias da fraca aplicação da capacidade contributiva, que torna nosso arcabouço arrecadatório proporcionalmente mais enfadonho para os mais pobres, a Constituição viabiliza algumas contramedidas equilibradoras do poder de tributar expansivo, que garantam mínimo de justiça fiscal e provejam critérios no uso legítimo do poder de império, tal como ocorre com o princípio da seletividade, *a priori* orientado em razão da essencialidade do consumo. Como método de pesquisa, este trabalho se socorre ao uso de dados estatísticos, estudos comparados e legislação tributária nacional e internacional, para ao final concluir que o modelo atual desvirtua os mecanismos de equilíbrio fiscal, resultando em burocratização e aumento da regressividade tributária.

**Palavras-chave:** Princípio da seletividade. Sistema tributário, direito comparado. Regressividade. Capacidade contributiva. Imposto de consumo.

### Abstract

*The present working paper follows the path of the constitutional tax law in order to address the excise duties principle applied on tax over consumption in Brazilian and foreign fiscal policy. Whilst the taxpayer inequalities turn the fiscal duties as such a heavy burden to the poorest, some constitutional countermeasures act to guarantee a minimum level of fiscal justice. Excise Duties, as an example, can regulate goods and services taxes according to the essentiality. As a scientific research method it presents statistics, comparative studies and the Brazilian and foreign tax legislation, to conclude that the present system produces a distortion of tax balance mechanisms and results in bureaucracy and increased regressive tax burden.*

**Keywords:** Excise Duties Principle. Tax System, comparative law. Regressive fiscal policy. Contributive capacity. Excise tax.

## 1 Introdução

Embora seja a Constituição da República Federativa do Brasil, art. 145, § 1º<sup>1</sup>, a fonte normativa

para justificar o princípio da capacidade contributiva no ordenamento brasileiro, referente ao que, sempre que possível, os impostos sejam “graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, o dispositivo foi formalizado pela primeira vez em 1789, por meio da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão<sup>2</sup>.

\* Pós-graduada em direito tributário pela Instituição Brasileira de Estudos Tributários – Ibet/Uberlândia. Graduada em direito pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Advogou por três anos nas áreas cível e tributária em litígio, composição extrajudicial e consultoria. Atualmente se dedica integralmente ao estudo jurídico e à produção intelectual.

<sup>1</sup> “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as

atividades econômicas do contribuinte.” (BRASIL, 1988, art. 145, § 1º).

<sup>2</sup> “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.” (DECLARAÇÃO..., 1789, art. 13).

Não obstante, foi dada primazia aos tributos reais no sistema fiscal brasileiro, isto é, aos fatos geradores im pessoais que desconsiderem as condições do contribuinte — IPI (Imposto sobre os Produtos Industrializados), PIS/Cofins (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público/ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto Sobre Serviços), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), contribuições especiais, de melhoria e empréstimos compulsórios. Em decorrência, a capacidade contributiva consagrou-se exceção no campo de aplicação do direito, ainda que sua posição topográfica lhe coloque nos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

O fenômeno da capacidade contributiva, que indica conexão ou não entre tributos em espécie e capacidade de pagá-los, também opera com bases tributáveis. Dentre todas essas, o consumo é a mais neutra diante dos fatores circunstanciais ao fato imponible (circulação de bens, mercadorias e prestação de serviços). Na conjuntura fiscal sobre o consumo — basicamente, IPI, PIS/Cofins, ICMS e ISS —, a tributação é sempre real e, por isso, igualmente suportada por contribuintes nas mais distintas condições de inequivalência — aferidores ou não de renda, sitiados pela extrema pobreza ou abastados.

A doutrina majoritária e o Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup> acolheram a teoria pentapartida de tributos para a classificação das taxações cobradas no Brasil, o que equivale dizer que as possibilidades fiscais se amoldam a impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Somente duas (impostos e taxas<sup>4</sup>), das cinco categorias comportam, com reservas, a aplicabilidade do princípio, que pressupõe pessoalidade ou individualização para seu emprego.

<sup>3</sup> STF - RE: 111954 PR; STF - AI-AgR 658576/RS; AI-AgR 679355/RS. Estes julgados comungam a autonomia dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais pelo STF.

<sup>4</sup> O não mais ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos Velloso, sustentou alguns de seus votos na argumentação de constitucionalidade de taxas em função da capacidade contributiva, como é possível conferir na ADI 1948-1/RS e no RE 177.835-1/PE.

Claro que a tributação sobre o consumo não deve ser abolida, assim como qualquer outro fluxo de rastro econômico; a problemática reside nas estruturantes indiferentes à capacidade de contribuir, que prevalecem, sistematicamente, enquanto fonte de receita e referência para os tributos em espécie, principalmente sob a óptica das economias subdesenvolvidas.

Ilustrativamente, os contribuintes que recebem até 3 (três) salários mínimos mensais são responsáveis por 53% da arrecadação no país, sobremaneira em razão de gastos sobre consumo: habitação, transporte, alimentação, vestuário, higiene, saúde e educação (IBPT, 2014). O fator de regressividade fiscal está diretamente relacionado ao engrossamento das receitas pela fatia populacional de menor capacidade contributiva, na proporcionalidade inversa entre poder aquisitivo e contribuição fiscal: quanto mais se recebe, menos se contribui e quanto menos se recebe mais se contribui.

Visionariamente, o constituinte originário adotou contramedidas de impacto sobre a tributação leonina, arbitrária ou injusta, tais como os princípios da isonomia tributária, da anterioridade e do não confisco ou, ainda, a promoção da seletividade para os impostos ICMS e IPI, como equalizante de receitas sobre o consumo, compensando-se as baixas aferições de receita dos itens de primeira necessidade, por meio do incremento fiscal sobre itens supérfluos<sup>5</sup>. A Constituição, porém, absteve-se dos limiares desses princípios, que muito embora de nobres intenções, se perderam no ânimo do Poder Legislativo derivado.

## 2 Desvendando a regressividade

Sempre que voltamos a uma situação anterior, ou, metaforicamente, pioramos um quadro atual, dizemo-nos em regresso. O sistema tributário regressivo representa a razão desproporcional entre capacidade contributiva e efetiva contribuição, porquanto menor aquela, maior esta e vice-versa. Com efeito, ao escolhermos esse modelo de taxação, pioramos capacidades econômicas e preservamos a disponibilidade financeira dos reais detentores do poder econômico, malgrado todas as variantes externas à relação tributária: aumento ou retração patrimonial, corrosão da renda, déficits ou superávits

<sup>5</sup> Art. 153, § 3º, I c/c art. 155, § 2º, III, ambos da CF/1988.

de capital, renda mínima ou acumulação de rendas. Segundo Andrade Costa (2013, p. 14):

De fato, apesar da maioria esmagadora dos países adotarem todos os supracitados substratos econômicos ao mesmo tempo (patrimônio, renda e consumo), a relevância relativa ou o peso conferido a cada uma dessas bases de incidência revela em grande medida o perfil, os propósitos e os possíveis reflexos das diferentes políticas tributárias adotadas pelos governos nacionais. A preponderância de determinado substrato econômico de tributação indica, por exemplo, a ênfase da intenção de se utilizar o sistema tributário para redistribuir riqueza ou estimular os investimentos e a atividade econômica privada.

De fato, a sobrecarga sobre bens de consumo lidera a marcha da regressividade em política fiscal; seguida da expansão das demais tributações reais, da complexidade das tributações plurifásicas, retensivas de etapas anteriores e, do quando não nulo, pobre emprego de pessoalidade nos impostos (campos limitados de dedução, pouca variação de alíquotas), além da ausência de definição de critérios para a essencialidade de bens e produtos, entre outros diversos colaboradores.

A tendência da predileção pela tributação sobre consumo não é iguaria brasileira, professada pelos países menos desenvolvidos optantes pelo galgar da tributação real em detrimento daquelas enquadradas como tributações pessoais, a exemplo das bases correspondentes a lucro, renda, rendimentos e patrimônio. Segundo estudo da OCDE, para o ano de 2010, a *média de receitas sobre o consumo* sobre a universalidade da arrecadação nos vinte países da *América Latina e Caribe* foi de 52,1%, contra a média de 33,1% *para trinta e quatro países membros da OCDE (2010, p. 1-4)*. No caso particular brasileiro, a receita sobre consumo representou 44,79% do total arrecadado em 2018, ao passo que apenas 4,64% representou a receita sobre propriedade (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 23). Podemos, portanto, fixar a premissa de que os países mais pobres tendem a escolher a tributação sobre o consumo como política arrecadatória primária.

## 2.1 Bens de consumo

Segundo a Receita Federal (2018, p. 13), no ano-base de 2017, a carga tributária brasileira correspondeu a 32,3% do valor do PIB, dos quais 14,3 pontos percentuais, isto é, quase metade, correspondeu à tributação sobre o consumo. Isso fez com que o Brasil

alçasse a quarta posição na tributação sobre bens e serviços entre os países membros da OCDE.

Em uma dentre as cinco ocasiões em que menciona o termo “consumo”, a Constituição Federal o faz referindo-se a “mercadorias, bens ou serviços” (BRASIL, 1988, art. 91, § 2º) na tentativa de propor recorte de conteúdo semântico. Sob o viés infraconstitucional, a lei civil encarregou-se de definir “coisa consumível”, “consumidor”, “produto” e “serviço”, de modo que acolhe esses conceitos para fins tributários<sup>6</sup>. Segundo o art. 86 do CC/2002, são consumíveis os “bens móveis cujo uso importa destruição imediata da própria substância, sendo também considerados tais os destinados à alienação”. De acordo com o Código de Consumidor, arts. 2º e 3º, é consumidor “toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”, é produto “qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial” e, serviço,

[...] qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

Para fins tributários, portanto, o ordenamento nos autoriza a considerar bens de consumo qualquer mercadoria, bem ou serviço deterioráveis em razão da consumação, disponíveis no mercado de consumo e prestados mediante remuneração.

## 2.2 Tributos em espécie

A transferência da titularidade de mercadorias ou a contratação de serviços pode envolver os impostos aduaneiros (importação e exportação – II, IE), IPI (produtos industrializados), ICMS (circulação de mercadorias e serviços), ISS (serviços), IOF (vendas cambiais), ITBI (transmissão de imóveis), contribuição PIS/Cofins (comercialização de importados), afora outros encargos que reflitam os investimentos da atividade profissional (custos com estrutura, exercício da atividade, licenças, encargos trabalhistas e previdenciários, custos burocráticos...).

<sup>6</sup> “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de *direito privado*, utilizados, expressa ou *implicitamente*, pela *Constituição Federal*, pelas *Constituições dos Estados*, ou pelas *Leis Orgânicas do Distrito Federal* ou dos *Municípios*, para definir ou limitar competências tributárias.” (BRASIL, 1966, art. 110).

Quando estes tributos comportem a aplicação da seletividade, como é o caso dos impostos sobre o consumo ICMS e IPI, o valor do tributo é indexado em função da essencialidade do produto, um juízo de valor atribuído ao órgão legislador competente em conjunto com as administrações fazendárias. Nesse contexto, de acordo com mapeamento periodicamente realizado pela Associação Comercial de São Paulo em parceria com outras entidades de apoio à Indústria, Comércio e pesquisa no setor, atualmente (2020), 39,95% do valor de bolsas (acessório) correspondem à carga tributária do produto, e 76,66% do valor da caipirinha também, ao passo que os cigarros são taxados em 83,32%. Apesar de alguns itens serem incontestadamente supérfluos no cotidiano do brasileiro, a matéria enfrenta zonas cinzentas quando verificamos que painéis sofrem 45,77% de carga tributária e aparelhos de barbear 40,78%; ou seja, o direito tributário trataria como mais essenciais as bolsas do que os aparelhos de barbear e as painéis.

Importantes objetos para a constituição do lar atual, que outrora representavam luxo e alto padrão, hoje se fazem adequados à administração da vida doméstica diante do estilo de vida e das necessidades da família moderna. Não se justificariam, portanto, senão pela escolha do modelo de política-fiscal que privilegie o consumo, os encargos fiscais atuais, tais como 41,22% sobre o fogão de quatro bocas, 46,21% sobre a geladeira ou os 42,56% incidentes sobre máquinas de lavar roupa. Esses números, provenientes de escalonados reajustes diante da necessidade de receita crescente, conclamam a revisão de alíquotas com base em novas definições de essencialidade e outras escolhas de fontes econômicas.

O IPI pode atingir alíquotas de até 45%, fundado em parâmetros que categorizam bens pelo Sistema Universal de Codificação de Mercadorias, do início da década de 1980. Intuitivamente, não abarca produtos mais atuais e engloba tantos outros obsoletos ou incorporados pelo processo produtivo<sup>7</sup>. O presidente da República possui faculdade de alteração de

alíquotas de IPI (BRASIL, 1988, art. 153, § 1º), geralmente associada ao fomento setorial.<sup>8</sup>

### 2.3 Situações análogas em outros países

Em diversos países, tais quais os membros do bloco União Europeia, o México e o Chile, utiliza-se imposto único sobre bens e serviços, IVA, ou imposto sobre valor adicionado. No Brasil, essa tributação equivale à tríade IPI-ICMS-ISS (respectivamente de competência federal, estadual e municipal). Apesar do fato impondível envolver consumo *lato sensu*, acirra-se o embate fiscal entre entes igualmente federados, que disputam a distribuição e alcance desses tributos para melhor resultado arrecadatório. Para tanto, é usual que o contribuinte se depare com bitributação, cobrança indevida, alíquotas diferenciadas ao longo do país e a demanda crescente por gastos com o aparelhamento e eficiência da fiscalização administrativa, eminentemente descentralizada.

Em Portugal, por exemplo, são graduadas três modalidades de alíquotas para o IVA (normal, intermediária e reduzida), com escalas distintas a depender da região administrativa (Continente, Madeira ou Açores), embora todas elas alimentem a mesma sede fazendária, ou seja, a autoridade tributária e aduaneira (AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, 2020).

Países como Hungria e Grécia, adotantes do IVA, se alinham ao Brasil na preferência da tributação sobre o consumo. A Hungria, inclusive, detém a maior alíquota de IVA da União Europeia, 27%, em 2020. Para o ano de 2017, a carga tributária da Grécia (39,4% do PIB) e a carga tributária húngara (37,7% do PIB) estão marcadas por 15,4 e 16,0 pontos percentuais, respectivamente, pela tributação sobre bens e serviços, ou seja, significativa parcela dos ativos públicos daquelas nações está em função dessa modalidade de receita (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 11-13).

Contrariamente, nos exemplos em que prevalece a tributação sobre renda, lucros e ganho de capital, como na Dinamarca, Islândia e Nova Zelândia, essa modalidade é representativa de 17/29 pontos percentuais em referência às cargas tributárias respectivas, as quais variam entre 32/46%.

<sup>7</sup> A Receita Federal disponibiliza tabela de incidência sobre produtos industrializados, tabela Tipi em seu *site* oficial. Uma vez que a tabela é atualizada em relação ao ano anterior, não necessariamente espelha a realidade sobre os preços atuais. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi-1.pdf/view>. Acesso em: 11 jul. 2020.

<sup>8</sup> É muito comum que os governantes brasileiros trabalhem sobre a regulação de IPI no setor automobilístico, seja para creditar fomento às indústrias, seja para estimular o consumo ou impulsionar a economia.

Isso significa que na Dinamarca 29,1% de 46% de carga tributária equivale à tributação com base na capacidade contributiva (mais da metade dos valores brutos), na Islândia 18,6% de 37,7% (metade da proporção), e na Nova Zelândia 17,8% de 32% (mais da metade), enquanto no Brasil o quadrante equivalente corresponde a 7 pontos percentuais da carga tributária (32,3%), na Grécia 9 pontos (de 39,4%), e Hungria 6,9 pontos de 37,7% — aproximadamente um quinto da carga tributária destes países.<sup>9</sup>

### 3 Desvendando a seletividade

O duo IPI-ICMS resume a esfera dos tributos indiretos brasileiros. Logisticamente, o dever de recolhimento é suportado por pessoa diversa da financeiramente agravada (contribuinte de direito *versus* contribuinte de fato), por esse motivo, indireto.

A essa gama restrita é aplicável o princípio constitucional da seletividade<sup>10</sup>, “em função da essencialidade da mercadoria e dos serviços”; em tese, sacrificadora de bens e serviços supérfluos em detrimento daqueles de primeira necessidade. O impasse persiste na determinação de *essencialidade* tal qual conceito jurídico indeterminado.

#### 3.1 Base normativa e axiológica

Humanizar a tributação que não decorra necessariamente dos signos presuntivos de riqueza, uma vez despertada a inevitabilidade do consumo alimentar, vestimentário, higiênico pessoal ou doméstico, foi a *ratio essendi* constitucional responsável por sincronizar ICMS, IPI e seletividade. Reduzir os custos de bens e serviços cotidianamente primados, sobretudo por aqueles que legitimamente arcam com a maior fatia do fardo fiscal, é aprimorar dignidade humana, prezar pelo bem-estar da população e, além, tonificar a legitimidade do Estado-arrecadador, enquanto figura cogente e confiável.

Antes da previsão constitucional, ou seja, 1988, o princípio da seletividade já havia sido

abraçado pelo Código Tributário Nacional de 1966<sup>11</sup>, constitucionalmente recepcionado com força de lei complementar; abstendo-se ambos os diplomas quanto à sua concreção.

A graduação da importância dos bens e serviços fica a cargo do Poder Legislativo, conquanto em matéria de IPI admita-se a regulação de alíquotas pelo presidente da República, no exercício das medidas extrafiscais (apartadas da mera arrecadação — fomento e breque de setores econômicos, valorização do produto nacional, estímulo a determinadas linhas de consumo, *et cetera*...).

As alíquotas básicas estão dispostas na tabela Tipi (IPI) e funcionam como marco zero para a regulação pelo chefe do Executivo, passíveis de redução à zero ou majoração de até 30%<sup>12</sup>. A tabela Tipi foi aprovada em 2001 pelo Decreto 4.070 e, desde então, sofre atualizações anuais automáticas, vinculadas às indexações anteriores. O comportamento presidencial, ao longo dos mandatos é de usar as atribuições do art. 84, IV, da Constituição da República para lançar decretos que reduzam alíquotas ou tragam isenções condicionadas, seja em razão de prazo, seja em razão das obrigações acessórias coexistentes, a exemplo do que foi feito por meio do Decreto 7.212/2010 quanto ao benefício concedido aos produtos destinados à pesquisa e desenvolvimento tecnológico<sup>13</sup>.

O Poder Legislativo, livre na adoção de critérios de seleção, muitas vezes se restringe à conversão das medidas provisórias em lei, como a Lei 10.451/2002 em referência à Medida Provisória 22/2002, abstende de compromissos com a periodicidade de ajustes.

A matéria é mais categórica em sede de ICMS, considerando as vinte e sete legislações existentes,

<sup>11</sup> “O imposto [IPI] é seletivo em função da essencialidade dos produtos.” (BRASIL, 1966, art. 48).

<sup>12</sup> “O Poder Executivo, quando se tornar necessário para atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderá reduzir alíquotas do imposto até zero ou majorá-las até trinta unidades percentuais.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, as alíquotas básicas são as constantes da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001 (Lei nº 10.451, de 2002, art. 7º).” (BRASIL, 2010, art. 69).

<sup>13</sup> “Haverá redução de cinquenta por cento do imposto incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico.” (BRASIL, 2010, art. 72).

<sup>9</sup> Para o presente resultado, calculou-se a expressividade da base tributável (lucro, renda e ganho de capital) em relação à carga tributária do país, conforme os gráficos de estudo da OCDE, disponibilizados no manual da Receita Federal.

<sup>10</sup> Art. 153 § 3º c/c art. 155, § 2º, III, CF/1988.



cada qual instituída por um estado-membro ou Distrito Federal. Com efeito, o Senado Federal abaliza as alíquotas do imposto (BRASIL, 1988, art. 155, § 2º, incisos IV e V), salvo deliberação geral, nunca inferiores às alíquotas interestaduais — coíbe retenções geográficas de atividades produtivas por razões fiscais<sup>14</sup>. Sem embargos, as oscilações legislativas lícitas, as especificidades em matéria de isenção e auxílio estatal são tantas quanto necessárias para provocar fenômenos judicializantes, burocracias ao contribuinte e fragilidade do sistema federativo fiscal.

### 3.2 Itens de seleção

Ainda que sob o escorço legal, uma série de distorções decorrem do regular, porém desigual sistema tributário nacional. Incongruências na metodologia de aplicação do princípio da seletividade corroboram padronizações do uso em situações naturalmente distintas, à lição do percentual tributário sobre o diesel, de 42,18%, que desconsideram o uso para o transporte público ou não, bem como custos sobre material escolar, que desconsidera o destino para o ensino público ou não (IBPT, 2017b)<sup>15</sup>. Os produtos médicos e hospitalares também são taxados sem quaisquer critérios objetivos, desconsiderada a essencialidade de produtos como a cama hospitalar, cujo 42,78% do preço total pertence à tributação.

A esdrúxula assistematização é mais bem percebida no extremo da ponderação entre água mineral e etanol: respectivamente 37,44% e 29,48% de comprometimento fiscal (ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO, 2020), espelhos para a apatia no emprego de contramedidas do predatismo tributário, abarrotamento legislativo, complexidade estrutural e dispendiosidade estatal.

A importância de se verificar o grau de efetividade do princípio da seletividade se deve a termometria ora dos reais empenhos institucionais na promoção de justiça fiscal, progressividade e redistribuição de renda, ora da simplista segregação de bens e serviços, que por

meio da política indiscriminada de supertaxação elitiza bens e serviços e aumenta o espectro de desigualdade.

### 3.3 Situações análogas em outros países

Por meio da metodologia que cruza dados gráficos e reportes oficiais da OCDE, no ano-base de 2016 (OCDE, 2018, p. 164), podemos obter a razão entre as receitas auferidas por *excises duties* (taxações selecionadas para supérfluos/tóxicos) e as auferidas pelo total de receita sobre bens e serviços, para visualizarmos o impacto fiscal dos bens oficialmente supérfluos e a responsabilidade dos itens de primeira necessidade sobre a arrecadação bruta do consumo e também sobre o PIB (carga tributária geral). O contexto de *excise duties* tratado pelo estudo OCDE abrange as categorias *cerveja, vinho, outras bebidas alcoólicas, tabaco, cigarros, gasolina, diesel, óleo e gases combustíveis*, incluídos os custos não só da prejudicialidade à saúde humana, mas os custos ambientais, como a emissão de poluição e desperdício (função extrafiscal do tributo).

Na maioria dos países da OCDE (20 dentre 36), o peso das alíquotas de supérfluos (*excise duties*) está entre 5% e 10% do total da tributação, enquanto representa menos de 5% em 8 países (Austrália, Canadá, Islândia, Israel, Nova Zelândia, Suíça, Suécia e Estados Unidos, e mais de 10% em 8 países (Estônia, Grécia, Lituânia, México, Polônia, Eslovênia e Turquia, Letônia). (tradução nossa). (OCDE, 2018, p. 3).

Veja que a expressividade dos itens supérfluos é maior nos países cuja tributação sobre o consumo é o principal meio de receita (vide Grécia e Turquia — mais de 10% do total da tributação), o que nos leva a questionar a tributação sobre *consumo de primeira necessidade* (itens fora das *excise duties*), que respondem pela maior parcela da tributação sobre o consumo.

Na amostragem da Turquia, 10,8 dos 24,9 pontos percentuais de carga tributária (CT) pertenceram à tributação sobre o consumo (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 13). Essa proporção indica que 43% do total da arrecadação está em função da tributação sobre bens e serviços, enquanto a tributação especial ou *excise duties equivale a 18,2% da arrecadação total*. Dado que os supérfluos (18,2%) estão contidos na taxação de bens e serviços/consumo (43%), então o restante da arrecadação representaria o montante sobre o *consumo de primeira importância* (24,8% da CT). A situação está

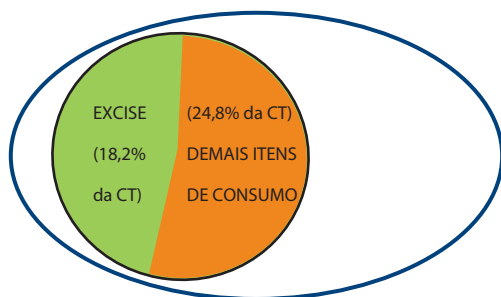
<sup>14</sup> “Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.” (BRASIL, 1988, art. 155, § 2, VI).

<sup>15</sup> O presente estudo identificou que o material escolar brasileiro é onerado em quase 50% a título de tributação.

melhor representada por meio da seguinte ilustração gráfica para a Turquia:

CT (oval)

CT consumo (círculo)



O oval azul representa a carga tributária da Turquia (CT), ou seja, é a soma de todas as receitas do país em referência ao PIB produzido no mesmo ano; CT no presente caso é igual a 24,9%. O círculo interior na sua totalidade representa a parte da carga tributária referente somente a consumo (43% da CT). Dentro do círculo, há duas partes: a receita sobre consumo de supérfluos (*excises*), que representa 18,2% da CT, e a receita sobre consumo de demais itens (24,8% da CT, pois  $18,2\% + 24,8\% = 43\%$ ). Essa ilustração nos mostra que praticamente um quarto de tudo que o país arrecada é referente a itens de consumo não supérfluos.

Relativamente, quando comparamos *excise duties* com outros elementos de consumo, pode-se pensar que há prestígio fiscal em favor de famílias que dependam mais de itens de primeira necessidade, entretanto, quando esses mesmos itens são comparados com a expressão total de arrecadação, concluímos que a regressividade fiscal é estruturante de um sistema arrecadatório global que largamente se apoia nessa fonte econômica que não distingue a capacidade de contribuir.

Analisar as *excise duties de cada país*, jungindo-as às respectivas cargas tributárias nos faz compreender a expressividade de índices de contribuição desse subgrupo para a totalidade de receitas auferidas; a tributação sobre o consumo é a predileta para países subdesenvolvidos, os quais, malgrado a Declaração do Homem e do Cidadão, pouco tributam *conforme as possibilidades*. Chile e México, integrantes latinos da OCDE, atendem a esse padrão de repetições no terceiro mundo, e, nele, o Brasil.

A conclusão sombreada, paralela à premissa de que as menores rendas arcam quantitativamente com maiores proporções de tributo no Brasil — grupos familiares que recebam até três salários mínimos respondem por 53% da carga brasileira — é que a desigualdade tributária é também resultado do desrespeito ao postulado fiscal da capacidade contributiva, fazendo com que as classes mais baixas sejam responsáveis pela principal base de tributação no Brasil: o consumo.

## 4 Contramedidas de tributação

Todos os Poderes de Estado no Brasil se equilibram por meio da sistemática de freios e contrapesos proposta por Montesquieu. Esse ambiente de fiscalizações e controles recíprocos forma um sistema estruturante e harmonioso que fortalece a separação de Poderes e se faz respeitar as atribuições típicas de cada entidade. Em analogia à ordem dos três Poderes — Executivo, Legislativo, Judiciário —, complementáveis, contrabalançados, funcionais para os desígnios constitucionais, temos a correlação entre poder de tributar e os limitantes da força de tributar, seja por meio dos fenômenos *das imunidades*, seja por meio dos princípios da seletividade, da não discriminação em razão de procedência ou origem, do não confisco, ou, ainda, da capacidade contributiva, todas essas seriam contramedidas *lato sensu* da força tributante, os verdadeiros *freios e contrapesos* da fiscalidade. É certo que o Poder Público tributante, investido de prerrogativas e constituído de relações verticais em relação aos contribuintes, possui a aptidão conjuntural para arbitrariedade e ruptura dos poderes-deveres institucionais, principalmente quando se manifesta no interesse secundário do Estado.

Neste viés, a maioria das regras e princípios de direito constitucional tributário no Brasil guardam normas de exceção como contramedidas ao poder de tributar. O Poder Executivo se mune de instrumentos de maleabilização dos parâmetros legais postos pelo Poder Legislativo (exceções ao princípio da legalidade tributária), ora amortizando impactos da alta tributação, com recompositivos de perdas econômicas.

Ademais, a dinâmica extrafiscal tem por objetivo adaptar as pautas fiscais conforme o momento político-econômico insurgente; uma vez necessária, a extrafiscalidade pode excepcionar as regras de lei em sentido estrito (medidas provisórias) e as regras da anterioridade (vide alterações sobre o IPI que

dispensam a vigência do exercício seguinte para a cobrança).

O imbróglio, contudo, é identificado quando as contramedidas criadas para balancear as relações tributárias, entre seus agentes passivo e ativo, são utilizadas em benefício do próprio poder tributante, no sentido de ampliar a verticalização naturalmente já existente e perpetuar ciclos da desigualdade tributária entre contribuintes e Estado, e contribuintes entre si, esse seria o caso da má aplicação do princípio da seletividade na tributação sobre o consumo.

#### 4.1 Em espécie: regressão *versus* seletividade

A seletividade, quando implique justiça fiscal, minimiza os impactos da corrosão de renda por meio da redistribuição parcimoniosa de alíquotas conforme a essencialidade ou adorno do bem ou serviço, diante da realidade de seu povo contribuinte. Essa potencialidade, contudo, traveste-se de vilã quando confunde contrapoder estatal e escusa jurídica para a discriminação de setores de consumo, sem a adoção de critérios objetivos ou espelhados na realidade do país. Por consequência, a má aplicação do princípio da seletividade traz as repercussões sociais da regressividade: segrega setores de consumo e agrega alto valor de custo quando se trata de insumos importados ou que dependam de motriz tecnológica. Isso faz com que se elitizem bens e serviços e patroniza a qualidade de mercados que somente se sustentam diante de sobressaliência financeira, formando mais um dentre os inúmeros cercos sociais brasileiros. A seletividade transcende a mera regulação do mercado de consumo conforme a produção: tem aptidão transformadora de reduzir obstáculos para a melhora generalizada da qualidade de vida e do bem-estar coletivo.

Por vezes, os Poderes Executivo e Legislativo falham em conter o aspecto regressivo tributário. A Suprema Corte brasileira (STF), instada a se manifestar, já se posicionou sobre algumas destas questões:

*Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Serviço de energia elétrica e de telecomunicações. Majoração de alíquota. Princípio de seletividade. Declaração de inconstitucionalidade pelo órgão especial do Tribunal de Justiça. Agravo regimental a que se nega provimento. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-*

*se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações, serviços essenciais, — porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. (BRASIL, 2014).*

As telecomunicações podem representar o disparate da matéria. As pautas de inclusão digital, acesso telefônico portátil e internet foram exaustivamente difundidas nas últimas duas décadas, dada a simplificação do sistema operacional e barateamento dos meios de instalação e propagação de sinal. Vinte anos, porém, não foram suficientes para a assimilação das mudanças pela política nacional de tributação, razão pela qual, ainda hoje, aqueles itens sejam fatores de inclusão ou exclusão social. Melhor qualidade de internet, celulares com maior carga de tecnologia agregada e planos de telefonia ainda pecam por selecionar consumidores; em Rondônia, por exemplo, a carga tributária de telecomunicações atingiu o patamar de 63% no ano de 2015 (TELEBRASIL, 2015).

#### 4.2 (Des)moralização do sistema arrecadatário

Embora a *moral* não seja parâmetro técnico para as atividades típicas dos três Poderes, nada obsta a proteção de valores minimamente éticos, que lhes reforcem legitimidade e inspire o ânimo de eficácia social nas legislações gestadas.

A moralidade, se compreendida enquanto princípio constitucional da Administração Pública<sup>16</sup>, muito tem que ver com a *res publica*, o trânsito da gestão dos recursos públicos, padrões decisórios e regras de comportamento e transparência institucional, afinal *todo poder emana do povo* e a este caberá prestação de contas. A adoção de valores e regras culturalmente cultivados, intrínsecos ao dever representativo de soberania popular<sup>17</sup>, impõe dever de coerência

<sup>16</sup> “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte [...]” (BRASIL, 1988, art. 37).

<sup>17</sup> “[...] Parágrafo único. *Todo o poder emana do povo*, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta



sistêmica e resignação frente aos parâmetros do poder constituinte originário.

Como resultado prático das transgressões, deparamo-nos com a coexistência de teratologias no ordenamento jurídico, dentre as quais se citam a repatriação de fundos no estrangeiro como condição para anistia de crimes graves, como lavagem de dinheiro e evasão de divisas, fortemente reprimidos em outros contextos<sup>18</sup>, a renúncia fiscal de vultosos débitos multinacionais, paralela ao abarrotamento de obrigações fiscais para micro e pequenas empresas (ACTION AID, 2016)<sup>19</sup>, ou a prioridade da graduação dos impostos reais e indiretos, em detrimento da abstenção de imposto sobre grandes fortunas, inócuo há quase trinta anos<sup>20</sup>. Todos esses paradoxos, consortes do mesmo habitat, alimentam o processo de desmoralização do sistema arrecadatório e, concomitantemente, da principal fonte do direito: a atividade legiferante.

### 4.3 Contramedidas no estudo comparado: América Latina

Paraguai, Uruguai e Argentina atribuem aos respectivos órgãos centrais a coleta de IVA (Imposto sobre Valor Agregado — consumo) desde a segunda metade do século XX, quando tiveram palco efusivas reformas tributárias.

Ao contrário do ICMS, que possui base de tributação mais restrita e inúmeras alíquotas incidentes, o IVA possui aplicação ampla com alíquotas pouco variáveis e um sistema integrado de restituição que preserve a não cumulatividade real do tributo. No Brasil, o contribuinte de direito deve provar que suportou o encargo financeiro indevido<sup>21</sup> e não há integração entre os sistemas de ICMS dos estados,

portanto, as aptidões para restituição e cobrança são tantas quanto o número de entes federativos possa permitir.

Conforme Lins (2017), a alíquota de IVA fixada por lei no Paraguai é de 10%, embora o Poder Executivo possa fixar alíquotas menores por atividade. A princípio, no Uruguai, também havia fixação de alíquota única em 10%, contudo com a reforma de 1972 no país, passou-se a impor uma alíquota básica (23%) e uma alíquota mínima (14% para bens de primeira necessidade). Para o caso da Argentina, há uma alíquota reduzida de 10,5% (verduras, frutas, gado vacum), uma alíquota geral de 21% e uma alíquota máxima de 27% (eletricidade, telefonia, água encanada, para os contribuintes de IVA).

Em matéria de IVA, o aspecto uniformizante das alíquotas não afasta o princípio da seletividade como contramedida dos poderes tributantes; alíquotas menores podem incidir em bens e serviços de primeira necessidade, ou para atividades de fomento, como ocorre com as exportações — valorização do produto nacional, retenção dos círculos produtivos, empregabilidade, atração de investimentos — que são denominador comum para a alíquota zero (multiplicador zero da base de cálculo) em todos os países citados.

As isenções também devem ser objeto de atualização dinâmica, conforme necessidades emergentes e urgências setoriais do país, oscilantes geográfica e temporalmente. É preciso alertar-se para prejuízos concorrenciais, distorções de mercado e erosões na base de receita. Para Cristóvam (2012, p. 1):

Ainda que a legislação do IVA paraguaio cumpra [...] a uniformidade de alíquotas para as hipóteses de incidência tributária, a outra exigência referente à aplicação generalizada da exação [universalidade] não vem sendo observada a contento, como resta patente da extensa lista de exonerações. A política das exonerações pode acarretar uma situação de injustiça fiscal e afronta ao princípio da igualdade, sobretudo pela desenfreada acumulação de créditos tributários por alguns segmentos, em virtude do sistema de reembolso dos créditos fiscais decorrentes de alienações exoneradas da tributação.

É relevante observar a constituição político-administrativa do país em estudo. A depender da organização federativa ou unitária, da concentração ou não de sujeitos ativos, da decomposição ou unificação de impostos sobre a mesma base tributária, refletir-se-á o *modus operandi* arrecadatório, as formas

Constituição.” (BRASIL, 1988, art. 1º).

<sup>18</sup> “[...] § 1º O cumprimento das condições previstas no *caput* antes de decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes previstos [...]” (BRASIL, 2016, art. 5º).

<sup>19</sup> Segundo esse relatório lançado, os países mais pobres do mundo são signatários dos mais restritivos tratados fiscais, que lhes tolhem o melhoramento de receitas e enriquecem a competitividade das empresas de primeiro mundo.

<sup>20</sup> “Compete à União instituir impostos sobre: VII. *grandes fortunas*, nos termos de lei complementar.” (BRASIL, 1988, art. 153).

<sup>21</sup> Segundo a Súmula 546 do STF: cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.

de instituição e exclusão de créditos tributário, variáveis, ainda, os fatores de erosão tributária que podem atingir tanto a tributação única do IVA quanto o sistema trifásico brasileiro sobre o consumo.

## 5 Conclusão

O diagnóstico obtido por meio deste trabalho aponta que o enfoque econômico atual para a tributação no Brasil é o consumo, sendo, aliás, objeto dos principais reajustes para recuperação e expansão de receitas, o que facilita a fuga da sistemática progressiva fiscal e do respeito à capacidade contributiva. Simetricamente, patrimônio, renda e lucro, assim como propriedade, não são tributados em proporção satisfatória como fonte de receita equitativa. O IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), por exemplo, só possui quatro alíquotas de incidência, das quais a máxima — 27,5% — incide sobre renda mensal acima de R\$ 4.664,68, relativamente baixa em comparação aos maiores salários do país, que respondem pela mesma alíquota.

Ignorar o imposto sobre grandes fortunas, de previsão constitucional, porém nunca instituído, implica renúncia fiscal e irresponsabilidade financeira do Estado que se faz compensar com tributos principalmente reais, incidentes sobre o objeto e não em razão do contribuinte. Em consequência, a regressividade fiscal tem repercussões sociais em cascata: eleva a desigualdade tributária, corrói o poder de compra, segrega e seleciona setores de consumo sem critérios objetivos, com elitização do acesso a bens e serviços, pois os itens de maior valor agregado (investimento, tecnologia e inovação) ainda estão vinculados a alto custo.

A solução é bivalente: ou melhora-se o emprego dos mecanismos atuais, ou transforma-os em novos. A manutenção do sistema atual não é necessariamente destrutiva, desde que haja emprego otimizado das ferramentas de contramedida, como a efetivação da seletividade, a exemplo da desoneração dos produtos farmacêuticos e alimentícios. O acréscimo de demanda em novos setores de mercado incrementa a qualidade de vida, é convidativa aos investimentos e redistribui as fatias tradicionais do consumo. O remanejamento é comportado pelo arcabouço jurídico atual; também o são a instituição do imposto sobre grandes fortunas, o combate aos tratados internacionais restritivos e a concessão fiscal privilegiada aos grandes contribuintes.

Alternativamente, a reforma fiscal, parcial ou de base, é opção política disponível; ocorrendo ou não, é urgente a implantação de um sistema de dados para a arrecadação e controle fiscal integrado entre União, estados e municípios, que tragam desburocratização, melhora no sistema de repasses entre os entes e facilidade para a restituição de tributação indevida. Ao contrário de flexibilizar o pacto federativo, a centralização de um banco de dados e operações o torna mais forte, posto que melhora a comunicação, estimula a cooperação e evita alguns conflitos causados pela gestão desencontrada dos entes federados.

## 6 Referências

ACTION AID. Organização Internacional de Direitos Humanos. *Mistreated*. 2016. Disponível em <https://actionaid.org/publications/2016/mistreated>. Acesso em: abr. 2020.

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. *Impostômetro*. Relação de produtos. São Paulo: ACSP, [2020]. Disponível em: <https://impostometro.com.br/home/relacaoprodutos>. Acesso em: jul. 2020.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (Portugal). *Bem-vindo ao portal das finanças*. [S. l.: AT, 2020]. Disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>. Acesso em: abr. 2020.

BASTOS, José Guilherme Xavier de. *A tributação sobre o consumo e a sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na comunidade econômica europeia*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal; 164).

BRASIL. [Código do Consumidor (1990)]. *Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990*. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2017]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8078compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078compilado.htm). Acesso em: ago. 2020.

BRASIL. *Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016*. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Brasília: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2016/lei/L13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2016/lei/L13254.htm). Acesso em: ago. 2020.

BRASIL. [Código Civil (2002)]. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm). Acesso em: ago. 2020.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: ago. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: ago. 2020.

BRASIL. *Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010*. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Brasília: Presidência da República, [2010]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2010/decreto/D7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/D7212.htm). Acesso em: ago. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI-AgR 658576/RS, relator: min. Ricardo Lewandowski, 27 de novembro de 2007. *Diário da Justiça*: seção 1, Brasília, DF, p. 37, 19 dez. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI-AgR 679355/RS, relator: min. Ricardo Lewandowski, 27 de novembro de 2007. *Diário da Justiça*: seção 1, Brasília, DF, p. 45, 19 dez. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Agravo de Instrumento 505908 MG. Relator: min. Joaquim Barbosa, 30 de junho de 2009. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, n. 152, 14 ago. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). Recurso Extraordinário 634457 RJ, Relator: min. Ricardo Lewandowski, 5 de agosto de 2014. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, n. 157, 15 ago. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 1948-1 RS, relator:

min. Nérida Silveira, 4 de fevereiro de 1999. *Diário da Justiça*: seção 1, Brasília, DF, p. 49, 14 set. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 111954/PR, relator: min. Oscar Corrêa, 01 de junho de 1988. *Diário da Justiça*: seção 1, Brasília, DF, p. 16.117, 24 jun. 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 177835-1 PE, relator: min. Carlos Velloso, 22 de abril de 1999. *Diário da Justiça*: seção 1, Brasília, DF, p. 18, 25 maio 2001.

CARDOSO, Maurício Farias *et al.* Imposto sobre valor agregado: um estudo sobre sua proposta e aplicação nos países do MERCOSUL. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6.; CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6.; CONGRESSO IBEROAMERICANO DE CONTABILIDAD E GESTIÓN, 9., 2015, Santa Catarina-PR. *Anais [...]*. Santa Catarina: CCN, 2015. Disponível em: [http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/6CCF/94\\_16.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/6CCF/94_16.pdf). Acesso em: ago. 2020.

COSTA, Leonardo de Andrade. *Sistema tributário nacional*. Colaboração: Matheus Reis e Montenegro. [Rio de Janeiro]: FGV, 2013. [Disciplina no curso de graduação Direito Rio FGV]. Disponível em: [http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/sistema\\_tributario\\_nacional\\_20132.pdf](http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/sistema_tributario_nacional_20132.pdf). Acesso em: abr. 2020.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. Direito tributário comparado no Mercosul. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 17, n. 3247, maio 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/21831>. Acesso em: abr. 2020.

DECLARAÇÃO de Direitos do Homem e do Cidadão. 1789. In: BIBLIOTECA virtual de direitos humanos da USP. [São Paulo]: USP, [20--] Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: abr. 2020.

IBPT. *Material escolar com quase 50% de imposto, segundo IBPT*. [Curitiba]: IBPT, 2017. Estudos. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2564/Material-escolar-com-quase-50-de-imposto-segundo-IBPT>. Acesso em: maio 2020.

IBPT. *Itens consumidos no carnaval chegam a quase 80% de impostos*. [Curitiba]: IBPT, 2017. Estudos. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2565/Folha-dos-tributos-itens-consumidos-no-carnaval-chegam-a-quase-80-de-impostos>. Acesso em: abr. 2020.

IBPT. *População que recebe até três salários mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos no país*. [Curitiba]: IBPT, 2014. Estudos. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>. Acesso em: abr. 2020.

LINS, Amanda Gaede Barbosa. *Imposto único e sua aplicabilidade no Brasil: uma análise jurídica e contábil*. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2017. Disponível em <http://www.ri.unir.br/jspui/handle/123456789/2047>. Acesso em: maio 2020.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. *Imposto sobre o valor agregado (IVA) e harmonização tributária e fiscal no MERCOSUL*. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 4, 2000.

OCDE. *Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018/selected-excise-duties-in-oecd-countries-ctt-2018-5-en#page3>. Acesso em: maio 2020.

OCDE. *Estatísticas sobre receita na América Latina: Brasil: 1990-2010*. [Paris]: OCDE, 2012. Disponível em: [https://www.oecd.org/ctp/tax-global/brazil\\_pt\\_country%20note\\_final.pdf](https://www.oecd.org/ctp/tax-global/brazil_pt_country%20note_final.pdf). Acesso em: abr. 2020.

OCDE; CEPAL; CIAT; BID. *Revenue statistics in Latin America and the Caribbean: 1990-2015*. Paris: OECD, 2017. Disponível em [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2017\\_rev\\_lat\\_car-2017-en-fr#.WPTMnkV97Mx#page3](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2017_rev_lat_car-2017-en-fr#.WPTMnkV97Mx#page3). Acesso em: abr. 2020.

RECEITA FEDERAL (Brasil). *Carga tributária do Brasil 2018: análise por tributos e bases de incidência*. Brasília: Ministério da Economia, 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view>. Acesso em: abr. 2020.

ROCHA, Alice; CAPELI, Vítor Pereira. O imposto sobre valor agregado (IVA) como mecanismo de alavancagem da liberalização comercial no Mercosul. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza*, v. 37, n. 2, jul./dez. 2017. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11877>. Acesso em: maio 2020.

TELEBRASIL divulga ranking dos estados que mais cobram ICMS. *Telebrasil*, Brasília, DF, 11 dez. 2015. Sala de Imprensa. Disponível em: <http://www.telebrasil.org.br/sala-de-imprensa/releases/8070-telebrasil-divulga-ranking-dos-estados-que-mais-cobram-icms-dos-usuarios-de-servicos-de-telecomunicacoes>. Acesso em: maio 2020.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.