UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
MARIA PAULA SANCHES AQUINO

A AUSÊNCIA DE TRANSPARÊNCIA FISCAL NOS IMPOSTOS INDIRETOS: a solidariedade como corolário da tributação igualitária

Juiz de Fora
2016

MARIA PAULA SANCHES AQUINO

A AUSÊNCIA DE TRANSPARÊNCIA FISCAL NOS IMPOSTOS INDIRETOS: a solidariedade como corolário da tributação igualitária

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

Juiz de Fora
2016

MARIA PAULA SANCHES AQUINO

A AUSÊNCIA DE TRANSPARÊNCIA FISCAL DOS IMPOSTOS INDIRETOS: a solidariedade como corolário da tributação igualitária

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientador: Profª. Dra. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dr. Frederico Augusto D'Avila Riani
Universidade Federal de Juiz de Fora

Profª. Dra. Luciana Gaspar Melquíades Duarte
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 19 de julho de 2016.

Dedico este trabalho à sociedade brasileira.

Agradeço, em especial, a minha orientadora que auxiliou em cada passo da construção desta monografia.

“De todos os animais, o homem é aquele a quem mais custa viver em rebanho” Jean-Jacques Rousseau

RESUMO

Na República Federativa do Brasil evidencia-se o Estado Fiscal Social, no qual a própria população fornece meios econômicos para o Estado concretizar os objetivos fundamentais, encampados na Constituição Federal. Ocorre que dados estatísticos tributários demonstram a predileção da matriz tributária brasileira em efetuar arrecadação por meio de impostos indiretos sobre bens e serviços. Estes, oneram evidentemente mais a classe pobre, pois todos contribuem na mesma medida, sem considerar a capacidade econômica, em afronta aos princípios da isonomia material e da capacidade contributiva. Esta monografia tem como escopo principal, demonstrar a ausência de visibilidade fiscal nos impostos indiretos incidentes sobre o consumo que repercutem na cadeia de consumo alcançando o consumidor final, indistintamente. Para tanto, foram traçadas as características marcantes dos principais impostos indiretos, os reflexos da solidariedade social na formação da carga tributária, o princípio da equivalência e, ao fim o dever fundamental de pagar impostos.

Palavras-chave: Cooperação social. Tributação. Impostos indiretos. Solidariedade. Dever fundamental. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

It is evidenced that the assessment State in the federative republic of Brazil, which is maintained by its population in order to achieve its basis objectives that are listed over federal Constitution. Statistic data shows the propensity of Brazil tax code in charging indirect taxes over goods and services. This method of taxing is more prejudicial to the residents of the lower levels of the economy, because all contribute to the same extent, without considering the economic capacity, this conflicts the principle of material equality and tax contribution. Showing the lack of supervising in the regulation of taxes throughout the consumption line is this final paper purpose. In order to accomplish this task it was drawn the outlook of the main indirect taxes, the outcome of social solidarity in the process of the tax code formation, the principle of equivalence and the own duty of paying taxes.

Key-words: Social cooperation. Taxation. Indirect taxes. Solidarity. Own duty. Tax contribution.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução histórica (2005 a 2014) das bases de incidência na arrecadação tributária total no Brasil 18
Gráfico 2 – Carga tributária sobre a renda, lucro e ganho capital – Brasil e países da OCDE (2013) 19
Gráfico 3 – Carga tributária sobre bens e serviços – Brasil e países da OCDE (2013) 20
Gráfico 4 – Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004 21

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CETAD Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros

CIDE 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

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB/88 Constituição da República federativa do Brasil de 1988

CTN Código Tributário Nacional

DIEESE Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

ICMS Imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior

IOF Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

IPI Imposto sobre produtos industrializados

IPTU Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IR Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza

ISS Imposto sobre serviços de qualquer natureza

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PASEP Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB Produto Interno Bruto

PIS Contribuição Social para o Programa de Integração Social

PNUD Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

RDH Relatório do Desenvolvimento Humano

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 11
2 O ESTADO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO 13
2.1 a carga tributária no Brasil 17
3 A AUSÊNCIA DE TRANSPARÊNCIA FISCAL NOS IMPOSTOS INDIRETOS 22
3.1 o princípio da transparência fiscal 22
3.2 os impostos indiretos sobre o consumo 25
3.2.1 o imposto sobre produtos industrializados (IPI) 26
3.2.2 o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) 28
3.2.3 o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) 29
4 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS 32
5 CONCLUSÃO 40
REFERÊNCIAS 42

1 INTRODUÇÃO

O ato de pagar impostos é a representação atual, do papel do cidadão de contribuir para o funcionamento da sociedade, como membro pactuante do contrato social. Assim, o contribuinte é um dos agentes financiadores dos objetivos do Estado, nascendo, neste sentido, o dever de contribuição, na medida de sua capacidade econômica.

A presente monografia objetiva trazer à baila os componentes da estrutura de arrecadação fiscal brasileira, bem como o ideário que emana da sociedade, os quais refletem na formação de uma das cargas tributárias mais ineficiente, desigual e, consequentemente, injusta do mundo.

Em um primeiro momento, analisar-se-á o estado brasileiro e a tributação, demonstrando a adoção da República Federativa do Brasil de um estado essencialmente fiscal, no qual, a própria população integrante da sociedade fornece proventos econômicos, por meio do pagamento de contribuições, taxas, empréstimos compulsórios e impostos, para financiar os objetivos políticos, sociais e econômicos do Estado, consubstanciados no art. 3º da Constituição brasileira.

A partir da concepção do estado fiscal social brasileiro, será efetuado percurso histórico da carga tributária brasileira, através da análise de dados estatísticos compreendidos de 1999 a 2014, os quais demonstram a predileção da matriz tributária brasileira da utilização dos impostos indiretos sobre o consumo, para o financiamento estatal, os quais oneram evidentemente mais a população mais pobre, em afronta aos princípios da isonomia material, da solidariedade social e da capacidade contributiva.

Assim, conceituar-se-á os principais impostos indiretos, quais sejam, o IPI, o ICMS e o ISS, bem como ressaltar suas características marcantes e demonstrar a ausência de transparência fiscal destes, em total desrespeito ao princípio constitucional da transparência fiscal e a Lei 12.741/12 (Lei da Transparência Fiscal).

Passa-se a verificar quais fatores ensejam a adoção de uma carga tributária essencialmente regressiva, ressaltando o papel da solidariedade social e a aplicação do princípio da equivalência, assim como a consciência coletiva do dever fundamental de pagar impostos, em consonância com os princípios constitucionais tributários.

O método utilizado para atingir os objetivos da monografia será a análise de dados estatísticos tributários, disponibilizados em repositórios oficiais, consulta da legislação brasileira concernentes a compreensão do Sistema Tributário Nacional e a obras doutrinárias

com relevantes ensinamentos, aptos a proporcionar visão crítica-reflexiva sobre a temática abordada.

O marco teórico é o neoconstitucionalismo, no sentido de que a Constituição é o centro valorativo do ordenamento jurídico brasileiro. Assim, os princípios, direitos e deveres fundamentais elencados, neste estudo, devem servir como norte para a criação e aplicação das regras jurídicas elencadas, a postura do aplicador/intérprete, aos membros do poder executivo e a postura de todos os membros da sociedade, em especial o contribuinte.

2 O ESTADO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO

Os homens ao celebrarem o pacto social (ROUSSEAU, 1985), reconhecem a impossibilidade de se manterem em estado de natureza, abrindo mão da liberdade natural – agora meramente convencional –, optando por unirem suas forças, e prover a sociedade que viria a ser formada. Neste momento, o indivíduo assume o compromisso de contribuir para o funcionamento do Estado, o que se faz, atualmente, principalmente, por meio do pagamento de tributos.

Assim, a maioria dos Estados contemporâneos configuram-se como Estados fiscais, financiando as atividades inerentes à sua conjectura por meio dos proventos oriundos da contribuição dos cidadãos (NABAIS, 2009). São essencialmente, estados financeiros, que arrecadam proventos financeiros de seus cidadãos, com o intuito de a eles prover prestações naturais (NABAIS, 2009).

O Estado brasileiro, não foge à regra, utilizando a tributação sobre seus cidadãos para realizar os direitos econômicos, sociais e culturais, por ele visado. Direitos estes, que se consubstanciam nos valores elencados por YAMASHITA (2005, p. 59), quais sejam:

> i) *justiça social* (arts. 3º, I, *caput* e 193 da CF/88) que busca redistribuição de renda e igualdade de chance a todos, ou seja a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e ii) *segurança social*, ou seja, a) *bem-estar social* (arts. 186, VI e 193 da CF/88), consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde, etc.) e nos seguros sociais (seguro desemprego, seguro por invalidez etc.) e b) *assistência social* (auxílio mínimo existencial e auxílio em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão).

Tais valores permeiam a Constituição da República Federativa do Brasil/88 (CRFB/88). No entanto, não basta à estipulação formal de normas programáticas de cunho principiológico, mas também é necessária a criação de instrumentos hábeis, para efetivar o Estado de justiça social, fundado na dignidade da pessoa humana. Neste contexto, o Estado Fiscal emerge no intuito de fornecer meios econômicos de prover os valores consubstanciados na CRFB/88.

No Brasil, resta evidenciado o Estado Fiscal Social, em que o custeio da justiça e segurança social almejada é efetuado pela própria sociedade que se beneficia – direta ou

indiretamente –, através do exercício do poder soberano estatal de tributar que não pode ser arbitrário ou excessivo, haja vista as garantias fundamentais atribuídas ao contribuinte (a igualdade, a capacidade contributiva, vedação ao efeito confiscatório etc). Nesse sentido ensina PAULSEN (2012, p.06):

> A tributação, no Estado de Direito Democrático, constitui instrumento da sociedade. É através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações de governo. Mas a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos. Assim, a Constituição também cuida de definir as possibilidades e limites da tributação, fazendo-o através da outorga constitucional da competência tributária (quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito) e da clara enunciação de garantias fundamentais do contribuinte. A tributação é válida quando exercida na forma e medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo.

O Sistema Tributário Nacional tem previsão nos artigos 145 a 162 da CRFB/88, o qual traz em seu bojo as competências tributárias dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), atribui às leis complementares papel de determinar critérios de tributação (artigo 146 da CRFB/88) e define as espécies e subespécies tributárias.

PAULSEN (2012, p. 18) nos remete a divisão das espécies e subespécies tributárias utilizadas para obter meios econômicos necessários a concretização dos objetivos do Estado Social brasileiro, quais sejam: “os impostos (artigos 145, inciso I, 153, 155, 156, 154, incisos I e II da CRFB/88); as taxas (artigo 145, inciso II da CRFB/88); as contribuições de melhoria (artigo 145, inciso III da CRFB/88); as contribuições (artigos 149, 149-A e 195 da CRFB/88); os empréstimos compulsórios (artigos 148, incisos I e II)”. Tendo o presente estudo enfoque nos primeiros.

Os impostos são modalidades de arrecadação fiscal, insertos nos tributos classificados em não vinculados a uma atuação específica do Poder Público, conforme estabelece o artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN). Por intermédio da receita oriunda deste, busca-se atender ao princípio da capacidade contributiva, arrecadando a riqueza de quem a detém e redistribuindo, proporcionalmente, por meio de prestações estatais, à população desfavorecida economicamente.

Quanto à modalidade de arrecadação, a classificação dos impostos subdivide-se em diretos e indiretos (TORRES, 2011, p.377):

> Aqueles [impostos diretos] incidem sobre o *solvens*, que é a pessoa que paga, são permanentes ou periódicos e a própria Administração efetua o lançamento, por declaração ou avaliação. Os impostos indiretos repercutem economicamente sobre terceira pessoa (contribuinte de fato), são instantâneos e o seu lançamento opera por homologação, incumbindo ao próprio contribuinte de direito adiantar o seu pagamento.

Conforme dados estatísticos mencionados no subitem 2.1, à opção por uma forma de arrecadação ou outra, está intimamente ligada ao nível de solidariedade da sociedade em que está inserido. Nos países em que a solidariedade norteia as relações existenciais, concebendo a sociedade sob ideário de "condomínio social" – exemplo, são os países escandinavos –, a incidência dos impostos diretos é superior aos indiretos. Por outro lado, nos países em que há baixo índice de solidariedade, a tributação tende a ser arrecadada de forma camuflada, ou seja, através de impostos indiretos, devido à aversão à cooperação social de seus membros.

Os impostos diretos são arrecadados pelos entes federativos sobre o patrimônio e renda, diretamente dos cidadãos. São exemplos: o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Os impostos indiretos, por outro lado, incidem sobre produtos e serviços que os contribuintes consomem. Os principais impostos indiretos no Brasil são: o imposto sobre produtos industrializados (IPI); o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior (ICMS); e o impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Figuram no polo passivo da relação tributária os produtores e comerciantes, no entanto, o que ocorre na realidade, é o repasse para o preço dos produtos e serviços, sendo os consumidores, sem distinção de condição socioeconômica, onerados indiretamente.

A tributação por meio de impostos indiretos, em especial os incidentes sobre o consumo, é altamente regressiva, onerando mais as classes média e baixa. Segundo dados a seguir apurados, quanto menor a renda da família mais esta contribui por meio de impostos indiretos. Conclui-se que a tributação sobre os produtos e serviços não observa os princípios da isonomia material, da solidariedade social e da capacidade contributiva, aclamados pela CRFB/88.

O princípio da isonomia material (ou igualdade material) aponta que a igualdade parte do ideário de que “os indivíduos podem ser agrupados segundo notas comuns e separados por suas diferenças” (BALEEIRO, 2006, p. 378). No que se refere ao contribuinte “iguais são aqueles contribuintes de mesma capacidade econômica” (BALEEIRO, 2006, p. 380). AMARO (2009, p.136) nos ensina que:

> Deve ser diferenciado (com isenções ou incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

Logo, tendo em vista a diversidade socioeconômica dos cidadãos brasileiros, impossível cogitar um sistema de arrecadação fiscal uniforme, que exija mesma contribuição de cidadãos com capacidade econômica diversa. O que deve ser buscado pelo Estado, quanto aos contribuintes de renda baixa é o tratamento desigual, que considere as suas particularidades socioeconômicas no momento de contribuir, onerando-os em menor grau.

O princípio da capacidade contributiva, expresso no artigo 145, 1º da CRFB/88, reafirma os ditames da isonomia material, ao determinar que os impostos devem considerar o caráter pessoal do contribuinte, graduando-os conforme a capacidade econômica deste. Neste ínterim, haverá igualdade no ato de tributar quando cada cidadão “contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira” (TORRES, 2014, p.94).

Este, por sua vez, decorre de outro princípio que deveria nortear as relações interpessoais dos cidadãos pertencentes ao Estado Fiscal Social brasileiro, qual seja, o princípio da solidariedade social. Nos dizeres de SCHOUERI (2004, RET 37/14):

> O princípio da capacidade contributiva, que está no art. 145, nada mais é do que uma decorrência do princípio da solidariedade. Pergunta-se: por que razão uns pagam imposto e outros não? Porque uns podem mais e outros menos. É a solidariedade. E a solidariedade é fundamento do nosso ordenamento como um todo.

A solidariedade, neste contexto, deve ser entendida como a cooperação entre os membros de uma sociedade, com o intuito de proporcionar um sistema de proteção social a todos os cidadãos indiscriminadamente. Essa é considerada como oriunda de relações de afinidade entre os indivíduos, sentimento de pertença social, empatia e abnegação, onde um

cidadão deve estar disposto a abrir mão de parcela maior de sua renda, com o fito de cooperar para a justiça e bem-estar social.

Estando o princípio da capacidade contributiva intimamente relacionado ao princípio da solidariedade social, estabelecer-se-á entre eles uma relação de codependência. Neste caso, como o Estado brasileiro adotaria estrutura de arrecadação fiscal em respeito à capacidade econômica do cidadão contribuinte, se a sociedade não detém o sentimento de solidariedade? Nenhum portador de grande fortuna está disposto a contribuir mais para proporcionar melhorias nas condições de vida das classes média e baixa, assim como o Estado não está disposto a onerá-los, pois daria margem a *lobby* e a reação popular, atípicos na classe baixa, comumente onerada (TORRES, 2011).

O Brasil está na contramão do desenvolvimento social que norteia o Estado Democrático de Direito, mas isso não se deve atribuir apenas à estrutura fiscal brasileira e à improbidade da Administração Pública, mas também à ausência de solidariedade e sentimento de cooperação social dos brasileiros, o que evidentemente chama para si um sistema de arrecadação tributária "invisível" que onera mais contribuintes com menor capacidade econômica.

2.1 A carga tributária no Brasil

A carga tributária brasileira consiste na medida de esforços da sociedade para o financiamento das atividades estatais. Deste modo, busca obter recursos econômicos oriundos da população para realizar os objetivos visados pelo Estado. Trata-se do produto obtido da relação entre a arrecadação tributária e o Produto Interno Bruto (PIB), sendo este o valor dos produtos finais produzidos dentro de um país em determinado período de tempo.

Objetiva-se trazer à análise dados estatísticos tributários no Brasil referentes ao período de 2005 a 2014, no sentido de que os dados levantados pela Receita Federal, são imprescindíveis para compreender quais os fatores determinantes para a estruturação do atual sistema de arrecadação tributária, cunhado na tributação indireta, e quais seriam as implicações da ausência de transparência fiscal nos impostos indiretos.

É evidente o aumento da carga tributária, desde 2005 até 2014, quanto a participação das bases de incidência de folha de salários, propriedade e bens e serviços, conforme análise efetuada pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD) em 2014. A categoria que mais contribuiu para a arrecadação total – desde 2005 até os dias de hoje – foi a de impostos incidentes sobre bens e serviços, alcançando em 2014, 51,02% da

carga tributária brasileira. Ao passo que a tributação sobre a renda obteve no mesmo período apenas 18,02%.

Gráfico 1 – Evolução histórica (2005 a 2014) das bases de incidência na arrecadação tributária total no Brasil

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2005 a 2014

% da Arrecadação Total

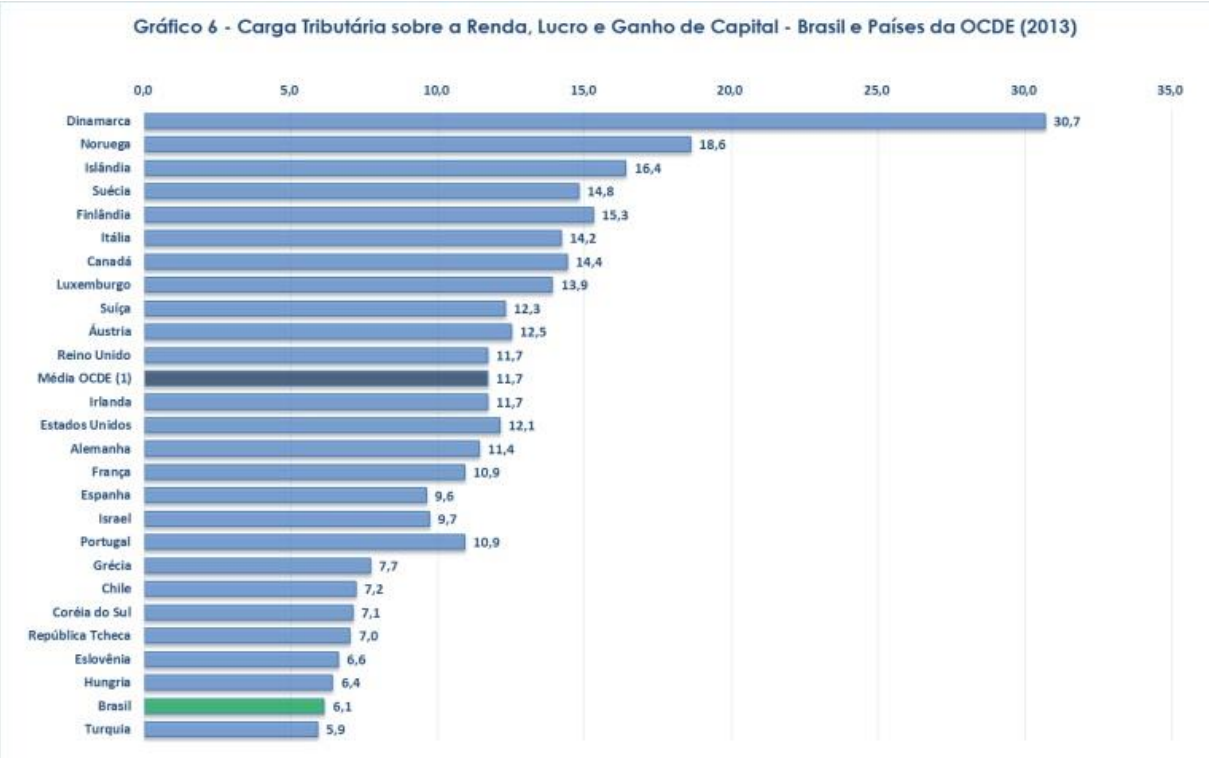
Cód.	Tipo de Base	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Repres. Gráfica
1000	Renda	18,61%	18,41%	19,25%	20,36%	19,57%	18,20%	19,05%	17,90%	18,11%	18,02%	
2000	Folha de Salários	23,68%	24,07%	23,81%	23,88%	25,70%	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%	
3000	Propriedade	3,33%	3,46%	3,51%	3,55%	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17%	
4000	Bens e Serviços	49,44%	49,13%	48,37%	50,22%	49,10%	50,45%	49,97%	50,57%	51,20%	51,02%	
5000	Trans. Financeiras	4,79%	4,80%	4,81%	2,02%	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%	1,68%	1,61%	
9000	Outros Tributos	0,15%	0,13%	0,25%	-0,03%	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,00%	
0000	**Receita Tribut. Total**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	

Fonte: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-março estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 28 mar. 2016

Notório é a estratégia do Sistema Tributário Nacional de utilizar como principal fonte de recursos para a concretização dos objetivos da República Federativa do Brasil, os impostos indiretos, vez que a base incidência de bens e serviços compõe mais da metade da arrecadação fiscal total desde o ano de 2008.

Quando se compara os valores da carga tributária nacional com as de outros países, em especial no que concerne à tributação por base de incidência, observa-se que para a base renda o Brasil tributa menos do que a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ocupando o penúltimo lugar do ranking, com apenas 6,1% da carga tributária, enquanto que a Dinamarca destina 30% da carga tributária sobre a renda, lucro e ganho capital.

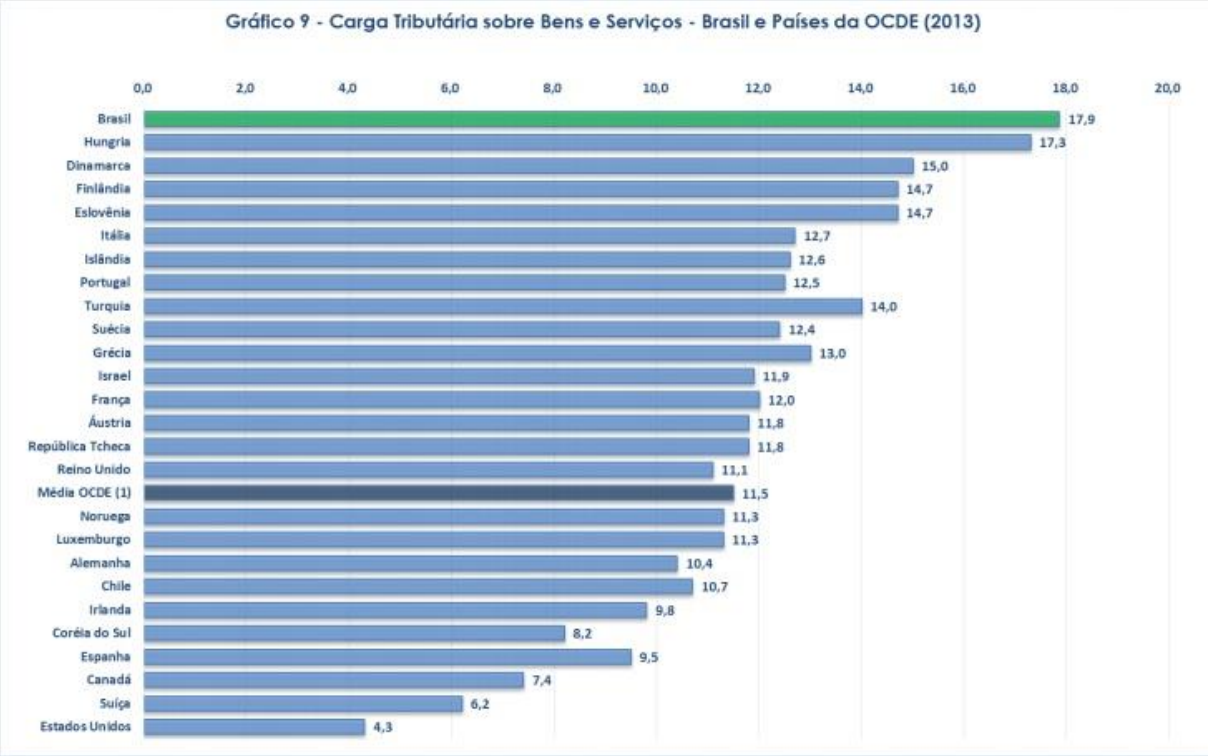
Gráfico 2 – Carga tributária sobre a renda, lucro e ganho capital – Brasil e países da OCDE (2013)



Fonte: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-março estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 28 mar. 2016

Por outro lado, enquanto a Suíça destina apenas 6,2% da tributação sobre bens e serviços, o Brasil ocupou o topo do ranking neste quesito em 2013, com 17,9% da carga tributária destinada a esta base de incidência. Percentual relevante, haja vista ser 6,4% superior à média dos países da OCDE.

Gráfico 3 – Carga tributária sobre bens e serviços – Brasil e países da OCDE (2013)



Fonte: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-março estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 28 mar. 2016

A estrutura tributária brasileira visivelmente privilegia a classe alta em detrimento da classe baixa, haja vista que os impostos sobre a renda possuem participação mínima na carga tributária (18,02%), caso comparado aos impostos sobre os bens e serviços, que compõem a maioria da carga tributária (51,02%), os quais incidem sobre os produtos essenciais da mesma forma para qualquer cidadão, sem considerar suas peculiaridades socioeconômicas.

O Sistema Tributário Brasileiro não tem adotado políticas tributárias em consonância com os princípios da isonomia material e da capacidade contributiva, já que esse sistema de arrecadação onera em demasia a renda dos pobres, enquanto os impostos indiretos pouco afetam a renda dos mais ricos.

A problemática é evidenciada ao analisar a distribuição da carga tributária entre as famílias brasileiras de acordo com a faixa de renda. Observa-se que a carga tributária suportada por uma família diminui na medida em que aumenta o nível de renda. Em outros termos, quanto maior a renda do contribuinte, menos ele contribui por meio de impostos.

Enquanto uma família com renda média de até 2 (dois) salários mínimos onera quase 50% de sua renda com o pagamento de impostos, em geral, as famílias que têm renda

média superior a 30 (trinta) salários mínimos, arcam com uma carga tributária de 26,3% de seus rendimentos, segundo o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE).

Gráfico 4 – Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004

Carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004

Renda mensal familiar	Em % da renda familiar						Acréscimo de carga tributária (em pontos de porcentagem)
	Tributação direta		Tributação indireta		Carga tributária total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	5,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Fonte: <http://www2.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2007/10anos.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2016

A comparação é ainda mais esdrúxula quando se considera apenas o reflexo da tributação indireta sobre a renda das famílias brasileiras. Em 2004, uma família que tinha como renda até 2 (dois) salários mínimos, contribuía com 45,8% da renda para a tributação indireta. Ao passo que uma família com renda superior a 30 (trinta) salários mínimos, contribuía por meio de impostos indiretos com 16,4% de sua renda.

Dito isso, origina-se a seguinte reflexão: o que é considerado (ou deveria ser) para a formação de um sistema de arrecadação tributária? Os dados estatísticos apontam que a sociedade brasileira contribui claramente mais por meio de impostos indiretos. Dessa forma é evidente que não foi efetuado estudo prévio da sociedade para a formação do Sistema Tributário Nacional, já que ao não considerar as peculiaridades socioeconômicas do contribuinte, onera os mais necessitados em demasia, afrontando os valores sociais consubstanciados na CRFB/88, que foi criado para realizar.

3 A AUSÊNCIA DE TRANSPARÊNCIA FISCAL NOS IMPOSTOS INDIRETOS

A tributação é imprescindível para financiar as atividades estatais, necessárias para concretizar os objetivos da República Federativa do Brasil. Segundo José Casalta Nabais, "[...] a tributação não constitui, em si mesma um objetivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita cumprir os seus objectivos (originários ou primários)" (NABAIS, 2009, p.185), ou seja, ao pagar tributos os cidadãos contribuem para o funcionamento do Estado, em observância ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva.

O Capítulo anterior cuidou de demonstrar através de dados estatísticos, que o princípio da capacidade contributiva está sendo afrontado, tendo em vista que o Brasil adotou modelo regressivo de tributação, fundado na arrecadação tributária por meio de impostos indiretos incidentes sobre bens e serviços, uma vez que tais impostos detêm como principais características a baixa visibilidade e a repercussão na cadeia de consumo, alcançando, assim, o consumidor final, sem considerar sua capacidade econômica.

O contribuinte, como principal financiador das atividades estatais necessita de ser informado sob o exercício do poder de tributar do Estado, a ponto de conseguir discernir quem evidentemente arca com o ônus tributário e em que quantidade. No entanto, a tributação indireta sobre o consumo vai de encontro ao preconizado pelo princípio da transparência fiscal nas relações tributárias consumeristas, conforme dispõe o artigo 150, § 5º da CRFB/88.

Sendo assim, tratar-se-á dos principais impostos indiretos incidentes sobre consumo (IPI, ICMS e ISS), ressaltando, antes disso o princípio da transparência fiscal, que vem sendo negligenciado há décadas no Brasil. Inicialmente pelo legislador infraconstitucional, diante da inércia em criar regulamentação adequada para o artigo 150, § 5º da CRFB/88. E após a regulamentação tardia do dispositivo constitucional pela Lei 12.741/2012, a dificuldade de implementação prática, oriunda da opacidade dos documentos fiscais, que, por vezes, não correspondem à realidade, onerando em demasia o consumidor final.

3.1 O princípio da transparência fiscal

A transparência fiscal é princípio constitucional implícito, o qual determina que a

“atividade estatal de tributar deve ser pautada na clareza, abertura e transparência” (TORRES, 2011, p.125). Dessa forma, referido princípio, constitui importante instrumento de limitação ao poder estatal de tributar, vez que é direito fundamental do contribuinte ter conhecimento do montante de impostos que está contribuindo, e de como está sendo empregado.

O princípio da transparência fiscal, no âmbito da tributação sobre o consumo, emerge da interpretação sistêmica do artigo 150, § 5º da CRFB/88 (“a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”), que, conforme ensina SILVA (2009, p.309) constitui norma de eficácia limitada, vez que, muito embora o legislador tenha apontado pela necessidade de resguardar determinado direito, atribui poder público à tarefa de concretizar o direito por meio de lei.

Dessa forma, ao incorporar o princípio da transparência fiscal na CRFB/88, o poder constituinte institui ao legislador infraconstitucional a tarefa de fixar diretrizes para esclarecer aos consumidores acerca dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços. Segundo TORRES (2011, p.127):

> A providência é da maior importância e servirá para coarctar abusos do legislador, que muita vez prefere aumentar os impostos indiretos, que são invisíveis e causam pequena reação popular, do que majorar os tributos diretos e progressivos, que incidem sobre pessoas de maior capacidade contributiva, mas ficam sujeitos a *lobby* e a resistência dos interessados; agora, com a informação sobre a carga tributária incidente sobre as mercadorias, haverá maior controle por parte do contribuinte e eleitor.

Mesmo diante da relevância da providencia legislativa, que conferiria legitimidade à tributação sobre o consumo, advinda da informação ao consumidor do montante de impostos incidentes sobre as mercadorias e serviços, apenas mais de 20 anos após a promulgação da CRFB/88, o legislador regulamentou o dispositivo constitucional por meio da Lei 12.741/12. Houve, neste período, um vácuo legislativo, em que reinou a obscuridade na incidência de impostos sobre mercadorias e serviços. No entanto, com a regulamentação legal do princípio da transparência nas relações de consumo, este problema teve solução? O contribuinte vem sendo informado corretamente sobre a carga tributária incidente sobre o consumo? E mais importante: mesmo que haja discriminação nos documentos fiscais do montante dos tributos em alguns estados brasileiros, é possível a compreensão pelo contribuinte leigo?

A Lei 12.741 tem como objetivo concretizar o princípio da transparência fiscal

expresso na CRFB/88, fixando diretrizes, no sentido de dar ao consumidor noção exata da carga tributária que suporta ao consumir determinado produto ou serviço. Ocorre que conforme já demonstrado, no Brasil, parcela significante da carga tributária provem de impostos indiretos sobre o consumo, e nestes, há complexidade de apurar o valor exato, vez que propagam na cadeia de consumo, não tendo o contribuinte como visualizar o montante de impostos embutidos no preço do produto ou serviço.

A Lei disciplina no artigo 1º que, por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, deve o responsável pela arrecadação fazer constar nos documentos fiscais o valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos que influem na formação nos preços de venda, remetendo, assim, à necessidade de fazer constar nestes uma série de impostos, quais sejam: o ICMS, o ISS e o IPI – objeto do presente estudo -, além do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), a contribuição social para o programa de integração social (PIS), o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), a Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) e a 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).

Cada um dos tributos supramencionados detém peculiaridades na forma de arrecadação, tendo, diferentes legislações regulamentadoras, bases de incidência e alíquotas, o que por si só comprova a complexidade de demonstrar com fidedignidade as informações tributárias. Daí que fornecedores e demais integrantes da cadeia de consumo, responsáveis por informar aos consumidores o montante de tributos recolhidos em cada etapa da comercialização, deixam de realizar ou realizam com imprecisão – objetivando, nestes casos, maior lucro na venda –, a complexa tarefa de repassar o montante de impostos incidentes sobre o preço dos serviços ou produtos.

Há evidente complexidade de apuração dos impostos indiretos incidentes sobre o consumo, assim como há insuficiência de fiscalização pelos entes federativos arrecadantes do efetivo cumprimento do dever de transparência nos documentos fiscais. Contudo, já ficou demonstrado que estes compõem a maioria da carga tributária brasileira, ou seja, a matriz tributária brasileira privilegia a arrecadação fiscal por meio de impostos com notória ausência de visibilidade.

Conclui-se que mesmo após a edição da Lei 12.741/12, a maioria dos Estados brasileiros não discriminam os tributos e seus respectivos montantes nos documentos fiscais, e àqueles que o fazem – a cidade de São Paulo é um exemplo, já que discrimina nas notas

fiscais campos de uso facultativo para atendimento ao que dispõe a Lei 12.741/12[1] – esbarram no desconhecimento pela população leiga daquilo que consta nos documentos fiscais, vez que são informações de cunho jurídico-tributário e financeiro, de difícil compreensão.

Há ausência de transparência fiscal na estrutura de arrecadação tributária brasileira, a qual nem ao menos consegue demonstrar aos consumidores o montante de tributos que compõem o preço do produto ou serviço consumido – seja por ausência de discriminação nos documentos fiscais ou a discriminação técnica de difícil compreensão para a população leiga –, o que acaba por onerar, indiscriminadamente e de forma velada, o consumidor final, em discordância com o princípio da transparência fiscal e o da capacidade contributiva.

3.2 Os impostos indiretos sobre o consumo

Conforme levantamento estatístico do ano de 2005 a 2014, analisados no Capítulo 2, subitem 2.1, os tributos sobre o consumo (bens e serviços) são a principal fonte da arrecadação tributária brasileira. A tributação sobre bens e serviços representa mais que o dobro do que os tributos incidentes sobre renda e patrimônio. O que demonstra a predileção da matriz tributária brasileira por onerar quem ganha menos, vez que como já demonstrado o impacto dos impostos indiretos sobre a renda das famílias com renda inferior a 2 (dois) salários-mínimos é evidentemente superior do que as famílias com renda acima de 30 (trinta) salários.

A tributação indireta repercute economicamente na cadeia de consumo, onerando o consumidor final por intermédio da incorporação do imposto no preço do bem ou serviço, como um custo adicional de baixa percepção visual, em evidente afronta ao princípio da transparência fiscal. O que ocasiona o deslocamento da responsabilidade pela obrigação tributária do contribuinte de direito, que ocupa o polo passivo da relação tributária, para o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor, que arca com o encargo em si.

No entendimento de DEODATO (2010, p.380):

> Impostos indiretos são os que gravam um ato ou um fato ou um objeto, cobrados em virtude de tarifas impessoais, e que recaem sobre certos fatos intermitentes, constatados dia a dia [...] seu característico é que desconhece a pessoa do contribuinte e o quantum determinado por tarifas, só se conhecendo, exatamente esse quantum quando o contribuinte é alcançado pelo Imposto.

[1] Disponível em: <http://nfpaulistana.prefeitura.sp.gov.br/artigo_prestador.asp?conteudo=banner>. Acesso em: 17 jun. 2016.

No Brasil, os principais impostos indiretos incidentes sobre o consumo, são: o IPI, o ICMS e o ISS, tendo, respectivamente, como ente federativo instituidor, a União (artigo 153 da CRFB/88), o Estado e o Distrito Federal, e o Município e o Distrito Federal (artigo 156, III da CRFB/88). Neste Capítulo traçar-se-á breve análise e apontamentos pertinentes a temática de cada um desses impostos.

3.2.1 O imposto sobre produtos industrializados (IPI)

O IPI "incide sobre a "operação" com "produtos industrializados", ou seja, sobre o negócio jurídico que tenha por objeto bem, ainda que não necessariamente destinado ao comércio, submetido por um dos contratantes a processo de industrialização" (PAULSEN; MELO, 2010, p.80). Compete a União instituir referido imposto (art. 153, inciso IV da CRFB/88), de acordo como as limitações constitucionais de tributar expressas no art. 150, da CRFB/88.

O art.150, §1º e 4º da CRFB/88 nos remete a algumas características marcantes atribuídas ao legislador constituinte ao IPI, quais sejam: a inobservância do princípio da anterioridade de exercício, mas a subordinação ao princípio da anterioridade nonagesimal; a seletividade, em função da essencialidade do produto; a não cumulatividade, compensando o devido em cada operação com o montante cobrado nas fases anteriores; a não incidência sobre produtos industrializados destinados ao exterior; reduzido impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto; e atenuação da legalidade tributária, facultando ao poder público a alteração de alíquotas.

A característica da seletividade, que também pode estar presente no ICMS, dada a possibilidade de adoção pelo ente federativo instituidor do imposto, mesmo que não haja obrigatoriedade de sua adoção, merece destaque no presente estudo, por estar associada à suposta concretização do princípio da capacidade contributiva, no que concerne aos impostos indiretos, ao impor alíquotas diferenciadas conforme o grau de essencialidade do produto. CONTI (1997, p.166) melhor exemplifica a temática inserindo-a no contexto dos impostos indiretos, aludindo que:

> A seletividade em função da essencialidade é uma forma pela qual se aplica o princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, porque é possível admitir-se que, na generalidade dos casos, os produtos essenciais são indispensáveis aos indivíduos com baixa capacidade contributiva, e os produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva.

No entanto, mesmo impondo alíquotas superiores aos produtos supérfluos, que comumente são adquiridos por cidadão de maior capacidade contributiva, e alíquotas inferiores aos produtos essenciais, consumidos por toda a população, atendendo às necessidades de subsistência do indivíduo com baixa capacidade contributiva, a providencia legislativa esbarra em uma questão, qual seja, a indeterminabilidade dos conceitos de essencial e supérfluo.

O que é considerado essencial para uma existência digna? Somente a alimentação e a assistência social básica? Cada sujeito possui desejos individuais que ao seu juízo proporcionar-lhe-ia existência plenamente digna, que não só a mera subsistência física/alimentar. A essencialidade busca concretizar a manutenção de um padrão mínimo de vida, o que equivale associá-la à dignidade humana, que conforme ensina BARROSO (2010) tem como conteúdos mínimos o valor intrínseco da pessoa humana, a autonomia da vontade e o valor comunitário.

Do valor intrínseco – elemento ontológico da dignidade humana –, "decorrem direitos fundamentais como o direito à vida, à igualdade e à integridade física e psíquica". (BARROSO, 2010, p.38), demonstrando o traço distintivo da condição humana, sendo as pessoas humanas um fim em si mesmas, e não meios para a realização de metas coletivas ou propósitos de terceiros (BARROSO, 2010).

A autonomia da vontade – elemento ético da dignidade humana –, está intimamente relacionada ao princípio da autodeterminação dos povos, tendo como principal característica o direito de fazer escolhas individuais básicas (BARROSO, 2010), reforçando neste aspecto o quão indeterminável podem ser os conceitos de essencial e supérfluo, pois cada sujeito faz escolhas individuais almejando a existência digna, a qual varia conforme a *psique* de cada indivíduo. Decorrem deste elemento o direito de liberdade individual e direitos políticos (BARROSO, 2010).

A dignidade como valor comunitário – elemento social da dignidade humana –, por sua vez, destina-se a promover objetivos diversos, dentre os quais se destacam: a) a proteção do próprio indivíduo contra atos autorreferentes; b) a proteção de direitos de terceiros; e c) a proteção de valores sociais, inclusive a solidariedade (BARROSO, 2010, p.28), que ainda será objeto de análise no presente estudo, como fator motivador da opção por uma forma de arrecadação tributária e outra.

Conclui-se que a característica da seletividade, embora mitigue desigualdades gritantes de arrecadação tributária, não atende de forma absoluta os contornos do princípio da

capacidade contributiva, ante a indeterminabilidade dos conceitos de supérfluo e essencial, considerando a complexidade dos anseios da pessoa humana e o que cada indivíduo compreende e visa como existência digna.

Considerando que a existência digna está relacionada apenas com a subsistência alimentar e assistência social básica, os mais abastados economicamente também usufruíram das alíquotas inferiores dos produtos essenciais, sendo evidentemente menos onerados que os mais pobres. Ao passo que os produtos "supérfluos", com alíquotas superiores, seriam de impossível consumo pela classe baixa e média. O que também não atenderia aos valores igualitários visados pelo princípio da capacidade contributiva.

3.2.2 O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

O ICMS incide sobre "operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação" (PAULSEN; MELO, 2010, p.217). A circulação consiste na "passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica", ao passo que, a mercadoria nos dizeres de PAULSEN e MELO (2010, p.217) consiste em:

> [...] bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.

O ICMS é instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo regulamentado pela Lei Complementar 87/96, e detém como principais características, a não cumulatividade, podendo ser seletivo de acordo com a essencialidade objeto da tributação e suas alíquotas são fixadas considerando se a operação é interna ou interestadual.

Tema bastante controverso, e que se reputa útil para o presente estudo, já tendo sido, inclusive, objeto de análise de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de Recurso Extraordinário de nº 582.461, seria o denominado "cálculo por dentro" do ICMS, que consiste no fato de o valor do próprio ICMS integrar a base de cálculo do imposto, conforme ficou estipulado na CRFB/88, através da Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro 2001 (EC nº33/2011).

Contudo, o STF, desempenhou papel contrário àquele que lhe foi atribuído, qual seja, o de guardião da CRFB/88, tendo opinado pela constitucionalidade da EC nº 33/2011, utilizando de argumentos fáticos e jurídicos no Acórdão, de cunho legalista – desconsiderando que o texto da lei tem que ser interpretado em observância a ordem jurídica como um todo, em especial, aos princípios e garantias constitucionais –, e arraigado da jurisprudência tradicional, em total discrepância com as limitações ao poder de tributar e os direitos do contribuinte, expressos na CRFB/88, conforme denota trecho do voto do Ministro Luiz Fux:

> O legislador complementar estabeleceu que incide o ICMS sobre o valor da mercadoria e mais sobre a base de cálculo, incluindo-se o ICMS devido. Então, se é justo ou se é injusto pouco importa, está na Constituição Federal, está na lei complementar. […] Essa jurisprudência é mais do que vintenária, uma ruptura dessa jurisprudência, que está de acordo com a Lei Complementar nº 87, traz severos desastres e prejuízos para os Estados que contam com essa receita e os seus consectários (p. 218-219).

O que ocorre, é que mesmo tendo sede constitucional e previsão legal, o "cálculo por dentro", ao incluir o ICMS em sua própria base de cálculo cria uma exacerbação da alíquota aplicável, denominada alíquota real, superando a alíquota legalmente prevista, ou seja, a alíquota nominal, acabando por dissimular a alíquota real do imposto, que sempre supera a sua nominal, comprometendo a transparência do montante de impostos embutidos no preço final dos produtos e serviços, o que evidentemente demonstra a ausência de transparência nos documentos fiscais, e em consequência afronta ao princípio da capacidade contributiva, por onerar, sem distinção, o consumidor final.

3.2.3 O imposto sobre os serviços de qualquer natureza (ISS)

O ISS é o imposto incidente sobre prestação de serviços, que consiste em um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer mediante esforço pessoal, distinguindo, neste aspecto do IPI, que se consubstancia em obrigações de fazer ou dar – produto industrializado (PAULSEN; MELO, 2010). Neste aspecto, serviço no plano constitucional compreende na "prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial" (BARRETO, 1999, p. 580), e abrange, conforme leciona BARRETO (1999, p. 580)

> a) obrigação de fazer (e nenhuma outra);
> b) serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune ao imposto, conforme o art. 150, VI, 'a' da Constituição);
> b.1) que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial - o

> que afasta, desde logo, aqueles prestados ‘a si mesmo’, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo);
> b.2) prestados sem relação de emprego - como definida pela legislação própria - excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício), por não estar *in commercium*.

Compete aos Municípios instituir impostos sobre os serviços de qualquer natureza (art. 156, inciso III da CRFB/88), cabendo, nos termos do art.156, §3º da CRFB/88, à lei complementar fixar as suas alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar 116/2003 (LC 116/2003) em seu artigo 1º aponta como fato gerador do imposto a prestação dos serviços enumerados na lista anexa, que conta com cerca de 230 serviços, divididos em 40 itens. A base de cálculo é o preço do serviço (artigo 7º, LC 116/2003).

É importante notar que, diferente do IPI e do ICMS, esse tributo é cumulativo e, em relação à seletividade, não há previsão legal, tendo apenas como limitação estatal ao poder de tributar, a fixação de alíquotas máximas de 5% e, mínimas de 2%, fixadas, respectivamente, na LC 116/2003 e no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tornando-o o imposto indireto que traz maiores desigualdades e ausência de transparência fiscal.

Como imposto cumulativo, não se submete ao princípio constitucional da não cumulatividade, expresso no artigo 153, §3º, inciso II da CRFB/88, ou seja, não impede a incidência sucessiva de mesmo imposto nas diversas operações da cadeia de consumo, o que implica em excessivo ônus tributário, vez que pode ocorrer múltipla tributação da mesma base econômica (PAULSEN, 2012).

Conforme nos ensina CORRÊA (2008, p.61):

> [...] o tributo não cumulativo é não cumulativo em relação a si mesmo. O que se pretende evitar é a sobreposição do tributo sobre ele próprio (IPI com IPI, ICMS com ICMS, etc.). O comando, portanto, é reflexivo, ou seja, está voltado para dentro do próprio objeto que normatiza. Deste modo, a não-cumulatividade tem que se caracterizar juridicamente como um elemento interior à regra-matriz de incidência [...] a não-cumulatividade deve situar-se pelo menos no consequente da norma de incidência, de modo que, havendo débito, o crédito deve ser deduzido deste, evitando-se a sobreposição do tributo.

Assim, o ISS por ser imposto cumulativo, onera em demasia o consumidor final,

em especial os mais pobres, que como já demonstrado são os mais acometidos pela matriz tributária regressiva brasileira, que utiliza como maior fonte de arrecadação fiscal, os impostos indiretos incidentes sobre o consumo.

4 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Com o advento da Era Moderna e, com ela, a celebração do contrato social, os pactuantes abriram mão de parcela da liberdade natural, passando a parcela restante a deter cunho meramente convencional (ROUSSEAU, 1985). Visando à segurança das relações existenciais, os indivíduos acordaram a sua união como povo, formando o que viria a se conceber como sociedade.

ROUSSEAU (1985, p.21) nos remete a compreensão da prescindibilidade da união dos indivíduos para à conservação da sociedade, através da celebração do pacto social:

> Ora, como os seres humanos não podem engendrar novas forças, mas somente combinar e dirigir as existentes, não lhes resta outro meio para se conservarem senão formar, mediante agregação, uma soma de forças que possa vencer a resistência, impulsionando-as para um só móvel e fazendo-as atuar em conjunto.

A vida conjunta em sociedade entre os povos trouxe à tona a necessidade de união de esforços para a mantença social, a qual inicialmente concebia-se em divisão de tarefas, onde alguns caçavam, outros lavravam a terra, outros cuidavam da segurança dos povos. Essa situação perdurou durante séculos, perdendo seus contornos, paulatinamente, e atualmente, dada a conjectura social complexa, a "divisão de tarefas" moldada em funções sociais específicas, deu lugar à contribuição social por meio da tributação, originando a figura do contribuinte.

O contribuinte deve, dessa forma, financiar o Estado que está inserido, contribuindo para a realização dos objetivos deste, – como é o caso do Brasil –, através de taxas, contribuições, os empréstimos compulsórios, e os impostos. Nesse sentido, NABAIS (2009, p. 26) assinala que "os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos".

No entanto, os dados estatísticos analisados no Capítulo 2, subitem 2.1, cuidaram de comprovar que os brasileiros contribuem notoriamente mais por meio de impostos indiretos, pois, os detentores de maior renda não estão dispostos a contribuir com seu patrimônio diretamente, o que demonstra total ausência de solidariedade na sociedade brasileira, que atrai para si, o atual sistema regressivo e desigual de tributação.

Quais fatores contribuem para a formação de uma sociedade destituída de coesão social? Como indivíduos pertencentes a mesma nação, tendo semelhante origem genética, cultura, e costumes não se solidarizam com o outro? O que ocasiona a ausência de empatia que reflete na forma de arrecadação fiscal, evidentemente mais onerosa para a parte mais necessitada da população? HOLANDA (1995) ensina que provém do traço brasileiro marcante de personalismo e individualismo, que retomam à colonização (opressora) da América – a qual, impôs a cultura europeia em detrimento dos costumes e cultura existente no Brasil, antes da colonização –, o que impossibilitou a formação de uma sociedade coesa e solidária.

Conforme o autor (HOLANDA, 1995, p.31):

> A tentativa de implantação da cultura européia em extenso território, dotado de condições naturais, se não adversas, largamente estranhas à sua tradição milenar, é, nas origens da sociedade brasileira, o fato dominante e mais rico em conseqüências. Trazendo de países distantes nossas formas de convívio, nossas instituições, nossas idéias, e timbrando em manter tudo isso em ambiente muitas vezes desfavorável e hostil, somos ainda hoje uns desterrados em nossa terra.

Dessa raiz individualista e opressora da sociedade brasileira resultou à formação de organizações sociais destituídas de solidariedade, coesão social e cooperação coletiva. De acordo com BAUMAN (2000) o que se entende por solidariedade foi esvaziado por completo e as medidas públicas em prol da coletividade afastada pela aversão do homem a qualquer restrição da liberdade individual.

Ainda, conforme BAUMAN (2000), o homem, em especial o brasileiro, desprezou o sustentáculo que a vida em comunidade lhe asseguraria para dar maior relevância a autonomia e independência, dando azo aos seus anseios individualistas.

Antes de prosseguir, necessário um esforço teórico, para conceituar a solidariedade, pois compreendendo seu significado, pode-se comprovar a sua inexistência no seio social brasileiro.

Conforme ARNAUD (1999) solidariedade em etimologia consiste em "substantivo abstrato formado sobre o adjetivo solidário, por sua vez, derivado, inicialmente do latim *in solidum*, que equivale a "totalidade", "o todo" (Cícero) [...] significa simplesmente a indivisibilidade no uso" (ARNAUD, 1999, p. 766). ARNAUD (1999, p. 766) traz, ainda, a definição de solidariedade em diversas vertentes de estudo:

> 1. Em ética: "sentimento do grupo que supõe simpatia mútua e disposição para combater e lutar uns pelos outros" (Ibn Khaldoun, em *Moccadimat-Prolégomènes*, citado por Bell).

> 2. Em teoria política: "consciência acrescentada de direitos e de responsabilidades (Cerrone).
> [...]
> 4. Em sociologia: 4.1. Consenso entre unidades semelhantes que somente pode ser assegurado através do sentimento de cooperação que deriva necessariamente da divisão do trabalho (Aug. Comte, Curso...L. XLVIII); 4.2. Fato social que consiste no consenso espontâneo das partes do todo social (Durkheim); 4.3. Característica das relações sociais onde a ação de cada um dos participantes implica todos os outros (Weber); 4.4. Integração institucionalizada da cooperação (Parsons).

Referido autor, melhor delineia a concepção de solidariedade em teoria política – que tem, atualmente, emprego mais frequente, ao lado do campo da ética –, adquirindo, nesta significação, contornos mais relevantes para o presente estudo, no sentido que "[...] a solidariedade é as vezes invocada como princípio da coexistência democrática. É nesta qualidade que ela é retomada nos textos constitucionais (p. ex. a constituição espanhola de 1978, art. 2). Ela é fundamento do dever de contribuição aos encargos públicos" (ARNAUD, 1999, p.769).

A concepção da palavra solidariedade – seja em etimologia, ética, sociologia e em especial, teoria política – se distancia, e muito, do que se percebe na sociedade brasileira, ao menos sob o viés comunitário que propõe um vínculo afetivo e fraterno entre todos os membros da sociedade, e não só entre pequenos círculos sociais (TOGNETTI, 2004). Nesse sentido, TOGNETTI (2004, p.260) nos remete a compreensão da solidariedade em duas acepções, qual sejam: a solidariedade com os membros de um grupo social e a solidariedade entre os diversos membros da sociedade:

> Primeiramente, solidariedade pode ser entendida como a que aproxima os membros de um determinado grupo, criando entre eles laço de afinidade, capaz de justificar que cada membro do grupo contribua para a manutenção de um sistema de proteção especial voltado para tal grupo. [...] 3. Entretanto... novo conceito de solidariedade se impôs. Neste novo conceito, a solidariedade é ampliada para alcançar mais do que o grupo de beneficiados, mas toda a sociedade, é a segunda acepção do princípio da solidariedade. É a solidariedade que justifica a manutenção pelo Estado de um sistema de prestações públicas na área do direito social, independentemente de qualquer prestação por parte dos beneficiados. Reconhece-se na sociedade a existência de situações especiais que demandam prestações públicas, exigindo recursos de toda a sociedade para manter tal sistema de proteção.

É de se notar que o conceito de solidariedade possui um viés individualista, qual seja, o de restringir o alcance do ser solidário aos membros de determinados grupos sociais, o que poderia ensejar a cooperação apenas entre estes grupos e não com os diversos membros

da sociedade, ou seja, propõe a solidariedade apenas entre iguais, subvertendo o preceito de solidariedade sob viés comunitário, que propõe a manutenção de um sistema estatal igualitário, calcado na cooperação financeira de seus membros, na medida de sua capacidade econômica, proporcionando a justa distribuição de riquezas.

A solidariedade foi incorporada à CRFB/88 como objetivo fundamental do Estado (art. 3°, I: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária.). Contudo, apenas à previsão constitucional, não é capaz de incutir a solidariedade nos cidadãos, fazendo com que contribuam de bom grado para o funcionamento do Estado, proporcionando melhores condições de vida para os demais integrantes da sociedade.

Deve partir dos próprios cidadãos a iniciativa de concretizar a sociedade solidária objetivada pelo Estado. Contudo, a sociedade brasileira permanece destituía de coesão social e, consequentemente de solidariedade, em decorrência da raiz individualista do Brasil, onde cada indivíduo busca apenas a satisfação pessoal, mesmo que em detrimento da classe pobre.

Situação diversa se verifica na Suécia, a qual, mesmo possuindo uma das cargas tributárias mais altas do mundo, destina 14,8% da carga tributária sobre a renda, lucro e ganho capital (conforme gráfico mencionado no Capítulo 2, subitem 2.1), um dos percentuais mais elevados dos países membros da OCDE, enquanto o Brasil destina apenas 6,1% da carga tributária à mesma categoria, veem o *skatt* – que significa "imposto" e "tesouro" –, como o preço (justo) que se paga por uma sociedade mais humana, igualitária e harmônica. O que se verifica pelos trechos de entrevista a contribuintes suecos, a seguir expostos. Quando um cidadão sueco é questionado se a tributação é demasiada alta, responde negativamente:

> "Certamente não", ele diz, Robert Windahl, o Robben, popular garçom [...]. E todos se beneficiam do sistema, que é universal. Ou seja, os mais ricos pagam mais impostos, mas também não precisam pagar para que seus filhos estudem até à universidade, por exemplo. E se eu mesmo resolver ser médico, posso começar a estudar amanhã, sem gastar uma krona (coroa sueca)[2].

E quando outro é inquirido sobre a possibilidade de redução dos impostos, assim se manifestou:

> A redução de impostos significa que eu passo a ter 600 coroas (cerca de 200 reais) a mais no bolso", disse na TV sueca, na época, um dos cidadãos entrevistados. "Para mim, que já ganho um bom salário, essa quantia extra

[2] Disponível em: <http://www.pragmatismopolítico.com.br/2015/01conotacao-positiva-termo-impostos-na-suecia.html>. Acesso em: 08 dez. 2015.

> não faz tanta diferença. Mas faz uma diferença enorme para a sociedade, e por isso acho que esse dinheiro seria melhor empregado para garantir a qualidade das nossas escolas, hospitais e serviços em geral[3].

Embora na primeira manifestação, a lógica do retorno permeie o depoimento do sueco – a qual se verifica em grau bastante inferior no Brasil –, na segunda manifestação é palpável a solidariedade social. Notório que à realidade socioeconômica dos países são infinitamente diversas, não se pretendendo comparar, neste aspecto, mas apenas evidenciar a presença da solidariedade nesta sociedade, e os efeitos positivos na estrutura social, já que o país é conhecido por possuir elevado índice de desenvolvimento humano, alcançando em 2014, 0,898%, ao passo que o Brasil só obteve 0,744%, conforme Relatório do Desenvolvimento Humano (RDH), elaborado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) de 2014[4].

A solidariedade é essencial para o funcionamento do Estado, pois a partir da presença dela, que o indivíduo se torna propenso a cooperar para o funcionamento da sociedade, pois detém o sentimento de pertença ao seio social e empatia com os demais cidadãos. E a cooperação, atualmente, dada a conjectura fiscal dos Estados, é efetuada por meio do pagamento de impostos. Assim, os impostos nada mais são do que o instrumento utilizado pelo estado para angariar recursos econômicos imprescindíveis para prover a sociedade, e como tal, constitui dever fundamental do contribuinte de pagá-los (NABAIS, 2009).

Nesse sentido, NABAIS (2009, p.185) sugere que "[...] com efeito, um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais". Os impostos são assim, o meio utilizado para alcançar aos fins sociais de um Estado.

Já VASQUES (2008) aferrenha que os tributos devem alcançar a população, na medida do custo que o sujeito passivo gera ao Estado ou ao benefício que o estado lhe proporciona, dando a este entendimento, configuração ao princípio da equivalência, o qual, remete "para uma ideia de troca ou de equilíbrio de valores" (VASQUES, 2008, p.330), em que o custo ou benefício deve ser financiado (ou retribuído) pelo contribuinte. Assim, sintetiza VASQUES (2008, p.435):

---

[3] Idem.
[4] Disponível em: <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014pt.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2016.

> O princípio da equivalência exprime uma ideia essencial de troca que pode ser concretizada pela via do custo ou pela via do benefício, razão pela qual podemos representar o princípio do benefício e o princípio da cobertura de custos como concretização alternativas de um mesmo princípio geral.

SANCHES (2010, p.21) diz que "não se tratava de saber como deveriam ser distribuídos os tributos, mas apenas de saber se havia ou não uma *causa* de legitimação para a oneração fiscal dos membros da comunidade", dessa forma, "fazendo cada membro da comunidade pagar tributos de acordo com aquilo que cada um vai receber do Estado ou, em alternativa, o que cada um pode pagar" (SANCHES, 2010, p.22), dando azo ao princípio da capacidade contributiva.

Saldanha Sanches nos ensina que a classe rica também é onerada, neste sistema de equivalência, muito embora seja a classe pobre que mais demande custo e necessite de benefício do Estado, pois "para os cidadãos que possuem rendimentos elevados, o Estado é um ente meramente onerador, cuja dimensão deverá ser controlada e reduzida" (SANCHES, 2010, p.23).

Parte-se do pressuposto de que os ricos, como já detém riquezas aptas a lhe proporcionar existência digna, em nada (ou quase nada) careceriam de atuação estatal, sendo, exclusivamente onerados, já que como membros do Estado devem contribuir para o seu funcionamento. Contudo, a classe rica também gera custo e é beneficiada, vez que, são inúmeros os benefícios fiscais atribuídos a esta – sob o argumento de incentivo a indústria e a produção de empregos –, o que coopera para a disseminação da conotação negativa dos impostos, já que a utilização do termo "benefício" sugere que o ato de não pagar impostos é algo positivo (SANCHES, 2010).

Saldanha Sanches "procura alertar para os perigos da demagogia fiscal e da captura da lei fiscal pelos grupos de interesse, pois o discurso contra os impostos é sempre um discurso de uma minoria privilegiada à custa da comunidade" (SANCHES, 2010, p.9), vez que os supostos "benefícios fiscais", "tem um elevado custo sistemático na medida em que desonera alguns contribuintes, mas aumenta a oneração dos restantes" (SANCHES, 2010, p.48). O que demonstra o risco da desigualdade da tributação ao adotar postura avessa ao pagamento de impostos, inobservando o dever de contribuir para o financiamento dos gastos públicos, que no dizeres de NABAIS (2009), constitui dever fundamental do contribuinte.

Assim, o princípio da equivalência deve ser aplicado observando o princípio da capacidade contributiva, "como critério de repartição justa da carga fiscal" (SANCHES, 2010, p.25). E os denominados, "benefícios fiscais", devem ser fiscalizados (e reduzidos/extintos), na medida que constituem afronta direta ao dever fundamental de pagar impostos e,

consequentemente, aos princípios da isonomia material, solidariedade social e capacidade contributiva.

José Casalta Nabais ensina que "Os deveres fundamentais, como expressão da soberania do estado baseada na dignidade da pessoa humana, são em larga medida, criação do legislador constituinte" (NABAIS, 2009, p.674), remetendo a necessidade de inserção dos deveres fundamentais no plano constitucional, para que esse adquira referido contorno.

No Brasil, não há consagração expressa de um dever fundamental de pagar impostos, mas nem careceria, pois, os fundamentos e objetivos da República (respectivamente, art. 1º e 3º da CRFB/88), só são passíveis de concretização, por meio do pagamento de impostos, tendo garantida aplicabilidade prática, por meio das disposições concernentes ao Sistema Tributário Nacional, o que por si só, já atribui ao pagamento de impostos, contornos de dever fundamental.

O dever fundamental de pagar impostos tem como razão fundante o princípio da solidariedade, que se materializa, no plano constitucional, também como dever fundamental, ao dispor que é objetivo primordial da República construir uma sociedade solidária.

Assim, a solidariedade e o pagamento de impostos, possuem ambos, caráter de dever fundamental, dependendo o segundo da existência do primeiro, pois, o dever fundamental de pagar impostos, carece para sua concretização, mais do que a coerção intrínseca da norma, seja ela, constitucional, infraconstitucional ou regulamentar, qual seja, a vontade de contribuir para uma sociedade mais justa e igualitária, que só é possível em uma sociedade solidária, em que os contribuintes anseiam colaborar com a coletividade, em observância ao princípio da capacidade contributiva.

Assim sendo, NABAIS (2009, p. 679) conclui que:

> Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.

O imposto deve, dessa forma, ser encarado pelos cidadãos de forma positiva, não devendo ser compreendido como um sacrifício, mas sim um investimento efetuado para a melhoria da infraestrutura da sociedade e condições de vida da população menos abastada. Ainda conforme ensina NABAIS (2009, p.186):

> Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.

Os indivíduos devem compreender que ao pagar impostos estão contribuindo para o funcionamento da sociedade em consonância com os valores e princípios objetivados pelo Estado e consubstanciado nas respectivas Constituições.

É necessário pagar impostos, pois para viver em comunidade devemos contribuir, na medida de nossas forças – aqui compreendida como capacidade econômica –, para a realização dos objetivos do estado, em especial, a concretização da existência digna de todos os cidadãos, indiscriminadamente.

Assim, é preciso desenvolver no seio social brasileiro a empatia, o respeito e consideração pelo outro, para que todos possam compreender o objetivo de pagar impostos em consonância com o princípio da capacidade contributiva, como verdadeira representação da justiça e igualdade.

5 CONCLUSÃO

O Estado Fiscal Social brasileiro utiliza como principal fonte de recursos econômicos para a concretização dos objetivos fundamentais da República, conforme dados estatísticos analisados, os impostos indiretos, em especial àqueles incidentes sobre o consumo. Contudo, estes repercutem na cadeia de consumo, onerando em demasia o consumidor final, sem considerar a capacidade econômica, fazendo com que a população mais pobre, dispense mais da metade de sua renda no pagamento de impostos indiretos, violando os princípios da isonomia material, da capacidade contributiva e da solidariedade social, vez que este último decorre do segundo, na medida em que somente em uma sociedade solidária há concretização da tributação consonante com a capacidade econômica do contribuinte.

Os impostos indiretos, em especial àqueles incidentes sobre produtos e serviços (IPI, o ICMS e o ISS), possuem, cada qual, regramento legal específico, bem como características diversas atribuídas pela CRFB/88, sendo estas, que merecem destaque, no presente estudo: no IPI, a seletividade, que esbarra na indeterminabilidade do conceito de essencial e supérfluo, considerando os contornos abstratos da dignidade da pessoa humana; no ICMS, o polêmico “cálculo por dentro”, fazendo com que o valor do imposto integre a própria base de cálculo, trazendo distorções na alíquota real; e o ISS, imposto cumulativo, incidindo, sucessivamente, nas diversas etapas da cadeia do consumo, tornando-o, excessivamente oneroso.

Há complexidade de apurar o montante dos impostos indiretos, diante da diversidade de tributos incidentes na cadeia de consumo e ausência de fiscalização pelos entes federativos arrecadantes do efetivo cumprimento do dever de transparência fiscal, assim como há dificuldade de compreensão dos documentos fiscais pela população. Além de afrontar ao princípio da transparência fiscal e a Lei 12.741/12, demonstra que o sistema tributário privilegia o modo de arrecadação fiscal de baixa percepção visual, sendo mais facilmente “digeridos”, pela população mais simples e pobre, fazendo com que sejam onerados em maior grau, indiscriminadamente.

Ocorre que os impostos são imprescindíveis para o funcionamento estatal, pois através deles que são concretizados os objetivos do Estado, quais sejam, na realidade brasileira, a justiça social e a segurança social, estando o ultimo consubstanciado no bem-estar

social e a assistência social, pressupondo a obrigatoriedade do pagamento destes, por seus cidadãos, constituindo, o ato de pagar impostos, dever fundamental.

Ficou evidenciado que para uma sociedade cumprir o dever fundamental de pagar impostos, deve-se, além da estipulação constitucional, deter o sentimento de cooperação social, que só é possível em uma sociedade solidária, em que os cidadãos desejem contribuir para a concretização dos objetivos do estado, com o intuito de proporcionar a existência digna para todos, de forma equânime, o que remete a necessidade de maior cooperação, por meio de impostos diretos, dos cidadãos com maior renda, proporcionando a justiça no ato de tributar.

Assim, o desenvolvimento da solidariedade no seio social brasileiro torna importante instrumento de instigação à cooperação social entre os membros da sociedade, vez que possibilita o desenvolvimento de coesão social, que inexiste no Brasil, em razão da raiz opressora, oriunda da colonização portuguesa, possibilitando a empatia entre os cidadãos, o que levaria a maior contribuição por meio de impostos diretos, pelos mais ricos, ao passo que os mais pobres cooperariam com menos, em total observância ao princípio da capacidade contributiva, possibilitando a formação de uma sociedade justa e igualitária.

Verifica-se que o princípio da equivalência, o qual determina que o ato de tributar está vinculado ao custo que o contribuinte gera para o Estado ou ao benefício que este aufere, deve ser aplicado logicamente, em observância ao princípio da capacidade contributiva, e que se considere que a classe mais rica, também gera um custo, o que se dá através dos benefícios fiscais, que por sinal, afrontam a solidariedade social, a isonomia material e o dever fundamental de pagar impostos, vez que eximem alguns contribuintes do pagamento de impostos, aumentando, consequentemente, a carga tributária dos demais.

Deve-se compreender o ato de pagar impostos como dever fundamental, que só se concretiza em uma sociedade em que a solidariedade, além de ser objetivo fundamental do estado encampado na CRFB/88, esteja enraizado em cada um dos cidadãos, o sentimento de cooperar para a realização de uma sociedade justa e igualitária, pois só assim, realiza-se os objetivos de um estado, sem que, para isso, apenas uma parcela da população, qual seja, a mais necessitada, sacrifique grande parte de sua renda.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Rita de Cássia. **O ICMS – Princípios Informadores – Substituição Tributária e seus efeitos danosos à não cumulatividade**. Disponível em: <http://www.jurisite.com.br/doutrinas/Tributario/douttribut101.html>. Acesso em: 10 fev. 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARNAUD, André-Jean. **Dicionário Enciclopédico de Teoria e de Sociologia do Direito**. 2. ed. Rio de janeiro: Renovar, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires - **ISS - Não Incidência sobre Cessão de Espaço em Bem Imóvel**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. **A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo**: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação. Disponível em: http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf. Acesso em: 30 mar. 2016.

BAUMAN, Zygmunt. **Em busca da política**. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Extraordinário nº 582.461/SP**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Publicado no DJ de 18 ago. 2011. p. 177. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>. Acesso em: 14 abr. 2014.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. **Não-cumulatividade no Brasil**: entidade autônoma ou mero resultado prático de um determinado sistema de abatimentos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista dialética de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Dialética, 2008.

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1969.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS:** Teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4138>. Acesso em: 4 jan. 2016.

PREFEITURA DE SÃO PAULO. Nota Fiscal Paulistana. **Implantação do novo layout da NFs-e a partir de 23/02/2015**. Disponível em: <http://nfpaulistana.prefeitura.sp.gov.br/artigo_prestador.asp?conteudo=banner>. Acesso em: 17 jun. 2016.

RECEITA FEDERAL. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga tributária no Brasil – 2014**: Análise por tributos e Bases de Incidência. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-março estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 28 mar. 2016.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Exigências da CIDE sobre Royalties e Assistência Técnica ao Exterior**. RET 37/144, jun. 2004.

SILVA, José Afonso da Silva. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

TOGNETTI, Silvania Conceição. **Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social:** Critérios para Definição de sua Natureza Jurídica. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

UNAFISCO SINDICAL. Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. **10 anos de Derrama:** a Distribuição da Carga Tributária no Brasil. Disponível em: <http://www2.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2007/10anos.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2016.

VASQUES, Sergio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008.

WALLIN, Cláudia. **A conotação positiva do termo "impostos" na Suécia**. Disponível em: <http://www.pragmatismopolitico.com.br/2015/01/conotacao-positiva-termo-impostos-na suecia.html>. Acesso em: 08 dez. 2015.