

TRIBUTAÇÃO INDIRETA: REMODELAGEM DO IMPACTO FISCAL E DESONERAÇÃO DA HIPOSSUFICIÊNCIA

INDIRECT TAXATION: RESHAPING THE FISCAL IMPACT AND EXEMPTION FROM HYPOSSUFFICIENCY

SÉRGIO ASSONI FILHO

Doutor e Mestre pelo Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP – Largo São Francisco). Graduado em Direito pela Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” (UNESP – Franca). Professor convidado da Escola Paulista da Magistratura (EPM) e da Escola de Contas do Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP). Parecerista e conferencista em temáticas de Direito Público. Advogado. sergioassoni@hotmail.com

Resumo: Este artigo analisa o fenômeno jurídico da tributação indireta incidente sobre o consumo de bens e serviços no Brasil, cujo impacto acarreta efeitos regressivos, pois onera mais quem tem menor capacidade contributiva, de modo que se aparta da observância às diretrizes constitucionais. Nesta direção, propõe uma reestruturação de nossa matriz tributária, a fim de que o modelo fiscal pátrio reverta tal tendência, contudo, sem perder eficiência e nem mesmo volume arrecadado, haja vista a situação precária de nossas finanças públicas.

Palavras-chaves: tributação indireta; progressividade tributária; seletividade tributária.

Abstract: This article analyzes the legal phenomenon of indirect taxation on the consumption of goods and services in Brazil, the impact of which has regressive effects, since it imposes a greater burden on those who have less contributory capacity, so that they depart from compliance with constitutional guidelines. In this direction, it proposes a restructuring of our tax matrix, so that the national fiscal model reverses this trend, however, without losing efficiency and not even the volume collected, given the precarious situation of our public finances.

Keywords: indirect taxation; tax progressivity; tax selectivity.

Sumário: 1. Introdução - 2. Matriz tributária brasileira e repercussão econômica dos encargos fiscais - 3. Incidências regressivas e concentração de riquezas - 4. Reestruturação dos impactos fiscais pela progressividade e seletividade das alíquotas - 5. Empecilho à transparência e ao exercício da cidadania no âmbito fiscal - 6. Considerações finais - 7. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo traça um perfil da matriz tributária brasileira, em particular, cotejando os efeitos jurídicos progressivos (redistributivos) e regressivos (concentradores) decorrentes dos encargos fiscais notadamente incidentes sobre as bases econômicas mais importantes, a saber: renda, patrimônio e consumo.

Ao avaliar os impactos fiscais destinados a onerar as mencionadas bases econômicas, será possível constatar em que medida nosso sistema tributário engendra relevantes distorções a serem saneadas, tendo em vista o dever de observância ao balizamento normativo existente, congruente com a inteligência do próprio texto da Constituição, especialmente no que concerne à consecução dos objetivos constitucionais fundamentais.

O exercício analítico terá como ponto de partida a preferência dos nossos Poderes instituídos pela utilização da técnica da tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços em detrimento da tributação direta sobre a renda e o patrimônio, a fim de angariar os recursos necessários à manutenção do aparato estatal, bem como ao atendimento dos anseios coletivos.

Um verdadeiro paradoxo normativo tem emergido dessa atípica decisão política, pois, ao contrário dos países desenvolvidos, que arrecadam precipuamente ao tributarem a renda e o patrimônio, gerando efeitos redistributivos nos respectivos meios sociais, o nosso volume de arrecadação advém primordialmente da tributação do consumo de bens e serviços, o que tem acarretado efeitos regressivos, isto é, a concentração de riquezas.

Assim sendo, nossa matriz tributária tem materializado uma sistemática violação aos ditames constitucionais, haja vista proporcionar o enriquecimento de uma ínfima minoria de abastados e o empobrecimento de uma ampla maioria de carentes, desta maneira, ampliando o abismo em torno das escassas disponibilidades materiais, em vez de reduzir paulatinamente as desigualdades sociais e regionais.

O desafio crucial está em trilhar o caminho diametralmente oposto, tanto para cumprir as diretrizes constitucionais quanto para propiciar a vigência de um estado de equidade fiscal, mas sem perder a eficiência em termos arrecadatórios, pois a falta de recursos é uma realidade em todas as nossas esferas federativas. Desse modo, os impactos fiscais incidentes sobre as referidas bases econômicas precisam ser reestruturados, na forma exposta a seguir e pelas razões propostas, tendentes a gerar efeitos redistributivos sistemáticos, hábeis à recolocação do País nos eixos da isonomia e da devida individualização da capacidade contributiva.

2. MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS ENCARGOS FISCAIS

A arrecadação de tributos é atividade administrativa especializada fundamental, não só para prover a subsistência do aparato estatal, captando os recursos financeiros fundamentais à implementação das políticas de interesse público (finalidade fiscal), mas também para, excepcionalmente, intervir no domínio econômico, quando os agentes privados desenvolvam suas atividades de forma apartada das necessidades coletivas (finalidade extrafiscal).

Denomina-se “sistema tributário” o conjunto de normas (regras e princípios) que regem as relações jurídicas concernentes ao fenômeno da tributação em um determinado

país, as quais terão aplicação a partir da definição das *bases econômicas tributáveis*, é dizer, das manifestações de riqueza que serão objeto de imposições fiscais, tendo em vista a consecução daquelas finalidades.

Sobre as referidas bases, escolhidas para a incidência dos tributos existentes em cada contexto socioeconômico, edifica-se uma relevante parcela da ordem jurídica vigente em um dado espaço geopolítico, cujas diretrizes balizarão a realização das atividades econômicas.

Observada a tributação mundo afora, podem ser identificadas as três bases econômicas mais relevantes, pois expressam as principais formas de aquisição e/ou manutenção de meios materiais e, nesta qualidade, sobre elas recairão precipuamente as incidências tributárias, quais sejam: renda, patrimônio e consumo.

Entenda-se genericamente por “renda” o *montante obtido* pelo contribuinte, observado o período de apuração e os eventuais descontos, tais como as verbas de caráter indenizatório, conforme definido legalmente. Já o “patrimônio” é o *montante acumulado* pelo contribuinte, permanecendo em estoque, após os gastos realizados, portanto, a sua incidência é subsidiária à tributação dos valores por ele auferidos originariamente. Por sua vez, o “consumo” é a *aquisição ou o uso oneroso de bens ou de serviços* por parte de seu destinatário final, que nem sempre será o contribuinte na acepção da palavra, quando alcançado pela tributação mesmo sem ser formalmente uma das partes integrantes de uma relação jurídica tributária, tal qual destacaremos posteriormente.

As escolhas políticas, materializadas em cada ordenamento, atinentes à fixação das imposições fiscais incidentes sobre determinadas bases econômicas, compõem a chamada *matriz tributária* de um determinado país, a qual se encontra afinada com as opções feitas pelos Poderes instituídos.

Em termos leigos, as decisões políticas, a respeito dos impactos fiscais que incidam sobre cada uma dessas bases econômicas, são aptas para demonstrar empiricamente quais as predileções governamentais na definição de quem onerar e em que medida.

Para fins comparativos, podem ser observados dados apurados dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que apresentam as melhores relações de produto interno bruto por habitante (PIB/*per capita*), assim como os mais altos índices de desenvolvimento humano (IDH), consideradas as suas arrecadações tributárias totais no ano de 2012, verifica-se que os principais impactos fiscais recaíram sobre as três bases econômicas supramencionadas, as quais foram divididas, feita uma *média geral*, da seguinte maneira: a) renda: 33,6%; b) patrimônio: 5,5%; c) consumo: 32,8%; d) soma das demais bases: 28,1%. De outra parte, apurados os dados da arrecadação no Brasil, tendo como referência o

ano de 2013, foram obtidos resultados deveras divergentes, a saber: a) renda: 18,1%; b) patrimônio: 3,93%; c) consumo: 51,28%; d) soma das demais bases: 26,69%.¹

Ressalte-se que análises estatísticas permitem constatar a existência de alguns padrões, pois países desenvolvidos tributam substancialmente as bases econômicas renda e patrimônio, enquanto países em desenvolvimento insistem em direcionar seus esforços arrecadatórios para a tributação do consumo de bens e serviços, não só pelo lobby perante os Poderes instituídos, exercido por fortes grupos econômicos que se beneficiam desta sistemática, mas também pela diminuta dimensão da economia destes últimos, o que impede a generalização de acréscimos patrimoniais ou mesmo a formação de estoques que possam ser suficientemente onerados.²

A preferência dos países desenvolvidos por gerar impactos fiscais significativos sobre renda e patrimônio representa arrecadar predominantemente via *tributação direta*, isto é, tributar quem seja definido pelo legislador como sujeito passivo da relação jurídica tributária, que, em geral, não terá como transferir tal encargo para outrem.

Disso resulta que tributar renda e patrimônio, a princípio, implica direcionar a incidência para um devedor que será tanto *contribuinte de direito* quanto *contribuinte de fato*, haja vista a configuração jurídica dos tributos que incidem sobre estas bases econômicas, a qual dificulta sobremaneira a transferência de seus ônus a terceiros.

Em nosso ordenamento, são exemplos clássicos do uso da técnica da tributação direta: o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), os impostos sobre as propriedades imobiliárias rurais (ITR) e urbanas (IPTU) e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Por sua vez, a predileção dos países em desenvolvimento por propiciar substanciais impactos fiscais sobre o consumo de bens e serviços representa arrecadar predominantemente por meio da *tributação indireta*, é dizer, permitir que o escolhido pelo legislador como sujeito passivo da relação jurídica tributária possa, em regra, transferir tais ônus para outras pessoas físicas ou jurídicas, as quais, a despeito de não serem apontadas pelo ordenamento como as devedoras destes tributos, suportarão concretamente o peso econômico das suas incidências.

Assim sendo, a tributação do consumo de bens e serviços permite o direcionamento da incidência de um *contribuinte de direito* (industriais, comerciantes e prestadores de serviços) para um *contribuinte de fato* (consumidor do bem ou serviço), ou seja, a configuração jurídica dos tributos que incidem sobre estas bases admitem a *repercussão econômica dos encargos*, pois eles são comumente embutidos no preço final dos bens e dos serviços consumidos, o que tem potencial para gerar inúmeras distorções.

¹ Cf. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social*. Brasília: FD/UnB (Dissertação de Mestrado), 2015, p. 33-56.

² Cf. MARTINS, Marcelo Guerra. Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos. In: *Revista Direito Público - Porto Alegre (RDU)*, v. 13, N° 73, jan./fev. 2017, p. 86-88.

A utilização massiva dessa técnica da tributação indireta, em nossa ordem jurídica, vem bem exemplificada nos seguintes tributos: o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de alguns serviços específicos (ICMS) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Como os tributos incidentes sobre o consumo têm seu peso disfarçado na composição do preço final dos bens e serviços, o qual abrange os custos de produção e/ou de prestação e a margem de lucro almejada, além dos encargos fiscais repassados, a repercussão econômica destes também fica oculta, pois os consumidores não têm a exata percepção de seus impactos.

Frise-se que o consumidor de bens e serviços é um mero “contribuinte de fato”, pois ele não integra formalmente a relação jurídica tributária, a qual tem *natureza obrigacional*, havendo vínculo jurídico apenas entre o *credor* da prestação (ente federativo tributante) e o respectivo *devedor* apontado na legislação (“contribuinte de direito”). Assim sendo, embora concretamente atingido pela repercussão econômica da tributação, permanece ignorando tais incidências indiretas ou suas reais dimensões, portanto, em um estado de “anestesia fiscal”.³

Desse modo, a matriz tributária brasileira se assenta na possibilidade de transferência de encargos fiscais, é dizer, na viabilidade jurídica da repercussão econômica dos impactos sobre quem, a princípio, não tenha sido escolhido como “contribuinte” na acepção mais técnica do termo, tal qual autorizam as atuais incidências sobre o consumo de bens e serviços, quantitativamente dominantes, pois representam a maior parcela do volume arrecadado.

Em particular, após a promulgação da Constituição vigente, nota-se um nítido movimento legislativo em prol da tributação indireta sobre o consumo e em detrimento da tributação direta sobre patrimônio e renda, inclusive, sendo aquela base considerada mais eficiente em termos de fiscalização e arrecadação, pois independe de declaração e de posterior checagem, garantindo assim a autonomia financeira dos entes federativos tributantes.

Entretanto, a Constituição encampou como prioritária a persecução de um estado de *bem-estar social*, uma vez que a nossa ordem jurídica tem por *fundamento* a preservação da dignidade humana (Art. 1º, *caput* e III), além dos *objetivos fundamentais* de construir uma sociedade livre, justa e solidária, mediante a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como a redução das desigualdades sociais e regionais (Art. 3º, *caput*, I e III).

Ademais, no que toca à tributação, a ordem constitucional determina que a incidência dos ônus fiscais seja graduada conforme a capacidade econômica individualizada dos

³ Cf. GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 104.

contribuintes (Art. 145, § 1º),⁴ devendo ser observada a equivalência econômica das situações concretas e restando vedado qualquer tratamento discriminatório (Art. 150, *caput* e II).⁵

A consecução das referidas diretrizes insculpidas no texto constitucional tem sido obstaculizada pela atual composição de nossa matriz tributária, como detalharemos a seguir, pois a tributação indireta tem se mostrado *regressiva*, isto é, tem ensejado mais desigualdade socioeconômica, é dizer, maior concentração de riqueza nos estratos sociais melhor providos, em vez de gerar os efeitos redistributivos imprescindíveis àqueles escopos, o que implica reconhecer a existência de um genuíno paradoxo normativo a ser superado.⁶

3. INCIDÊNCIAS REGRESSIVAS E CONCENTRAÇÃO DE RIQUEZAS

A *tributação regressiva* é um fenômeno fiscal caracterizado pelo decréscimo dos encargos incidentes na medida em que haja incremento da capacidade contributiva, portanto, a sua presença denota contrariedade à própria lógica de um sistema tributário, tendo em vista que deve ocorrer justamente o inverso, isto é, a gradação progressiva dos impactos incidentes, conforme cresça a capacidade econômica de suportar os encargos fiscais.

É instintivo perceber que a tributação sobre consumo traz consigo um grande potencial de “regressividade”, uma vez que, em um primeiro momento, a aquisição ou o uso oneroso de bens e serviços não considera aspectos subjetivos de quem arca com o ônus das incidências, em prejuízo da chamada *pessoalidade*, que deverá ser levada em conta sempre que possível, conforme a dicção constitucional, tal qual dispõe o § 1º de seu Art. 145. Dito de outro modo, os tributos incidentes sobre bens e serviços tendem a onerar os consumidores finais sem considerar as respectivas capacidades contributivas. Exemplo: na compra de uma lata de óleo de cozinha estará embutida uma série de tributos em seu preço final, onerando uniformemente os compradores, sejam eles muito ricos ou muito pobres.

Tal circunstância gera distorções, uma vez que o impacto será numericamente igual, mas os *sacrifícios fiscais* podem ser muito distintos, afinal, a aquisição de um bem que custa dez reais comprometerá 1% do orçamento mensal de quem receba um salário de mil reais, mas só empenhará 0,1% do orçamento mensal de quem receba

⁴ Nos termos do § 1º do Art. 145 da Constituição: “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”.

⁵ Dispõe o Art. 150, *caput* e inciso II da Constituição: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

⁶ Cf. FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. In: *Revista de Economia Política*, v. 39, n. 02 (155), abr./jun. 2019, p. 306-327.

um salário de dez mil reais, independentemente da tributação refletida na composição do preço praticado.

Assim sendo, apurada a disponibilidade material total dos contribuintes, os impactos tributários também deveriam ser distintos, a fim de tornar isonômicos os sacrifícios fiscais, pois bens e serviços *essenciais* tendem a ser consumidos por todos, enquanto bens e serviços *superfluos* tendem a ser consumidos somente por quem possua excedentes econômicos.

Desse modo, negligenciar tal realidade é nivelar os impactos fiscais *regressivamente*, onerando mais quem tenha menos e menos quem tenha mais. Por exemplo, baseado nos dados relativos aos anos de 2002 e 2003, a tributação indireta sobre consumo impactava em 45,8% o orçamento das famílias com rendimento mensal de até dois salários mínimos e em 16,4% o orçamento das famílias com rendimento mensal superior a trinta salários mínimos.⁷

A matriz tributária brasileira, pautada na tributação indireta e regressiva do consumo de bens e serviços, colide frontalmente com os ditames constitucionais, funcionando a vertente administrativa arrecadatória do aparato estatal como um agente que institucionaliza e promove a concentração de riquezas, permanecendo alheia à mandamental persecução de efeitos redistributivos que bastem para aplacar a crescente desigualdade socioeconômica.

Essa situação veio se agravando ao longo das três décadas posteriores à promulgação da Constituição, apesar dessa distorção ser apontada há tempos, como demonstram os dados divulgados no final da primeira década deste século, relativos aos exercícios financeiros anteriores, os quais revelam altos índices de concentração de riqueza no Brasil.⁸

Resta evidente que, em grande medida, a concentração de riqueza decorre da estrutura da nossa carga tributária, que onera primacialmente o consumo, como denotam os percentuais relativos ao total da arrecadação tributária brasileira no ano de 2015, sendo 49,7% advindos da tributação do consumo, enquanto 4,4% são oriundos da tributação do estoque patrimonial.⁹

Entretanto, não tem havido significativo esforço governamental e/ou legislativo para a alteração desse cenário fiscal regressivo, de modo que o Brasil, a despeito de ter uma mediana carga tributária total, tornou-se uma espécie de “paraíso fiscal” em matéria de impacto sobre as bases econômicas renda e patrimônio, quando as

⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 407-409.

⁸ Cf. ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. In: *Revista Espaço Acadêmico*, ano XII, Nº 133, jun. 2012, p. 69-78.

⁹ Cf. BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luiz Antônio. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. In: *Ciências Sociais Unisinos*, v. 54, Nº 01, jan./abr. 2018, p. 126-133.

suas incidências são comparadas àquelas observadas nos países desenvolvidos, em particular os que integram a OCDE.¹⁰

No mais, a condução de toda a atividade financeira estatal se revela amistosa ao acúmulo de capital e hostil à disseminação de investimentos nas áreas sociais, como evidencia a destinação do produto da arrecadação tributária, majoritariamente direcionado ao pagamento do serviço da dívida pública, como bem ilustram, em termos percentuais, as autorizações de despesas constantes do orçamento federal em 2013: 40,3% para pagar juros da dívida pública; 4,29% para a saúde; 3,7% para a educação; 3,41% para a assistência social.¹¹

Assim sendo, priorizar a observância dos compromissos governamentais assumidos em face dos prestamistas do Tesouro Nacional que, em geral, são “rentistas”, especuladores nas Bolsas de Valores e grandes proprietários imobiliários, em vez de implementar políticas públicas de cunho social e com potencial para beneficiar o grande contingente populacional que sobrevive de sua força de trabalho, significa tomar partido pelos interesses de uma minoria abastada em detrimento de uma massa empobrecida.

A tributação direta da renda e do patrimônio tem uma tendência progressiva, pois sua compleição jurídica é naturalmente aderente ao intento de adotar alíquotas que cresçam mais que proporcionalmente em razão das disponibilidades materiais dos contribuintes, ou seja, ela é mais consonante com a ideia de individualizar a capacidade contributiva, além de dificultar a transferência dos encargos fiscais, tendo em vista que esta técnica fiscal unifica as figuras do “contribuinte de direito” e do “contribuinte de fato” em torno do mesmo devedor.

Desse modo, as incidências tributárias diretas podem viabilizar, com certa facilidade, os ímpetus constitucionais redistributivos, especialmente quanto ao objetivo fundamental de promover a redução das desigualdades sociais. Contudo, na tributação de renda e patrimônio, o impacto causado sobre os contribuintes torna-se muito mais explícito e, por gerar uma sensação de maior incômodo financeiro, pode ter reflexo no âmbito eleitoral.

Eis o grande temor dos gestores públicos, máxime aqueles submetidos periodicamente à sabatina das urnas, os quais, pela via da dúvida, evitam aplicar a técnica da progressividade de alíquotas, assim como as próprias incidências diretas, apesar de suas potenciais benesses.

Já a tributação indireta sobre o consumo tem uma tendência regressiva, haja vista sua configuração jurídica não se plasmar facilmente às considerações atinentes à individualização da capacidade contributiva, mesmo porque o “contribuinte de

¹⁰ Cf. SILVA, Rafael Santos de Barros e; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. In: *Revista Brasileira de Direito IMED*, v. 07, Nº 02, jul./dez. 2011, p. 167-199.

¹¹ Cf. ROCHA, Flávia Rebecca Fernandes; MACÁRIO, Epitácio. A perversa concentração de renda via sistema tributário. In: *Revista de Políticas Públicas (RPP)*, v. 18, Nº 01, jan./jun. 2014, p. 195-204.

direito” não sofrerá o impacto, mas sim o “contribuinte de fato”, o qual suportará o ônus transferido, ainda que não figure formalmente como devedor na relação jurídica tributária.

Em razão das referidas características, as incidências tributárias indirectas não só se apartam dos escopos constitucionais redistributivos, mas também caminham na contra mão do que havia vislumbrado o legislador constituinte originário, pois ensejam maior concentração de riqueza, portanto, ampliam o abismo socioeconômico hodiernamente existente no Brasil.¹²

No que tange à concentração de riqueza no País, reveladores são os dados divulgados em 2017 pela organização não governamental Oxfam Brasil, os quais apresentam um panorama de extrema desigualdade, conforme pode ser depreendido das informações a seguir: a) os seis brasileiros mais ricos possuem um patrimônio equivalente ao dos 100 milhões de brasileiros mais pobres; b) os 5% de brasileiros mais ricos detêm a mesma fatia de renda que os demais 95%; c) mais de 16 milhões de brasileiros vivem abaixo da linha da pobreza; d) o Brasil é o país do mundo que mais concentra renda no 1% mais rico de sua população; e) o último relatório de desenvolvimento humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) classificou o Brasil entre os dez países mais desiguais do mundo, em um ranking que cotejou os dados de mais de 140 países.¹³

A despeito disso, na tributação do consumo, o impacto causado será implícito, pois estará embutido no preço do bem ou do serviço, muitas vezes, passando despercebido o desconforto material causado ao destinatário de sua incidência, no caso, o consumidor final.

Do ponto de vista eleitoral, esse fenômeno agrada aos gestores públicos, em particular, aqueles cuja atuação seja eminentemente política em vez de técnica, os quais preferem onerar os cidadãos (eleitores) indirectamente, a fim de ocultar a real dimensão do ônus fiscal sofrido, mesmo quando este seja regressivo, é dizer, injusto por onerar mais quem disponha de menor substrato material, inclusive hipossuficientes que sequer têm a garantia do mínimo existencial, e onerar menos uma ínfima minoria detentora de maior disponibilidade financeira.¹⁴

4. REESTRUTURAÇÃO DOS IMPACTOS FISCAIS PELA PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE DAS ALÍQUOTAS

A carga tributária brasileira goza de uma má reputação, pois a população tem a falsa impressão de que ela seja muito elevada, especialmente por não vislumbrar

¹² Cf. ASSONI FILHO, Sérgio. Imposto sobre grandes fortunas: reflexões à luz da ordem jurídica pátria. In: *Revista dos Tribunais*, ano 110, vol. 1023, jan. 2021, p. 183-206.

¹³ Vide os dados completos acessando ao seguinte link: Disponível em: < <https://oxfam.org.br/projetos/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/> > Acesso em: 25 mar. 2021.

¹⁴ Cf. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social*. Brasília: FD/UnB (Dissertação de Mestrado), 2015, p. 114-126.

uma contrapartida compatível com os impactos fiscais suportados. Assim sendo, há um descontentamento geral, pois o “senso comum” pressupõe que o nosso sistema tributário proporciona a imposição de encargos fiscais abusivos pela própria dimensão de suas incidências.

Urge esclarecer que a carga tributária brasileira não deve ser considerada elevada, ao menos em termos comparativos com as cargas tributárias praticadas em nações desenvolvidas, pelo contrário, ela é uma carga mediana, pois gira em torno de 35% do produto interno bruto (PIB), conforme apuração feita em 2018, embora o País enfrentasse uma crise econômica,¹⁵ inclusive, ficando distante de um eventual “efeito de confisco”, que é vedado expressamente pela Constituição, em seu Art. 150, IV.

Assim sendo, nossa carga tributária está perfeitamente enquadrada nos *padrões médios* de imposição fiscal observados nos países que compõem a OCDE, conforme relatório que reflete os dados coletados entre os anos de 2009 e 2016, e que revela terem os referidos países cargas tributárias que oscilaram entre 33% e 35% do PIB durante este período.¹⁶

Ressalte-se que essa constatação não anula por completo a percepção dos brasileiros de que eles vêm arcando com um impacto fiscal exacerbado, contudo, isso se deve muito mais à estrutura da carga tributária do que à sua grandeza propriamente dita, ou seja, o problema é muito mais qualitativo do que quantitativo.

Em primeiro lugar, nossa matriz tributária precisaria transformar as bases econômicas *renda e patrimônio* nos fios condutores da coleta fiscal, é dizer, a maior parte da arrecadação deveria advir das *incidências diretas*, hoje indevidamente relegadas ao segundo plano.

A predileção pela cobrança de tributos diretos, incidentes sobre os meios materiais auferidos (renda) e estocados (patrimônio), tem uma motivação técnica, qual seja: permitem uma sintonia fina na gradação de seus impactos, mais na medida dos sacrifícios fiscais, mediante a adoção de *alíquotas progressivas*, é dizer, de forma mais que proporcional e de acordo com a pessoalidade dos contribuintes, haja vista a possibilidade de consideração de suas características econômicas subjetivas, na qualidade de verdadeiros sinais presuntivos de capacidade contributiva individualizada.

A progressividade de alíquotas incidentes, quando fixada legalmente em diferentes faixas, segundo o rendimento percebido e os volumes patrimoniais adquiridos e transmitidos, tem o condão de gerar efeitos redistributivos, tal qual determina nossa Constituição.

¹⁵ Sobre o tema, segue o link da matéria jornalística, datada de 29 de julho de 2019, concernente a tais dados: Disponível em: < <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,carga-tributaria-bate-recorde-de-35-07-do-pib-mesmo-com-a-economia-fraca,70002944416> > Acesso em: 26 mar. 2021.

¹⁶ De acordo com a divulgação veiculada pelo Senado Federal sobre o tema, segue o link: Disponível em: < https://ww2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf > Acesso em: 25 set. 2019.

Até porque, aplicar alíquotas progressivas na tributação direta é levar em consideração as variantes quantitativas inerentes à noção de que existem distintas capacidades econômicas, de modo que deverá incidir a mesma alíquota sobre bases de cálculo idênticas e, ao mesmo tempo, deve haver múltiplas alíquotas incidentes sobre bases de cálculo diversas, a fim de que haja observância à *isonomia* em suas dimensões horizontal e vertical (equidade fiscal).

Nessa senda, a progressividade das alíquotas permite uma *quantificação dinâmica* dos sacrifícios fiscais suportados pelos contribuintes, quando alcançados pelas incidências diretas e consonantes às suas capacidades contributivas exteriorizadas na renda e no patrimônio.

Advirta-se que a utilização das alíquotas progressivas requer um refinamento analítico, a cargo da Administração Fazendária, pois será preciso avaliar fatores *subjetivos* (pessoais) e *objetivos* (reais), respectivamente referentes à pessoa do contribuinte, no caso dos montantes percebidos, e ao volume patrimonial, no caso das quantias acumuladas.

No mais, a progressividade de alíquotas deve ser encarada como um *princípio geral*, pois, mesmo quando implícito, informará todo o sistema tributário nacional,¹⁷ sendo aplicável não só nas situações constitucionais previstas expressamente (IR, ITR e IPTU), mas também naquelas que evidenciam capacidades contributivas diferenciadas pela própria dimensão dos estoques patrimoniais (IPVA, ITBI e ITCMD, por exemplo),¹⁸ observada a *pessoalidade* das incidências, isto é, o dever de individualizar o impacto fiscal sempre que possível.

A imposição de ônus fiscais diretos e escalonados por meio de alíquotas progressivas, após a mensuração da capacidade contributiva em cada caso, representa um salto qualitativo, sendo aplicáveis ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física (IRPF) e da pessoa jurídica (IRPJ), aos impostos sobre a propriedade imobiliária rural (ITR) e urbana (IPTU), bem como à propriedade de veículos automotores (IPVA), além de aplicá-las aos impostos sobre as transmissões patrimoniais gratuitas (ITCMD) e onerosas (ITBI).

A sistemática da incidência direta e progressiva sobre renda e patrimônio se presta a *redistribuir riquezas* no meio social, podendo engendrar impactos fiscais graduais e mais que proporcionais sobre as diferentes capacidades econômicas apuradas, portanto, a sua aplicação tende a onerar mais os opulentos e menos os desprovidos de haveres.

Quanto ao *consumo*, como principal base econômica em nossa atual matriz tributária, o aprimoramento do sistema requer a tomada de medidas que o tornem mero coadjuvante em matéria de volume arrecadado, pois as incidências indiretas

¹⁷ Cf. COLARES, Laís Gramacho. O Princípio Geral da Progressividade no sistema tributário nacional. In: *Revista das Finanças Públicas*, Tributação e Desenvolvimento, v. 06, Nº 07, jul./dez. 2018, p. 103-104.

¹⁸ Vide o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) Nº 562.045/RS no Supremo Tribunal Federal (STF), que reconheceu a progressividade das alíquotas de ITCMD, apesar da ausência de previsão constitucional expressa.

sobre consumo de bens e serviços costumam gerar efeitos regressivos, o que, por si só, justifica coibir seu protagonismo fiscal.

Nessa senda, seria uma boa providência reduzir o número de incidências indiretas e regressivas, unificando assim seu impacto na figura de um *tributo geral sobre o consumo*, como se observa nos países que integram a União Europeia (UE), os quais adotaram o denominado imposto sobre o valor agregado (IVA). A propósito, isso simplificaria muito nosso sistema, além de impedir incidências sobrepostas sobre o consumo de bens e serviços.

Com o fito de funcionalizar tal mudança estrutural seria necessária uma emenda à Constituição, a qual alterasse as competências tributárias para centralizar na esfera federal a arrecadação deste tributo único sobre o consumo, ficando a cargo da União a efetivação do repasse de percentuais do produto de sua arrecadação aos entes federativos subnacionais, observada a média do que estes hoje obtêm com as incidências segmentadas a extinguir.

Frise-se que essa sistemática centralizada também impediria a chamada “guerra fiscal” concernente à disputa federativa que vem fomentada pela multiplicidade de incidências sobre consumo de bens e serviços,¹⁹ e que representa uma concreta negação ao ideal de cooperação federativa na perspectiva fiscal, tal qual se verifica, por exemplo, nos intrincados embates em torno da arrecadação de ISS (competência municipal) e ICMS (competência estadual).

A unificação da incidência sobre o consumo também deve estar pautada na sistemática da *não cumulatividade obrigatória*, conforme as determinações constitucionais relativas ao IPI federal (Art. 153, § 3º, II) e ao ICMS estadual (Art. 155, § 2º, I), ou seja, deve ser ínsita ao consumo de bens e serviços a possibilidade de compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, que é conhecida como a sistemática da compensação de *créditos e débitos*, a fim de impedir uma oneração “em cascata”, quando as cadeias econômicas contenham etapas plurais de circulação até chegarem ao destinatário final (consumidor do bem ou serviço).²⁰

Outro salto qualitativo para nosso sistema consiste na *seletividade obrigatória geral*, mediante alíquotas diferenciadas, conforme a *essencialidade* dos bens e serviços consumidos, a fim de praticar impactos fiscais variáveis e atinentes à consideração do que seja essencial (isenção e alíquotas diminutas) e do que seja supérfluo (alíquotas majoradas).

Ressalte-se que preconizar a obrigatoriedade geral da seletividade pela essencialidade, em parte, significa divergir das disposições constitucionais então vigentes, as quais, embora a imponham na incidência do IPI federal sobre produtos

¹⁹ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos redistributivos. In: *Cadernos de Finanças Públicas*, Nº 16, dez. 2016, p. 311-332.

²⁰ Cf. SILVA, Rafael Santos de Barros e; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. In: *Revista Brasileira de Direito IMED*, v. 07, Nº 02, jul./dez. 2011, p. 174-180.

industrializados (Art. 153, § 3º, I), desafortunadamente, apenas a facultam no que respeita à incidência do ICMS estadual sobre mercadorias e serviços específicos (Art. 155, § 2º, III). Sem falar que o texto constitucional é silente no que tange à seletividade na incidência do ISS municipal sobre os serviços definidos em lei complementar, no caso a Lei Complementar N° 116/2003, embora haja preceituação expressa de fixar as alíquotas máximas e mínimas deste tributo (Art. 156, § 3º, I).

Ademais, proficiente aos objetivos fundamentais do texto magno, seria a identificação dos bens e serviços estritamente essenciais, para isentar ou fixar alíquotas tão minoradas que representariam um impacto meramente simbólico e/ou didático sobre os hipossuficientes. Nessa direção, por exemplo, propugna-se isentar os bens que componham a “cesta básica”, representativos que são do *mínimo vital*, pois, embora isso beneficie a todos os adquirentes, gerará proveitos mais que proporcionais (redistributivos) a quem empenha parte expressiva de seus meios materiais na aquisição dos bens necessários à existência digna.²¹

Nas incidências sobre o consumo haverá provável repercussão econômica do ônus fiscal, que se translada do *contribuinte de direito* para o *contribuinte de fato*, dificultando uma análise propriamente “subjéctiva” da capacidade contributiva, pois, a princípio, o último será desconhecido pelo Fisco, bem assim as respectivas disponibilidades financeiras, entretanto, isso não obsta a apuração de índole *objetiva*, ou seja, a partir da *natureza* dos bens e serviços, que serão diferenciados entre si em função da seletividade pela sua essencialidade.²²

Um bom indicativo para definir o que seja essencial ou supérfluo em um determinado contexto socioeconômico é o *volume consumido*, pois um bem ou serviço imprescindível será consumido pela grande maioria, o que permite suavizar o encargo fiscal (alíquotas menores), sem prejuízo da arrecadação, em razão da disseminação coletiva do seu impacto. Por sua vez, a raridade no consumo denota ser um bem ou serviço prescindível, de modo que, como regra, será consumido apenas pelos detentores de excedentes econômicos, sendo justificável o agravamento do ônus fiscal (alíquotas maiores), até para obter uma arrecadação significativa, haja vista a incidência restar concentrada sobre uma minoria mais abastada.

Desse modo, a dimensão do impacto gerado não será mensurada da forma tradicional, pelo viés pessoal, no sentido desta avaliação estar centrada nas características econômicas do consumidor final, em vez disso, a estimativa da incidência será feita de forma impessoal, observado o *objeto consumido*, que revela indiretamente a capacidade contributiva do sujeito.

²¹ A tributação indireta incidente sobre a aquisição da “cesta básica” consome cerca de um quarto de um salário mínimo, impactando significativamente a vida de muitas famílias carentes, conforme apurou a seguinte pesquisa: SANTOS, Everson Vieira dos. *Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico da região metropolitana de Porto Alegre*. Porto Alegre: FCE/UFRGS (Tese de Doutorado), 2011, p. 129-135.

²² Cf. FACHINI, Laura Estefenon. Capacidade contributiva subjéctiva e tributação indireta: conciliação necessária à justiça fiscal. In: *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 04, N° 02, jul./dez. 2018, p. 43-64.

Final, a aquisição de um bem considerado de luxo é um inegável sinal indicativo de maior capacidade para suportar encargos fiscais, de forma que, no mínimo, há razoabilidade na fixação de alíquotas majoradas que incidam sobre a circulação jurídica destes “objetos” de valor diferenciado, cuja aquisição se torna rara ou inviável para a maioria da população.

Assim sendo, estabelecer um *escalonamento objetivo* do impacto fiscal, apurando de maneira reflexa a capacidade contributiva, tem respaldo nas “máximas da experiência”, assim como na própria concepção corrente de mensurar as incidências a partir das bases de cálculo, na qualidade de grandezas materiais representativas de aptidão econômica face à oneração.

Observado o balizamento proposto, a tributação indireta sobre o consumo terá o seu impacto reestruturado, com potencial para neutralizar os seus efeitos regressivos e, inclusive, para gerar efeitos redistributivos, tal qual vislumbrado pelo legislador constituinte, sem que a Administração Fazendária necessite abrir mão da eficiência que esta técnica proporciona em termos de fiscalização e arrecadação, o que seria impensável na atualidade, diante da precária situação fiscal do País.²³

5. EMPECILHO À TRANSPARÊNCIA E AO EXERCÍCIO DA CIDADANIA NO ÂMBITO FISCAL

O ordenamento jurídico brasileiro é marcado pela persecução da visibilidade no âmbito da Administração Pública, a qual deve se tornar uma genuína “casa de vidro”, especialmente no que concerne à condução da atividade financeira estatal, pois, para serem legítimos, os atos e decisões dos gestores governamentais precisam ser levados ao constante escrutínio público, conforme se depreende do que estabelecem tanto o texto constitucional quanto a produção legislativa infraconstitucional.

O dever de prestar contas à cidadania de forma contínua encontra supedâneo no dever informativo genericamente materializado no Art. 5º, XXXIII da Constituição, cuja dicção impõe aos órgãos públicos o *dever de informar* os cidadãos sobre as práticas gestoras que possam impactar seus direitos individuais e coletivos, sendo o sigilo excepcional e reservado às situações que coloquem em risco a segurança da sociedade e do próprio aparato estatal.²⁴

A Constituição relaciona a *publicidade* dentre os princípios gerais de observância obrigatória na consecução das atividades administrativas, com ênfase no dever de franquear aos cidadãos o acesso, na forma da lei, aos registros administrativos

²³ O Brasil atingiu o maior nível de endividamento de sua história, alcançando a marca de 79,8% do PIB (importe de 5,6 trilhões de reais), sendo considerada nesta expressão numérica a dívida bruta do “Governo Geral” (soma das dívidas de todos os entes federativos, excluindo-se apenas o Banco Central e as empresas estatais). Ressaltando que houve um crescimento de aproximadamente trinta pontos percentuais relativos ao PIB nos últimos seis anos. A este respeito vide a seguinte matéria jornalística, datada de 30 de setembro de 2019: Disponível em: < <https://exame.abril.com.br/economia/divida-bruta-do-brasil-representa-quase-80-do-pib-e-e-a-maior-da-historia/> > Acesso em: 31 mar. 2021.

²⁴ Dispõe o Art. 5º, XXXIII da Constituição: “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

e atos governamentais (Art. 37, *caput* e § 3º, II).²⁵ Dispositivo este devidamente regulamentado a partir da vigência da *Lei N° 12.527/2011*, que ficou conhecida como “Lei do Acesso à Informação” (LAI), com destaque para o disposto em seu Art. 3º *caput* e incisos I a V, que expressamente intitula de *direito fundamental* a garantia de acesso às informações da Administração e, nesta direção, relaciona como vetores de sua aplicação: *publicidade, transparência e controle social*.

A distinção entre “publicidade” e “transparência” reside na maior amplitude desta em relação àquela, pois a publicidade pode ser observada pelos gestores de maneira estritamente formal, mediante a singela divulgação do conteúdo informativo exigido pelo ordenamento, contudo, sem uma preocupação que é inerente à transparência, qual seja: não basta a mera apresentação dos dados, quando não sejam traduzidos da linguagem técnica para a coloquial, tornando-se ininteligíveis ao cidadão comum. Afinal, o que se busca é o fornecimento de subsídios informativos que possam, de fato, nutrir uma cidadania proativa, é dizer, que seja ávida pela possibilidade de compreender a fundo o processo de tomada de decisões governamentais para, na sequência, poder apontar eventuais equívocos e propor soluções.²⁶

No que concerne à tributação indireta, objeto específico de análise, deve-se colacionar o que preceitua o § 5º do Art. 150 da Constituição, pois este dispositivo insculpe o direito de esclarecimento a respeito do impacto fiscal que os cidadãos suportam em função de incidirem tributos sobre o consumo de bens e serviços,²⁷ cujo escopo deu ensejo à previsão genérica do Art. 6º, III da *Lei N° 8.078/90*, conhecida como “Código de Defesa do Consumidor” (CDC), que relaciona, dentre os *direitos básicos do consumidor*, o direito de saber com clareza quais tributos incidem sobre o consumo de bens e serviços.

Além disso, a regulamentação específica do § 5º do Art. 150 da Constituição deu-se com a edição da *Lei N° 12.741/2012*, também chamada “Lei da Transparência Fiscal” (LTF), com destaque para o disposto em seu Art. 1º, *caput* e § 5º, que determina constar na *nota fiscal* o impacto aproximado, ocasionado pela incidência da tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços, de acordo com um elenco de tributos fixados por este diploma legal.²⁸

²⁵ Conforme a inteligência dos dispositivos constitucionais: “Art. 37. 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: (...) § 3º. A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: (...) II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no Art. 5º, X e XXXIII”.

²⁶ Cf. ASSONI FILHO, Sérgio. *Transparência fiscal e democracia*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2009, p. 197-199.

²⁷ Nos termos do Art. 150, § 5º da Constituição: “§ 5º. A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

²⁸ Dispõe o Art. 1º, *caput* e § 5º da *Lei N° 12.741/2012*: “Art. 1º. Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. (...) § 5º. Os tributos que deverão ser computados são os seguintes: I - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); II - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); V - (Vetado); VI - (Vetado); VII - Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep); VIII - Contribuição para o Financiamento

Por fim, observado o comando constitucional do Art. 163, *caput* e inciso I, foi editada a *Lei Complementar N° 101/2000*, conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal” (LRF), dirigida à gestão das finanças públicas em geral, ou seja, à arrecadação, gerenciamento e aplicação dos meios materiais disponíveis, cujos dispositivos priorizam a *transparência fiscal*, em particular, considerada a íntegra de seu Capítulo IX (Art. 48, Art. 48-A e Art. 49).

A existência de todo esse arcabouço legal de proteção aos consumidores finais de bens e serviços demonstra haver maior preocupação com as incidências tributárias indiretas, pois nelas a repercussão econômica dos encargos fica oculta, resultando desta opacidade fiscal o distanciamento de um efetivo controle social. Nesta senda, a técnica da tributação indireta também dificulta o florescimento de uma *cidadania fiscal*, isto é, de uma consciência crítica em torno da atividade financeira estatal, seja no que respeita às *receitas* (produto arrecadado) ou mesmo no que tange às *despesas* (destinação orçamentária do montante).²⁹

Assim sendo, a tributação indireta tem potencial para promover *alienação fiscal*, em razão do déficit de transparência decorrente de sua configuração jurídica, pois a sistemática translativa possibilita alcançar uma grande massa de consumidores, os quais vivem em uma espécie de estado ilusório permanente, tendo uma percepção equívoca a respeito dos ônus fiscais que imaginam não arcar, embora concretamente os suportem, exatamente porque estão engenhosamente camuflados no preço final dos bens e serviços consumidos.³⁰

As incidências indiretas engendram um *duplo efeito regressivo*, tanto na perspectiva *econômica* quanto na *cognitiva*. Quanto à primeira dimensão, ela se manifesta por impactar em maior medida os detentores das menores capacidades contributivas, pois as matrizes tributárias que priorizam onerar o consumo alcançam com primazia os “contribuintes de fato” e, por conseguinte, propiciam a concentração de riquezas, em vez dos efeitos redistributivos. Já na segunda vertente, a possibilidade corrente de transferência dos encargos incidentes de um “contribuinte de direito” (escolhido pelo legislador) para um “contribuinte de fato” (consumidor final) torna esta sistemática nebulosa, é dizer, pouco compreensível ao cidadão, ocasionando uma espécie de *efeito anestésico*, pois o não entendimento deste fenômeno em toda a sua extensão, aliado à impossibilidade de mensurar com precisão o impacto sofrido, têm o condão de restringir o pleno exercício da cidadania fiscal.³¹

Em suma, tais efeitos regressivos atrelados à tributação indireta sobre o consumo precisam ser neutralizados o quanto antes, pois vêm imputando aos mais pobres, e

da Seguridade Social (Cofins); IX - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide)”.

²⁹ Cf. CAVALCANTE, Denise Lucena. *Os danos provenientes da tributação oculta: cidadania fiscal e transparência*. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf> > Acesso em: 12 mar. 2021.

³⁰ Cf. MARTINS, Marcelo Guerra. Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos. In: *Revista Direito Público* - Porto Alegre (RDU), v. 13, N° 73, jan./fev. 2017, p. 75-78.

³¹ Cf. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social*. Brasília: FD/UnB (Dissertação de Mestrado), 2015, p. 126-151.

também mais desprovidos de consciência fiscal, a condição de maiores pagadores de tributos do País, violando assim todo o balizamento constitucional.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ordenamento jurídico materializa as escolhas políticas relativas à composição de uma matriz tributária, pois, em última análise, quando são fixadas as bases econômicas sobre as quais incidirão imposições fiscais, também se decide quem será onerado e em qual medida.

Diferentemente dos países desenvolvidos, que preferem tributar diretamente a renda e o patrimônio, arrecadando majoritariamente com as incidências sobre *contribuintes de direito*, a matriz tributária brasileira baseia-se na tributação indireta do consumo de bens e serviços, advindo a maior parte de sua arrecadação de ônus fiscais transferidos a *contribuintes de fato*, é dizer, via repercussão econômica das incidências sobre aqueles que não figuram como polo formal da relação jurídica obrigacional tributária.

No mais, ao longo dos anos, a tributação indireta sobre o consumo veio se adensando no País, pois reputada mais eficiente em matéria de fiscalização e arrecadação, em prejuízo da tributação direta sobre o patrimônio e a renda, o que tem gerado efeitos regressivos, ou seja, concentração de riqueza, embora nossa Constituição priorize a concretização de um estado de bem-estar social, escopo este só alcançável mediante uma vigorosa redistribuição material, tendo em vista a enorme desigualdade socioeconômica existente.

Assim sendo, tal tendência precisa ser revertida, pois a imposição de ônus fiscais deve estar pautada na gradação das incidências segundo a capacidade contributiva individualizada, a fim de tornar isonômicos os sacrifícios fiscais. Para tanto, preconizamos uma reestruturação da referida matriz, mantendo a nossa carga tributária mediana para os padrões internacionais, mas redistribuindo qualitativamente os impactos fiscais, conforme as balizas constitucionais.

A maior parte da arrecadação deve originar-se da tributação direta dos meios materiais *auféridos* (renda) e *estocados* (patrimônio), sendo graduados os impactos mediante adoção de *alíquotas progressivas incidentes*, as quais permitam a quantificação dinâmica dos sacrifícios fiscais suportados pelos contribuintes, conforme a personalidade das capacidades contributivas, tanto quanto elas se exteriorizem por meio destas bases econômicas.

Quanto ao consumo de bens e serviços, o sistema tributário deve inibir o protagonismo arrecadatário desta base econômica, coibindo seus efeitos regressivos ao unificar seu impacto em um *tributo geral sobre o consumo*, semelhante ao imposto sobre o valor agregado (“IVA”) vigente na União Europeia.

A unificação da incidência sobre o consumo deve comportar a sistemática da *não cumulatividade obrigatória*, pois o valor pago nas operações anteriores deve ser compensado com o devido na operação atual. Contudo, será necessário editar uma emenda constitucional unificando a coleta no *âmbito federal*, sendo definidos percentuais obrigatórios de repasse do produto de sua arrecadação aos entes tributantes subnacionais, de modo que todas as esferas federativas disponham de montantes compatíveis com o que vêm arrecadando via tributação indireta, embora atualmente de forma fragmentada em múltiplas incidências a serem extintas.

Ademais, tais medidas simplificariam muito o nosso sistema tributário, além de tolher cobranças sobrepostas por esferas federativas diversas, assim como coibir práticas federativas nada cooperativas no que concerne aos objetos de sua incidência (“guerra fiscal”).

A tributação indireta também deve vir informada pela *seletividade obrigatória geral*, diferenciando as alíquotas segundo a *essencialidade* dos bens e serviços consumidos, a fim de impactar mais o supérfluo e menos o essencial. Para tanto, será feita uma apuração *objetiva*, isto é, uma análise impessoal a partir do *volume consumido* (raro ou corriqueiro), a qual revelará indiretamente a capacidade contributiva do sujeito (consumidor do bem ou serviço). No mais, propugna-se isentar os bens que componham a “cesta básica”, os quais representam o *mínimo vital*, neutralizando assim os efeitos regressivos de sua incidência sobre tais bens, bem como gerando os efeitos redistributivos almejados pelo constituinte originário.

A tributação indireta sobre consumo ainda tem potencial para ensejar *alienação fiscal*, pois, embora haja um arsenal normativo visando à proteção dos consumidores, a sua própria configuração jurídica permite a repercussão econômica do encargo, que vem camuflado no preço final dos bens e serviços consumidos, dificultando sobremaneira a realização de um efetivo controle social do respectivo impacto causado.

Nessa senda, a técnica da tributação indireta sobre o consumo também se mostra avessa à consecução da *cidadania fiscal*, pois gera obscuridade na realização das atividades financeiras governamentais concernentes à sua incidência, de modo que, sempre que possível, deve ser preterida pela técnica da tributação direta sobre a renda e o patrimônio.

Saliente-se que o objetivo cabal de toda a reestruturação matricial ora proposta é o de desonerar os mais pobres, em geral, também mais desprovidos de consciência fiscal, ou seja, promover os efeitos redistributivos determinados pela Constituição, indispensáveis ao resgate isonômico daqueles que, a despeito de terem as menores capacidades contributivas, hodierna e lamentavelmente, são os maiores pagadores de tributos no Brasil.

7. REFERÊNCIAS

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. In: *Revista Espaço Acadêmico*, ano XII, Nº 133, jun. 2012, p. 69-78.

ASSONI FILHO, Sérgio. *Direito tributário – coleção 1ª fase OAB*. São Paulo: Rideel, 2021.

_____. Imposto sobre grandes fortunas: reflexões à luz da ordem jurídica pátria. In: *Revista dos Tribunais*, ano 110, vol. 1023, jan. 2021, p. 183-206.

_____. *Transparência fiscal e democracia*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. *Teoria da tributação ótima sobre o consumo*. São Paulo: FGV/EAESP (Dissertação de Mestrado), 1999.

BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. In: *Ciências Sociais Unisinos*, v. 54, Nº 01, jan./abr. 2018, p. 126-133.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Os danos provenientes da tributação oculta: cidadania fiscal e transparência*. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf> > Acesso em: 12 mar. 2021.

COLARES, Laís Gramacho. O Princípio Geral da Progressividade no sistema tributário nacional. In: *Revista das Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 06, Nº 07, jul./dez. 2018, p. 100-121.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social*. Brasília: FD/UnB (Dissertação de Mestrado), 2015.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014.

DUE, John Fitzgerald. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*. Trad. Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974.

FACHINI, Laura Estefenon. Capacidade contributiva subjetiva e tributação indireta: conciliação necessária à justiça fiscal. In: *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 04, Nº 02, jul./dez. 2018, p. 43-64.

FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. In: *Revista de Economia Política*, v. 39, Nº 02 (155), abr./jun. 2019, p. 306-327.

GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos redistributivos. In: *Cadernos de Finanças Públicas*, Nº 16, dez. 2016, p. 311-332.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. *Justiça fiscal e tributação indireta*. São Paulo: FD/USP (Tese de Doutorado), 1999.

HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; PINTOS-PAYERAS, José Adrian. *Progressividade e sacrifício equitativo na tributação: o caso do Brasil*. Disponível em: < https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1188.pdf >. Acesso em: 22 fev. 2021.

KRIEGER, Aline Frimm. *ICMS e regressividade tributária: alternativas para uma tributação mais justa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARTINS, Marcelo Guerra. Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos. In: *Revista Direito Público - Porto Alegre (RDU)*, v. 13, Nº 73, jan./fev. 2017, p. 75-94.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Trad. Luis Gutiérrez Andrés. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

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

ROCHA, Flávia Rebecca Fernandes; MACÁRIO, Epitácio. *A perversa concentração de renda via sistema tributário*. In: *Revista de Políticas Públicas (RPP)*, v. 18, Nº 01, jan./jun. 2014, p. 195-204.

SANTOS, Everson Vieira dos. *Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico da região metropolitana de Porto Alegre*. Porto Alegre: FCE/UFRGS (Tese de Doutorado), 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Rafael Santos de Barros e; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. In: *Revista Brasileira de Direito IMED*, v. 07, Nº 02, jul./dez. 2011, p. 167-199.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro Manuel Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
