

**IDP - INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP  
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICO - EADP  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A  
DESIGUALDADE SOCIAL**

**Rodrigo Ferreira de Camargo**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora, como requisito para obtenção do diploma no âmbito da graduação em Administração Pública da Escola de Direito e Administração Pública do IDP – EDAP/IDP.  
**ORIENTADOR:** Prof. José Oswaldo Cândido Junior.

**BRASÍLIA - DF**

**Novembro 2019**

**TRIBUTAÇÃO INDIRETA BRASILEIRA E SUA RELAÇÃO COM A  
DESIGUALDADE SOCIAL NO PAÍS**

**BRAZILIAN INDIRECT TAXES AND ITS RELATION TO THE SOCIAL  
INEQUALITY IN THE COUNTRY**

Rodrigo Ferreira de Camargo

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. Sistema Tributário Brasileiro e os tributos indiretos; 2. O Princípio da Capacidade Contributiva e a justiça fiscal; 3. A Teoria da Tributação Ótima; 4. Índice de Gini e a tributação indireta em diferentes países. 5. Considerações finais. 6. Referências

**RESUMO:** O presente artigo tem por objetivo analisar a estrutura do Sistema Tributário Brasileiro, expor a participação e as características dos tributos sobre bens e serviços existentes no país e confrontar a estrutura atual com o art. 145 §1º e o art. 3º I e II, da Constituição Federal, que estatuem, respectivamente, o princípio da capacidade contributiva e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de, dentre outros, construir uma sociedade justa e reduzir as desigualdade sociais. Baseada na literatura existente sobre tributação e equidade, destacando o modelo de tributação ótima, e por meio da comparação dos dados estatísticos de diferentes países publicados por organizações internacionais, a análise busca investigar se a tributação indireta brasileira, quantitativa e qualitativamente, se relaciona com a desigualdade social no país, que, como será exposto, é uma das mais acentuadas do mundo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação Indireta. Desigualdade Social. Tributo sobre Bens e Serviços. Teoria da Tributação Ótima. Princípio da Capacidade Contributiva.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to analyze the structure of the Brazilian Tax System, expose the participation and the features of the taxes on goods and services existing in the country and compare the present structure with what is established in the art. 145 §1º and the art. 3º I e II of the Federal Constitution, respectively the ability to pay principle and the Federative Republic of Brazil fundamental objectives of, among others, building a fair society and reducing the social inequality. Based in the existing literature about taxation and justice, highlighting optimal tax model, and by comparing the statistical data from different countries published by international organizations, the analysis seeks to investigate if the Brazilian indirect taxation, quantitatively and qualitatively, contributes to social inequality in the country, which is one of the highest in the world, as will be explained.

**KEY-WORDS:** Indirect Taxation. Social Inequality. Tax on Goods and Services. Optimal Tax Theory. Ability to Pay Principle

## INTRODUÇÃO

O Brasil tem uma alta carga tributária e um dos maiores Produto Interno Bruto (PIB) do mundo<sup>1</sup>. Sendo assim, o Estado brasileiro é um dos que mais arrecada recursos financeiros no mundo<sup>2</sup>, porém, ao mesmo tempo, a qualidade de vida média da população está longe de ser mensurada como uma das melhores. Estudos recentes<sup>3</sup> mostram que o Brasil é o país com o pior índice de retorno<sup>4</sup> de bem-estar à população pelos tributos pagos, dentre os trinta países com as maiores cargas tributárias do mundo.

Os tributos podem ser diretos ou indiretos, os primeiros são os que o contribuinte legal do tributo, a quem a lei atribuiu a obrigação de recolher, é o mesmo que arca financeiramente com seu custo. Os segundos, geralmente incidentes sobre a venda de bens e serviços, a pessoa que recolhe o valor correspondente ao Estado não é necessariamente quem arca com ele, já que o valor pode recair sobre o preço passado ao consumidor final (a depender do mercado tributado). Nesse caso, o valor do tributo cobrado será o mesmo independentemente do consumidor.

A carga tributária brasileira tem uma alta proporção de tributos indiretos. A forma de tributação indireta é comumente considerada como sendo injusta, por não serem pessoais. O que será analisado nesse trabalho é se essa proporção tem alguma relação com a desigualdade social existente no país. O sistema tributário ainda apresenta distorções e uma complexidade que acaba muitas vezes por impactar negativamente mais as camadas sociais com menos poder aquisitivo, que não têm estrutura econômica para conseguir se esquivar das adversidades impostas. Além disso, existem diversos motivos alheios ao sistema tributário que também podem contribuir com a desigualdade social de um país, como políticas públicas distributivas falhas ou insuficientes, desvio de recursos públicos de suas finalidades precípuas ou a própria composição dos gastos públicos.

Não será aqui apontada a relação de causalidade que existe entre a composição ou características da carga tributária e o quadro de desigualdade no Brasil, apenas será investigado se entre eles aparenta haver alguma correlação. Procurar mensurar a contribuição individual

---

<sup>1</sup> O Brasil tinha o 9º maior PIB em 2016, de acordo com o Fundo Monetário Internacional.

<sup>2</sup> A arrecadação total do governo é o produto da carga tributária vigente pelo PIB no período.

<sup>3</sup> Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), 2018, referente aos anos de 2011 a 2017.

<sup>4</sup> O índice de retorno considerado no estudo foi a relação entre o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e carga tributária total do país no ano analisado.

isolada de uma possível causa da desigualdade de renda no país é um objetivo de dificuldades profundas e não será o objeto desse trabalho.

Para se chegar a alguma evidência será utilizado a literatura existente sobre o tema, extensa em apontar para a falta de equidade na forma de tributação indireta, pesquisa documental de dados de órgãos oficiais do governo brasileiro e de organizações internacionais relevantes, além da técnica estatística de regressão linear simples entre os dados colhidos de diferentes países sobre tributação e desigualdade social para visualizar se há alguma tendência notável entre essas duas variáveis nos valores apresentados pelos países em conjunto.

## **1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E OS TRIBUTOS INDIRETOS**

### **1.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

O Estado existe para prover bem-estar social. Para atingir esse objetivo ele precisa obter recursos financeiros. Existem duas formas para isso: o Estado explorar seu próprio patrimônio através de atividade econômica, geralmente em condições de igualdade com os particulares, ou o Estado usa seu poder de império e obriga o particular a contribuir com o recurso que lhe é cobrado, seja por tributos ou multas. O país pode determinar qual será a concepção que quer ter de Estado, um Estado grande e atuante ou um Estado mínimo, onde a exploração de atividade econômica pelo Estado torna-se excepcional. A Constituição Federal de 1988 (CF/88) no caput do art. 173 diz que, “ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”, demonstrando assim a intenção do constituinte originário de tornar excepcional a atividade econômica por parte do Estado brasileiro, tornando, indubitavelmente, o tributo como sua principal fonte de obtenção de recursos<sup>5</sup>.

O Brasil, desde a Proclamação da República, em 1889, passou por diversas reformas tributárias, buscando, sobretudo, descentralizar os recursos para respaldar o novo sistema federativo implantado. A primeira reforma que separou as competências tributárias entre os entes subnacionais foi a Constituição de 1934, mas a que mudou mais radicalmente o sistema foi a criação do Código Tributário Nacional (CTN) em 1966, que ainda está vigente. “Pela

---

<sup>5</sup> De acordo com o portal da transparência, 88% da receita corrente realizada pela União em 2018 tiveram como origem os tributos.

primeira vez os tributos foram organizados de acordo com sua base econômica, sendo divididos em quatro categorias: comércio exterior; patrimônio e renda; produção, circulação e consumo de bens e serviços; e impostos especiais”.<sup>6</sup>

Tributo é, de acordo com o art. 3º do CTN, “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>7</sup>”. O sistema tributário brasileiro atual está estatuído no Título VI da CF/88 e é complementado pelo CTN, leis específicas, tratados internacionais, decretos e resoluções do Senado Federal. O CTN dispõe que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Como a CF/88 traz ainda a presença dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, muitos doutrinadores e o Supremo Tribunal Federal (STF) os consideram na definição de tributo. No cálculo da carga tributária total geralmente são contabilizados apenas os impostos e as contribuições especiais. As taxas<sup>8</sup> e contribuições de melhoria são tributos que precisam de contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte para existir e ser cobrado. Já os empréstimos compulsórios são restituíveis e de caráter excepcional.

De acordo com a Receita Federal do Brasil (RFB), a Carga Tributária Bruta (CTB) é definida como a razão entre a arrecadação total de tributos de todos os níveis de governo e o Produto Interno Bruto (PIB) a preços de mercados. A CTB brasileira atingiu 32,43% em 2017 de acordo com os dados da RFB<sup>9</sup>. Ao longo desse trabalho será tomado como referência os dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para facilitar a comparabilidade e fazer com que todos os países analisados tenham uma fonte de dados em comum e padronizada. Para calcular a carga tributária bruta de cada país e identificar as diferentes fontes econômicas das receitas tributárias, utilizar-se-á a codificação de quatro dígitos recomendada pela OCDE. De acordo com essa organização, a CTB brasileira de 2017 foi de 32,3%.

Dentre os países não considerados desenvolvidos, o Brasil é o segundo com a maior carga tributária do mundo, ficando atrás apenas de Cuba, que tem um modelo de Estado

---

<sup>6</sup>OLIVEIRA, Fabrício a. **A Evolução Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889- 2009**. Texto para Discussão IPEA, n. 1469, p. 1 - 69. Janeiro de 2010.

<sup>7</sup> Sem possibilidade de julgamentos pessoais.

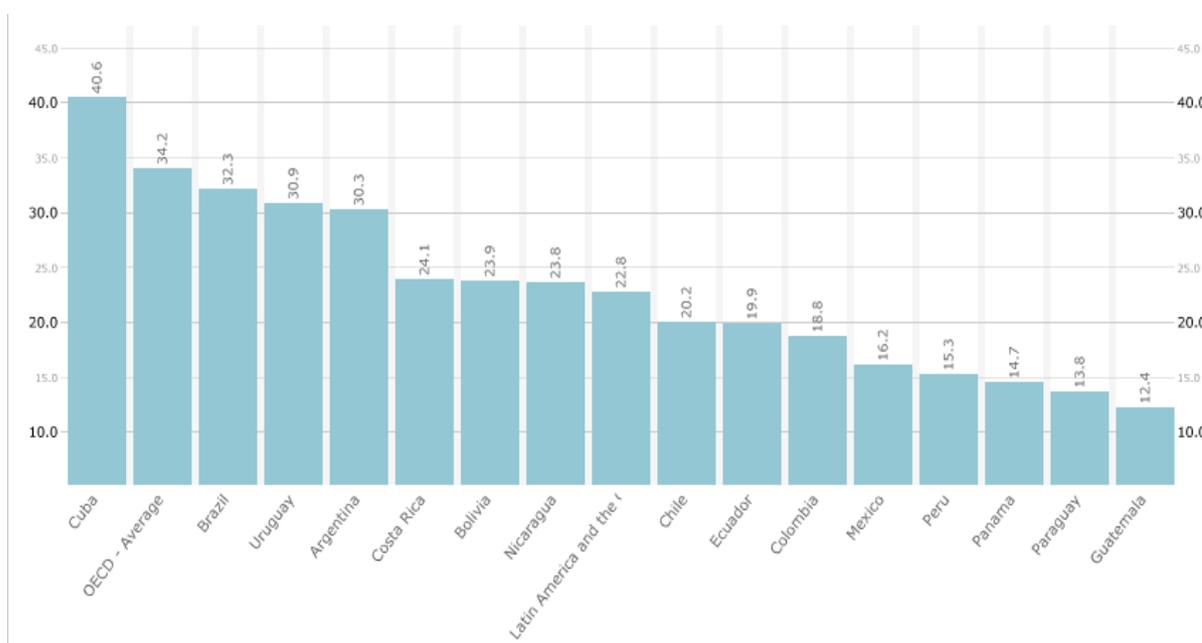
<sup>8</sup> Algumas taxas federais são contabilizadas, em 2017 elas representaram 0,34% da CTB brasileira.

<sup>9</sup> A informação da RFB é gerencial, da arrecadação bruta, sem abater restituições e compensações.

comunista. Além de Cuba, apenas alguns países desenvolvidos da OCDE tem uma carga tributária maior que a do Brasil, porém apresentam retornos para a população mais significativos e, conseqüentemente, indicadores econômicos e sociais mais positivos.

O gráfico 1 apresenta comparativo das cargas tributária totais dos principais países da América Latina. Percebe-se que o Brasil, apesar de ter indicadores sociais parecidos com a maioria desses, tem uma CTB bem superior à média do continente e similar a dos países mais desenvolvidos da OCDE.

Gráfico 1: Arrecadação Total/Produto Interno Bruto em 2017.

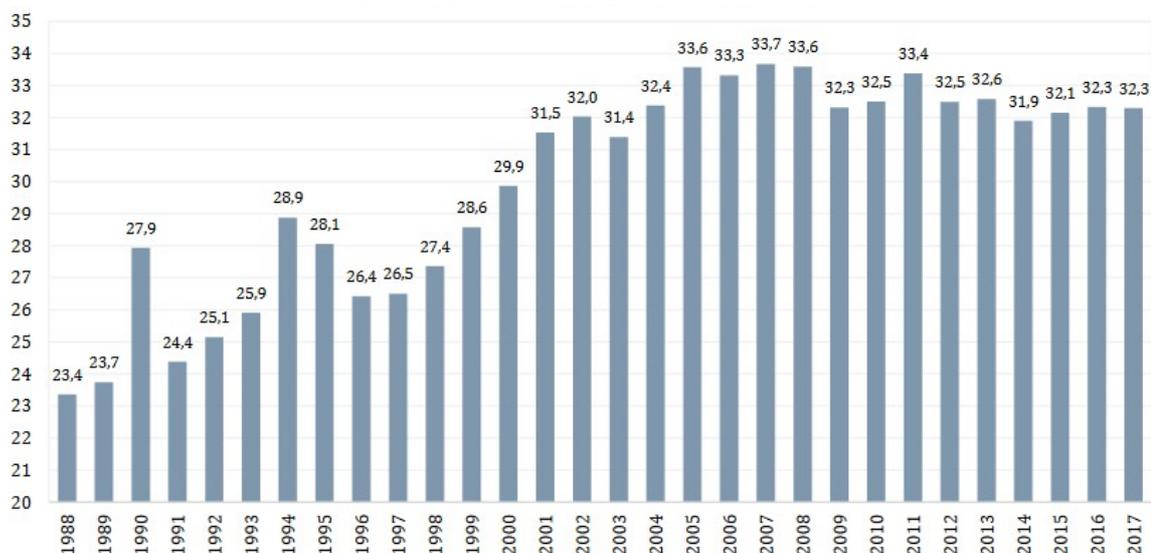


Elaboração própria. Fonte primária: OCDE.

A atual alta CTB brasileira se deve, em grande parte, ao projeto de um Estado de bem-estar social que a CF/88 instituiu, prometendo uma ampla rede de proteções sociais aos cidadãos, em que o Estado proveria, por exemplo, educação e saúde gratuita a todos e garantiria uma ampla gama de direitos e garantias fundamentais.

Em 1988 a CTB era de 23,4%, em 2001 atingiu 31,5%, mantendo-se razoavelmente constante desde então, atingindo a máxima de 33,7% em 2007.

Gráfico 2: CTB Brasileira de 1988-2017.



Fonte: Instituição Fiscal Independente - Senado Federal.

Ives Gandra atribui os fracassos das propostas de reforma tributária mais profundas apresentadas nos governos Collor, Itamar, FHC e Lula “ao fato de tais projetos terem procurado trazer conformação global ao sistema, o que parecia não ser interessante aos congressistas.”<sup>10</sup>

Além de ser alta, o sistema tributário brasileiro apresenta diversas distorções, que acabam gerando incentivos individuais não desejados pela coletividade. Como por exemplo, o fato de importantes impostos serem de arrecadação dos estados e municípios gera disputa entre eles, e muitas vezes esses governos subnacionais atraem investimentos para o seu território com base em isenções concedidas ilegalmente, o que acaba por ferir os cofres públicos indiretamente (guerra fiscal). Há outras consequências advindas dessas distorções, como a “pejotização”<sup>11</sup> ou outras formas de elisão fiscal<sup>12</sup>. O sistema tributário brasileiro é ainda complexo, fruto de um emaranhado de mudanças feitas sucessivamente e às vezes sem conectividade, resultado do choque de forças de interesses no momento em que foi aprovada. Há um número muito grande de tributos, legislações, regras e exceções. Isso traz um alto custo de conformidade para apuração dos tributos devidos, o que faz as empresas brasileiras serem as que mais gastem horas

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. 1 ed. Ed. UniFMU. 2005. p. 138.

<sup>11</sup> Situação em o empregador simula com seu empregado uma relação comercial enquanto se trata de uma relação de emprego, nela, o empregado aparece como uma pessoa jurídica prestadora de serviços a empresa e tem por objetivo fazer com que o empregador se esquive de encargos trabalhistas e minimize o imposto de renda retido na fonte e os encargos sociais do empregado.

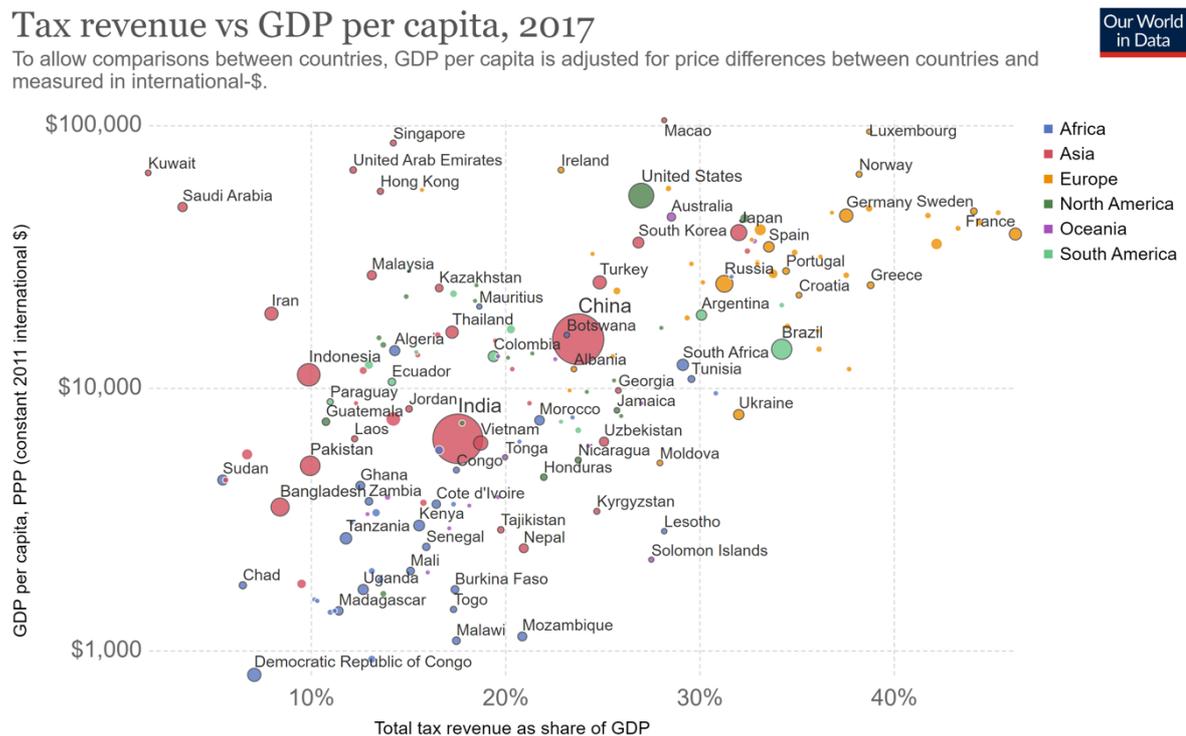
<sup>12</sup> Mudança legal de conduta do sujeito passivo visando a não incidência tributária ou menos gravosa, ainda que incorra em custos adicionais, mas que serão compensados pela menor tributação.

no mundo para cumprir com as exigências da legislação tributária ao longo do ano – 1958 horas<sup>13</sup>, impactando a produtividade nacional.

Essas distorções e complexidades acabam muitas vezes por penalizar de forma mais gravosa as empresas de menor porte, o que contribui também para a desigualdade de tratamento e de renda. Por exemplo, essas empresas não recebem os incentivos fiscais para se assentarem em certa região e nem têm setores de contabilidade equipados o suficiente para fazerem planejamentos tributários mais eficientes.

O gráfico 3, extraído da plataforma *Our World in Data*, relaciona a carga tributária de países de todos os continentes com seu PIB *per capita* em dólares americanos. Nota-se uma forte correlação positiva entre elas e que o Brasil tem uma CTB alta, típica dos países desenvolvidos, mas um nível de renda similar a de países com cargas tributárias muito mais baixas.

Gráfico 3: Carga Tributária X PIB Per Capita, 2017.

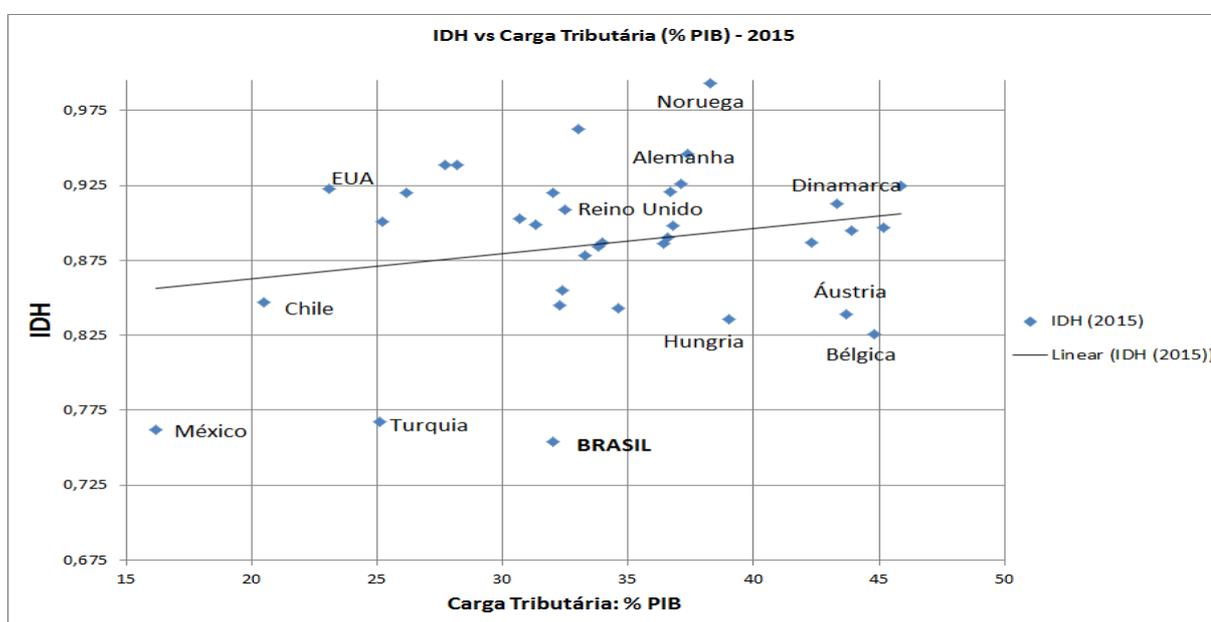


Fonte: <https://ourworldindata.org/>.

<sup>13</sup> Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), Doing Business e empresas, 2019.

O gráfico 4, de dispersão, relaciona os dados da CTB de certos países com seus Índices de Desenvolvimento Humano (IDH), inclui apenas o Brasil e os países da OCDE. Nota-se a correlação positiva entre as duas variáveis nesses países. Apesar do IDH não mensurar diretamente o nível e a qualidade do gasto do governo em atividades que tragam desenvolvimento para o país como educação, saúde, infraestrutura, etc., percebe-se a disparidade da CTB brasileira com seu IDH, comparativamente a esses países, o Brasil, por exemplo, tem um IDH parecido com o do México, mas uma CTB muito superior, em contrapartida, tem uma CTB parecida com do Reino Unido, mas um IDH bem inferior.

Gráfico 4: IDH X CTB, 2015.



Fonte: Human Development Indices and Indicators e OCDE.

A tabela I abaixo discrimina a receita por fonte de tributo e por ente federado em 2017.

Tabela I - Carga Tributária Bruta - 2017	
	Participação %
<b>Total (A+B+C)</b>	<b>100,0</b>
<b>União (A)</b>	<b>68,0</b>
<b>Orçamento Fiscal</b>	<b>24,3</b>
<b>Imposto de Renda (IR)</b>	<b>18,2</b>
<b>Pessoa física</b>	<b>1,4</b>
<b>Pessoas jurídicas</b>	<b>5,4</b>
<b>Retido na fonte</b>	<b>11,4</b>
<b>Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)</b>	<b>2,2</b>
<b>Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)</b>	<b>1,6</b>
<b>Imposto sobre comércio exterior (II +IE)</b>	<b>1,5</b>

<b>Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)</b>	<b>0,1</b>
<b>Taxas federais</b>	<b>0,3</b>
<b>Demais</b>	<b>0,3</b>
<b>Orçamento da Seguridade Social</b>	<b>35,2</b>
<b>Contribuição para Previdência Social</b>	<b>16,7</b>
<b>Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)</b>	<b>10,4</b>
<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL)</b>	<b>3,3</b>
<b>Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep)</b>	<b>2,8</b>
<b>Contribuição do Servidor Público (CPSS)</b>	<b>1,6</b>
<b>Outras contribuições sociais</b>	<b>0,5</b>
<b>Demais</b>	<b>8,6</b>
<b>Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)</b>	<b>6,1</b>
<b>Contribuição de Intervenção no Domínio Econômica (CIDE)</b>	<b>0,4</b>
<b>Salário educação</b>	<b>0,9</b>
<b>Sistema "S"</b>	<b>0,9</b>
<b>Outros</b>	<b>0,3</b>
<b>Estados (B)</b>	<b>25,7</b>
<b>Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)</b>	<b>20,7</b>
<b>Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)</b>	<b>1,9</b>
<b>Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)</b>	<b>0,3</b>
<b>Previdência estadual</b>	<b>1,1</b>
<b>Outros</b>	<b>1,6</b>
<b>Municípios (C)</b>	<b>6,3</b>
<b>Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)</b>	<b>2,7</b>
<b>Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU)</b>	<b>1,8</b>
<b>Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)</b>	<b>0,5</b>
<b>Previdência municipal</b>	<b>0,5</b>
<b>Outros tributos</b>	<b>0,8</b>
Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)	

## 1.2 TRIBUTOS INDIRETOS

A classificação dos tributos em diretos e indiretos tem origem na economia clássica. Stuart Mill e os fisiocratas (séc. XVIII) consideravam que:

“O imposto é direto quando aquele que paga é quem o suporta definitivamente, enquanto o indireto é quando quem paga ao fisco desempenha apenas o papel de intermediário e se limita a adiantar o imposto que será desembolsado pelo verdadeiro contribuinte.”<sup>14</sup>

<sup>14</sup>AMARAL, Luiz. **Da Repercussão Econômica e da Repercussão Jurídica nos Tributos**, 1992, p. 68.

Para Ricardo Alexandre (2019), “são indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo”<sup>15</sup>.

Embora essa classificação, baseada em critérios econômicos, seja consolidada na doutrina e jurisprudência de diversos sistemas jurídicos no mundo, alguns doutrinadores afirmam que essa classificação não teria sentido, já que a incidência de um tributo a quem é legalmente responsável por recolhê-lo sempre pode ter repercussão econômica em terceiros. O imposto de renda retido na fonte, por exemplo, poderia ser considerado indiretamente repercutido ao empregador. Além disso, considerando apenas os tributos sobre o consumo, o ônus financeiro pode variar drasticamente entre os produtores/vendedores e os consumidores em situações diferentes. Mesmo se tratando de incidência tributária idêntica, no caso concreto, dependendo das condições do mercado (concorrencial, monopolizado, etc, ou seja, a relação das elasticidades-preço da demanda e da oferta<sup>16</sup>) e das características do bem, o resultado pode ser diverso. O repasse do encargo tributário é muitas vezes impossível de ser contabilizado, uma vez que os preços mudam em reação ao tributo, além da própria dinamicidade com que os preços são ajustados no mercado.

Malgrado as críticas, a classificação é usada para diversas finalidades, inclusive analisar a progressividade de um sistema tributário. A tributação direta incide sobre a renda, riqueza, ganhos ou patrimônio da pessoa diretamente identificada, já a indireta incide sobre a produção e venda de mercadorias ou prestação de serviços, podendo abranger um amplo conjunto de transações, nessa o contribuinte de direito, aquele que pratica a venda da mercadoria ou presta o serviço, não é o contribuinte de fato, que é o que arca com o valor do imposto embutido, e que conseqüentemente não tem sua capacidade econômica pessoal aferida.

O sistema de tributação indireta no Brasil é composto por diversos tributos que foram divididos em diferentes bases de incidência: circulação de mercadorias, prestação de serviços, receita, faturamento e produção industrial. Com a Constituição Federal de 1988, a descentralização das finanças públicas, iniciada nos anos 80, foi ampliada. A competência para instituição e arrecadação dos impostos foi distribuída a todos os entes federativos e foi instituído

---

<sup>15</sup>ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Ed. JusPODIVM, 2019, p. 117.

<sup>16</sup>Apenas no caso extremo de mercado em que a curva de demanda é completamente inelástica (situação em que o consumidor compra a mesma quantidade do bem independentemente do preço) o consumidor arcaria com a totalidade do ônus de um tributo sobre um certo bem e serviço.

sistema de transferências obrigatórias de recursos para entes subnacionais menores. Apesar de ter havido também uma descentralização das políticas públicas, em especial nas áreas de saúde e educação, o governo central perdeu bases econômicas. Sua reação foi então criar ou valorizar os tributos não partilháveis<sup>17</sup>, como as contribuições sociais, isto é, aqueles que não têm percentual destinado ao FPE<sup>18</sup> e/ou ao FPM<sup>19</sup>. Dentre esses tributos destacam-se as contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).<sup>20</sup> De competência da União, elas incidem sobre o faturamento das empresas, sendo então embutidas no preço do produto ou serviço final, recaindo assim de forma cumulativa com os impostos existentes sobre o consumo.

São considerados impostos indiretos: o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) que foi atribuído aos estados, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) atribuído aos municípios e, de competência da União, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e os incidentes sobre o comércio exterior (Imposto de Importação – II e Imposto de Exportação – IE). Quanto às contribuições PIS e Cofins, embora considerados como tais em pesquisas de tributação sobre o consumo, não há consenso de sua classificação em diretos ou indiretos, nesse trabalho as duas sempre estão incluídas nos dados sobre a tributação indireta brasileira. A Receita Federal do Brasil ainda considera as taxas federais, a CIDE sobre Combustíveis e outras contribuições sociais e econômicas, além dos efeitos cumulativos. Para a RFB, a tributação indireta brasileira em 2017 representou 48,44% do total, mas, como já dito, para efeitos de comparação internacional serão usados os dados da OCDE.

Essa segmentação da base de incidência traz problemas ao sistema quanto a sobreposições entre eles, a restituição de créditos acumulados pode se tornar inviável e as legislações federais, estaduais e municipais se confundem e trazem mais trabalho ao

---

<sup>17</sup>Além de alguns não serem submetidos aos princípios da anualidade e não cumulatividade e terem quórum menor de aprovação no Congresso.

<sup>18</sup>Fundo de Participação dos Estados.

<sup>19</sup>Fundo de Participação dos Municípios.

<sup>20</sup>Destaca-se também a Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL) que tem a mesma base de cálculo do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ). A CSLL é um tributo direto também cumulativo em que não há a partilha para os fundos citados.

contribuinte. Além da própria falta de visibilidade que os cidadãos têm sobre os tributos pagos, o que dificulta o exercício da cidadania.<sup>21</sup>

A proporcionalidade na divisão da arrecadação nacional é um entrave para se implementar um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) unificado em todo território nacional atualmente. O IVA vem sendo utilizado na maioria dos países desenvolvidos no mundo. Segundo Bernardo Appy<sup>22</sup> “é um imposto cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto debitado na etapa anterior”, a utilização do IVA dá eficiência ao sistema, torna o tratamento dado às operações mais uniforme e simples de fiscalizar. Além disso, como visto na tabela I, o ICMS é o imposto de maior arrecadação no Brasil (20,7% da CTB), apesar de vir perdendo força<sup>23</sup>, sendo o Brasil um dos poucos exemplos do mundo em que a arrecadação de um imposto do tipo IVA se faz por uma esfera subnacional de governo. Diferentemente do que ocorre hoje com o ICMS, o IVA não teria alíquotas diferenciadas por estado, traria facilidades na devolução de créditos acumulados na cadeia produtiva e geraria menos obrigações acessórias ao contribuinte para cumprimento da legislação tributária.

Segundo os dados da OCDE, utilizando a codificação padronizada de quatro dígitos, a tributação sobre bens e serviços no Brasil representou, em 2017, 40,47% da carga tributária total, sendo o principal componente do sistema tributário brasileiro. Acima da média dos países da OCDE, como mostra o gráfico 5, referente ao ano de 2016. Essa codificação divide as bases econômicas tributárias em seis, as cinco presentes no gráfico a seguir e a base (6000) referente a outros tributos que não se encaixam nas cinco bases principais, como sua participação é inexpressiva, não foi considerada.

Perceba que as contribuições da seguridade social (2000), os tributos sobre a folha de pagamento e salários (3000) e sobre a propriedade (4000) são similares no Brasil e na OCDE. A grande diferença está na proporção dos tributos sobre a renda, lucros e ganhos de capital

---

<sup>21</sup> **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional.** Relatório de observação nº 1. Brasília. 2009. p. 9.

<sup>22</sup> O economista Bernardo Appy foi secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda e é autor de uma reforma tributária para, dentre outras medidas, se implementar o IVA no país, a proposta ainda é discutida no Congresso Nacional.

<sup>23</sup> O ICM (antiga versão do ICMS), que não alcançava petróleo, gás e combustíveis, energia elétrica, minerais e serviços de telecomunicações e transportes, arrecadava sozinho em 1968 31% da CTB. Devido à tendência das economias modernas, em que as mercadorias se tornam cada vez mais intangíveis e perdem espaço para serviços de alto valor agregado, se o ICMS continuar restrito a apenas mercadorias tradicionais tende a seguir perdendo espaço no sistema tributário.

(1000), que na OCDE é a principal base, e na proporção dos tributos sobre bens e serviços (5000), que na carga brasileira é superior a média da OCDE e é a principal base econômica de receitas tributárias do país.

Gráfico 5: Discriminação da Carga Tributária Bruta por base econômica de Receita.



Elaboração própria. Fonte primária: OCDE.

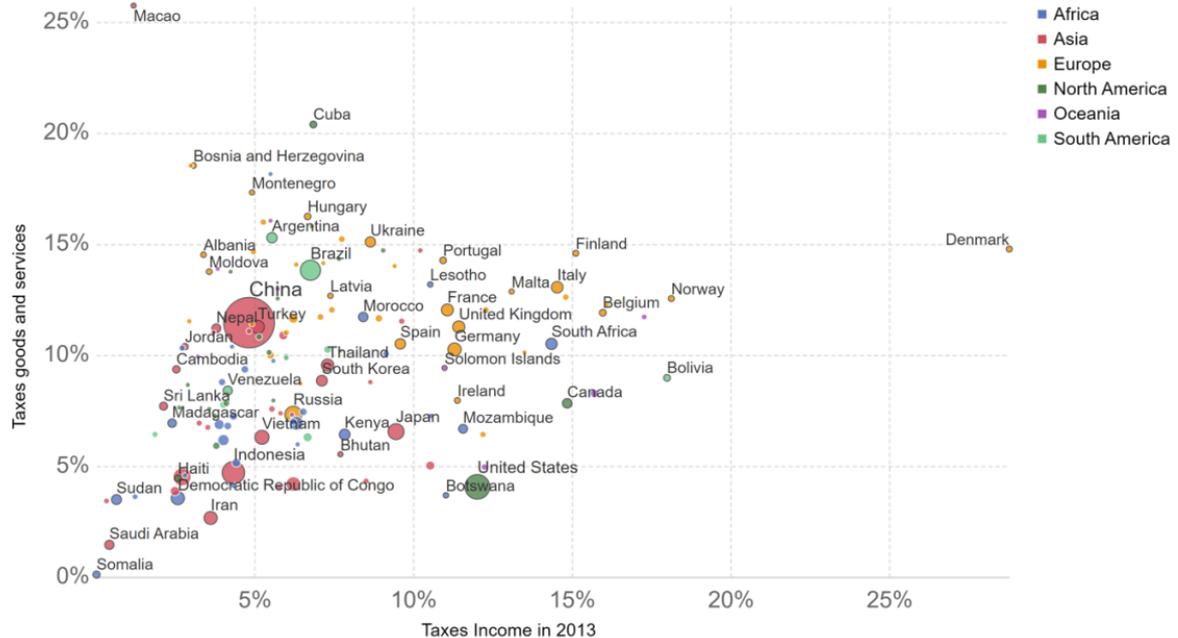
Conhecido como tributo regressivo, o entendimento predominante na literatura sobre tributação é que a tributação sobre bens e serviços é uma forma pouco justa, pouco equânime de se arrecadar recursos financeiros dos cidadãos, já que o valor pago é o mesmo para todos os agentes que adquirirem o bem ou serviço. Devido ao peso dos tributos indiretos, o grau de regressividade do sistema tributário brasileiro é considerável, diferentemente dos sistemas tributários mais avançados, que são baseados predominantemente nos tributos diretos.

O gráfico 6, também extraído do site *Our World in Data*, demonstra a proporção de tributos sobre bens e serviços percentualmente do PIB com o percentual de proporção de tributos sobre as rendas. O Brasil em 2017 apresenta quase o dobro de carga tributária sobre bens e serviços (13,2% do PIB) que sobre as rendas (7,0% do PIB). Já nos Estados Unidos, a arrecadação com tributos sobre bens e serviços equivale a apenas 4,3% do seu PIB e a receita com tributação das rendas do contribuinte, 12,4%, quase três vezes mais.

Gráfico 6: Tributos sobre Bens e Serviços em 2017 X Tributos sobre a Renda em 2013.

## Taxes on income vs. taxes on goods and services, 2017

Total taxes on income (individual and corporate) vs. total taxes on goods and services (including VAT and sales taxes). Each dot on the plot is a different country, and world regions are color-coded.



Source: ICTD/UNU-WIDER Government Revenue Dataset, September 2019, Population by country, 1800 to 2100 (Gapminder & UN) OurWorldInData.org/taxation/ • CC BY

Fonte: <https://ourworldindata.org/>.

## 2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A JUSTIÇA FISCAL

O princípio da capacidade contributiva está presente em todo ordenamento jurídico tributário que pretenda ser justo, “é postulado universal de justiça fiscal”<sup>24</sup>, “tem como fundamento axiológico o princípio da isonomia”<sup>25</sup> e, no Brasil, “é um direito fundamental que busca contrabalancear o dever fundamental de arcar com o custo do Estado e a capacidade de cada indivíduo de arcar com esse custo.”<sup>26</sup>. Adam Smith, já em 1776, estabeleceu os quatro princípios gerais que deveriam nortear um sistema tributário justo, o primeiro deles se referia ao que hoje se conhece por princípio da capacidade contributiva:

- I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado (...);
- II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo

<sup>24</sup>MACHADO, Hugo de Brito, **Temas de Direito Tributário**, Revista dos Tribunais. São Paulo. 1994. cit., p. 9.

<sup>25</sup>Carvalho, Paulo de Barros, **Revista de Direito Tributário – Cadernos de Direito Tributário**, p.150.

<sup>26</sup>DUTRA, Micaela Dominguez, **Tributação e Direitos Fundamentais: Conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. Parte I. Artigo 10, p.287.

e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa (...); III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte (...); IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado (...)<sup>27</sup>

A teoria da tributação ótima, que será vista na próxima seção, se relaciona explicitamente com o primeiro e o último desses princípios citados por Adam Smith, que estampam, respectivamente, a necessidade de equilíbrio entre equidade e eficiência no sistema.

A expressão foi utilizada pela primeira vez na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 em que a Assembleia Nacional francesa declarou em seu art. 13º: “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.” Na atualidade consta no rol de direitos de diversas constituições<sup>28</sup>.

No Brasil, tem-se a primeira menção ao princípio na Constituição de 1824 em seu art. 175, que dispunha: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. A Constituição Federal de 1946 trouxe em seu art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” O velho princípio desaparecera de nossa Constituição na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, não sendo lembrado também na Constituição de 1967, ressurgindo apenas no art. 145 §1º da CF/88, onde ainda se encontra atualmente: “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”. Apesar de apenas os impostos estarem expressos nesse inciso, a abrangência do princípio no atual ordenamento jurídico, de acordo com diversos julgados no STF, pode alcançar outras espécies tributárias<sup>29</sup>,

<sup>27</sup> SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Livro Quinto, Capítulo II, segunda parte.

<sup>28</sup>Na Constituição italiana (art. 53), espanhola (art. 31.1), portuguesa (art. 104, 1), argentina (art. 28), chilena (art.10), grega (art. 3º), suíça (art. 41), búlgara (art. 94), entre outras.

<sup>29</sup>“Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva, ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.” – Joaquim Barbosa.

especialmente as taxas<sup>30</sup>. O referido inciso ainda condiciona a aplicação do princípio a sua exequibilidade, dependendo das características do imposto, ou da necessidade de utilizá-lo com finalidades extrafiscais.

O que possibilita avaliar a capacidade contributiva do cidadão é sua capacidade econômica, segundo Luciano Amaro: “A capacidade econômica aproxima-se, ainda, de outros postulados, que, sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade”.<sup>31</sup> Onde não houver riqueza é inútil instituir tributos, a capacidade contributiva abrange o patrimônio e os incrementos patrimoniais do indivíduo, seus rendimentos e suas despesas. Porém, existem situações em que pode haver capacidade econômica, mas não existir a contributiva, devida a própria dinâmica econômica que compromete o alcance de certas rendas. Não existe capacidade contributiva antes de satisfeitas as necessidades elementares de existência do indivíduo e tampouco em quantidade que possa prejudicar as atividades econômicas ou que retire o direito de propriedade, respeitando-se sempre os direitos fundamentais, a razoabilidade e o princípio de vedação a tributação confiscatória.

A progressividade na tributação direta no Brasil existe expressamente na Constituição Federal para três impostos: prevê que o Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) “será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade, na forma da lei”, que o Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” e que o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) “poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização do imóvel”. Contudo, essa progressividade não é suficiente e cria uma diferenciação de capacidade contributiva apenas entre as classes baixas e médias. O ITR e o IPTU têm, em geral, alíquotas baixas, representam muito pouco da arrecadação total (respectivamente 0,3% e 1,8% em 2017) não tendo um impacto significativo na distribuição de renda. Já o IR que, a princípio, seria o grande vetor de progressividade do sistema brasileiro, não faz esse papel, não coaduna com o espírito do princípio da isonomia. Sua alíquota cresce conforme o rendimento aumenta, mas até

---

<sup>30</sup> O STF já se posicionou defendendo a possibilidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, como por exemplo o RE 177.835/PE quanto à taxa da CVM e o RE 232.393/SP que considerou constitucional a aferição da metragem da área construída do imóvel para aplicação de alíquotas diferenciadas na taxa de coleta de lixo.

<sup>31</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. Ed. Saraiva. 2014, p.165.

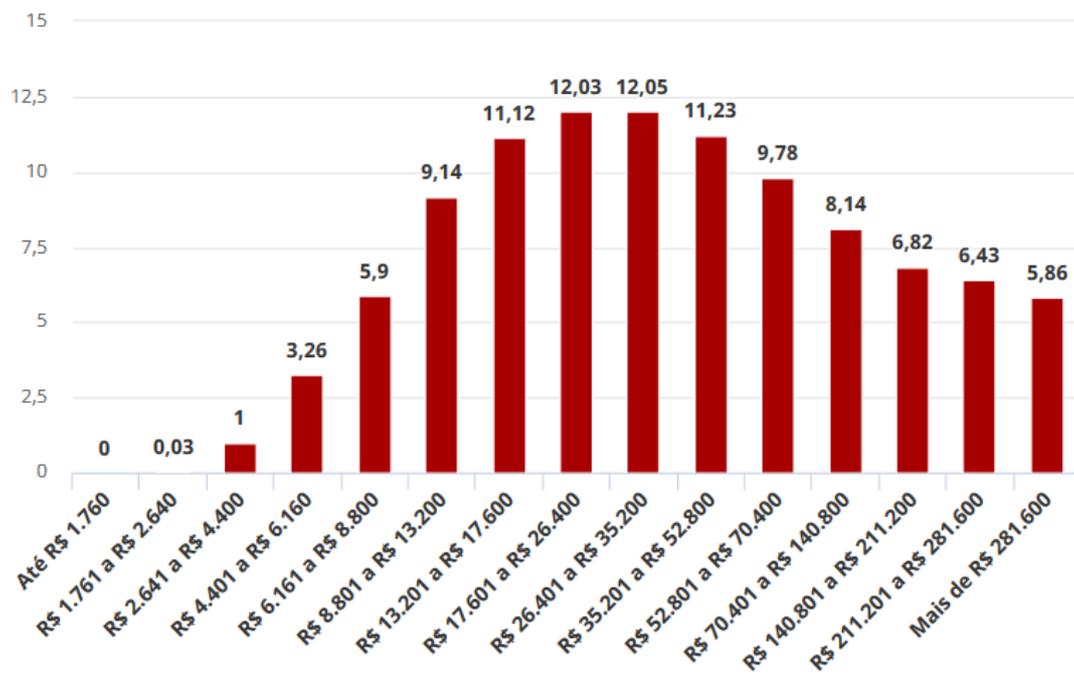
certo ponto. Há poucas faixas de rendimentos, apenas 5, e a alíquota mais alta é, comparativamente a outros países, baixa (27,5%) e atingida muito rapidamente (R\$ 4664,68 mensal), fazendo com que a alíquota efetiva<sup>32</sup> de quem ganhe 10 mil reais mensais seja em geral parecida com quem ganhe 50 ou 500 mil reais mensais. Em países desenvolvidos há um escalonamento muito maior, nos EUA a última faixa se dá para rendimentos anuais acima de 500 mil dólares e a alíquota final é de 37%, na Alemanha a última alíquota chega a 47,5% e na Suécia a 61,85%. Além disso, e esse é o ponto mais grave no Brasil, o IR só incide sobre certos rendimentos tributáveis e a distribuição de lucros e dividendos por empresas a pessoas físicas, que são grande parte dos rendimentos dos mais ricos, ainda são isentos. No topo da pirâmide social brasileira (quem ganha acima de R\$ 281 mil mensais) a fatia isenta chega a ser de 67,69%<sup>33</sup>. O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), existente em outros países, é previsto na Constituição Federal de 1988 para instituição pela União, mas nunca foi regulamentado. O gráfico abaixo demonstra a irracionalidade do sistema, mostrando que a capacidade contributiva do IR se efetiva até certa quantia de renda, não participando os mais ricos desse “contrato social”.

---

<sup>32</sup>O cálculo da alíquota efetiva é dado pela ponderação do percentual da renda do indivíduo pertencente a cada faixa de renda com a alíquota correspondente na faixa, incidindo apenas sobre os valores que ultrapassam a faixa da alíquota anterior.

<sup>33</sup>Dado extraído pela RFB referente ao ano de 2016.

Gráfico 7: Faixa de Renda X Alíquota Efetiva do Imposto de Renda, considerando todos os rendimentos e não só os tributáveis.



Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

Apesar dessa discrepância, José Roberto Afonso afirma que “se mexer nele (o IR) isoladamente, é possível danos colaterais para a própria arrecadação e para a equidade que resulte em distorções maiores do que as já existentes”. Por exemplo, a fenômeno da “pejotização” é uma realidade no Brasil resultante de um efeito colateral devido aos altos encargos previdenciários, trabalhistas e do imposto de renda.

## 2.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

A capacidade contributiva deve ser aferida em relação a todo o conjunto do sistema tributário implantado e não em relação a um tributo isolado. Grande parte da dificuldade em se atingir uma abrangência global do princípio da capacidade contributiva em um sistema tributário se dá em relação à tributação indireta. Os impostos indiretos são reais<sup>34</sup>, não pessoais, consideram a situação material do objeto ou da operação alvo de tributação, não levam em

<sup>34</sup>Existem impostos reais que são diretos, como aqueles que incidem sobre o patrimônio, que, apesar de não levar em conta as características pessoais de seu possuidor, são diretos, já que é possível identificá-lo. Além disso, existem bens que, dado a incidência tributária, podem ser considerados mercadoria ou patrimônio a depender do momento, como por exemplo um carro, no momento que é vendido na concessionária ele é uma mercadoria, incidindo tributos indiretos, quando passar a pertencer a alguém será patrimônio, incidindo tributos diretos. Essa prática não ocorre em todos os países e é contestada no Brasil.

consideração as condições pessoais do indivíduo que adquiri o bem ou serviço. Não há consenso na discussão sobre a adoção de progressividade na tributação sobre o consumo, muito vai depender do tipo de tributo adotado, das particularidades do país analisado e do custo administrativo associado. O consumo, assim como o patrimônio, na medida do valor de seu dispêndio e da presunção de pertencimento de um certo bem a determinado estrato social, pode demonstrar as disponibilidades econômicas do indivíduo. “A tributação, como fenômeno de massa, depende de generalizações, probabilidades, estereótipos e presunções.”<sup>35</sup>

A depender da importância social do bem consumido, diversa poderá ser a alíquota do tributo incidente, podendo haver minorações em alimentos básicos, itens de primeira necessidade, remédios ou serviços hospitalares e alíquotas mais elevadas sobre bens tidos por supérfluos ou de luxo. Porém, falhas de mercado podem comprometer a eficácia da seletividade. Se tratando, por exemplo, de um mercado monopolista, a renda gerada pela concessão de isenção pelo governo em determinado item pode ser totalmente absorvida pelo ofertante e não beneficiar o consumidor do bem.<sup>36</sup>

É possível também utilizar um sistema de transferências para compensar o consumidor de baixa renda, esse sistema no Brasil poderia se basear, por exemplo, no Cadastro Único do Governo Federal para formar uma espécie de crédito, contabilizando o valor dos tributos pagos pelo cadastrado nas operações de consumo de certos bens considerados essenciais. Tratar-se-ia de não influência do governo na precificação dos bens, mas de utilização de transferências sociais. Essa hipótese, contudo, apresenta limitações operacionais derivadas da complexidade fiscalizatória que seria necessária para sua correta implementação.

É importante salientar que a seletividade estipulada em um tributo indireto, com alíquotas diferenciadas que buscam reduzir ou incentivar o consumo de certos bens ou serviços que tragam externalidades negativas ou positivas à sociedade não vai necessariamente de encontro com a progressividade<sup>37</sup>. Nela, cumpri o Estado com sua função alocativa, indutora de comportamentos, mas não necessariamente com sua função distributiva. A imposição de alíquotas altíssimas do IPI para o álcool e cigarros ou do ICMS nos combustíveis visa cobrir os custos sociais negativos que esses produtos trazem, como gastos maiores com a saúde da

---

<sup>35</sup> HENSEL, Albert. **Derecho Tributario**. Ed. Marcial Pons.

<sup>36</sup> SAMPAIO, Maria da Conceição. **Economia do Setor Público no Brasil**. 7. Tiragem. Ed. Elsevier. 2004, p. 198-199.

<sup>37</sup> “Não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva.” RE 414.259 AgR, rel. min. Eros Grau.

população, não trazer equidade ao sistema tributário brasileiro. A tributação extrafiscal que vise, por exemplo, proteger o meio ambiente como interesse da coletividade, mediante a aplicação de um imposto Pigouviano<sup>38</sup> ou buscar desestimular comportamentos potencialmente nocivos, mediante tributos especiais (*excise taxes*) podem ajudar a promover a justiça social, mas não especificamente a justiça fiscal.

### 3. A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

Embora a renda seja, sem dúvida, dividida de forma desigual, as pessoas divergem sobre se o governo deve implementar políticas distributivas. A economia do bem-estar social diz que o bem-estar geral da sociedade influencia o bem-estar individual. A lei da utilidade marginal diz que a utilidade (satisfação) individual com um bem aumenta conforme se pode consumir mais dele, mas que a utilidade pessoal marginal (quanto uma unidade a mais desse bem trará de satisfação a mais para a pessoa) é cada vez menor. O indivíduo que adquire seu primeiro carro certamente terá muita satisfação com ele, e, caso venha a comprar seu segundo carro terá um prazer ainda maior, mas essa satisfação adicional que o segundo carro proveu será menor que a satisfação adicional que o primeiro carro provera em relação a quando ele não tinha nenhum. Ou seja, duas pessoas que adquirem um carro cada têm uma soma de satisfação maior que a satisfação individual de uma pessoa que adquiriu os dois carros sozinha. Partindo desse raciocínio, se as rendas são desiguais e a soma das utilidades individuais pode ser aumentada pela distribuição de renda, é possível que o bem-estar geral seja maximizado com distribuições de renda específicas. Essa teoria considera todos os indivíduos egoístas, se considerarmos que certos indivíduos de alta renda são altruístas, a distribuição de suas rendas pode ainda aumentar a utilidade individual deles, podendo vir a ser essa distribuição uma melhoria de Pareto.<sup>39</sup> Porém, essa hipótese é uma exceção, a teoria da utilidade marginal decrescente pressupõe que, na ausência de coerção, as pessoas contribuirão menos que o necessário para se atingir a maximização do bem-estar geral.<sup>40</sup> Por isso é necessária intervenção estatal, para coagir as

---

<sup>38</sup>O nome é uma referência ao economista Arthur Pigou, que era favorável a implantação de impostos corretivos. É um tributo aplicado a uma atividade de mercado que gere externalidades negativas, seu objetivo é igualar o custo marginal privado com o custo marginal social, criando uma forma do produtor pagar pela externalidade não pecuniária que foi criada, forçando-o a reduzir a quantidade produzida.

<sup>39</sup>O ótimo de Pareto é uma situação que não se pode realocar os recursos da economia de forma a aumentar o bem-estar de um indivíduo sem prejudicar a de pelo menos um outro, se é possível uma melhoria de Pareto é porque se pode melhorar a situação de alguém sem piorar a de qualquer outro.

<sup>40</sup>ROSEN, Harvey S. e GAYVER, Ted. **Finanças Públicas**. 10. ed. Ed. AMGH Ltda. 2015, capítulo 12.

peças a contribuir, de acordo com suas capacidades, para o atingimento da maximização do bem-estar geral.

Entretanto, um imposto afeta diretamente a eficiência do mercado, já que os preços e as quantidades de equilíbrio são modificados, faz com que a produção seja reduzida, cria um peso morto (quando o custo da tributação para a sociedade é maior que a receita fiscal arrecadada) na economia e diminui a renda nacional.

Se há um certo consenso que a existência de um Estado capaz de implementar políticas públicas distributivas, que descentralizam os recursos ou criam maior igualdade de oportunidades entre os cidadãos, é essencial na busca de uma sociedade mais equânime e sustentável, a forma como será dividida entre os residentes a fatura dessa existência não é trivial.

Qualquer sistema tributário no mundo introduz distorções na economia de seu país. Para ser possível uma tributação ótima, que não impacte as escolhas dos agentes econômicos, mantenha a eficiência da economia no ótimo de Pareto, não altere o preço de equilíbrio das mercadorias e ainda produza redistribuição de renda, seria necessário que os tributos levassem em consideração as características pessoais intrínsecas dos cidadãos, como a idade, altura ou outro estereótipo, já que, como essas não podem ser alteradas, não existe a possibilidade de o contribuinte modificar suas ações visando minimizar o tributo devido.

Por exemplo, o governo, utilizando um banco de dados público com as informações estatísticas das características inerentes de cada cidadão daquele país e suas respectivas rendas, gerar-se-ia indicadores para valorar o potencial que certa característica isolada tem em gerar renda ao seu possuidor. Inversamente proporcional a valoração do potencial total do indivíduo, seriam mensuradas as alíquotas ideais individualmente aplicáveis. Para que essa valoração não trouxesse injustiças, o banco de dados deveria ser atualizado instantaneamente.

Entretanto, além da, ainda, inviável implementação, essa forma de mensuração poderia trazer implicações sociais e éticas inimagináveis.

Caso não existisse preocupação com a equidade social o governo poderia implantar um imposto de montante fixo *per capita* (*lump sum*), em que todos os cidadãos contribuiriam exatamente igual, independente de características pessoais. Esse tributo também é perfeitamente eficiente, já que o produto da arrecadação independe do comportamento dos

indivíduos. A preferência das sociedades em geral por tributos distorcidos em vez dos *lump sum* acaba demonstrando o importante valor que a equidade tem em diversos países.

Sendo assim, descartando-se a primeira opção e sem abrir mão da redistribuição de renda, os teóricos da tributação ótima se viram diante da inevitável utilização de tributos distorcidos. A segunda opção ótima passou a ser então um tributo que traga uma combinação equilibrada entre a equidade no sistema e a perda de eficiência causada pela distorção nas escolhas dos agentes. Há, portanto, um *trade off* entre os objetivos desejados. Para avaliar a capacidade contributiva do indivíduo o governo precisa valorar suas características, mas só consegue fazer isso de forma imperfeita, apurando características observáveis como a renda, patrimônio ou consumo.

Diante do exposto, qual a melhor estrutura tributária que um governo deve utilizar para alcançar a combinação equilibrada entre equidade e eficiência? A escolha de combinação ótima vai depender de critérios subjetivos, que envolve julgamentos ideológicos, além das preferências dos consumidores e a influência da realidade econômica interna e internacional.

Um dos primeiros resultados<sup>41</sup> sobre tributação ótima foi desenvolvido por Ramsey (1927)<sup>42</sup>, baseado em um modelo simples, Ramsey investigou qual era a melhor estrutura de alíquotas consistente com a geração de uma certa receita ao menor custo em termos de perda de eficiência. Essa investigação considerava todos os indivíduos idênticos, portanto não se preocupava com a desigualdade no sistema. Sua principal contribuição foi com a regra da elasticidade inversa, que serviu de inspiração para estudos posteriores sobre a tributação eficiente de mercadorias. Se a elasticidade preço da demanda fornece a variação da quantidade demandada sobre dada uma variação mínima no preço, fornece também a medida aproximada da capacidade de um agente econômico em escapar de um imposto. A regra diz que, considerando que a demanda de um bem é independente dos preços de outros bens (não há efeitos cruzados de preços), bens com demanda inelástica devem ser tributados com alíquotas maiores. Em demandas inelásticas, o aumento no preço do bem decorrente da instituição de certo imposto acarretará uma variação proporcionalmente menor nas quantidades demandadas, o que implica numa distorção menor, impactando menos na eficiência do sistema. Porém esses

---

<sup>41</sup>Arthur Pigou, que foi professor de Ramsey, já havia desenvolvido análises sobre a tributação ótima, concluindo que tributos sobre bens poderiam ser usados para aumentar a eficiência de alocação de recursos em mercados com presença de externalidades.

<sup>42</sup> RAMSEY, F. A contribution to the theory of taxation. **Economic Journal**. v. 37. 1927.

bens são geralmente essenciais e não possuem substitutos próximos, o que onera ainda mais os mais necessitados. A eficiência nesse caso vai contra a equidade.

Posteriormente, em 1971, Diamond e Mirrlees<sup>43</sup> deixaram a teoria mais completa, incorporando reflexões sobre a equidade na tributação. O modelo desses autores considera diferentes agentes econômicos na economia, o que implica comparações interpessoais de bem-estar. Consideram o bem-estar social como função dos níveis de utilidade dos indivíduos da sociedade. Por hipótese, admite-se que a sociedade tem um certo grau de aversão à desigualdade, sendo assim, os indivíduos com uma utilidade marginal da renda mais alta (que têm menos renda, de acordo com a lei das utilidades marginais decrescentes) são mais importantes na ponderação da função de bem-estar social e, por isso, o tributo deve ser menor sobre os bens consumidos por eles. Isso implica em reduzir a tributação de bens consumidos por indivíduos de baixa renda, o que reflete o critério da equidade.

Esses dois modelos supõem que tributos sobre bens e serviços são os únicos instrumentos tributários à disposição do governo. Entretanto, a instituição de um imposto de renda tem uma influência crucial no sistema. Utilizando as duas bases, o resultado clássico na teoria da tributação ótima indica que, havendo um imposto de renda não linear, ou seja, com escalonamento de alíquotas e considerando que a escolha de consumo dos indivíduos não influencia sua oferta de trabalho, um tributo uniforme sobre mercadorias é ótimo, já que será eficiente e terá a falta de equidade compensada pela tributação não linear sobre a renda.

Alíquotas progressivas sobre o consumo afetam a neutralidade das decisões econômicas além de trazer maior complexidade ao sistema enquanto alíquotas muito altas sobre a renda desestimulam o aferimento de novas rendas e a oferta de trabalho, podendo comprometer a produção interna. Diante desse impasse, uma ponderação entre os dois instrumentos tributários deverá ser feita. Se o governo utilizar apenas tributos sobre bens (uniformes) não haverá nenhuma equidade, se utilizar apenas tributos sobre a renda com alíquotas não lineares (progressivas) acabará tendo que impor alíquotas altas demais para alcançar determinado nível de receita, causando ineficiência no sistema.

---

<sup>43</sup> DIAMOND, P. A., MIRRLEES, J. A. Optimal taxation and public production: I / II. **American Economic Review**, v. 6. 1971.

Cristiano Carvalho, de acordo com a experiência econômica internacional e as contingências contemporâneas, lista cinco preceitos para um tributo ser considerado ótimo:

a) grande base de contribuintes (quando maior a base, mais viável é o estabelecimento de alíquotas menores), b) regras simples e objetivas (visando evitar ou diminuir os “custos de conformidade”, que implicam em “custos de transação”); c) incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica (de baixa sensibilidade dos consumidores à alteração de preços, favorecendo equilíbrio entre oferta e demanda e evitando o chamado “peso morto” ou ineficiência alocativa), d) ser justo (não violando a isonomia), e) ter baixo custo administrativo (onde o Estado ou a administração gastem o mínimo possível para administrar o tributo).<sup>44</sup>

#### 4. ÍNDICE DE GINI E A TRIBUTAÇÃO INDIRETA EM DIFERENTES PAÍSES

O índice ou coeficiente de Gini<sup>45</sup> é um dos principais índices utilizados no mundo para se medir a desigualdade social. Apesar de ser normalmente utilizado para calcular a desigualdade de distribuição de renda, ele pode ser usado para calcular a desigualdade em qualquer tipo de distribuição. Sua escala vai de 0 a 1, onde 0 corresponde a completa igualdade de renda (todos têm a mesma renda) e 1 corresponde a completa desigualdade (um único indivíduo tem toda a renda). A construção matemática do índice é baseada na “Curva de Lorenz”<sup>46</sup>.

Muito útil na comparação feita entre países ou entre economias através do tempo, apresenta certas desvantagens, como, por exemplo, não medir a desigualdade de oportunidades. Além disso, deve-se saber que economias com índices iguais podem ter uma distribuição de renda muito diferentes. Formas diferentes da Curva de Lorenz podem produzir a mesma razão. Por exemplo, uma economia em que 50% da população tenha toda a renda e as outras 50% nenhuma, terá um índice apurado de 0,5. Esse mesmo índice será encontrado em uma economia que 25% da população tenha 75% da renda e 75% da população tenha 25% da renda restante. Apesar dessas constatações, o índice de Gini é, dos que existem e que apresentam aplicação

---

<sup>44</sup>CARVALHO, Cristiano. **Análise Econômica da Tributação**. In: Direito e Economia no Brasil. TIMM, Luciano Benetti (Org). São Paulo: Atlas, p. 158 e seguintes.

<sup>45</sup>Desenvolvido pelo estatístico italiano Corrado Gini e publicado em 1912 em “*Variabilità e Mutabilità*”.

<sup>46</sup>Essa curva mostra quanto a curva real está afastada da curva ideal no gráfico, sendo essa, com inclinação de 45 graus, representa que sempre “x” % de pessoas tem “x” % da renda.

padronizada em diversos países, o que melhor quantifica e compara o grau de desigualdade da população entre eles.

Nessa seção será analisado se existe alguma correlação entre a composição da carga tributária dos países e a desigualdade de renda de sua população, especialmente avaliando se existe alguma correlação entre a carga de tributos incidentes sobre bens e serviços e o índice de Gini apurado nas nações. Será trabalhado com as estatísticas oficiais disponibilizadas no site da OCDE. Apenas 39 países tinham disponíveis tanto os dados de tributação como de distribuição de renda (especificamente o Índice de Gini, já que existem outros indicadores), portanto, os dados são referentes unicamente a eles. Foi preferido trabalhar com dados de menos países do que relacionar dados de fontes diversas, o que poderia trazer algum descompasso a pesquisa. Os países analisados são os 36 membros da OCDE além de Brasil, Costa Rica e África do Sul. O recorte histórico para todos os dados será de 2003 a 2017 e os dados finais se referem a média aritmética dos dados desses quinze anos. Alguns países não apresentaram dados de Gini em todos os quinze períodos, seja pela periodicidade diferente de apuração ou porque se aferiu apenas nos anos mais recentes. Apesar de poder trazer distorções, as ausências de dados em certos anos foram ignoradas e a média foi feita com os dados existentes para cada país nesse intervalo (2003-2017), tampouco havendo ponderação diferenciada aos anos mais recentes. Essa escolha foi feita devido a maioria dos países não apresentarem tendências definidas às mudanças do Gini no tempo e, no geral, as médias gerais anuais não terem apresentado grandes diferenças (desvio médio de 0,79%).

O gráfico 8 apresenta a variação dos índices de Gini de 36 países<sup>47</sup> antes e depois da tributação<sup>48</sup>. A coluna em azul, no geral positiva, representa os dados de Gini depois da tributação e a coluna em laranja, no geral negativa, a variação que ocorreu no Gini depois da tributação em relação ao Gini apurado antes da tributação, ou seja, a maioria dos países diminui o Gini após a tributação. A variação mais significativa acontece na Eslovênia, onde o Gini diminui 17,7% depois da tributação, mas em números absolutos é a Irlanda que tem a maior variação (-0,061 e 16,6%). A Suíça é o único desses países que tem uma variação positiva após os tributos, o que significa que seu sistema tributário aumenta as desigualdades no país, sendo literalmente regressivo. O Brasil, que além de ter a segunda maior desigualdade dentre os países

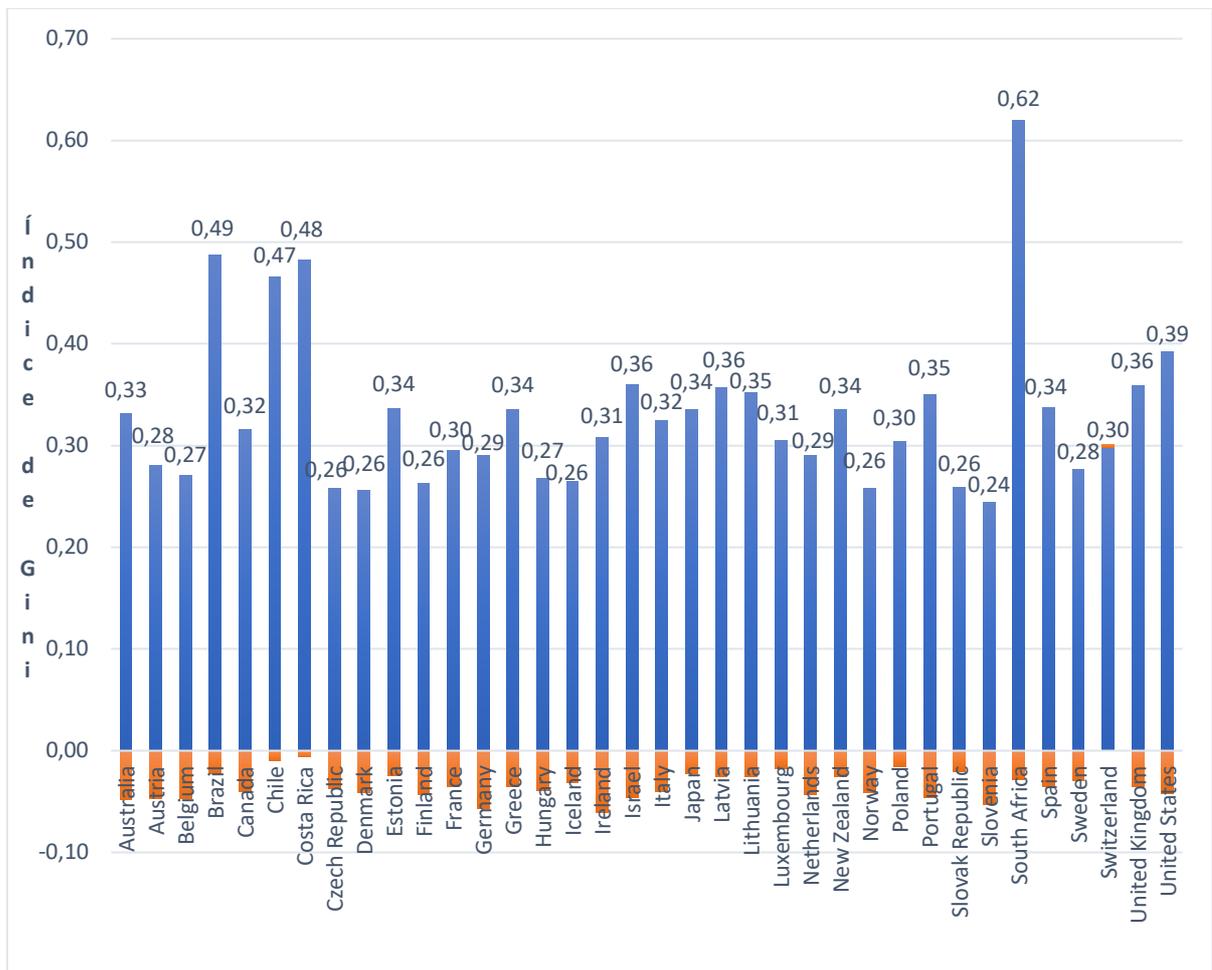
---

<sup>47</sup> México, Coréia do Sul e Turquia não apresentaram dados do índice de Gini antes da tributação, apenas depois.

<sup>48</sup> Ambos os dados dos índices já são após as transferências do governo.

apurados, apresenta uma diminuição tímida após a tributação, de apenas 4,4%. O gráfico 8 mostra que a tributação percentualmente diminui pouco o Índice de Gini na média dos países analisados, em média 9,68% em relação ao índice antes da tributação, influenciando pouco na equalização da renda. Porém essa influência variou bem entre os países (desvio médio de 4%) e o que será averiguado é se há correlação da composição do sistema tributário com essa discrepância.

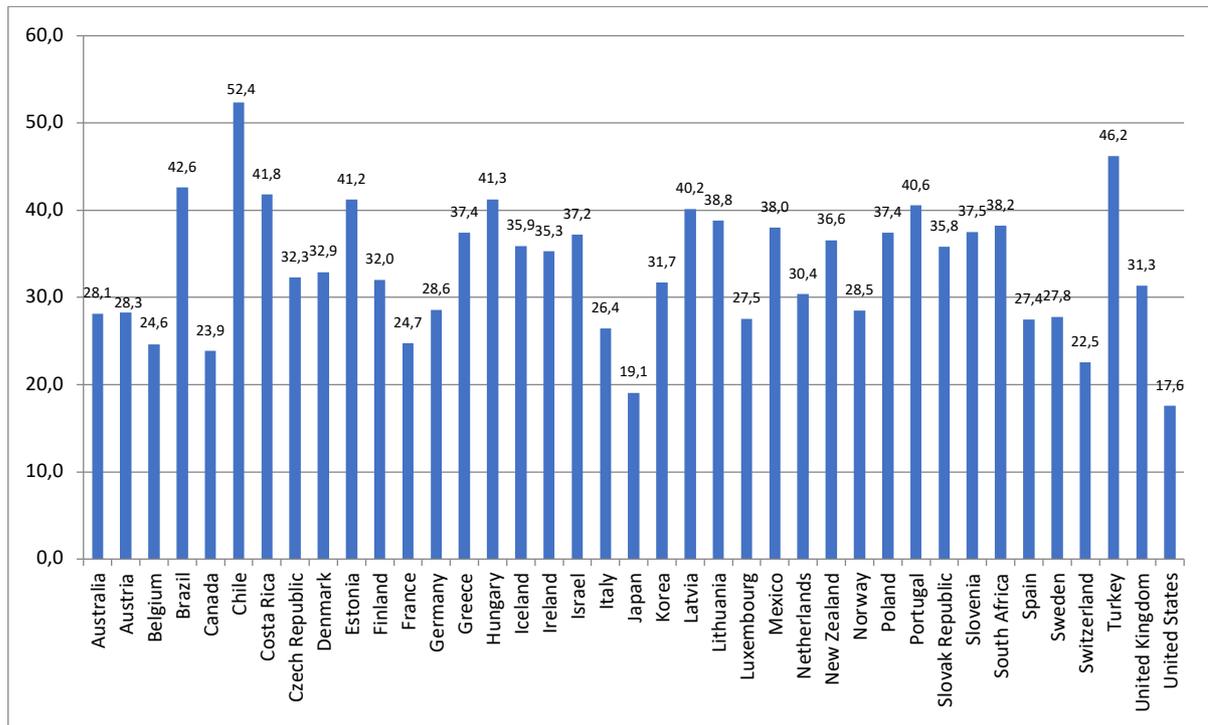
Gráfico 8: Gini depois da Tributação e Variação entre antes e depois da tributação (Média de 2003-2017).



Elaboração própria. Fonte primária: OCDE.

O gráfico 9 apresenta a proporção dos tributos indiretos (base econômica 5000 da OCDE) na carga tributária total, o Brasil fica em terceiro dos países analisados com a maior proporção.

Gráfico 9: (%) Tributação Indireta/Tributação Total (Média de 2003-2017).



Elaboração própria. Fonte primária: OCDE.

Para medir a correlação entre as amostras das variáveis foi utilizado o coeficiente de Pearson ( $r$ ), que indica a força da associação linear entre 2 variáveis, retornando valores entre 1 (para correlação perfeitamente positivas) e -1 (para correlação perfeitamente negativas), sendo quanto mais próximo de 0 menos há associação linear entre as duas variáveis. O coeficiente apura o grau de inter-relação existente entre duas variáveis dada as variâncias<sup>49</sup> de cada uma. A correlação implica que, se uma variável muda, a outra também muda. Embora isso possa indicar relacionamento de causa e efeito, este nem sempre é o caso.

$$r = \frac{\sum (x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sqrt{\sum (x - \bar{x})^2 \sum (y - \bar{y})^2}}$$

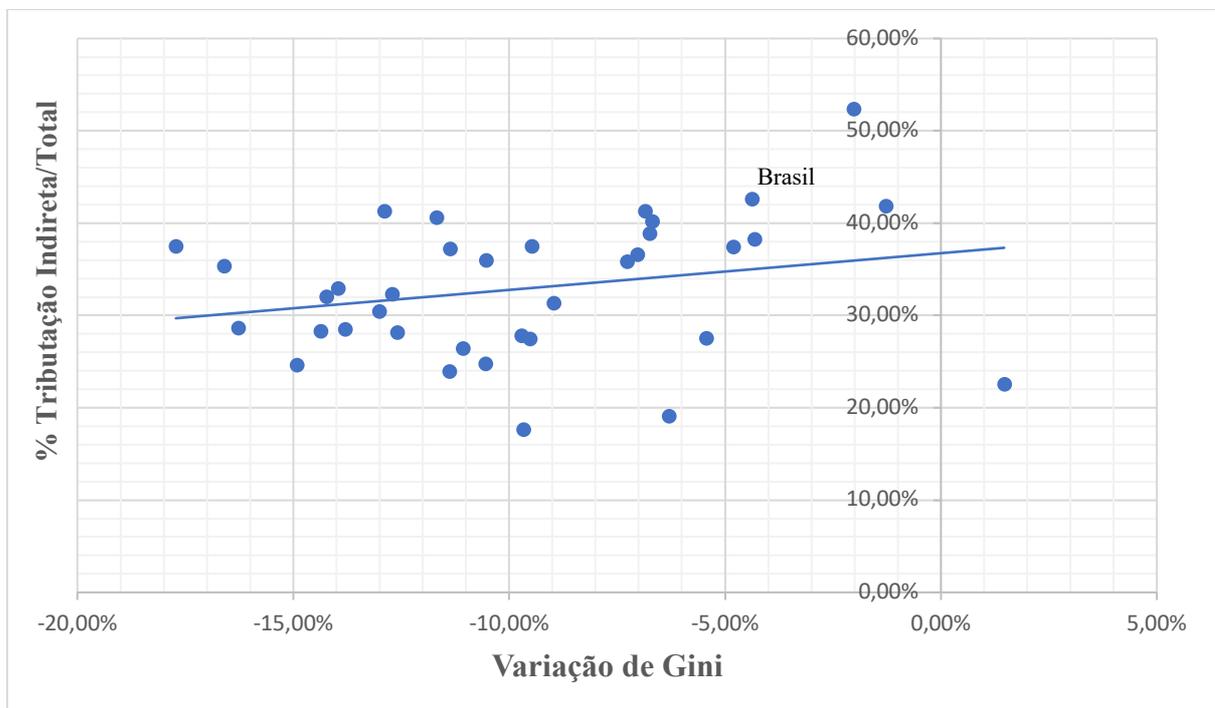
Sendo  $\bar{x}$  e  $\bar{y}$  as médias das amostras.

Adiante serão feitas correlações entre dados da tributação e da desigualdade de renda nos países considerados.

<sup>49</sup> Medida de dispersão usada para expressar o quanto um conjunto de dados é desigual entre si, se baseado na soma absoluta dos desvios em relação a média deles.

O gráfico 10 analisa a correlação da proporção de tributos sobre bens e serviços com a variação do índice de Gini antes e depois da tributação. O valor de  $r$  encontrado foi de 0,241, o que indica uma correlação positiva entre eles, ou seja, quanto maior é a proporção de tributos indiretos na carga tributária do país, menor<sup>50</sup> tende a ser a variação de Gini devido a tributação, ou seja, menor vai ser a contribuição do sistema tributário em equalizar a renda no país. Valores de  $r$  entre -0,3 e 0,3 são considerados baixos, logo a correlação apurada é baixa. O que indica correlação fraca entre as duas variáveis.

Gráfico 10: Tributação Indireta/Tributação Total x Variação de Gini antes e depois da Tributação (Média de 2003-2017).

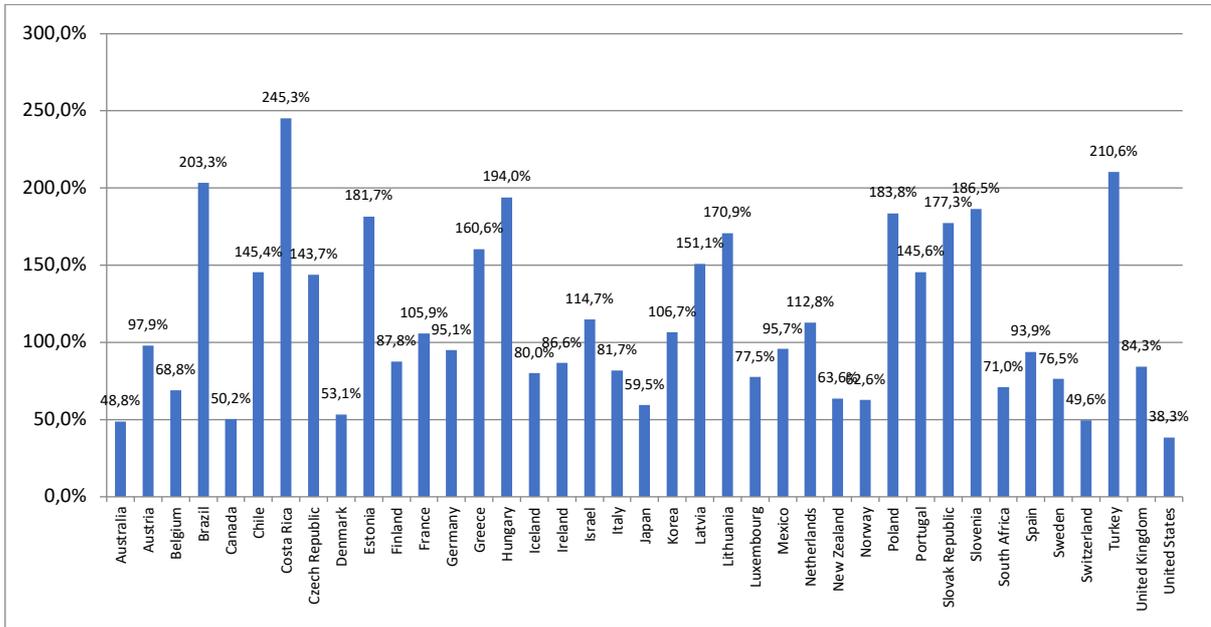


Elaboração própria. Fonte primária: OCDE.

O gráfico 11 apresenta a proporção de tributos indiretos (base 5000 da OCDE) por tributos diretos (apenas sobre as rendas, ganhos e lucros, a base 1000 da OCDE) em cada país e o gráfico 12 analisa a correlação dessa variável com a variação de Gini antes e depois da Tributação. O Brasil tem também a terceira posição, demonstrando a pouca progressividade tributária brasileira frente ao mundo. A correlação apresentada no gráfico 12 é de 0,228, logo, quanto maior a proporção de indiretos sobre diretos, menor tenderá a ser a contribuição distributiva do sistema tributário em vigor naquele país.

<sup>50</sup> Em módulo, e considerando apenas se houver variações negativas de Gini pós tributação.

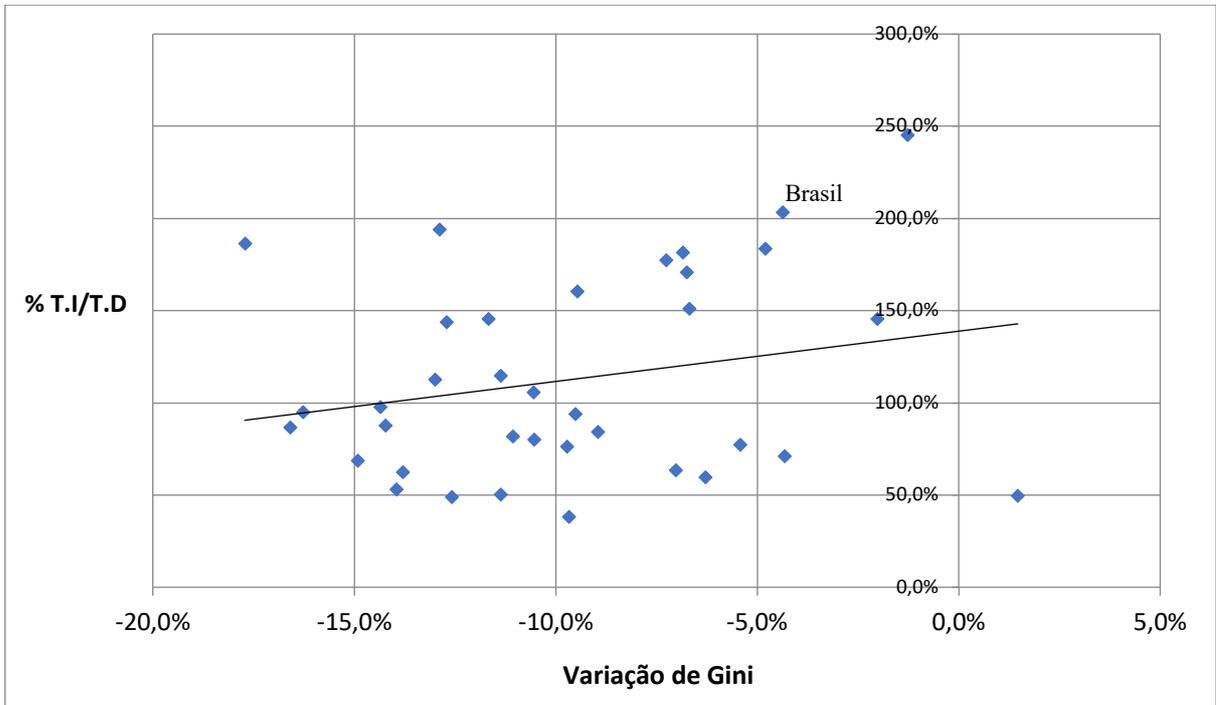
Gráfico 11: (%) Tributação Indireta/Tributação sobre as rendas (Média de 2003-2017).



Elaboração própria. Fonte primária: OCDE.

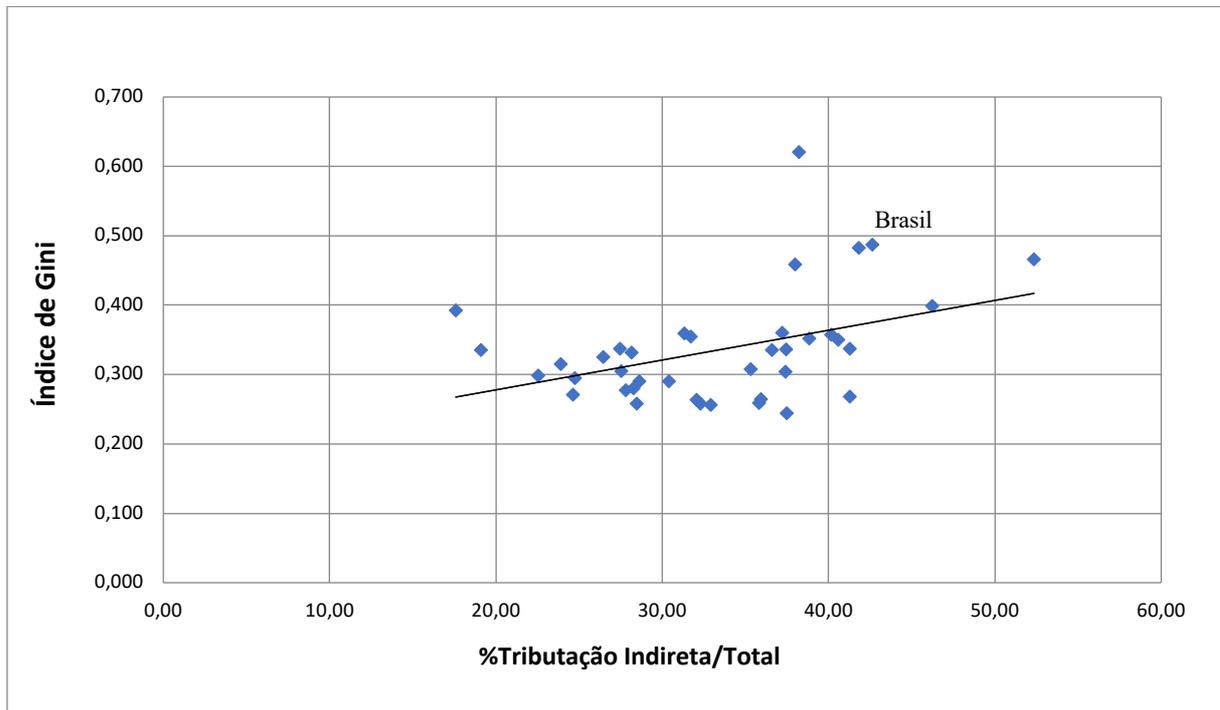
O gráfico 12 corrobora com o 10, ao ratificar a positividade e o nível de grandeza da correlação encontrada entre esses 36 países.

Gráfico 12: (%) Tributação Indireta/Tributação sobre as rendas x Variação de Gini antes e depois da Tributação. (Média de 2003-2017).



Elaboração própria. Fonte primária: OCDE.

Gráfico 13: Tributação Indireta x Índice de Gini (Média de 2003-2017).



Elaboração própria. Fonte primária: OCDE.

No gráfico 13 é demonstrado a dispersão entre o valor de Gini após a tributação total e a proporção de tributação indireta do total, indicando uma correlação de 0,41, que já é interpretada como moderada. Esse valor, comparado com as correlações dos gráficos 10 e 12, indica que a correlação entre a composição da carga e a equidade no país é maior que a correlação dessa composição com a contribuição trazida pela tributação a equidade. Ou seja, mesmo que a tributação como um todo explicitamente não traga um impacto distributivo de renda significativo em certo período em um país, só de se adotar um sistema tributário com menos tributos indiretos é notável a tendência de haver uma maior equidade na renda da população. Uma das explicações da correlação ter sido maior no gráfico 13 que nos 10 e 12 é devido ao fato dos efeitos que um sistema tributário traz a dinâmica social e de renda numa população serem percebidos apenas no longo prazo. Mesmo que um sistema tributário mais justo altere pouco a distribuição de renda na medição do antes e depois da tributação em um certo período, os dados mostram que o fato de um sistema tributário implantado ser considerado mais justo provavelmente fará com que aquela sociedade se torne mais justa com o passar do tempo, ainda que em algum momento os números apontem que o sistema não traz impacto algum a distribuição de renda naquele período calculado.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A diferença conceitual entre desigualdade e iniquidade está justamente no reconhecimento de que a desigualdade não implica necessariamente julgamento moral sobre as diferenças encontradas na realidade social, enquanto as iniquidades apontam um juízo de valor sobre as desigualdades que não deveriam existir, pois são injustas, desnecessárias e evitáveis.<sup>51</sup>

Desigualdades constatadas em um sistema tributário devem ser consideradas como iniquidades, já que são fruto da ação humana e apontam um juízo de valor sobre as escolhas políticas feitas por aquela nação.

Encontrar um ponto de equilíbrio entre uma tributação equânime e eficiente é um desafio a todos os países e sua posição está sempre em mutação. As escolhas dependem da realidade econômica que se vive, das prioridades dos governantes e dos governados e do aparato tecnológico que está ao alcance.

Um dos seus principais problemas da democracia atualmente é a lentidão nas mudanças frente à dinamicidade dos acontecimentos. Os sistemas tributários não são alheios a isso. As formas de consumo, meios de se angariar rendas ou relações de trabalho estão mudando rapidamente, exigindo dos representantes do povo agilidade nas atualizações normativas.

O sistema tributário brasileiro, como foi exposto ao longo do trabalho, está ultrapassado e disfuncional, exigindo mudanças profundas. Mas a direção é tão importante quanto a profundidade e qualquer movimento pode alterar o equilíbrio entre eficiência e equidade em nosso sistema. É claro que, como certamente o sistema está longe de ser eficiente, pode-se haver melhorias de eficiência sem agravar ainda mais as desigualdades existentes, mas a progressividade do sistema parece estar muito longe do ideal.

Como visto, os países mais desenvolvidos e com maior equidade social tem, em geral, a tributação indireta em segundo plano, buscando inicialmente a equidade no sistema para depois atingir a eficiência com a adoção, em sua maioria, de imposto indireto único sobre o valor agregado.

---

<sup>51</sup> **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional.** Relatório de observação nº 1. Brasília. 2009. p. 13.

É importante que o Brasil reformule as proporções de suas bases tributárias para realmente cumprir com o princípio da capacidade contributiva, dando um peso maior aos tributos diretos; busque uma simplificação do sistema, diminuindo o número de total de tributos para facilitar o cumprimento das obrigações tributários pelos cidadãos; harmonize as legislações tributárias nacionais com o que há de mais moderno no exterior, em especial os países da OCDE, mas sem deixar de se ater a sua realidade e seu objetivo fundamental de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais existentes no país.

## 6. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. Ed. Saraiva. 2014.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Ed. JusPODIVM. 2019.

AMARAL, Luiz. **Da Repercussão Econômica e da Repercussão Jurídica nos Tributos**. 1992.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro. Ed. Forense. 2005.

CARVALHO, Cristiano. **Análise Econômica da Tributação**. In: **Direito e Economia no Brasil**. TIMM, Luciano Benetti (Org). São Paulo: Atlas, s/d.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Revista de Direito Tributário – Cadernos de Direito Tributário**.

DUTRA, Micaela Dominguez, **Tributação e Direitos Fundamentais**: Conforme a jurisprudência do STF e do STJ.

DIAMOND, P. A., MIRRLEES, J. A. Optimal taxation and public production: I / II. **American Economic Review**, v. 6. 1971.

HENSEL, Albert. **Derecho Tributario**. Ed. Marcial Pons. 2005.

**Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Relatório de observação nº 1. Brasília. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito, **Temas de Direito Tributário**. Revista dos Tribunais. São Paulo. 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. 1 ed. Ed. UniFMU. 2005.

OLIVEIRA, Fabrício a. **A Evolução Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889- 2009**. Texto para Discussão IPEA, n. 1469. Janeiro de 2010.

RAMSEY, F. **A contribution to the theory of taxation**. *Economic Journal*, v. 37. 1927.

ROSEN, Harvey S. e GAYVER, Ted. **Finanças Públicas**. 10. ed. Ed. AMGH Ltda. 2015.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Livro Quinto, Capítulo II, segunda parte. 1776.

VARIAN, Hal. R. **Microeconomia: Princípios Básicos**. Tradução da 7. ed. Ed. Elsevier. 2003.

\_\_\_\_\_. **Economia do Setor Público no Brasil**. 7. Tiragem. Ed. Elsevier. 2004.

\_\_\_\_\_. **Tributação e Direitos Fundamentais: Conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. 1. ed. Ed. Saraiva. 2012

Constituição Federal de 1988

Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional

RE 414.259 AgR

RE 177.835/PE

RE 232.393/SP

<https://stats.oecd.org/>

<https://ourworldindata.org/>