



(IN)JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: O QUE A OCDE TEM A NOS DIZER*

André Mendes Moreira**

Roberto Miglio Sena***

Resumo: O consumo representa uma das mais importantes bases tributárias da atualidade, especialmente nos países em desenvolvimento. Para além da função meramente arrecadatória, vários estudos discutem outras finalidades para a tributação do consumo, dentre as quais se destaca a função redistributiva. Com base nisso, em Dezembro de 2014 a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE publicou relatório intitulado “*The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries*”¹, no qual argumenta que a tributação do consumo se mostra proporcional ou até mesmo levemente progressiva nos países estudados. O presente estudo discorrerá em linhas gerais sobre essa forma de tributação, dando enfoque ao citado relatório da OCDE, para discutir o seu método de análise e suas conclusões, bem como buscar alternativas para o estabelecimento de uma carga tributária mais justa.

Palavras-chave: Tributação. Consumo. OCDE. Justiça Fiscal.

(IN)JUSTICE IN THE CONSUMPTION TAX: WHAT THE OECD HAVE TO SAY

Abstract: Consumption is one of the most important tax bases today, especially in developing countries. Beyond merely tax collection function, many studies have discussed other purposes for the taxation of consumption, among which stands out the redistributive function. Based on this, in December 2014 the Organization for Economic Cooperation and Development - OECD published a report entitled "The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries", which argues that taxation of consumption is proportional or even slightly progressive in countries studied. This study will talk in general terms about this form of taxation, giving focus to the aforementioned OECD report, to discuss his method of analysis and its conclusions and seek alternatives for the establishment of a fairer tax burden.

Keywords : Taxation. Consumption. OECD. Tax Justice.

Sumário: 1. Introdução. 2. Funções da tributação sobre o consumo. 2.1. O relatório da OCDE. 2.2. Regressividade e consumo. 3. Considerações Finais.

* Artigo submetido em 25 nov. 2015 e aceito para publicação em 10 fev. 2016.

** Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Advogado.

*** Mestrando em Direito Tributário pela UFMG. Pós-graduado em Direito Público pela Universidade Gama Filho. Advogado.

¹ Em tradução livre, “Os efeitos distributivos dos impostos sobre o consumo nos países-membros da OCDE”.

1. Introdução

O último século representou uma mudança significativa no modelo tradicional dos Estados ocidentais. Em um contexto pós-guerras, os Estados superaram o viés estritamente liberal, consolidando o modelo conhecido como Estado Social² no qual a Administração Pública, além de assegurar as liberdades individuais (dentre elas, a propriedade), compromete-se com prestações positivas, em regra mediante a oferta de serviços públicos que visam a garantir direitos coletivos, tais como educação, saúde, previdência, entre outros.

Essa mudança de paradigma implicou o alargamento da estrutura estatal, a qual possui o tributo como maior fonte de receita e custeio destas despesas públicas. Tal situação também pode ser verificada no Brasil: com a promulgação da Constituição da República de 1988, de cunho profundamente garantista, o Direito Tributário adquire importância central como instrumento necessário e condição *sine qua non* para a concretização do tão aclamado “Estado Democrático de Direito”³.

Nesse diapasão, para além da mera arrecadação, o tributo consolida novas finalidades, sendo relevante não apenas o “quanto” cobrar, mas também “como”, “quem” e “para quê” se deve tributar.

Partindo deste panorama, o presente estudo empreenderá breve análise acerca da tributação do consumo, tentando visualizar as peculiaridades do tema, bem como de qual forma ela tem contribuído (ou pode contribuir) para a concretização da justiça fiscal. Para tanto, será dado especial enfoque ao relatório recentemente lançado pela OCDE intitulado “*The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries*”, na tentativa de confrontar as discussões que permeiam a justiça ou injustiça que envolve a tributação do consumo.

² Também comumente denominado “*Welfare State*” ou “Estado Distribuidor”, o Estado Social é aquele em que o Estado atua ativamente na regulação econômica e política, visando à promoção de direitos sociais. Possui embasamento teórico nas formulações do economista inglês John Maynard Keynes.

³ De acordo com REZENDE, (2011, p. 03) a carga tributária brasileira subiu de um patamar de 15% nos anos 40 e 50, para 25% nos anos 70 e 80, tendo atingido 30% no final da década de 90 e saltado para 35% do PIB no último biênio. O autor analisa que estes impostos crescem para financiar a atuação estatal, garantir estabilidade econômica e ampliar os gastos sociais.

2. Funções da tributação sobre o consumo

O Estado Social, típico das democracias ocidentais, possui na tributação a sua principal fonte de custeio. Todavia, para além da mera geração de receitas existem funções outras da tributação sobre o consumo, que serão neste tópico analisadas.

Em breve síntese histórica, pode-se dizer que o Estado evoluiu do modelo absolutista, de cunho patrimonialista e centralizador, para o modelo de Estado liberal que deixa a exploração da atividade econômica a cargo da iniciativa privada. Nessa nova seara, o tributo passa a ser visto como o preço a se pagar pela liberdade, o que possibilitou a saída do Estado das atividades econômicas e, ao mesmo tempo, assegurou condições para que pudesse exercer suas funções indelegáveis (SIQUEIRA, 2012, p. 152). Com o desenvolvimento do Estado Social a partir do modelo liberal, a tributação passa a exercer papel ainda mais significativo neste panorama.

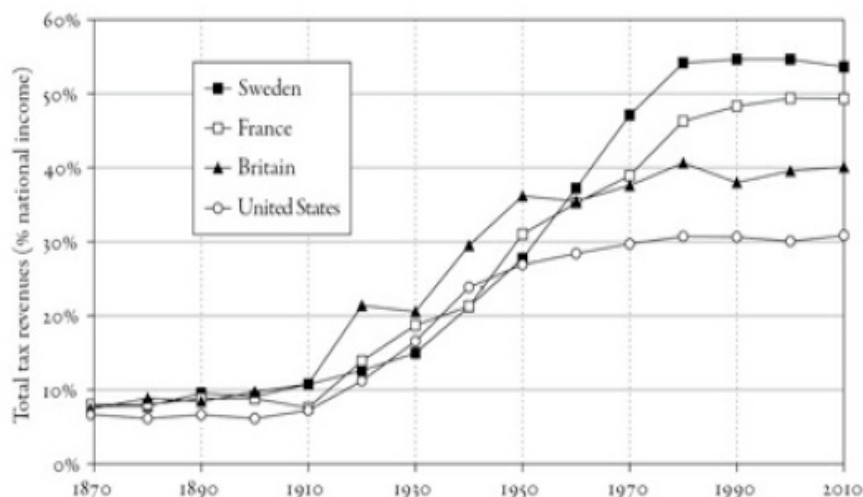
Carlos Aurélio Pimenta de FARIA (2007, p. 34) afirma que o Estado Social é marcado por três elementos essenciais, a saber: (i) disponibilidade de excedente econômico passível de realocação, (ii) contexto de desenvolvimento econômico sem precedentes no período pós-guerras, o que possibilitou a implementação da lógica keynesiana; e (iii) a experiência de centralização governamental no período de guerra que importou em crescimento da capacidade administrativa do Estado, a qual, posteriormente, seria empregada para conduzir a expansão do *Welfare State*.

A esse respeito, Eduardo RODRIGUES (p. 191) afirma, desde Portugal, que:

O Estado-Providência lançou âncoras nos domínios da educação, da saúde, da habitação, dos transportes, dos equipamentos desportivos, culturais e acção (sic.) social, do emprego, da economia (em sectores considerados estratégicos e não só) entre muitos outros. Muitas destas áreas, sendo áreas absolutamente relevantes para a promoção do bem-estar social, seriam financeiramente insustentáveis numa lógica lucrativa, cabendo ao Estado e à sua capacidade redistributiva uma acção (sic.) promotora.

Esse modelo de Estado intervencionista promove uma série de políticas redistributivas visando a reduzir as disparidades criadas pelo modelo liberal. Conforme leciona Onofre Alves BATISTA JÚNIOR (2011, p. 314) “o Estado Distribuidor funciona como um ‘intermediário’, uma vez que deve tributar o excedente de riqueza de alguns, para prestar serviços a outros que deles necessitam, nos limites e à luz do princípio maior da dignidade da pessoa humana”, de modo que “o Estado Tributário seria a projeção financeira do Estado de Direito” (2009, p. 125).

Analisando o Estado Social a partir do incremento das receitas tributárias, Thomas PIKETTY (2014, p. 463) verifica certa semelhança no desenvolvimento de algumas das principais nações do capitalismo ocidental⁴, tendo constatado que nestes países, até o final do século XIX, as receitas tributárias representavam menos de 10% da renda nacional⁵, chegando a quase 50% em meados do século XX, conforme se verifica do gráfico abaixo:



Em comentário sobre a obra de Piketty, Ricardo Lodi RIBEIRO (2015, p. 9) chama a atenção para o fato de que a carga e a base tributária de um país revelam as escolhas legislativas sobre quanto tributar, a quem e em que medida, possibilitando identificar quais segmentos econômicos estão assumindo o incremento destes encargos.

Casalta NABAIS (1998, p. 576) descreve o alargamento do Estado Social como a ampliação geral da tributação em virtude da expansão das despesas, a qual pode ser verificada mediante análise da percentagem crescente das receitas fiscais no PIB e, “portanto, da carga fiscal global no Estado social que, por sua vez, possui diversas manifestações ou concretizações”.

Desta forma, resta evidente a primordial função arrecadatória da tributação, a qual vê no consumo uma relevante base tributária em nível global, especialmente se levarmos em consideração o alerta de Ulrich BECK (1997, p. 43) quanto a um emergente “capitalismo sem emprego”, além da fluidez do capital financeiro apátrida que erode qualquer tentativa de captura pela tributação, conforme

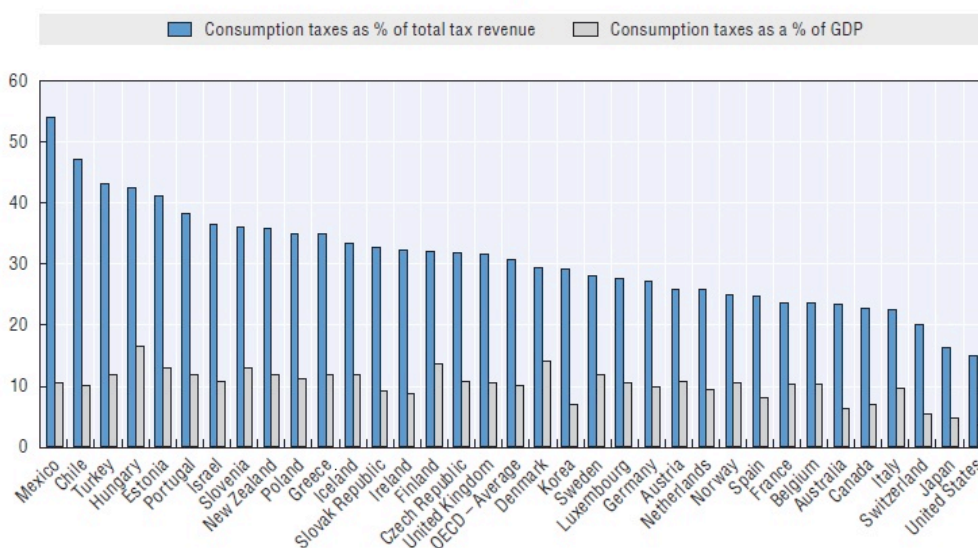
⁴ Embora o formato da curva em relação ao incremento das receitas tributárias seja semelhante em todos os países analisados por Piketty, merece destaque o fato de que o papel do Estado variou significativamente em grau de intensidade de acordo com cada país. Note-se, por exemplo, que na Suécia as receitas tributárias chegaram a superar 50% da renda nacional, enquanto que nos Estados Unidos jamais ultrapassaram a casa dos 30%.

⁵ Piketty define a renda nacional como a soma de toda a renda disponível para os residentes de um determinado país, em um determinado ano, independentemente da qualificação jurídica do que seja renda. Não se confunde com o produto interno bruto, estando relacionada com a produção doméstica (renda do capital + renda do trabalho), acrescida da renda líquida advinda do exterior (2014, pp. 49-50).

bem explicitado por BAUMAN (2001, p. 172). O consumo, a despeito de uma guerra fiscal praticamente institucionalizada, mostra-se uma base tributária ainda segura, visto ser condição *sine qua non* para a subsistência do sistema de produção capitalista.

Não é de surpreender, portanto, que o consumo represente uma das mais importantes bases tributárias, sendo inclusive a principal fonte de arrecadação, em especial para os países em desenvolvimento, conforme atesta o exemplo brasileiro⁶, igualmente corroborado pelos recentes estudos elaborados pela OCDE (2014, p. 16), dos quais se extraem os seguintes dados:

Figure 1.1. Consumption tax revenue as a percentage of total tax revenue and GDP, 2012



Source: OECD (2014b), Revenue Statistics, OECD Publishing, Paris.

Nesse diapasão, Reuven AVI-YONAH, partindo do debate ocorrido nos Estados Unidos se seria salutar uma paulatina substituição da tributação da renda pela tributação do consumo⁷, questiona quais seriam as funções do tributo. Nesse diapasão, o professor da Universidade de Michigan chama a atenção para outras duas funções da tributação: uma redistributiva, voltada a reduzir a desigual distribuição de renda e riqueza oriundas do livre mercado, e uma função regulatória, na qual o Estado direciona o setor privado de acordo com os interesses estatais próprios (2006, p. 03).

⁶ De acordo com estudo divulgado pela Receita Federal brasileira (SANTANA, 2012, p. 07), no ano de 2012, os tributos incidentes sobre bens e serviços representaram 49,73% da carga tributária total, enquanto tributos sobre folha de salários correspondiam a 26,53%, sobre a renda 17,84%, sobre a propriedade 3,85% e sobre operações financeiras apenas 1,95% da carga tributária total.

⁷ Sem querer adentrar neste complexo debate, que foge ao escopo do presente trabalho, cabe apenas trazer a ressalva de MURPHY e NAGEL (2005, p. 129) no sentido de que “a escolha da base tributária só tem um valor instrumental. O esquema tributário justo é aquele que se insere num conjunto de instituições econômicas que, em sua totalidade, produzem resultados sociais eficientes e justos”.

Conferindo especial enfoque ao caráter redistributivo da tributação, AVI-YONAH argumenta que o modelo ideal deve conciliar tanto a tributação sobre a renda quanto sobre o consumo (2006, p. 8). Em relação à tributação sobre o consumo, embora o autor alegue que possa adquirir um caráter redistributivo (2006, p. 12), esta espécie falha ao não alcançar a renda não consumida (2006, p. 20), o que acaba favorecendo as classes mais ricas da população. Por tal motivo, AVI-YONAH justifica a importância de não se concentrar a tributação apenas no consumo, concluindo seu estudo argumentando que:

Impostos sobre o consumo são necessários para as três funções [arrecadação, regulação e redistribuição]. Um imposto sobre o consumo é importante para arrecadar quando o setor público demanda mais receitas do que as geradas pelo imposto de renda. A redistribuição pode ser alcançada de modo mais efetivo tributando-se o consumo amplamente e utilizando-se o orçamento para obter a progressividade. E o consumo, em si, é mais facilmente regulado por impostos sobre o consumo do que pelo imposto de renda. (2006, p. 26)⁸

Embora o autor não tenha aprofundado de que forma a tributação do consumo pode ou não servir para fins redistributivos e para a redução das desigualdades inerentes ao capitalismo (PIKETTY, 2014, p. 556), tem-se aqui um importante ponto de partida para uma série de análises que virão, uma vez que AVI-YONAH reconhece que, a despeito da sua nítida relevância arrecadatória, a tributação sobre o consumo deve alcançar também outros objetivos.

É importante constatar que essas outras finalidades podem se viabilizar não só na arquitetura dos sistemas tributários sobre o consumo. Como cediço, a via do gasto público direcionado às camadas mais necessitadas ou até mesmo à devolução do imposto pago são alternativas amplamente difundidas.

Tanto é assim que John RAWLS, ao discutir no plano econômico o seu modelo de justiça, defende a tributação meramente proporcional do consumo com fins estritamente arrecadatórios (2008, p. 347), uma vez que a tributação proporcional interferiria menos nos arranjos econômicos, relegando a progressividade a situações excepcionais. Dessa forma, no modelo ideal Rawlsiano, a tributação sobre o consumo deveria se dar de maneira meramente proporcional, sem adentrar em outros critérios, tais como o da capacidade contributiva.

⁸ Tradução livre do original em inglês.

Mas, na prática, é curioso notar que, dentre os 34 países que compõem a OCDE, apenas Japão e Chile adotam a tributação do consumo meramente proporcional (OCDE, 2014, p. 20), mediante a aplicação de alíquota única.

Em todos os demais países que compõem a OCDE, tal como ocorre no Brasil, o peso da tributação sobre o consumo varia de acordo com a espécie do bem tributado, de modo que alguns produtos chegam a receber isenção de alíquotas enquanto em outros são aplicadas alíquotas majoradas. Por que isso ocorre?

De acordo com Casalta NABAIS (1998, p. 578), o desenvolvimento do Estado Social não traz apenas uma maior participação das receitas tributárias em termos percentuais do PIB, mas também “conduz à expansão da tributação por uma outra via – a via da instrumentalização extrafiscal dos impostos”.

A extrafiscalidade mescla o dever fundamental de pagar tributos (que deve sempre ser cumprido conforme a Constituição⁹, como alerta Heleno Taveira TÔRRES (2012, p. 602) a outros valores igualmente reconhecidos pelo ordenamento jurídico. Disso decorre, por exemplo, a baixa carga tributária incidente sobre bens que compõem a cesta básica de alimentos. Tal medida visa a dar concretude ao mínimo existencial e à dignidade da pessoa humana, enquanto a alta carga normalmente incidente sobre cigarros e álcool possui como pano de fundo a preservação da saúde e da segurança pública.

Quanto a este prisma do Direito Tributário para além da mera arrecadação, Casalta NABAIS (1998, p. 654) esclarece que a extrafiscalidade “trata de mobilizar o imposto ou o mais imposto ou o não imposto ou o menos imposto enquanto instrumentos de realização dos objetivos econômicos e sociais que o Estado atual se propõe a levar a cabo”.

Por outro lado, há que se ter em mente que a extrafiscalidade, ao intervir em comportamentos sociais, econômicos e culturais deve se harmonizar com o ideário da igualdade de liberdades, não sendo compatível com políticas indevidamente paternalistas (SIQUEIRA, 2012, p. 238). Não cabe ao Estado definir, de forma ampla e irrestrita, que determinados modelos de vida são os corretos. A autonomia, como esfera da existência e autodeterminação do indivíduo, lança olhares também para as escolhas sobre “o que consumir” dentro de um plexo infindável de opções, de modo que não pode ser suprimida pela extrafiscalidade na tributação do consumo.

⁹ Discorre o autor:

“Com o Estado Constitucional, foi abandonada a noção de ‘sistema tributário’ como conjunto aleatório de tributos, o ‘Sistema Tributário’ passa a representar uma organização coerente de princípios e regras (...) e a constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais.” (TÔRRES, 2012, p. 602)

Nesse sentido, TÔRRES (2003, p. 130) discorre que, via de regra, as normas tributárias não possuem força para condicionar a autonomia privada, porquanto não se destinam precipuamente ao atendimento destas finalidades, salvo as de caráter extrafiscal.

Em virtude disso, a doutrina se preocupa em discutir paralelamente às exigências tributárias uma adequada observância ao princípio da livre disponibilidade econômica dos indivíduos. De acordo com o referido princípio, deve-se garantir a maior amplitude possível para a livre decisão do cidadão em todos os domínios da vida, de modo que a restrição a esta liberdade somente seria admissível quando o seu exercício importasse em prejuízos para a coletividade ou quando o Estado tivesse o dever de adotar precauções com vistas à garantia desta própria liberdade individual (NABAIS, 1998, p. 680).

Ainda no que tange às funções da tributação sobre o consumo, NABAIS afirma que ela não deve prejudicar “o desenvolvimento econômico”, bem como não pode se concretizar “num fator de injustiça social”, sugerindo que “na estrutura [dos impostos] se preveja uma tributação mais pesada para os consumos de luxo” (1998, p. 598).

A este fenômeno de se tributar mais incisivamente alguns bens e de forma mais branda outros, a doutrina tem denominado de seletividade, que foi alçada a status constitucional em diversos ordenamentos jurídicos, dentre os quais o brasileiro. A seletividade se distingue da progressividade, típica dos impostos sobre a renda, remetendo à tributação do consumo. Conforme Sacha Calmon Navarro COÊLHO (1993, p. 96), “se a progressividade remete-se ao sujeito, ao contribuinte de direito, a seletividade remete-se ao objeto, ao bem ou serviço que será consumido, sendo, portanto, objetiva”.

Misabel DERZI, em atualização à obra clássica de Aliomar BALEEIRO (2011, p. 891), esclarece quanto à seletividade que:

Desde que a lei isente ou tribute modicamente os gêneros de primeira necessidade (pois, em relação a eles não há liberdade de escolha), não existe empecilho constitucional a que se eleve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos. (...) A seletividade não é pertinente ao não confisco e nem fere a livre concorrência entre as empresas.

Porém, a seletividade na tributação do consumo não deve ser concebida apenas como instrumento para o alcance de finalidades extrafiscais (função regulatória), tais como os clássicos exemplos da tributação do cigarro e do álcool têm demonstrado. Para além da intervenção no mercado e desestímulo (ou estímulo) ao consumo de bens específicos, a seletividade deve ser vista como o meio

para se auferir, mesmo que indiretamente, a capacidade econômica e a isonomia possível na distribuição da carga tributária sobre os bens disponíveis no mercado¹⁰.

Nessa esteira, conforme destacado por Misabel DERZI (2004, p. 74), ao se tributar mais o bem supérfluo e menos o bem essencial, não se tem como objetivo o aumento da carga tributária, mas sim um rearranjo e uma distribuição mais justa desta carga incidente sobre o consumo. Assim sendo, a seletividade não é apenas um mecanismo da função extrafiscal do tributo, mas sim uma tentativa, mesmo que imperfeita, de buscar a capacidade contributiva de acordo com o bem consumido. Isto porque, embora o consumo genericamente possa indicar uma manifestação de riqueza tributável, certo é que a gradação desta riqueza está a variar de acordo com o bem consumido. Essa a razão pela qual aquele que adquire um quilo de arroz certamente manifestará riqueza¹¹ de uma maneira diferente daquele que adquire um quilo de diamantes. A essas diferenças significativas, o Direito Tributário não pode fechar os olhos.

De igual forma, Henry Tilbery (1990, p. 3.031) assevera que:

(...) a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou menos necessários, para liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e, ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal.

Dessa forma, conforme restou demonstrado, a tributação sobre o consumo adquire diversas finalidades, de modo que vem ganhando especial relevo a sua função redistributiva, implementada, via de regra, mediante a diferente tributação dos bens de consumo, de acordo com o seu grau de essencialidade.

Em um cenário econômico no qual o 1% mais rico da população mundial encontra-se na iminência de possuir mais riqueza do que o restante 99% da população¹², a questão da redistribuição

¹⁰ Nesse sentido: “nos tributos indiretos, em que o contribuinte de direito repassa a carga tributária para terceiros (contribuinte de fato), o princípio da capacidade contributiva não pode ser concretizado com tanta perfeição quanto nos tributos diretos, como o Imposto sobre a Renda, em que o fato gerador pode retratar a condição pessoal do contribuinte. Nos tributos indiretos o legislador vale-se de outros critérios: a não-cumulatividade e a seletividade.” (GOUVÊA, 2006, p. 62)

¹¹ Existem autores que chegam a defender que o consumo de bens necessários ao mínimo vital, tais como alimento, vestuário, saúde, etc. sequer seria uma manifestação de capacidade contributiva, razão pela qual estes bens de primeira necessidade deveriam ser isentos de tributação.

¹² De acordo com recente estudo divulgado pela ONG Oxfam intitulado *Wealth: Having It All and Wanting More*. (OXFAM, 2015, p. 02).

adquire papel central. Nesse aspecto, o recente relatório divulgado pela OCDE chama a atenção visto que, dando continuidade à discussão introduzida por AVI-YONAH, argumenta incisivamente que a tributação sobre o consumo pode ser propícia para finalidades redistributivas, de modo que o atual modelo inclusive já se mostra levemente progressivo, conforme será analisado a seguir.

2.1. O relatório da OCDE

O relatório lançado em Dezembro de 2014 pela OCDE em parceria com o Korea Institute of Public Finance e intitulado “*The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries*” discute a possibilidade de se verificarem efeitos redistributivos na tributação sobre o consumo de seus países membros. O relatório se divide em duas partes: a primeira analisa os efeitos do atual sistema de Imposto sobre o Valor Acrescido (IVA) e a segunda examina a efetividade dos reduzidos percentuais de IVA na redistribuição da renda em relação às famílias mais pobres.

O relatório inicia por reafirmar a importância da tributação sobre o consumo (média de 31% da receita tributária para os países da OCDE, bem como a evolução desta forma de tributação ao longo das décadas (o IVA representava, em 1965, apenas 2% das receitas tributárias dos países da OCDE) (2014, p. 17) e a extensão do tema, ao destacar que, atualmente, mais de 160 países tem adotado o modelo semelhante ao IVA europeu (OCDE, p. 18). A constatação inicial faz também referência a um relatório da OCDE de 2008¹³ que analisa a importância do crescimento econômico em virtude de um incremento na tributação do consumo em substituição à tributação da renda.

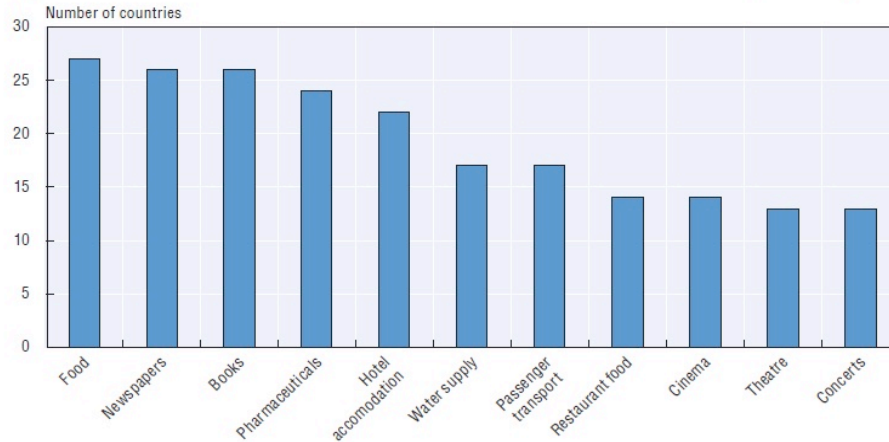
A seguir, o relatório analisa quais produtos e serviços vem recebendo tratamento diferenciado nos países, seja mediante redução de alíquotas, seja por meio de isenções, constatando-se que o tratamento diferenciado concentra-se nos gêneros alimentícios¹⁴, jornais, livros¹⁵, itens farmacêuticos, dentre outros (OCDE, 2014, p. 19):

¹³ O trabalho em referência foi intitulado “*Taxation and economic growth*”. (OECD, 2008, p.18)

¹⁴ De acordo com o relatório, a aplicação de alíquotas reduzidas ocorre em benefício dos cidadãos de baixa renda (2014, p. 19). O mesmo raciocínio é válido também para produtos farmacêuticos, fornecimento de água, energia elétrica e transporte coletivo.

¹⁵ Neste caso, a redução de alíquotas se justificaria para encorajar o consumo de certos produtos e serviços que trazem benefícios sociais e culturais (2014, p. 19).

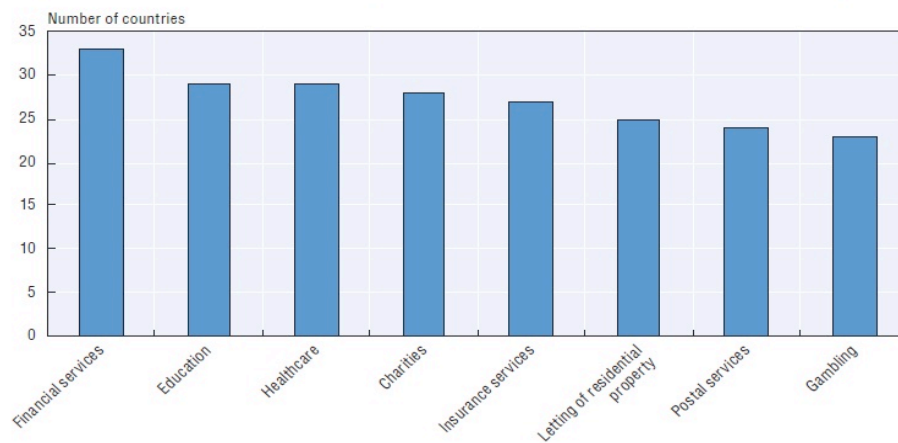
Figure 1.4. Common reduced VAT rates in OECD countries as at 1 January 2014



Source: Author's calculations based on OECD (2014a), Consumption Tax Trends, OECD Publishing, Paris.

O relatório também chama a atenção para os principais produtos e serviços que recebem isenções tributárias e/ou alíquota zero, cabendo destaque para serviços financeiros, educação, saúde¹⁶, caridade, serviços postais e jogos de aposta. Também nesse caso chama a atenção a frequência com que estas isenções se repetem nos países da OCDE, embora sob justificativas diversas a variar conforme o caso:

Figure 1.5. Common VAT exemptions in OECD countries as at 1 January 2014



Source: Author's calculations based on OECD (2014a), Consumption Tax Trends, OECD Publishing, Paris.

Ao final da primeira parte do relatório, são analisados os produtos que recebem tributação especial, com destaque para os combustíveis, produtos alcoólicos e tabaco. Embora o relatório tenha adotado aspecto mais descritivo, discorrendo sobre as subespécies de cada um destes gêneros, cabe aqui a observação no sentido de que as justificativas para se tributarem estes produtos não coincidem.

¹⁶ Nessas situações, o fundamento da baixa tributação também é social, dada a essencialidade dos produtos e serviços. Fundamento este que não se repete por exemplo no caso dos serviços financeiros, tampouco às apostas lotéricas (2014, p. 21).

Enquanto para os combustíveis a finalidade se mostra prioritariamente arrecadatória, tendo em vista a larga utilização dos automóveis nas sociedades modernas, para o álcool e o cigarro a função tributária adquire tom extrafiscal, no sentido de coibir o consumo e atender às exigências de saúde pública.

Na segunda parte do relatório, a OCDE realiza microssimulações, em relação a cada um dos 20 países estudados, para concluir que, embora a tributação sobre o consumo seja regressiva quando avaliada em relação aos percentuais de renda, a mesma se mostra levemente progressiva quando avaliada sob a ótica dos percentuais de despesas, ou seja, ao dividir a população pelos décimos de despesas e medir a carga tributária em percentual das despesas, os resultados obtidos se opõem à metodologia que toma o rendimento como base de análise.

Em relação à metodologia utilizada, a OCDE valeu-se dos dados disponíveis relativos a orçamentos familiares (HBSs¹⁷) fornecidos pelos serviços nacionais de estatística dos respectivos países membros, dados estes que forneceram informações sobre os gastos familiares em bens e serviços, além de informações demográficas e socioeconômicas das famílias (OCDE, 2014, p. 26).

Dessa forma, mediante simulações, foi calculada a quantidade de impostos pagos por família, aplicando-se as alíquotas de acordo com os tipos de despesas. Para comparar os efeitos redistributivos da tributação do consumo, foram imaginados dois cenários: um com as atuais alíquotas incidentes e outro alterando-se as alíquotas para estimar os efeitos destes encargos fiscais (2014, p. 27).

A OCDE reconhece a inexatidão da pesquisa em alguns pontos, sendo necessário relevar algumas situações e adotar algumas premissas que não estão necessariamente conectadas à realidade. Entre as limitações destacam-se a má qualidade dos dados obtidos em relação a alguns países, a não consideração dos valores sonegados, a não consideração do imposto sobre consumo pago pelo setor público e a não consideração dos gastos com moradia.

Feitos esses alertas, a OCDE presume: 1) que a tributação é integralmente suportada pelo consumidor final; 2) que a mudança das alíquotas não gera respostas comportamentais nos consumidores; 3) quanto ao consumo de bens duráveis, que o percentual das famílias que adquire e não adquire estes bens, num determinado período analisado, é o mesmo para os diferentes décimos da população (2014, p. 29).

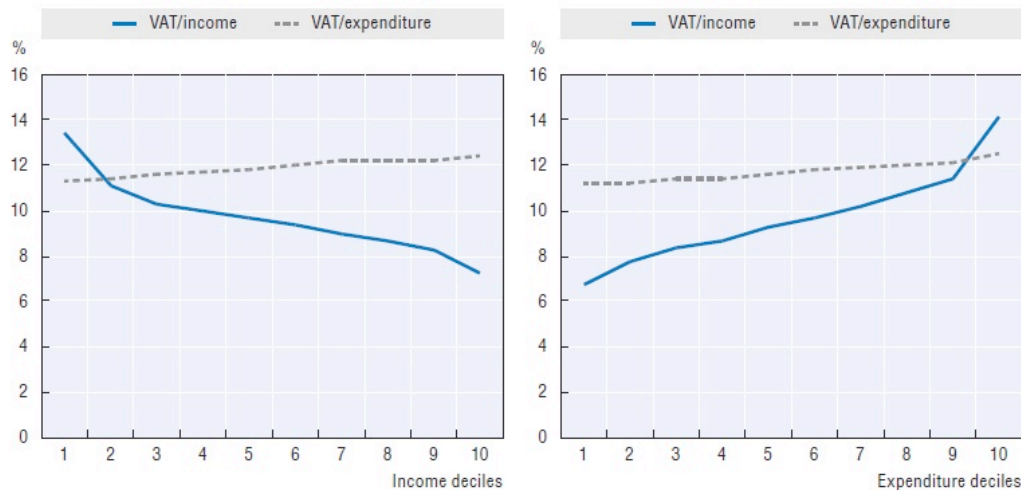
Frise-se, no entanto, que a principal opção metodológica feita pelo relatório foi a de utilizar o referencial das despesas em substituição à renda, ocasião na qual a OCDE aduz serem possíveis quatro opções, reconhecendo as diferenças de resultado a depender da escolha feita (2014, p. 31): a) medir o imposto em percentual da renda, apresentado por meio dos décimos de rendimentos; b) medir o

¹⁷ European and National Household Budget Survey Data.

imposto em percentual da renda, apresentado por meio dos décimos de despesas; c) medir o imposto em percentual das despesas, apresentado por meio dos décimos de rendimentos; d) medir o imposto em percentual das despesas, apresentado por meio dos décimos de despesas.

A grande maioria dos estudos que atestam pela regressividade da tributação do consumo adota como metodologia a opção “a”. A partir desse ponto, a OCDE justifica os motivos pelos quais a opção “d” seria melhor para análise dos efeitos da tributação do consumo, aduzindo para tanto que o referencial das despesas possibilita uma melhor compreensão da carga tributária¹⁸ suportada durante a vida de uma família, e não apenas de um período específico. Partindo dessa premissa, a OCDE ilustra sua opção graficamente (2014, p. 37):

Figure 2.2. Household average VAT burdens: all-country simple average



Com base na demonstração reproduzida acima, a OCDE chega à primeira conclusão relevante de seu relatório: focando-se no percentual das despesas e levando em consideração o “período de uma vida”, a tributação sobre o consumo, na maioria dos países estudados, mostra-se proporcional ou relativamente progressiva¹⁹, o que vem a corroborar estudo realizado no Reino Unido, em 2009, pelo *Institute for Fiscal Studies* – IFS, (2009, p. 198).

¹⁸ De acordo com o relatório, “uma análise com base na renda atual ignora o fato de que a renda que é poupada pelas famílias no período atual ainda vai ser gasta futuramente, e, assim, incorrer em tributação no futuro, ou estará sendo usada para pagar dívidas previamente contraídas, o que já suportou a tributação.” (OCDE, 2014, p. 34 tradução livre do original em inglês)

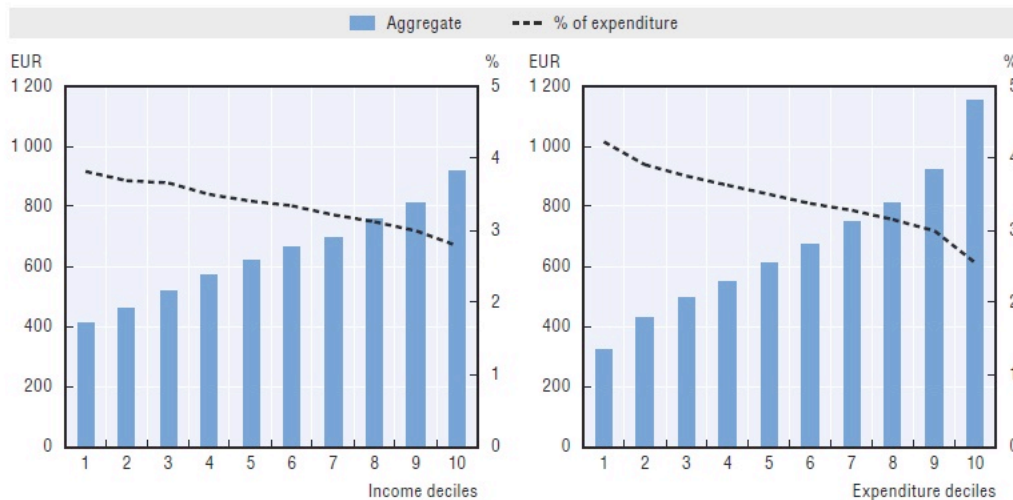
¹⁹ Curiosamente, em relação aos bens que recebem tributação especial (tabaco, álcool e combustíveis), a OCDE alega que a tributação é regressiva, ressalvando, no entanto que se referenciado o percentual da renda a curva se mostra mais regressiva do que se tomado por base o percentual da despesa. (2014, p. 40). Com vistas a não estender sobremaneira o objeto deste estudo, não serão aprofundados comentários acerca destes bens específicos, focando-se no panorama geral da tributação do consumo. De igual forma, também não se adentrará na discussão acerca das variações em fatores demográficos (idade, famílias com ou sem filhos) realizada nas páginas 45-47 do Relatório OCDE.

Na parte final, o relatório se propõe a estudar a efetividade das reduções de alíquotas da tributação do consumo como uma ferramenta redistributiva. Dessa forma, a OCDE realiza microssimulações para estimar quanto de tributo cada decil familiar receberia em virtude do consumo de bens e serviços com alíquotas minoradas ou zero. Para tanto, faz-se um comparativo entre a situação atual de cada país e uma situação em que todos os produtos seriam tributados com a alíquota mediana.

O capítulo parte do raciocínio de que grande parte das alíquotas reduzidas são de produtos voltados ao consumo das parcelas mais pobres da sociedade, razão pela qual poderia ser esperado um efeito progressivo nestas reduções. Não obstante, a OCDE ressalva que, como naturalmente as classes ricas consomem mais destes mesmos produtos, elas acabariam por se beneficiar mais em termos agregados, embora menos relativamente. Ademais, aduz que as alíquotas reduzidas para bens proporcionalmente mais consumidos pelos ricos, tais como livros, periódicos e hotelaria, acabaria por produzir um efeito regressivo. Com essa análise, a OCDE argumenta que as reduções de alíquotas devem ser aplicadas de forma minuciosa, estudando-se caso a caso em cada país (2014, p. 56).

Novamente representando em gráfico as suas alegações, a tabela 3.1 do Relatório OCDE demonstra o valor de imposto (tanto em termos absolutos quanto proporcionais) que seria gasto por cada décimo populacional caso não houvesse alíquotas reduzidas (2014, p. 58):

Figure 3.1. All-country average of average tax expenditure per household from all reduced rates



A seguir, o relatório faz essa mesma análise em relação às alíquotas reduzidas de acordo com cada “bem destinado aos pobres”: comida, itens farmacêuticos, roupas infantis, gás, energia elétrica e água encanada, chegando a curvas semelhantes à do panorama geral (2014, p. 59-62). Posteriormente, analisa singularmente os bens tributados com finalidade cultural/social, tais como

livros, periódicos, cinema, teatro, hotelaria e restaurantes (2014, p. 63-68), cujos gráficos apresentam curva inversa, aptos a demonstrar que os mais ricos utilizam mais destes bens e serviços e, dessa forma, beneficiam-se mais, tanto em valores percentuais quanto agregados, dessas alíquotas reduzidas.

Tais dados levam à constatação de que, embora as reduções de alíquotas para os bens ditos “essenciais para os pobres” possuam um efeito progressivo, esta ainda é uma ferramenta insuficiente para fins redistributivos. A uma porque, no mínimo, os ricos receberão o mesmo benefício; a duas porque, em várias situações, os ricos se beneficiarão mais do que os pobres (2014, p. 69). Já quanto às alíquotas reduzidas para incentivo cultural e social, a constatação é de que todas beneficiam mais os ricos do que os pobres, tanto em proporção quanto em valor absoluto, o que atesta seu caráter regressivo.

Com base nisso a OCDE afirma que “os resultados apoiam as conclusões em prol de um sistema com alíquota única de IVA (...), haja vista que a redistribuição pode ser alcançada por meio de outros mecanismos, mais diretos, como a transferência de dinheiro para grupos de baixa renda” (2014, p. 69).

Tanto a conclusão de que a tributação sobre o consumo é levemente progressiva, quanto a de que as alíquotas reduzidas não se prestam a fins redistributivos são igualmente inovadoras, pois partem de metodologias, premissas e suposições pouco usuais. E por estarmos no campo das ciências sociais aplicadas, não se deve pensar na análise do relatório como uma busca pela certeza matemática de comprovação e refutação exata, mas antes, tentar entender qual método mais se aproxima da realidade e produz resultados técnicos condizentes com a prática²⁰. É o que se fará a seguir.

2.2. Regressividade e consumo.

Conforme exposto até aqui, a tributação sobre o consumo pode adquirir finalidade arrecadatória, regulatória e redistributiva. Esse último aspecto vem merecendo maior atenção da doutrina e dos estudiosos da área, sendo a pedra de toque do multicitado Relatório OCDE de Dezembro de 2014.

²⁰ Nesse sentido, Misabel DERZI, em atualização à obra de Aliomar BALEEIRO (2011, p. 854), leciona:

“As ciências em geral só se possibilitam na medida em que isolam alguns aspectos ou critérios, por via dos quais investigam e examinam dados da realidade. (...). O que há de confuso e divergente em relação à igualdade ou a justiça coloca-se quanto ao critério de comparação e à sua valoração. Se pensarmos na noção de justiça ou de igualdade material, então as posições serão profundamente dissidentes. É que o problema da igualdade deriva sempre para o problema dos valores jurídicos, a saber: qual o critério a ser levado em conta, que diferenças devem ser desprezadas? Que características são relevantes para agrupar os objetos em consideração?”

Após extensa análise de dados e utilização de toda uma metodologia própria, o relatório chega a duas principais conclusões: a) a tributação sobre o consumo, ao contrário do comumente apregoado, mostra-se proporcional ou levemente progressiva para a grande parte dos países estudados; b) as alíquotas reduzidas, isenções e benefícios fiscais em sua grande maioria beneficiam mais os ricos do que os pobres, possuindo caráter regressivo, ao contrário da intenção difundida de criar melhores condições de consumo para as classes mais pobres.

Nesta parte final do trabalho, far-se-á uma análise crítica do referido relatório, na tentativa de retirar o debate do campo estritamente econômico para trazer conceitos caros ao Direito Tributário e à noção de Justiça Fiscal.

Inicialmente, faz-se mister empreender uma breve análise acerca do princípio da capacidade contributiva. Diversos ordenamentos jurídicos ao redor do mundo²¹ alçaram a capacidade contributiva ao status de princípio constitucional, devendo ser observado pela Administração Pública no exercício do poder-dever de tributar.

O fim da norma tributária não é simplesmente a arrecadação, mas a arrecadação baseada na capacidade contributiva das pessoas, o que se liga à ideia de solidariedade social. Daí porque não pagamos tributos somente na medida em que fruímos serviços ou recebemos contraprestações estatais individualmente consideradas, mas sim na medida em que exprimimos manifestações de riqueza juridicamente relevantes. Nessa toada, DERZI (2004, p. 71) chama a atenção para o fato de que, no Brasil, “a Constituição não tolera que se prestigie a concentração de riqueza em mãos de poucos, sem chamar tal elite privilegiada à solidariedade tributária”.

Diversas teorias relacionam-se à capacidade contributiva e a esta noção de solidariedade fiscal, cabendo destacar a “teoria do benefício” e a “teoria da igualdade de sacrifícios”.

De acordo com a teoria do benefício, a tributação justa seria aquela em que os contribuintes pagam mais impostos na proporção dos benefícios recebidos pelo governo. Essa teoria acaba por inverter toda a lógica da capacidade contributiva, já que, justamente os mais pobres, que necessitam de maiores prestações governamentais, seriam responsáveis por arcar com o maior peso da tributação. Dessa forma, MURPHY e NAGEL (2005, p. 28) são categóricos em afirmar que o princípio do benefício é incompatível com as teorias de justiça.

Em relação à teoria da igualdade de sacrifícios, MURPHY e NAGEL (2005, p. 34) explicam que o justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede

²¹ *Interplures*, podemos mencionar, além do Brasil, Portugal, Espanha, Itália, Chile e México.

mais dos que têm mais, de modo que cada um arque com a mesma perda de bem estar, fazendo com que o custo real (e não o custo monetário) seja o mesmo para todos.

A teoria clássica da igualdade de sacrifícios se aproxima da moderna noção de capacidade contributiva²² mas não a concretiza, uma vez que arcar com a mesma “perda de bem estar” importaria tão somente em uma tributação proporcional. Daí porque os autores (2005, p. 43) reconhecem a variante do “princípio do sacrifício²³ cada vez maior”, a qual dá embasamento aos sistemas tributários progressivos e parte da premissa de que a distribuição produzida pelo mercado não é justa por pressuposto, cabendo daí uma função redistribuidora por parte do Estado, seja na arrecadação, seja nos gastos públicos.

A partir da análise destas teorias, Casalta NABAIS (1998, p. 462) chega à conclusão de que a capacidade contributiva possui um aspecto bifronte: é ao mesmo tempo um pressuposto para a tributação e o seu parâmetro de dosagem. Como pressuposto, no sentido de que não se deve tributar aquilo que não exprime capacidade contributiva, que não se configure efetivamente como uma manifestação de riqueza²⁴. Como critério de tributação, traz-se à baila a ideia do sacrifício, no sentido de que a tributação deve extrair mais daquele que possui maiores condições de custeio do Estado.

Nesse sentido, Ricardo Lodi RIBEIRO (2010, p. 16) refere-se a um aspecto objetivo e outro subjetivo para a capacidade contributiva, de modo que, em seu aspecto objetivo, a capacidade contributiva funciona como fundamento jurídico do tributo e como diretriz para a hipótese de incidência. Já em sua dimensão subjetiva, a capacidade contributiva atua como critério de graduação do tributo e limite à tributação.

Porém, enquanto esse aspecto dual da capacidade contributiva é nitidamente perceptível nos tributos pessoais (tal como na tributação da renda), tal constatação merece maiores cuidados na tributação sobre o consumo, uma vez que o gravame incide sobre o bem, e não sobre a pessoa do contribuinte. É por isso que Bill Gates ao adquirir um quilo de arroz recolhe a mesma quantidade de tributo que o porteiro da sede da Microsoft paga quando adquire o mesmo produto. Na tributação do consumo não é possível onerar o bem em relação ao sujeito que o adquire, sob pena de implodir o livre

²² TÔRRES (2012, p. 590) chama a atenção para a importância que a teoria do benefício e a teoria do sacrifício tiveram para que, posteriormente, o princípio da capacidade contributiva adquirisse autonomia como critério de justiça tributária.

²³ Apesar da importância teórica destas formulações, cabe aqui a ressalva de Casalta NABAIS (1998, p. 454) no sentido de que se assentam em proposições empiricamente indemonstráveis de modo que a divisão do ônus tributário acaba sendo relegada a uma escolha política. Destarte, embora haja certa discricionariedade nesta escolha (tanto que as alíquotas variam de país para país), rechaçamos a ideia (sic) de escolha arbitrária, visto que há parâmetros constitucionais a orientar o legislador.

²⁴ Essa a razão pela qual alguns autores chegam a sugerir a isenção total quanto aos bens que compõem o mínimo vital dos indivíduos.

mercado e inviabilizar a tributação²⁵. Mas nem por isso deve-se deixar de buscar alcançar a capacidade contributiva²⁶.

Nos tributos diretos a capacidade contributiva é parametrizada, via de regra, pela técnica da progressividade. Já no tributo incidente sobre o consumo não se consegue adequar perfeitamente a capacidade contributiva, embora existam mecanismos que tentem aproximar tal exação da justiça fiscal, como a seletividade e a não-cumulatividade. Nesse sentido, Misabel DERZI em atualização à obra de BALEEIRO (2006, p. 349) esclarece que:

Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva ao utilizar o princípio da seletividade, grava menos os artigos essenciais. Justiça imperfeita, mas ainda justiça. Pois José compra açúcar tanto quanto Simonsen, pelo mesmo preço pagando o mesmo tributo agregado ao preço. Em compensação, José não compra caviar mais tributado. Em suma, açúcar é essencial para todos em todo território nacional. Para os pobres, principalmente para eles, o preço do açúcar é essencial. (...) Aí a serventia do princípio da seletividade.

O que foi exposto até aqui a respeito da capacidade contributiva na tributação do consumo nos permite realizar as primeiras ressalvas à metodologia e às conclusões do relatório da OCDE. Quanto ao tema, TÔRRES (2012, p. 45) discorre que o controle dos métodos é fundamental para que não se crie um sistema marcado pela insegurança sistêmica e se proceda à uma “construção coerente com o paradigma e o modelo adaptável à realidade”.

Inicialmente, parece-nos temerário analisar a justiça na tributação do consumo sob a ótica das despesas, uma vez que o gasto, tomado isoladamente, não necessariamente exprime manifestação de riqueza. A título de ilustração, uma família numerosa que consome \$1000 com itens da cesta básica certamente se encontra em condição mais precária do que uma família que consome os mesmos \$1000, sendo \$500 de itens da cesta básica e \$500 com vinhos importados. Para a definição dos decis que guardem correlação com a efetiva capacidade contributiva dos indivíduos, é preciso ter como norte a

²⁵ Em relação à tributação do consumo, PIKETTY (2014, p. 481) esclarece que “com frequência dizemos que eles são ‘indiretos’ no sentido de que não dependem diretamente da renda ou do capital do contribuinte individual: são pagos indiretamente, por intermédio do preço de venda, quando fazemos compras. Em teoria, poderia se imaginar um imposto direto sobre o consumo, que dependeria do montante consumido por cada um, mas isso nunca ocorreu.”

²⁶ Nesse sentido, Casalta NABAIS (1998, p. 481) afirma que “o princípio da capacidade contributiva não é incompatível com os impostos indirectos (sic.), já que estes, enquanto dirigidos à capacidade contributiva dos consumidores, ainda são expressão de um tal princípio, mesmo que menor do que a consubstanciada nos impostos directos (sic.).”

renda, o quanto desta renda é consumida e, especialmente em relação à tributação do consumo, “como” ela é consumida.

Não deve ser aplicada a ótica subjetivista se o bem é “destinado para o consumo das camadas pobres” ou não, mas sim o aspecto de sua essencialidade, independente do sujeito que consome. O bem que é essencial assim o é tanto para os pobres quanto para os ricos, o que por si só já é suficiente para que o Estado o onere de forma mais branda, de modo que o tributo integre minimamente o custo destes produtos. Embora desonerar o que é mais essencial traga benefício para os pobres, mas também para os ricos, o sistema tende a se tornar menos regressivo, já que os pobres investem maior proporção de sua renda na aquisição desses bens. Aqui realmente não há que se falar em justiça distributiva. Mas o que o relatório não analisa é o outro lado da seletividade: a tributação mais incisiva do que é supérfluo ou suntuário. Essa sim é uma ferramenta que pode ser útil para atingir a capacidade contributiva dos mais ricos ao onerar bens que sabidamente estão disponíveis apenas a uma parcela restrita da população.

Ainda no que diz respeito à escolha metodológica dos percentuais de despesa em detrimento dos percentuais de renda, embora a OCDE tenha justificado sua preferência em razão de possibilitar uma “melhor análise da carga tributária” e “suportada durante a vida de uma família, e não apenas de um período específico” (OCDE, 2014, p. 34) ao discorrer sobre os padrões de renda, poupança e consumo das famílias, o próprio relatório já nos fornece o indicativo para seu contra-argumento.

No que diz respeito à classificação das famílias pobres, no contexto de uma geração de vida, a OCDE admite que existem casos em que seria melhor avaliar os encargos fiscais com base nas receitas e casos em que seria melhor avaliar com base nas despesas. Dessa forma, a OCDE classifica quatro tipos básicos de famílias, a saber: 1) rica durante a vida, baixa renda atual, alta despesa corrente; 2) rica durante a vida, alta renda atual, baixa despesa corrente; 3) pobre durante a vida, baixa renda atual, alta despesa corrente; 4) pobre durante a vida, alta renda atual, baixa despesa corrente (OCDE, 2014, p. 35, tradução livre do original em inglês).

O primeiro caso contempla famílias com boa condição econômica, mas que atualmente possuem um baixo rendimento e uma alta despesa, como por exemplo estudantes universitários ou aposentados. Para estes, o melhor parâmetro de análise seriam as despesas.

O segundo exemplo ilustra famílias de boa condição econômica, com um alto rendimento e baixa despesa, típico caso dos poupadores, famílias que estão fazendo economias para uma ulterior aposentadoria ou para a educação dos filhos. Nesse caso, a melhor referência seria a renda.

O terceiro exemplo ilustra famílias pobres ao longo da vida, com um baixo rendimento atual e uma alta despesa. São famílias que normalmente se endividam e cedo ou tarde precisam reduzir as despesas para pagar dívidas. Nesse caso, a renda seria uma melhor referência.

O quarto exemplo abarca famílias pobres ao longo da vida, com um alto rendimento e uma baixa despesa. Seria o caso de uma família pobre que está trabalhando mais que o normal, ou trabalhando em jornadas duplas para poupar dinheiro para uma futura retirada de um dos cônjuges do mercado de trabalho. Neste caso, a despesa seria uma melhor referência.

Ora, da análise desses quatro exemplos hipotéticos, o que mais se assemelha às camadas pobres da população é o exemplo de número 3: famílias pobres ao longo da vida, com um baixo rendimento e uma alta despesa que as obriga a contrair dívidas (clássico exemplo da classe média-baixa) ou abrir mão de despesas essenciais, como, por exemplo, a formação dos filhos, tal como geralmente ocorre nas classes mais pobres.

Ao analisar a progressividade ou regressividade de um sistema tributário, é imperioso que se tome como referência as parcelas mais pobres da população, para avaliar se os encargos fiscais estão ou não onerando de forma mais grave estas massas debilitadas. Nesse sentido, o próprio relatório da OCDE reconhece que a renda é um melhor parâmetro de análise para este grupo²⁷, embora com a justificativa de dar um panorama mais geral, tenha adotado as despesas como referência.

Essa observação toma por base a doutrina da prioridade dos mais necessitados, que possui espeque no princípio da diferença desenvolvido por John RAWLS (2008, p. 376). De acordo com o referido princípio, “as desigualdades sociais e econômicas devem ser dispostas de modo a que se estabeleçam para o máximo benefício possível dos menos favorecidos²⁸”. Dessa forma, “a idéia intuitiva é que a ordem social não deve estabelecer e assegurar as perspectivas atraentes dos que estão em melhores condições a não ser que, fazendo isso, também traga vantagem aos menos afortunados” (2008, p. 80). Assim, o referencial metodológico a ser adotado deve ser condizente com o resultado mais próximo à realidade dos mais necessitados²⁹.

²⁷ Também em relação à base para se determinar a magnitude do encargo fiscal, a OCDE reconhece que para o caso de famílias pobres ao longo da vida, com baixos rendimentos e altos custos, a renda permanece como uma melhor referência de análise. (OCDE, 2014, p. 36).

²⁸ Ressalte-se que não se está a defender uma sociedade puramente igualitária, uma vez que Rawls reconhece as desigualdades como inerentes ao sistema e preconiza a ordem serial entre seus princípios de justiça, de modo que o esquema de liberdades básicas possui prioridade em relação ao viés igualitário do princípio da diferença. O que se deve buscar é minorar os efeitos das desigualdades moralmente arbitrárias e obter melhores condições de vida para os menos favorecidos.

²⁹ Em comentário sobre a Teoria de Justiça Rawlsiana, MURPHY e NAGEL afirmam (2005, p. 74):

“A noção principal é que, na formação das instituições sociais que constituem a estrutura básica da sociedade, e que portanto moldam a vida de todas as pessoas do nascimento até a morte, existem certas fontes de desigualdade

Na mesma linha de raciocínio, Richard MURPHY critica as opções metodológicas adotadas. Embora seu trabalho seja anterior ao relatório publicado pela OCDE, as críticas são aplicáveis ao presente caso, uma vez que o relatório elaborado pela OCDE corrobora os resultados do estudo divulgado pela IFS em 2011 (OCDE, 2014, p. 38). E em seu estudo, MURPHY (2010, p. 08), constata que:

Essa conclusão é surpreendente: ela sustenta que o IVA é progressivo, pois muda as regras para definir o que é um imposto progressivo ou regressivo. (...). O estudo optou por reinventar os termos progressividade e regressividade, tornando-os sem sentido como consequência. É apenas por essa razão que o IFS consegue afirmar que o IVA é progressivo. Eles, entretanto, abandonaram sua credibilidade ao longo do processo, pois todas as evidências levam à conclusão de que o IVA é um imposto regressivo.

MURPHY (2010, p. 09) complementa que, em relação às famílias mais pobres, não se pode considerar o impacto da tributação do consumo com base nas despesas ou com os gastos de poupança ao longo do tempo. Isso porque estudos comprovam que as pessoas mais pobres possuem disponível apenas a renda corrente, não conseguindo poupar recursos para consumir ao longo da vida, diferentemente do que ocorre com as classes mais ricas. MURPHY(2010 p. 12) conclui que:

Isso sugere que a metodologia adotada para mostrar que o IVA é progressivo é inerentemente defeituosa e que também é provável que o estudo tenha superestimado o IVA na proporção das despesas suportadas pelo quintil de renda mais alta - por isso resultando em conclusões falsas.³⁰

Também em relação às premissas do relatório, *a priori*, nos parece desconectada da realidade a suposição de que a mudança nas alíquotas dos bens de consumo nos micro-sistemas não gera qualquer modificação comportamental nos consumidores (OCDE, 2014, p. 28). Em termos, o estudo pressupõe que uma determinada família que consome 10 kg de arroz por mês, produto este tributado, por exemplo, a uma alíquota de 5%, continuaria consumindo os mesmos 10 kg caso a alíquota incidente sobre arroz fosse majorada para 25%.

moralmente arbitrarias – e uma desigualdade moralmente arbitrária não pode ser aceita por uma ordem social justa, a menos que seja inevitável ou se justifique por um fim ou propósito não arbitrário ao qual serve. Por isso, na opinião de Rawls, as desigualdades de classes socioeconômicas só se justificam se o sistema que as gera também atende melhor às necessidades da classe mais baixa.”

³⁰ Tradução livre do original em inglês.

De fato, é plausível que para algumas famílias, a mudança na carga tributária – e consequentemente no preço final do produto – fosse indiferente, e dessa forma, continuassem consumindo os mesmos 10 kg de arroz por mês. Mas para uma expressiva quantidade de famílias, em especial as de menor renda – exatamente as que possuem especial interesse para o presente estudo – um aumento tão expressivo na carga tributária (e nos preços), certamente induziria a uma mudança comportamental, levando ou a consumir menores quantidades do produto ou a substituí-lo por outros, mais baratos.

Feitas as devidas ressalvas às premissas e métodos adotados pelo relatório, chegamos à conclusão de que o parâmetro da renda é mais condizente com a realidade da tributação do consumo, porque melhor representa a situação dos mais pobres, exprimindo resultados mais factíveis e que permitem uma melhor análise da divisão dos encargos fiscais³¹.

Ao se adotar o peso percentual da tributação do consumo em relação aos rendimentos, bem como a divisão dos decís familiares de acordo com a renda auferida, as pesquisas são praticamente uníssonas em atestar pelo caráter regressivo da tributação do consumo.

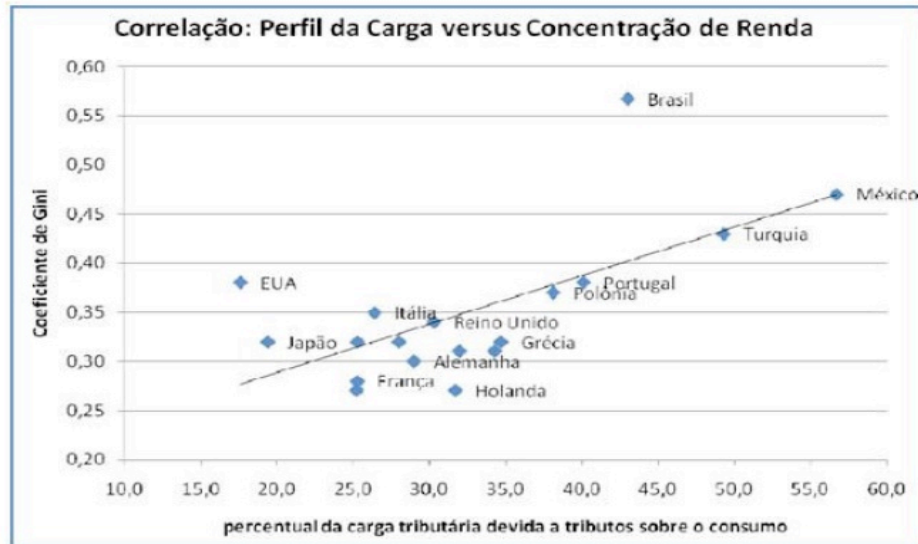
Nesse sentido, levantamento realizado no Brasil por Maria Helena ZOCKUN chegou à conclusão de que a progressividade dos tributos diretos é insuficiente para compensar a elevada regressividade dos tributos indiretos (2005, p. 11), o que torna o sistema majoritariamente regressivo. De acordo com levantamento de dados realizado pela autora tomando por base as estatísticas do IBGE e das Pesquisas de Orçamento Familiar (POF)³², verificou-se que a camadas mais baixas da população brasileira, com renda de até 2 salários mínimos comprometiam, em 2004, 45,8% de sua renda familiar para o pagamento de tributos incidentes sobre o consumo. Paralelamente, as famílias que recebiam mais de 30 salários mínimos (o 1% superior) comprometiam, em 2004, 16,4% de sua renda familiar para o pagamento de tributos incidentes sobre o consumo.

Tal situação, além de minar a função redistributiva da tributação, acaba por reforçar as desigualdades socioeconômicas existentes, alargando ainda mais o fosso entre ricos e pobres. Complementando tal panorama, cumpre trazer à tona a observação de Henrique Napoleão ALVES (2012, p. 72), em referência ao estudo elaborado pelo Instituto Alvorada que relacionou o peso da carga

³¹ Nesse sentido, Fernando REZENDE (2011, p. 44) apud Vianna esclarece que: “para que a tributação tenha efeitos distributivos há que se empregar a renda, que é a variável que melhor representa a riqueza, de modo que a idéia de se preservar a poupança, implícita na abordagem do consumo como parâmetro de incidência da tributação indireta, perde sentido ou torna-se estranha, uma vez que a decisão de poupar implica necessariamente a acumulação de riqueza”.

³² A POF é um tipo de investigação domiciliar que coleta dados de despesas efetuadas com base e serviços, fornecendo informações mais precisas de como a renda destas famílias é gasta.

tributária do consumo nos países aos respectivos coeficientes de Gini³³. Não é de surpreender a tendência de que, quanto mais desigual o país, maior a participação da tributação do consumo na carga tributária total:



Dessa forma, constata-se que, ao contrário do apregoado pela OCDE, a tributação sobre o consumo não se mostra progressiva, merecendo sofrer ajustes orientados pela capacidade contributiva, que se manifesta pela técnica da seletividade, desonerando bens essenciais e onerando bens suntuosos e de luxo. Tais medidas, no entanto, não são suficientes por si só, demandando também uma tributação progressiva da renda e do patrimônio, além de gastos públicos direcionados à redução destas desigualdades e dos níveis extremos de pobreza.

3. Considerações Finais.

Conforme restou demonstrado, o consumo como base tributária é uma via insuficiente para se avaliar a capacidade contributiva e a justiça na tributação.

Portanto, há que se ter cautela com afirmações no sentido de que a tributação sobre o consumo é progressiva e que as reduções de alíquotas beneficiam mais os ricos do que os pobres, visto que, embora frutos de uma metodologia própria, não necessariamente exprimem os resultados mais próximos da realidade. Se um estudo inaugural da IFS já fomentou propostas de incremento da

³³ O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é utilizado para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza.

tributação do consumo no Reino Unido e em Jersey (MURPHY, p. 01), com muito mais peso, este relatório da OCDE poderá servir para estimular o aumento da tributação do consumo ao redor do mundo.

Cabe aos países, em especial aos do bloco “em desenvolvimento” que via de regra já tributam em demasia o consumo, analisar esses estudos com o devido cuidado, tendo a consciência de que, se por um lado não existem fórmulas mágicas ou soluções globais para questões atinentes a tributação, por outro lado, o aumento das desigualdades e os crescentes bolsões de pobreza representam um desafio em comum para todos nós. E é justamente com o olhar sobre essas classes mais necessitadas que as reformas devem ser pensadas.

Referências Bibliográficas.

ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e injustiça social no Brasil*. Revista Espaço Acadêmico nº 133. Junho de 2012.

AVI-YONAH, Reuven S. *The three goals of taxation*. Tax L. Rev. 60, no. 1 (2006). P. 1-28

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Por que a “guerra fiscal”? – Os desafios do Estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos | Belo Horizonte | n. 102 | pp. 305-341 | jan./jun. 2011. Disponível em: <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/download/135/130>

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado Democrático de Direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma Administração Pública mais democrática*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, v. 98, p. 119-158, 2009.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

- BECK, Ulrich. *Capitalismo sem trabalho*. Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 18, n. 2, p. 41-54, 1997. Disponível em: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/about> Acesso em 06/07/2015.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Princípios constitucionais tributários*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de pesquisas tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 100. São Paulo: Dialética. 2004.
- FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de. “*Uma genealogia das teorias e tipologias do Estado de bem-estar social*.” In: DELGADO, Mauricio Godinho (org.). O Estado de Bem-estar social no século XXI. São Paulo: LTr, 2007.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- IFS. *The IFS Green Budget*. Londres: Tunbridge Wells, 2009, <http://www.ifs.org.uk/comms/comm107.pdf>.
- OECD/Korea Institute of Public Finance (2014), *The Distributional effect of consumption taxes in OECD countries*, OECD Tax Policy Studies, nº 22, OECD Publishing.
- OECD (2008), *Taxation and economic growth*, Economics department working paper nº 620, Paris <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/41000592.pdf>>. Acesso em 08/07/2015.
- OXFAM. (2015) *Wealth: Having It All and Wanting More*. Disponível em: <<https://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2015-01-19/richest-1-will-own-more-all-rest-2016>> Acesso em 10/07/2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004.

- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- MURPHY, Richard. Is VAT regressive and if so why do the IFS deny it? <<http://www.taxresearch.org.uk/Documents/VATRegressive.pdf>>
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto; GAIGER Fernando e equipe técnica. *Equidade fiscal no Brasil. Relatório Final de pesquisa para o BID*, 2011.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais*. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, v. 1, p. PDF, 2010.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, p. 1-39, 2015.
- RODRIGUES, Eduardo Vítor. *O Estado-Providência e os processos de exclusão social: considerações teóricas e estatísticas em torno do caso português*. Disponível em: <http://ler.letras.up.pt/uploads/ficheiros/1477.pdf>.
- SANTANA, Irailson Calado (org.). *Carga tributária no Brasil – 2012*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf> Acesso em 07/07/2015.
- SIQUEIRA, Natercia Sampaio. *Tributo, mercado e neutralidade no Estado Democrático de Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

TILBERY, Henry. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*. Direito Tributário Atual, São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, p. 2.969-3.035, 1990.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

ZOCKUN, Maria Helena. *Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil*. Informações – FIPE, nº 297, pág. 11-13, 2005.