

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**

**A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO ÓBICE À  
EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

Autora: Cindy Rodrigues Dela Torre  
Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. Bruna Estima Borba

Trabalho de Conclusão de Curso

Recife, 2017.

**CINDY RODRIGUES DELA TORRE**

**A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO ÓBICE À  
EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

**Projeto de Monografia Final de Curso  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharelado  
em Direito pelo CCJ/UFPE.**

**Direito Tributário. Direito  
Financeiro.**

Recife, 2017

**A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO ÓBICE À  
EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

Relatório final, apresentado a Universidade Federal de Pernambuco como parte das exigências para a obtenção do título de Bacharel.

Recife, 06 de novembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Bruna Estima Borba

---

---

## DEDICATÓRIA

*Dedico este trabalho ao meu pai Jesus Simella e ao meu marido Francisco Crespo que tanto contribuíram para minha formação pessoal e acadêmica.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, por me dar forças para continuar, mesmo diante de todas as adversidades que me foram impostas pela vida. Agradeço à minha querida orientadora, Bruna Borba, pois seu conhecimento, paciência e doçura foram, para mim, fatores determinantes à conclusão deste trabalho de conclusão de curso. Agradeço a meu pai, pela confiança conferida a mim.

Agradeço imensamente a meu marido, Francisco Crespo por todo o carinho, todo amor, toda a força, todos os conselhos e ensinamentos que me foram concedidos, os quais a foram fundamentais para minha construção como ser humano e como acadêmica, seu apoio foi fundamental à continuidade e conclusão deste trabalho com qualidade.

Grata aos meus cachorrinhos, pois sempre estavam junto a mim, em todos os momentos, tornando mais agradáveis os momentos mais árduos.

Grata à vida por ter permitido que eu pudesse ter como amigos pessoas tão maravilhosas, dentre elas, a Joice e o Higor. Agradeço também a estas duas criaturas pela amizade e pelos momentos agradáveis e tormentosos que desfrutamos juntos, na dor e no prazer do que é, de fato, cursar uma universidade pública, sendo oriundos de escola pública, na primeira turma de direito da UFPE em que foram implementadas as cotas, enfim não foi fácil, mas chegamos ao fim, juntos!

Agradeço imensamente ao destino, pois me reservou belas e engrandecedoras experiências, nos estágios, em especial, junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, onde conheci uma pessoa extremamente alegre, dedicada ao trabalho e a família, com quem trabalhei por um vasto tempo e aprendi grandes lições que serviram, tanto para meu aperfeiçoamento profissional, quanto pessoal, que foi a Procuradora Dra. Danielle Menezes Evangelista Florêncio, nesse lugar descobri a minha vocação e minha meta de vida que é seguir os passos da minha querida supervisora chamada carinhosamente de Dra. Dani, você sempre estará em meu coração.

Mas ainda não parou por aí... A vida ainda guardava muitas surpresas agradáveis, pois tratou de reservar para mim, que estava no último ano da faculdade, o estágio junto ao TJPE, na 19ª Vara Cível de Recife, onde me senti acolhida e conheci pessoas dedicadas, responsáveis, que fizeram cair por terra aquela máxima tanto difundida de que: “ o judiciário não funciona”, pois nos 7 (sete) meses em que lá estive,

não houve um dia sequer que alguma lide não fosse dirimida, saliente-se, com qualidade, atenção e com responsabilidade. Acho que por ser minha última experiência, a vida tratou de me colocar junto a pessoas com histórias de vida surpreendentes, humanas, responsáveis que são um espelho para mim, agradeço imensamente aos queridos: Diego, Círia, Eli, Enê, Jenni, Tina e ao grandioso juiz e ser humano, responsável pela 19ª Vara Cível, Dr. Ronnemberg, por toda a paciência, conhecimento e carinho que me foram conferidos, pois foram de grande valia para a minha edificação como profissional e como ser humano. Agradeço, por fim a todos que estiveram junto a mim nessa longa jornada.

## RESUMO

O presente trabalho refere-se ao estudo da concentração da arrecadação tributária do país em impostos indiretos e a consequente sobrecarga das camadas desprovidas de efetiva capacidade contributiva, ou seja, dos indivíduos pertencentes à base da pirâmide social, demonstrando que a tributação indireta dotada de regressividade, serve de verdadeiro óbice à concretização de uma justiça fiscal. Para compor o conteúdo deste trabalho executou-se o exame crítico acerca da distinção entre a capacidade econômica e contributiva, bem como a investigação a respeito do atendimento ao princípio da capacidade contributiva em se tratando de tributação indireta. Ademais, foram realizadas análises quantificadoras, consubstanciadas em gráficos, os quais reuniram os dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil e do relatório elaborado, em conjunto, pelo Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT), pela Comissão Econômica para América Latina e o Caribe (CEPAL), pelo Banco de Desenvolvimento (BID), pela Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) e pelo Centro de Desenvolvimento da OCDE. Além disso, foi efetuada a devida interdisciplinariedade com as ciências econômicas em virtude de o tema referente à tributação indireta superar o direito tributário, observando uma tendência para a tributação indireta por parte dos países em desenvolvimento. Por fim, foi abordada a discussão sobre ser possível efetivação de uma justiça fiscal, no Brasil, diante do cenário político-fiscal atual. Os resultados desta pesquisa evidenciaram que para alcançar uma justiça fiscal é necessário despertar a consciência contributiva e mudar o foco da tributação para critérios objetivos como: renda, patrimônio e capital.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributo. Tributação Indireta. Regressividade. Capacidade Contributiva. Justiça fiscal.

## **ABSTRACT**

The present work refers to the study of the concentration of the country's tax collection in indirect taxes and the consequent overloading of the layers devoid of effective contributory capacity, that is, of the individuals belonging to the base of the social pyramid, showing that indirect taxation with regressivity , serves as a real obstacle to the achievement of fiscal justice. To compose the content of this work, a critical examination was carried out on the distinction between economic and contributory capacity, as well as the investigation regarding compliance with the principle of contributory capacity in the case of indirect taxation. In addition, quantitative analyzes were carried out, based on graphs, which gathered the data made available by the Federal Revenue Service and the report prepared jointly by the Inter-American Tax Administration Center (CIAT), the Economic Commission for Latin America and the Caribbean (ECLAC) , the Development Bank (IDB), the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the OECD Development Center. In addition, due interdisciplinarity with the economic sciences was made because the subject of indirect taxation surpasses tax law, observing a trend towards indirect taxation by developing countries. Finally, the discussion about the feasibility of a fiscal justice in Brazil was discussed, in the current fiscal-political scenario. The results of this research showed that in order to achieve fiscal justice, it is necessary to raise the taxpayer's awareness and shift the focus of taxation to objective criteria such as income, wealth and capital.

**KEYWORDS: Tribute. Indirect Taxation. Regressiveness. Contributory Capacity. Tax justice.**

## Lista de abreviatura e Siglas

ALC/LCA	Países da América Latina
BID	Banco de Desenvolvimento
CEPAL	Comissão Econômica Para a América Latina
CFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico.
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
ISSQN	Produto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programas de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil

## Lista de Ilustrações e Figuras

Quadro 1 - Total da Receita Fiscal x Tributação Sobre Bens e Serviços nos países Pertencentes ao MERCOSUL.....	19
Quadro 2 - Comparativo de tributação total, sobre bens serviços e renda (ano de 2015).....	31
Quadro 3 - Análise da Carga Tributária por Ente Federativo.....	33
Quadro 4 - Composição da Receita Tributária indireta entre os Entes da Federação.....	34
Quadro 5 - Carga Tributária e Variações por Base de Incidência.....	34
Figura 1 - Carga Tributária Sobre a Renda, Lucro e Ganhos de Capital - Brasil e Países da OCDE (2014) .....	38

## SUMÁRIO

<b>CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....</b>	<b>12</b>
<b>1 CONCEITO ANTIGO E ATUAL DO TRIBUTO E SUA CLASSIFICAÇÃO.....</b>	<b>14</b>
1.1 Acepção antiga e moderna do conceito de tributo .....	14
1.2 Classificação dos tributos.....	15
<b>2 PREVALENCIA DA TRIBUTACAO INDIRETA NAS ECONOMIAS EM DESENVOLVIMENTO .....</b>	<b>20</b>
<b>3 A IMPOSSIBILIDADE DE GARANTIR O ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SELETIVIDADE EM VIRTUDE DO CARÁTER REGRESSIVO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA.....</b>	<b>25</b>
<b>4 ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ÊNFASE NA ARRECADAÇÃO INDIRETA.....</b>	<b>30</b>
<b>5 É POSSÍVEL ALCANÇARMOS A JUSTIÇA FISCAL? .....</b>	<b>36</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>40</b>
<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>41</b>
<b>Referências Eletrônicas.....</b>	<b>42</b>

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Justiça fiscal é um tema bastante atual e que merece a devida atenção. Isso porque, apesar de haver muitos avanços, crescem os números relativos à desigualdade social. O tema da justiça fiscal está intimamente ligado à questão da tributação indireta e a regressividade que dela decorre, pois, ao tributar desta maneira, os custos são repassados ao consumidor final ao utilizar determinado bem ou serviço, de modo que, se torna uma tarefa quase impossível auferir a capacidade contributiva.

Em virtude de ser indireto, quem sente o peso maior da contribuição são os indivíduos pertencentes a base da pirâmide social, pois essas pessoas veem seus rendimentos mensais devastados por este tipo de tributação, uma vez que incidem a cada vez que um bem é adquirido ou um serviço é utilizado.

O Brasil, assim como os países subdesenvolvidos, tributa agressivamente bens e serviços e isso leva a grotescas injustiças, pois pesquisas apontam que o brasileiro trabalha cerca de 151 dias para pagar impostos e destina 41,4% do salário para a sua alimentação<sup>1</sup>.

Por outro lado, contrastando com esse cenário, quando comparada com a tributação indireta, a tributação direta, no Brasil, incidente sobre renda, patrimônio e capital se comporta de forma singela, ou inexistente, como é o caso da isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos de pessoa física, fato que contribui para a ausência da arrecadação de bilhões de reais<sup>2</sup>.

Portanto, concentrar a receita tributária de um país na tributação indireta resulta em injustiças, pois sobrecarrega os indivíduos pertencentes a base da sociedade e isenta os que ocupam o topo da pirâmide social do pagamento de tributos relativos

---

<sup>1</sup>Brasileiro trabalha 151 dias para pagar imposto, que come 41,4% do salário. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2014/05/21/brasileiro-trabalha-151-dias-para-pagar-imposto-que-come-414-do-salario>. Acesso em: 02 fev 2017.

<sup>2</sup>País deixa de arrecadar R\$ 196 bilhões com isenções de tributos aos mais ricos. Disponível em: <http://jconline.ne10.uol.com.br/canal/economia/nacional/noticia/2016/01/10/pais-deixa-de-arrecadar-r-196-bilhoes-com-isencoes-de-tributos-aos-mais-ricos-216052.php>. Acesso em 03 mar 2017.

aos bilionários lucros e dividendos que auferem anualmente, de modo que, se faz necessária uma análise acerca dos mecanismos que podem ser utilizados com vistas a efetivação de uma justiça fiscal.

# 1 CONCEITO ANTIGO E ATUAL DO TRIBUTO E SUA CLASSIFICAÇÃO

## 1.1 Acepção antiga e moderna do conceito de tributo

O tributo, em suas raízes, apresentava caráter punitivo. Isso porque, na ocasião das batalhas, o vencedor exigia do vencido o pagamento de tributos. Segundo Oliveira (2011, 4ª ed, p. 84): “desde os gregos e romanos havia a pilhagem<sup>3</sup>, daí passando-se à empírica tributação. A sujeição à arrecadação advinha da conquista”<sup>4</sup>.

Mais adiante, os tributos serviram de estopim para a deflagração não só das guerras de libertação, mas também da independência dos Estados Unidos, México e Brasil, por exemplo.

Atualmente, o conceito de tributo vem disposto no Art. 3º do Código Tributário Nacional, que diz o seguinte: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>5</sup>.

O dispositivo ao denominar que a incidência do tributo deve ser “instituído em lei” atribui o caráter abstrato da formulação legislativa, evidenciando, portanto, a necessidade de haver lei prévia para que se possa exigir a cobrança de determinado tributo. É possível depreender ainda que a existência de lei anterior à cobrança do tributo é obrigatória e indispensável. Por outro lado, o legislador ao mencionar que o “Tributo [...] que não constitua sanção de ato ilícito” [...] evidenciou sobremaneira o caráter lícito da obrigação por meio da qual o tributo surge. Além disso, o trecho “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” faz alusão ao fato de que apenas a administração pode possuir competência legal que irá reger o comportamento adotado para a realização do ato (Melo, 2007)<sup>6</sup>.

Portanto, é possível dizer que para que a obrigação tributária possa se concretizar, por meio da existência de um tributo, é necessário e obrigatório que: 1) o

---

<sup>3</sup>Ato de pilhar ou roubar; saque, devastação. A coisa pilhada ou roubada. “**pilhagem**”. Disponível em: <<https://www.priberam.pt/dlpo/pilhagem>>. Acesso em: 09 de fev de 2017.

<sup>4</sup>Oliveira, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 84.

<sup>5</sup>Brasil, Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1996, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). Acesso em: 10 de abr de 2017.

<sup>6</sup>BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo. Malheiros, 2007, p. 368.

tributo deva ser instituído por lei; 2) decorra de um fato lícito; e 3) seja cobrado mediante a administração pública por meio da vinculação dos seus atos.

Além disso, cada tributo possui a sua particularidade, pois conforme explicitado, acima, cada tributo possui uma hipótese de incidência singular a qual autorizará a incidência de determinado tributo. Aliás, em razão da particularidade existente em cada tributo se faz necessário o estudo dos tributos por meio de uma classificação.

## **1.2 Classificação dos tributos**

A tributação brasileira é conhecida como uma das mais complexas do mundo. Isso porque, nosso sistema tributário é dotado de particularidades, regramentos e uma série de hipóteses de incidência que tratam de garantir ao país a manutenção da referida "títuloção".

Primeiramente, para fins de compreensão, é necessário fixar que tributo é gênero e possui 5 (cinco) espécies tributárias, as quais se dividem em: 1) impostos; 2) taxas; 3) contribuição de melhoria; 4) contribuições especiais, que, por conseguinte, se fragmentam em: 4.1) contribuições especiais gerais; 4.2) contribuições sociais; 4.3) CIDE; 4.4 Profissionais; 4.5) Econômicas; 4.6 Iluminação Pública; 4.7) Serviço Social Sindical; e 5) Empréstimos Compulsórios.

Para fins práticos, a pesquisa a classificará apenas a primeira espécie tributária, os impostos, descritos no item 1, pois dentre as espécies tributárias, é a quem melhor guarda relação com a finalidade da pesquisa.

Pois bem, o conceito de imposto é trazido no artigo 16 da CTN, que diz o seguinte: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte". Da norma é possível depreender que a exigibilidade do imposto se dá mediante a existência de determinado fato gerador cuja origem não depende de qualquer contrapartida do estado que autorize a sua cobrança.

De modo geral, os impostos podem ser classificados como: a) pessoais; b) reais; c) diretos; d) indiretos; e) proporcionais; f) progressivos; g) fixos; h) monofásicos

e plurifásicos; i) cumulativos e não-cumulativos; e j) nominado e inominado; k) regulatório e seletivo.

No que tange ao imposto pessoal, é de extrema relevância mencionar o que asseverou (RUY BARBOSA NOGUEIRA<sup>7</sup>1999,p.158*apud*VITÓRIOCASSONE<sup>8</sup> 2011, p.55).Segundo aquele autor: “É usual distinguirem-se os impostos em *impostos pessoais e impostos reais*, conforme se refira a uma pessoa ou coisa”. Nesse sentido, imposto pessoal estabelece diferenças com base na *persona* do contribuinte, isto é, será com base nas particularidades quanto a renda e as despesas, relativas a cada pessoa, que o imposto será calculado. O imposto de renda, por exemplo, é um tipo de imposto pessoal. Já o imposto real incide sobre coisas, isto é, será exigível sobre patrimônio, desimportando, portanto, a pessoa do contribuinte.

O imposto de renda também é um ótimo exemplo da consubstanciação do imposto direto/ progressivo, pois ele é exigido quando um indivíduo, reúne todos os requisitos que o tornem um contribuinte<sup>9</sup> de direito (responsável pela obrigação tributária) cujas alíquotas progridem de acordo com a renda auferida pelo contribuinte.

Em contrapartida, o tributo indireto, conforme asseverou (CASSONE, 2011,p. 56):

“É o imposto que comporta, na operação, *dualidade* de pessoas; *contribuinte de direito* (aquele que é responsável pelo pagamento do tributo - também denominado de sujeito passivo direto); e *contribuinte de fato* (aquele que efetivamente suporta o ônus do imposto – também chamado de sujeito passivo indireto)”<sup>10</sup>.

Em outras palavras, o consumidor final - contribuinte de fato - acaba suportando a carga tributária que decorre da cobrança dos impostos indiretos, pois em face da cobrança dos referidos impostos ocorre a transferência do ônus do tributo do contribuinte de direito – responsável pela obrigação tributária - ao contribuinte de fato – quem suporta o ônus do tributo. Vale salientar ainda que, essa característica garante

<sup>7</sup>NOGUEIRA, RUY Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 Ed. São Paulo: Saraiva,1999,p. 158.

<sup>8</sup>CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário Fundamentos Constitucionais de tributação, Definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 22 Ed. São Paulo: Atlas, 2011,p.55.

<sup>9</sup>É o sujeito passivo de uma obrigação tributária. Toda pessoa – física ou jurídica – que paga tributo (sentido genérico) aos cofres públicos, quer seja da União, dos Estados, dos Municípios e/ou do Distrito Federal. O Código Tributário Nacional, em seu Art. 121, parágrafo único, I, conceitua como contribuinte o "sujeito passivo da obrigação principal. quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Portal Tributário, GLOSSÁRIO DE TERMOS TRIBUTÁRIOS E FISCAIS. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>>. Acesso em 04 de abr de 2017.

<sup>10</sup> CASSONE, Vittorio. *Op cit*,p. 56.

a natureza regressiva a este tipo de imposto, isto é, a alíquota de um imposto indireto tem uma relação inversa ao nível de renda do contribuinte.

Os tributos são considerados proporcionais quando possuem uma percentagem única incidente sobre o valor da matéria tributável. Por exemplo, a alíquota de 5% do ISS incidente sobre o valor da prestação do serviço recairá em face de qualquer valor apresentado (Cassone, 2011) .

Em relação aos progressivos, nos dizeres de RUBENS GOMES DE SOUSA, 1975,p. 171, são:

“[...] impostos cuja alíquota é fixada na lei em *percentagem variável* conforme o valor da matéria tributável. O imposto progressivo é na realidade um importo proporcional cuja proporção aumenta à medida que aumenta o valor da matéria tributada. A progressão, isto é, o crescimento da alíquota pode ser simples ou graduada”.<sup>11</sup>

Ou seja, é possível dizer que os impostos progressivos, assim o são, pois possuem mais de uma alíquota aplicada em alíquotas variáveis e crescentes desproporcionalmente.

Quando um imposto é fixo quer dizer o mesmo de um imposto em garantia certa, pois independentemente do cálculo, temos um tributo fixo, o ISS (imposto Sobre o Serviço) é um bom exemplo de um imposto fixo.

No que se refere ao imposto monofásico é fácil inferir que haverá única incidência, noutra banda, o imposto plurifásico quer dizer justamente o contrário, pois se trata de um imposto que incidirá sobre várias fases (ex: ICMS).

No que diz respeito ao imposto cumulativo, depreende-se que se trata de um imposto cobrado sobre cada operação tributável, sem que haja compensação (Ex: ITBI). Em contrapartida, o imposto não-cumulativo prevê compensação, dedução do valor já adimplido na fase anterior (Ex: ICMS).

Sobre o imposto inominado (Previsto na Constituição), entende-se que é um imposto criado para suprir as necessidades do Estado (Ex. ICMS). Já o imposto inominado (residual) é um imposto instituído com base na competência residual da União (Ex.: Contribuição Social para a Seguridade Social).

No que concerne ao imposto extrafiscal, é possível inferir que possui uma característica reguladora, isto é, é um mecanismo utilizado pelo Estado para preservar

---

<sup>11</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 171.

os interesses do País (Ex: proteção ao comércio interno e desestímulo à importação de produtos com o II).

No tocante ao imposto seletivo é possível dizer que ele incide sobre determinados produtos a depender da sua qualidade ou essencialidade.

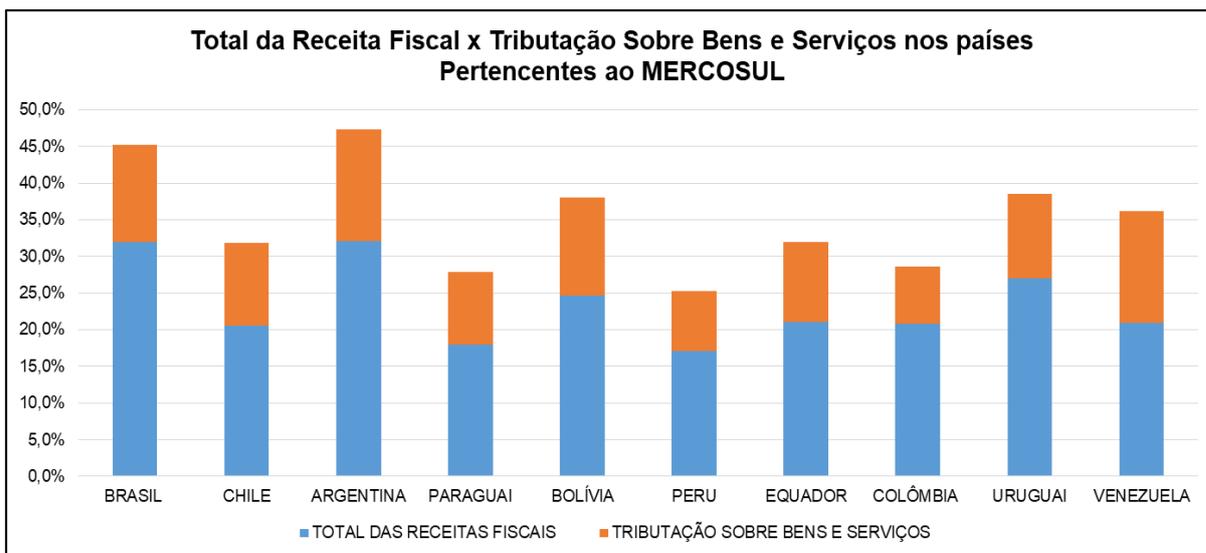
Ademais, os tributos fiscais, possuem a finalidade de arrecadar recursos para as pessoas jurídicas de direito interno. Os tributos parafiscais são cobrados por autarquias, órgãos paraestatais, entidades de classe, cuja finalidade é também o seu custeio.

Portanto, analisar minuciosamente cada classificação é de extrema relevância, pois conforme dito, acima, o sistema tributário brasileiro é bastante peculiar e para que não haja qualquer equívoco ou erro de interpretação restou demonstrada a necessidade de fixar primeiramente cada particularidade atinente aos impostos.

Ademais disso, além de o Brasil possuir um sistema tributário bastante complicado, ele tributa bastante indiretamente. De acordo com o que foi descrito, a tributação indireta em virtude de não distinguir os contribuintes se torna bastante injusta, pois acaba onerando o consumidor final. Entretanto, o Brasil não está sozinho no grupo de países cujo sistema tributário é bastante complexo. Ao analisar as economias de países em desenvolvimento, como as pertencentes aos países que compõem o Mercosul<sup>12</sup>, conforme é possível depreender do gráfico abaixo, é forçoso concluir que a maior fonte arrecadadora de tributos naqueles países é a indireta.

---

<sup>12</sup>Mercosul: Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai, Venezuela, Bolívia, Chile, Peru, Colômbia, Equador, Guiana e Suriname.



FONTE: Elaboração própria com base nos dados da OCDE.

Esse “fenômeno”, ou melhor, essa opção pela majoração via tributação indireta é característica de diversos países em desenvolvimento. Para além da América Latina, países como, Índia e China, igualmente em desenvolvimento até o ano de 2016<sup>13</sup>, se utilizavam do referido mecanismo.

Esta opção deveras injusta, adotada pelas economias em desenvolvimento, pode ser explicada por diversos fatores, dentre eles: políticos, sociais, ou até mesmo, senão o mais importante deles, o interesse de determinado grupo de indivíduos, de modo que, é muitíssimo importante tomar conhecimento dos motivos que levaram os países das economias em desenvolvimento à adoção da tributação indireta como elemento primordial na composição da sua carga tributária.

Essa importância foi notada na década de 70 pelo economista JOHN F. DUE, pois compreender as forças propulsoras que determinaram de certa forma o sistema tributário das economias em desenvolvimento é de extrema relevância para além da seara educativa.

<sup>13</sup> Índia e China passaram por reforma tributária no ano de 2016.

## **2 PREVALENCIA DA TRIBUTACAO INDIRETA NAS ECONOMIAS EM DESENVOLVIMENTO**

Aspectos relativos à tributação indireta, conforme mencionado anteriormente, sempre chamaram a atenção de economistas, seja para compreender o fenômeno que as envolve, ou para desenvolver fórmulas contábeis que viabilizem uma tributação indireta mais próxima do que os especialistas entendem por adequada.

Nesse sentido, após uma série de análises, o professor acadêmico de economia e PHD da Universidade de Illinois (EUA), John F. Due, ao escrever o seu manual “TRIBUTAÇÃO INDIRETA nas Economias em Desenvolvimento”, chegou a uma conclusão geral: que havia uma tendência mais forte à cobrança da tributação indireta nos países em desenvolvimento. Essa tendência se explicaria mediante os objetivos traçados pelo governo e conforme as peculiaridades existentes em cada país, como a influência política, por exemplo.

Dessa forma, passear por tais ensinamentos, por meio da grandiosa contribuição de Due, consubstanciada na referida obra impressa, na década de 1970 (momento de grandes mudanças relativas à demografia e tecnologia, por exemplo) é de extrema relevância para que seja possível compreender quais as forças que impulsionaram a criação e uma tributação indireta mais expressiva. Cumpre destacar que foi justamente no ano de 1970 que foram instituídos no Brasil o PIS/COFINS.

Repisando, países em desenvolvimento possuem alguns objetivos econômicos que são traçados visando o desenvolvimento da economia o mais rapidamente possível. Isso porque, o mercado assim impõe, com vistas a garantir maior competitividade dessas nações em relação aos demais países desenvolvidos. Contudo, crescer mais rápido, a curto prazo, se traduz, muitas vezes, em uma tributação excessiva concentrada na tributação indireta.

Pois bem, cumpre destacar que, nem sempre os mencionados objetivos são traçados visando o cristalino desenvolvimento de determinada economia, pois tais metas podem conter uma forte carga política, por exemplo.

Outra vertente suscitada pelo autor é a de que haveria três caminhos que poderiam ser cruciais para a tomada de decisão acerca de quais objetivos primordiais que uma economia em desenvolvimento poderia traçar, são elas: 1) pelo consenso

geral, isto é, pelo viés democrático, cujo produto iria refletir os anseios e necessidades daquela nação; 2) por meio dos interesses da camada mais abastada da sociedade, que representaria os seus interesses e de alguma maneira se preocuparia com o bem-estar geral; ou 3) através de indivíduos atentos apenas aos seus benefícios próprios e de seus apoiadores.

Nas palavras de Due (1970, p. 16):

“Tais decisões podem ser tomadas: democraticamente, refletindo o consentimento da população como um todo; por uma pequena elite realmente interessada pelo bem-estar do povo, como em vários países africanos; ou ainda por um grupo ditatorial principalmente motivado pelo bem-estar do ditador e de seus assessores, mas mesmo tais pessoas raramente ignoram completamente as aspirações de uma boa parte da população”.<sup>14</sup>

Ademais, de acordo com o economista norte-americano há grandes similitudes em relação aos objetivos das economias dos países em desenvolvimento, pois esses países se preocupam basicamente em: 1) progredir de forma mais célere; 2) ter um modelo de distribuição de renda, alocar recursos e, 3) de uma forma relativa, preservar os preços.

Antes de prosseguir julgo necessária a análise de cada um dos objetivos elencados por DUE.

Primeiramente, é inegável que é uma característica comum aos países em desenvolvimento a necessidade pelo rápido crescimento econômico e essa meta para ser alcançada eficazmente – do ponto de vista do estado - se traduz no aumento da renda *per capita*. Corroborando isso, vale ressaltar que, nos países de América Latina<sup>15</sup>, como o Brasil, por exemplo, este objetivo é concentrado em manter as distorções contidas nos modelos de renda existentes, ou seja, garantir a manutenção dos privilégios desfrutados pelos indivíduos que pertencem ao topo da sociedade, ao invés de haver planos que viabilize a distribuição de renda com a finalidade de corrigir tais distorções.

No que tange à alocação de recursos, é possível observar que, de fato, uma economia em desenvolvimento tende a concentra suas riquezas em um setor da economia que lhe garanta maior competitividade, pois conforme dito os países em

---

<sup>14</sup>DUE. John F, *op cit*, p.16.

<sup>15</sup>DUE. John F, *op cit*, p. 17.

desenvolvimento buscam garantir espaço no mercado, geralmente os países tendem a explorar suas riquezas naturais (caso haja), como por exemplo, como a produção de aço (China – maior extratora de aço do mundo) ou na agropecuária (Brasil – 4º lugar no ranking de maiores países agropecuários do mundo)<sup>16</sup>. Nesse ponto, o autor salienta ainda que os países em desenvolvimento se preocupam de alguma forma com o tema da distribuição de renda, contudo, é notório que a desigualdade social dos países em desenvolvimento são gritantes, de modo que, de alguma forma fracassam neste ponto.

O último tópico trazido à baila pelo pós-doutor é o de que apesar possuir um papel secundário diante dos demais objetivos, muitas economias em desenvolvimento optam por manter estável o nível de preços, entretanto, não as atuais notícias não são nesse sentido e é importante lembrar que imbutido nos preços estão os tributos indiretos.

Analisando o impacto da tributação indireta sobre a renda, segundo “Due (1970) os impostos indiretos causam maiores estragos em famílias que gastam grande parte de seus rendimentos para a sua sobrevivência”, isto quer dizer que, por exemplo, no Brasil, um assalariado, que auferir cerca de R\$ 937,00 (novecentos e trinta e sete reais) – salário mínimo vigente - , precisa dispensar quase 10% (dez por cento) dos seus recursos para adquirir o seu gás de cozinha (que sofreu aumentos exorbitantes em virtude da política de flutuação imposta pela Petrobrás) cujo valor, no mês de agosto, em Brasília, variou entre R\$ 75,00 (setenta e cinco reais) a R\$ 80,00 (oitenta reais)<sup>17</sup>, a unidade. Pois bem, esse exemplo bastante atual demarca de forma bastante simples que indivíduos pertencentes da classe média para baixo sofrem de forma mais rigorosa com uma tributação indireta, pois não possui margem de poupança, gastando todo o seus rendimentos para adquirir bens indispensáveis (como o gás de cozinha) e em serviços igualmente indispensáveis.

Para alcançar os objetivos um país em desenvolvimento a tributação indireta pode figurar vantajosa, pois é capaz de: restringir efetivamente o consumo de luxo,

---

<sup>16</sup>Os 10 Maiores Exportadores Agrícolas do Mundo. Disponível em: <<https://agriculturadebolso.wordpress.com/2014/12/03/os-10-maiores-exportadores-agricolas-do-mundo/>>. Acesso em: 29 de ago de 2017.

<sup>17</sup>Preço do botijão de gás dispara, chega a R\$ 80,00, e deve subir ainda mais. Disponível em: <[www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/economia/2017/08/21/internas\\_economia,718763/prec-o-do-botijao-de-gas-dispara-chega-a-r-80-e-deve-subir-ainda-mai.shtml](http://www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/economia/2017/08/21/internas_economia,718763/prec-o-do-botijao-de-gas-dispara-chega-a-r-80-e-deve-subir-ainda-mai.shtml)>. Acesso em 10 de ago de 2017

redução da importação de bens de luxo, sua arrecadação exigir menos esforço da administração pública, por exemplo, entretanto, tal tipo de tributação não é capaz de reunir concentrações vultosas de riqueza, bem como pode resultar na criação de "tributos excessivos" para o consumidor e discriminação de famílias baseado em preferências e levar a pessoas com condições financeiras mais significativas comprem fora do país, resultando no escoamento de toda essa receita que poderia movimentar o mercado interno.

Para DUE, alcançar os objetivos um país em desenvolvimento, por meio de uma tributação indireta pode figurar vantajosa para os governos, pois, segundo ele este tipo de tributação, seria capaz de: restringir efetivamente o consumo de luxo, reduzir a importação de bens de luxo, sua arrecadação exigir menos esforços da administração pública.

Apesar de agressivo, o tributo indireto tem ainda aparência de vantajoso, pois causa menos impacto no que diz respeito à observação dos valores exatos que estão sendo despendidos, causando, uma verdadeira anestesia fiscal (NABAIS, 2003, p. 737 a 767).

Due salienta que a arrecadação indireta não é capaz de reunir concentrações vultosas de riqueza, bem como pode resultar na criação de "tributos excessivos" para o consumidor e discriminação de famílias baseado em preferências e contribuir para pessoas com condições financeiras mais significativas comprem fora do país, resultando no escoamento de toda essa receita que poderia movimentar o mercado interno para as economias de países desenvolvidos (que geralmente tributam seus bens e serviços de forma mais sensível, como os Estados Unidos, por exemplo).

Esta conclusão estampada na década de 70 pelo economista John Due se demonstra latente nos dias atuais, pois os brasileiros são os que mais gastam no exterior. De acordo com os números cedidos pelo Banco Central, só no mês de julho do ano corrente, os brasileiros gastaram em viagens ao exterior a bagatela de US\$ 1.879.000.000, 00 (um bilhão oitocentos e setenta e nove milhões de dólares)<sup>18</sup>.

Não obstante, outro dado igualmente alarmante, foi o de que os gastos dos brasileiros, no exterior, até julho deste ano cresceram cerca de 35,34% (trinta e cinco

---

<sup>18</sup> Gasto de brasileiros no exterior sobe 25% e é o maior para julho em 3 anos. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2017/08/23/gasto-de-brasileiros-no-externo-sobe-25-em-julho-e-38-em-um-ano-diz-bc.htm>>. Disponível em 02 de set de 2017.

vírgula trinta e quatro por cento) quando comparado aos gastos relativos ao mesmo período ano passado. Em números, foi revelado que até julho do ano vigente, os gastos dos brasileiros no exterior perfizeram o total de US\$ 10. 684.000.000,00 (dez bilhões seiscentos e oitenta e quatro milhões de dólares).

Esse cenário de gastos estratosféricos no exterior, contrastando com o grave momento político-econômico do Brasil, confirmam, portanto, a teoria de John Due e evidenciam que apenas uma parte da população é estigmatizada e sofre com as consequências de uma tributação injusta em detrimento de outros que possuem a opção de “fuga” à realidade tributária no seu país de origem.

Nesse sentido, esses fatos são imensamente preocupantes, pois a tributação possui relação diretamente proporcional ao desenvolvimento econômico. Isso porque, a tributação possui força suficiente para financiar atividades públicas e atuar direcionando o desenvolvimento da economia.

Nesse trilhar, a tributação possui uma estreita relação com o desenvolvimento econômico de um país, fazendo-o mais desenvolvido ou menos, fazendo-o crescer a curto ou a longo prazo, com qualidade significativa ou deficiente para seus cidadãos. Por isso, é necessário que se preze pela forma que se tributa, para diminuir estigmatizações de uns em detrimento de privilégios gozados por outros.

Conforme minuciosamente analisado, nos países em desenvolvimento predomina a tributação indireta. Além dos problemas que foram elencados, a tributação indireta causa um outro grandioso celeuma: o da impossibilidade de mensuração da capacidade contributiva, pois não há distinção alguma entre o indivíduo que adquirirá o produto quando este chegar as prateleiras.

Debruçar-se por este tema deveras delicado é extremamente relevante, pois alguns autores consideram ser possível avaliar com segurança a capacidade contributiva do consumidor e analisando a sistemática do tributo indireto essa assertiva se apresenta como uma verdadeira distorção do que realmente ocorre.

### 3 A IMPOSSIBILIDADE DE GARANTIR O ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SELETIVIDADE EM VIRTUDE DO CARÁTER REGRESSIVO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Primeiramente, a título de conhecimento, é importante trazer à tona a origem do princípio da capacidade contributiva antes de adentrarmos ao tema proposto neste capítulo.

(Baleeiro, 2010, p. 1.160)<sup>19</sup> nos trouxe a existência de critérios que devem ser considerados para o tratamento fiscal, são eles: o objetivo (patrimônio ou renda, comuns a todos os contribuintes) e o subjetivo (condições previstas em lei, relativas às necessidades pessoais de cada indivíduo).

Pela ótica do referido autor, capacidade contributiva consiste na adoção de critérios objetivos auferidos a cada indivíduo, como patrimônio ou renda, aptos a suportar o imposto<sup>20</sup>.

Por sua vez, a Capacidade Econômica, conforme ALIOMAR BALEEIRO, consistiria na consideração concomitante dos critérios objetivos (patrimônio ou renda) e subjetivos (condições previstas em lei, particulares a cada indivíduo).

No mais, (Moschetti, 1980<sup>21</sup>, p. *apud* Godoi, 1999, p. 195<sup>22</sup>, esclarece que a capacidade contributiva se divide em estágios e o primeiro deles consiste na situação pessoal familiar do indivíduo, quando assevera que: “para que lo concurso para los gastos públicos se adecúe a la capacidad contributiva, es necessário no solo gravar todos os recursos patrimoniales [...] sino también tener em conta la situación personal y familiar do contribuinte”. O segundo estágio reside no fato de essas características serem necessárias, mas não suficientes para garantir a presença da capacidade contributiva.

Para averiguar a existência da capacidade contributiva é necessário observar se: 1) nos casos das pessoas físicas o mínimo vital individual e familiar é preservado; e 2) nos casos das pessoas jurídicas deduzem-se todos os gastos e passivos que

---

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense

<sup>20</sup> Baleeiro, 2010, *op cit.* p, 1.157.

<sup>21</sup> MOSCHETTI, Francesco. **El Principio da Capacidad Contributiva**. Madrid: Istitutos de Estudios Fiscales, 1980.

<sup>22</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

interferem na situação econômica do contribuinte. Aliado a isso, tem-se que é impossível tributar os fatos que indiquem capacidade econômica desvinculados do que é previsto na constituição.<sup>23</sup>

Ao compulsar no Art. 145, § 1º, da Constituição Federativa do Brasil<sup>24</sup>, depreende-se que o legislador optou por mencionar capacidade econômica, entretanto, essa nomenclatura não impede que a doutrina trate, no caso do Brasil, de capacidade contributiva<sup>25</sup>.

Não obstante, (Godoi 1999, p. 198) afirma que o princípio da capacidade contributiva implica no respeito ao mínimo vital, individual, familiar [...] <sup>26</sup>.

Pois bem, a partir do que foi dito, é possível compreender que, apesar de o legislador haver cunhado o termo capacidade econômica, no 145, § 1º, da Constituição Federativa do Brasil, este pode ser tratado de capacidade contributiva.

Ultrapassados os esclarecimentos, muitos estudiosos atribuem a origem do princípio da capacidade contributiva, contido no Art. 145, § 1º da Constituição Federativa do Brasil, à obra *A riqueza das Nações* de Adam Smith<sup>27</sup>, 1985, p. 247 *apud* Victor do Amaral Júnior, 200, p. 297. Isso porque, o referido autor afirmava que todos os indivíduos detinham a necessidade de contribuir com as despesas públicas, resguardado, entretanto, a sua condição financeira, quando menciona “na razão dos seus haveres”.

O princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionado à exigibilidade da tributação, pois o referido princípio visa, basicamente observar, primeiramente, a capacidade tributária de cada contribuinte e a partir disso estabelecer o ônus tributário que irá suportar.

---

<sup>23</sup> Godoi. *op cit*, p. 197.

<sup>24</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>25</sup> Godoi. *op cit*, p. 197.

<sup>26</sup> Godoi. *op cit*, p. 198.

<sup>27</sup>SMITH, Adam. **A Riqueza Das Nações**. (Tradução de Luiz João Baraúna). Vol. II. Coleção “Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1985, p. 247.

Foi nesse mesmo sentido que se posicionou (Carrazza, 1998, p.59) “O princípio da capacidade contributiva (contido na igualdade) exige que todos contribuam, por via de impostos, na medida de suas manifestações exteriores de riquezas”.<sup>28</sup>

Não obstante, para (ATALIBA, 1991, p. 50), capacidade contributiva seria:

“A real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destituir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro de tributação. A violação dessa – pelos excessos tributários – configura confisco, constitucionalmente vedado, além de suprema irracionalidade”<sup>29</sup>.

KLAUS TIPKE E DOUGLAS YAMASHITA, 2002, p. 31, se posicionaram nesse sentido e foram muito mais além, vejamos:

“Uma definição de capacidade contributiva tem de considerar que impostos – não importa o nome que tenham, ou como o objeto do imposto seja designado – apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Em outras palavras, *existe apenas uma fonte de impostos: a renda*. Os princípios da justiça fiscal social precisam dar, assim, uma resposta para qual parte da renda cada contribuinte deve recolher como imposto. Essa questão deve ser respondida por meio de base de cálculo e alíquotas.

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: *todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos*. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser igualmente alto [...]”<sup>30</sup>.

Portanto, diante das considerações tecidas, é possível observar que apesar de o legislador haver optado por grafar a capacidade econômica no Art. 145, §1º da CFB, é possível que tratemos por capacidade contributiva, a qual funciona como um critério indispensável para tornar possível a identificação e das particularidades atinentes a cada indivíduo, bem como a graduação de acordo com o patrimônio e os rendimentos do contribuinte, o que possibilitaria a partilha justa da carga tributária.

Esteado no princípio da Capacidade contributiva existe o princípio da Seletividade, consagrado nos artigos 153, §3, I e 155, §2º, III da Carta Magna. Tal princípio garante que produtos e serviços essenciais (de consumo indispensável) sejam tributados por alíquotas menores, enquanto que os produtos considerados de

<sup>28</sup>CARRAZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998, p. 59.

<sup>29</sup>ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. In V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1991, p.50.

<sup>30</sup>TIPKE, Klaus; Yamashita, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.31.

luxo são tributados por alíquotas maiores, condizentes com a capacidade contributiva de quem os consome.

A partir do que foi mencionado, é possível depreender que a intenção do legislador foi, basicamente, reconhecer que os princípios da capacidade contributiva e da seletividade devem andar de mãos dadas para que seja possível garantir uma tributação justa e equânime.

Entretanto é cediço que não é bem isso que ocorre no Brasil, ao revés, o sistema tributário brasileiro é deveras agressivo justamente em relação a tributação indireta, que conforme já foi dito, recai sobre o consumidor de fato – o contribuinte- e é exatamente essa característica que torna impossível que a capacidade contributiva seja auferida, bem como exaurida, por meio da cobrança da referida tributação indireta.

Por essa ótica, não é possível concordar com o que dizem os autores: (LACOMBE, 1991, p. 314 *apud* e JÚNIOR, 2003, p.158<sup>31</sup>), pois é grande ingenuidade ou imensurável audácia afirmar que é possível auferir a capacidade contributiva de um indivíduo por meio dos impostos indiretos em decorrência do princípio da seletividade, em razão da análise do grau de essencialidade do produto.

Para estear a assertiva trago as seguintes justificativas: 1) tributo indireto possui conceituação científica, atribuído pelas ciências econômicas, conforme é possível depreender ao compulsar o livro TRIBUTAÇÃO INDIRETA nas economias em desenvolvimento (John F. Due, 1970); 2) Ainda que falha ao determinar quais bens e serviços são, de fato, essenciais, pois façamos uma inferência bastante simples: é de ampla notoriedade que o Brasil possui clima quente, com grande incidência solar, motivo que por si só autorizaria a diminuição da alíquota do protetor solar, haja vista o referido produto ser essencial para o combate ao câncer de pele, entretanto, no Paraná, ocorreu incrivelmente o contrário, pois foi determinado um aumento de 108%

---

<sup>31</sup>“Não se diga que os impropriamente chamados impostos indiretos não podem estar sujeitos a tal princípio. Tal afirmação é errônea, visto que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não tem qualquer amparo científico, e além disso, tais impostos hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto”. LACOMBE, Américo M. **Igualdade e Capacidade Contributiva**. “in V congresso Brasileiro de Direito Tributário -Princípios Constitucionais Tributários”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 158. JÚNIOR, Victor R. Do Amaral. **Temas Atuais de Direito Tributário**. vol II, Recife. ESAF, 2003, p. 314.

(cento e oito por cento) de ICMS sobre o protetor solar<sup>32</sup>, esse é um exemplo que evidencia o referido problema da fluidez da essencialidade; e 3) a impossibilidade em auferir a capacidade contributiva via tributação indireta, pois além de o referido tipo de tributação não atingir o contribuinte de direito, mas sim o de fato, o consumidor final, este tipo de tributo é cobrado em face de todos os indivíduos de forma igual, isto é, o indivíduo que percebe um salário mínimo por mês acaba suportando a mesma carga tributária indireta que outro que recebe 30 (trinta) salários mínimos ao mês.

Assim, a única conclusão que não se pode chegar ao analisar os resultados obtidos, por meio da tributação indireta, é: que se torna possível atender a capacidade contributiva dos contribuintes. Isso porque, a problemática se concentra, na: a) forma pela qual os tributos indiretos são cobrados; b) falha da determinação dos produtos e dos serviços essenciais, pois o tributo indireto ao ser exigido igualmente, para todos os indivíduos, acaba por resultar em estigmatização e sobrecarga das classes mais baixas da sociedade, demonstrando, portanto que é falha a previsão constitucional afirmando que exista um abalçamento no qual seja possível confiar, qual seja a, seletividade.

Apesar desse cenário deveras injusto, conforme traçado em linhas anteriores, de modo geral, a tributação indireta, representa a maior parte da arrecadação tributária nos países em desenvolvimento. O Brasil não foge à regra e estudos recentes apresentam números dantescos que chamam atenção em relação à concentração da carga tributária indireta como esteio da receita no país.

---

<sup>32</sup>Produtos de saúde e bem-estar são tributados como dispensáveis. Disponível em: <<http://patrocinados.estadao.com.br/abihpec/2017/09/12/essenciais-produtos-voltados-para-cuidados-com-a-saude-e-o-bem-estar-sao-tributados-como-dispensaveis/>>. Acesso em 20 set 2017.

#### **4 ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ÊNFASE NA ARRECADAÇÃO INDIRETA**

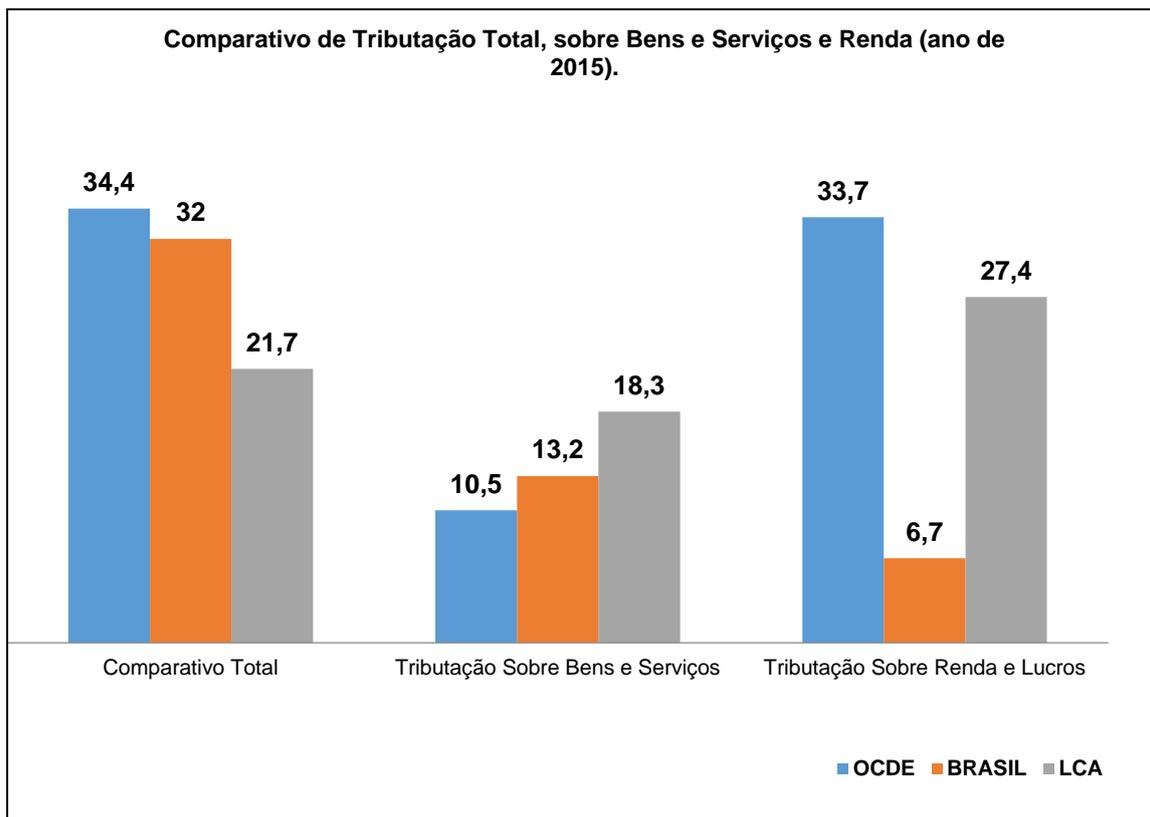
Conforme dito acima, as economias dos países em desenvolvimento traçam objetivos que irão nortear o seu crescimento econômico e para “garantir” um crescimento mais célere optam por investir na tributação indireta.

O Brasil não foge à regra, pois recentemente, foi elaborado um relatório em conjunto pelo Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT), pela Comissão Econômica para América Latina e o Caribe (CEPAL), pelo Banco de Desenvolvimento (BID), pela Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) e pelo Centro de Desenvolvimento da OCDE, que inclui 22 (vinte e dois) países da ALC (Países da América Latina) apresentado, em 16 de março de 2016, cuja finalidade era analisar o crescimento da receita tributária nos países da ALC (Países da América Latina), dentre eles o Brasil, e países que formam a OCDE ( Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento)<sup>33</sup>.

A partir do relatório foi possível observar que o Brasil apresentou certo crescimento no tocante à carga tributária total, expressado em 32,0% (trinta e dois por cento), entretanto, o crescimento se deu em nível inferior à média obtida pela OCDE de 34,4 (trinta e quatro vírgula quatro por cento) e superior em relação a média referente aos países latino americanos de 21,7% (vinte e um vírgula sete por cento), conforme o gráfico demonstrativo abaixo:

---

<sup>33</sup>América Latina e o Caribe: <A receita tributária tem ligeiro crescimento, mas permanece bem abaixo dos níveis da OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>>. Acesso em: 13 ago 2016.



FONTE: Elaboração própria com base nos dados da OCDE.

No entanto, é possível depreender que esse aumento significativo dos números relacionados à arrecadação no país, se deve, principalmente, à tributação bastante significativa de bens e serviços, em detrimento da tributação sobre a renda e sobre o lucro, pois é possível observar através do gráfico demonstrativo, acima, que o Brasil sozinho, arrecada tributos relativos à bens e serviços quase no montante inteiro referente a média da tributação de bens e serviços correspondente à todos os países da LCA. Noutra banda, é notável que a receita brasileira gerada sobre a arrecadação de tributos concernentes à renda é bastante inferior da média dos países da América Latina.

Os dados demonstrados são preocupantes, pois é possível inferir que o Brasil arrecada cerca de 2,7% (dois vírgula sete por cento) a mais em relação a tributação de bens e serviços quando comparado com a média da arrecadação da tributação de bens e serviços entre todos os países da OCDE.

Não obstante, é possível observar ainda que o Brasil tributou timidamente a renda e o lucro. Isso porque, o país ao pontuar 6,7% (seis vírgula sete por cento), ficou 27% (vinte e sete por cento), atrás da média obtida entre os países da OCDE e 20,7% (vinte vírgula sete por cento) quando comparado com países da ALC e 27% (vinte e sete por cento).

Ademais, de acordo com o relatório, o demonstrativo se apresentou semelhante aos anos anteriores e corroboram o fato de que a tributação no Brasil incide agressivamente sobre a arrecadação de tributos sobre bens e serviços, sobre os quais incidem a tributação indireta em detrimento da tributação sobre renda e lucros - tributos diretos.

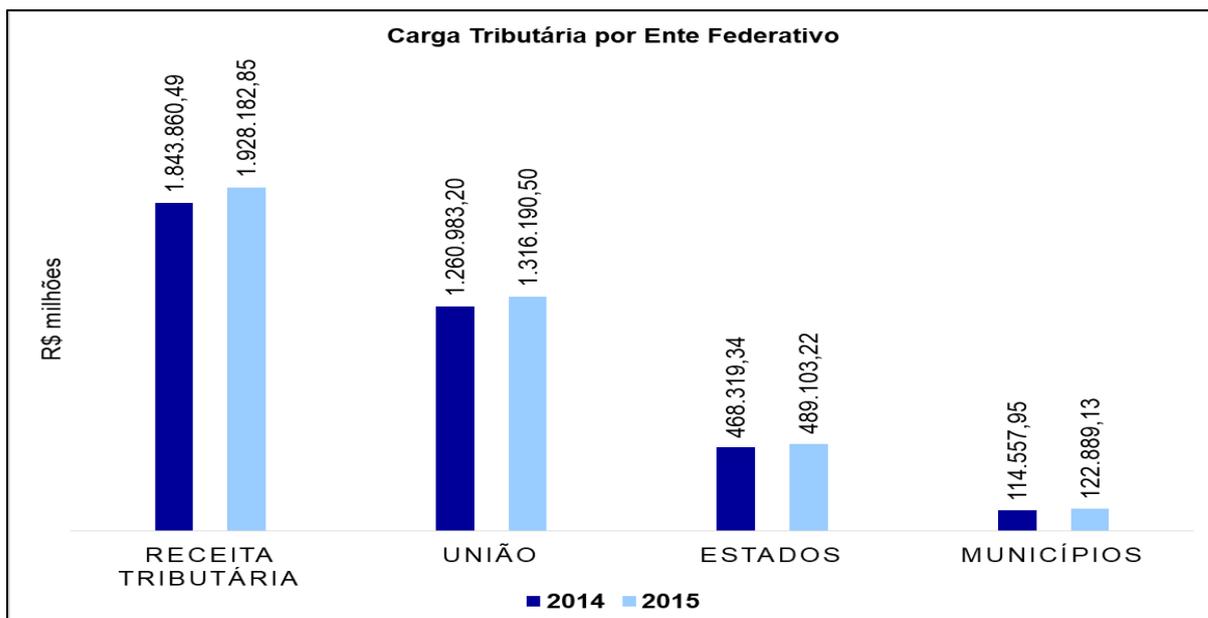
O estudo mais recente realizado pela a Receita Federal do Brasil com dados do ano de 2015, publicados, por meio, da Análise da Carga Tributária, no Brasil<sup>34</sup>, forneceu outros dados de extrema relevância, os quais merecem ser igualmente quantificados nesta pesquisa.

Pois bem, passando-se a análise dos números divulgados, em 2015, pela RFB, restou esclarecido que a arrecadação de tributos, no Brasil, corresponde a 32,66% (trinta e dois vírgula sessenta e seis por cento) do PIB.

Conforme o gráfico abaixo, é possível verificar que a arrecadação tributária, no ano de 2015, correspondeu ao valor de R\$ 1.928.182,85 (um milhão novecentos e vinte e oito mil cento e oitenta e dois reais e oitenta e cinco centavos, dos quais R\$ 1.316.190,50 (um milhão trezentos e dezesseis mil cento e noventa reais e cinquenta centavos) foram arrecadados mediante o recolhimento de impostos pela União, 489.103,22 (quatrocentos mil cento e três reais e vinte e dois centavo) foram recolhidos pelos estados e 122.899,13 (cento e vinte e dois mil oitocentos e noventa e nove reais e treze centavos) pelos municípios.

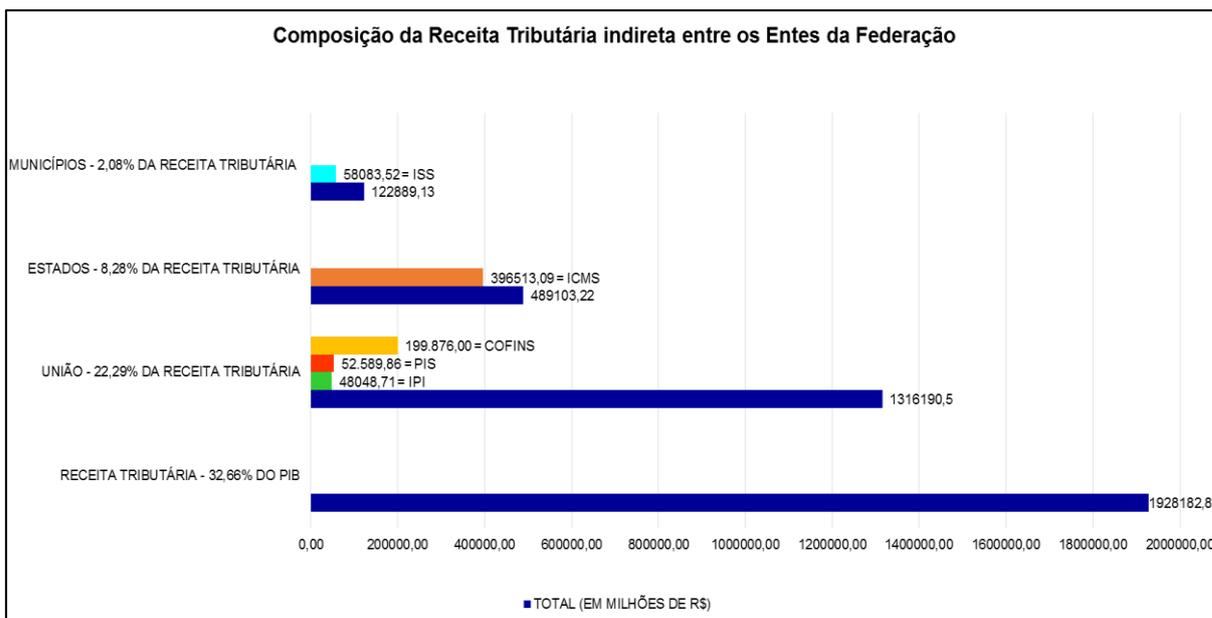
---

<sup>34</sup>Carga Tributária no Brasil 2015. Análise por Tributos e Base de Incidência. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 25 set 2016.



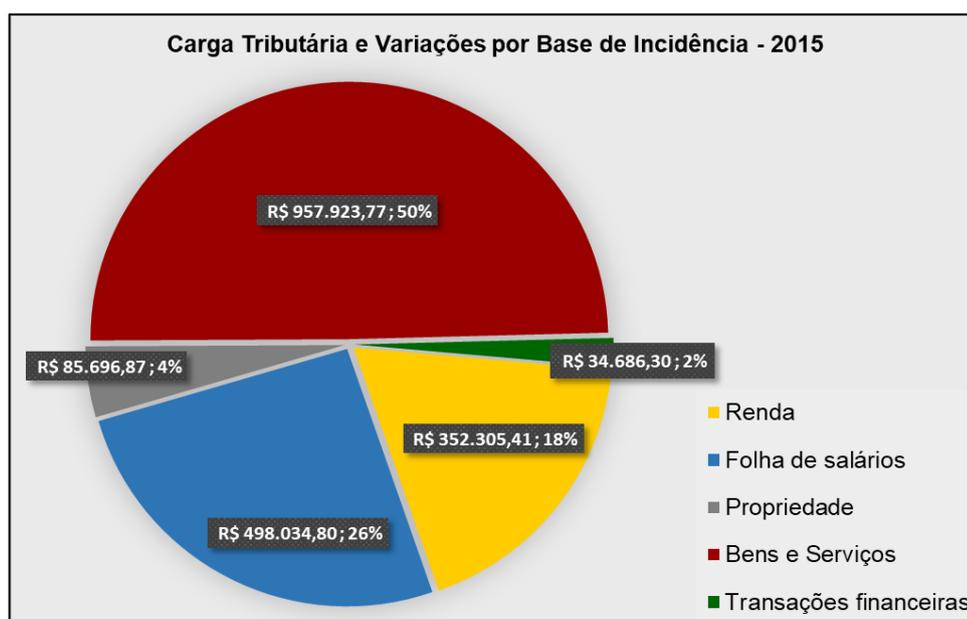
FONTE: Elaboração própria com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

No próximo gráfico é possível observar de forma mais minuciosa que a carga tributária brasileira é concentrada na tributação indireta, pois dos 1) 32,66% (trinta e dois vírgula sessenta seis por cento) do total do PIB; 2) 22,20% (vinte e dois vírgula vinte por cento) corresponde ao total arrecadado pela União, que perfaz o montante de 1.928.182,85 (um bilhão novecentos e vinte e oito milhões e cento e oitenta e dois mil reais e oitenta e cinco centavos), composto por 3) 48.048,71 (quarenta e oito mil e quarenta e oito reais e setenta e um centavos) relativos à arrecadação de IPI; 4) 52.589,86 (cinquenta e dois mil e quinhentos e oitenta e nove reais e oitenta e seis centavos referente à tributação a título de PIS e 199,860,00 (cento e noventa e nove mil, oitocentos e sessenta reais à COFINS); 5) A arrecadação dos estados corresponde a 8,28% (oito vírgula vinte e oito por cento) da arrecadação total tributária; 6) perfazendo o montante de 489.103,22 (quatrocentos e oitenta e nove mil e cento e três reais e vinte e dois centavos), dos quais; 7) 396.513,09 equivale a arrecadação apenas de ICMS; 8) a arrecadação dos municípios corresponde a 2,08 da receita total; 9) perfazendo o montante de 122.889,13, dos quais; 10) 58.083,52 refere-se a arrecadação de ISS.



FONTE: Elaboração própria com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

De forma mais didática, o gráfico a seguir corrobora os dados explanados acima, evidenciando que a arrecadação tributária brasileira é encabeçada pelos tributos incidentes sobre bens e serviços, sendo responsável por cerca da metade da arrecadação tributária do país, seguida da contribuição sobre a folha de salários.



FONTE: Elaboração própria com base nos dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

Com base nas quantificações acima é facilmente perceptível que o sistema tributário brasileiro possui como base a tributação indireta incidente sobre bens e serviços.

Entretanto, apesar de notório, no estudo realizado pela Receita Federal, a questão da ênfase na tributação indireta é tangenciada e são forçosos ao considerar que:

“O Brasil promoveu uma redução na carga tributária, ao passo que a média dos países da OCDE apresentou aumento. Na carga tributária do Brasil, as categorias que apresentaram redução foram “Renda” e “outros” (que inclui a extinta CPMF). Enquanto que as categorias “Folha de Salário”, “Propriedade” e “Bens e Serviços” apresentaram aumento. Quando se consideram as bases de incidência observa-se que com exceção das bases “Propriedades” e “Outros” o comportamento da carga tributária brasileira ao longo dos anos se aproxima das médias dos países da OCDE”.

Essa omissão é preocupante, pois mesmo diante de todos os dados quantificados, primeiramente pela OCDE, e posteriormente, por meio da análise da RFB, demonstram claramente que o governo brasileiro não está atribuindo a devida importância à temática e isso distancia cada vez mais a efetivação de uma justiça fiscal propriamente dita.

## 5 É POSSÍVEL ALCANÇARMOS A JUSTIÇA FISCAL?

Apesar de a Carta Magna consagrar o princípio da igualdade, contido no art. § 5º da Constituição Federal de 1888, percebe-se que, não é posto prática, pois seu cerne preconiza que os indivíduos em situações diferentes sejam tratados de forma desigual, ou nos dizeres de (NERY JUNIOR, 1999, p. 42) “Dar tratamento isonômico às partes significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades”<sup>35</sup>.

John Rawls, em seu livro, uma teoria da justiça, afirma que, antes de tudo, as instituições devem ser pautadas na justiça para que se evitem excessos ou que se incorra em equívocos. Nesse sentido, “A justiça deve é a primeira virtude das instituições sociais, assim como a verdade o é dos sistemas de pensamento”<sup>36</sup> (RAWLS, 2002, p. 03).

Esteando-me nos ensinamentos de Rawls, entendo que uma sociedade apenas consegue atingir o seu escopo se possuir a justiça como base de tudo, inclusive de sua tributação, pois uma tributação justa é elemento integrante e indissociável de um governo que se preocupa em atingir as suas metas fiscais da forma mais efetiva e mais justa.

Entretanto, indo de encontro com o pensamento de RAWLS e diante da quantificação representada, por meio dos gráficos e imagens, trazidos acima, restou evidentemente demonstrado que o sistema tributário do Brasil ao concentrar a carga da receita tributária na arrecadação indireta promove injustiças. Isso porque, quem, de fato, custeia a maior parte da arrecadação tributária é uma camada da sociedade dotada desprovidos de capacidade contributiva, em detrimento de uma pequena quantidade de indivíduos possuidora de uma efetiva capacidade contributiva, que por sua vez, são privilegiados.

Essa realidade provoca sérias reverberações na sociedade, pois essa promoção de injustiças além de sobrecarregar indivíduos pertencentes a base da sociedade, fomenta a perpetuação das desigualdades sociais.

---

<sup>35</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na constituição federal**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

<sup>36</sup> RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Martins Fontes: São Paulo, 2002.

A economista Laura Carvalho, colunista da Folha de S. Paulo, em 28 de setembro deste ano, publicou o texto intitulado de: “Política fiscal é essencial para combater desigualdades”<sup>37</sup> em que corrobora o que foi dito, salientando o fato de que a tributação indireta é responsável pelo aumento da desigualdade de renda.

No texto de Laura é dito também que a tributação indireta e regressiva é mais expressiva do que a tributação direta oriunda do IR, IPTU, IPVA e chamou a atenção para a necessidade de uma reformulação na política fiscal para que seja possível modificar este cenário.

Ademais, para que uma tributação seja justa, é preciso que seja pautada, primordialmente, na aferição da efetiva capacidade contributiva do indivíduo, que será quantificada, por meio da observação de critérios objetivos como: renda (lucro), propriedade, herança e fortuna, e objetivos como: necessidades particulares, como gastos com higiene, saúde, alimentação.

Logicamente, indivíduos com mais capacidade contributiva possuem mais renda e patrimônio, externalizando riqueza, de modo que, são sobre essas bases que a tributação deve ser mais forte.

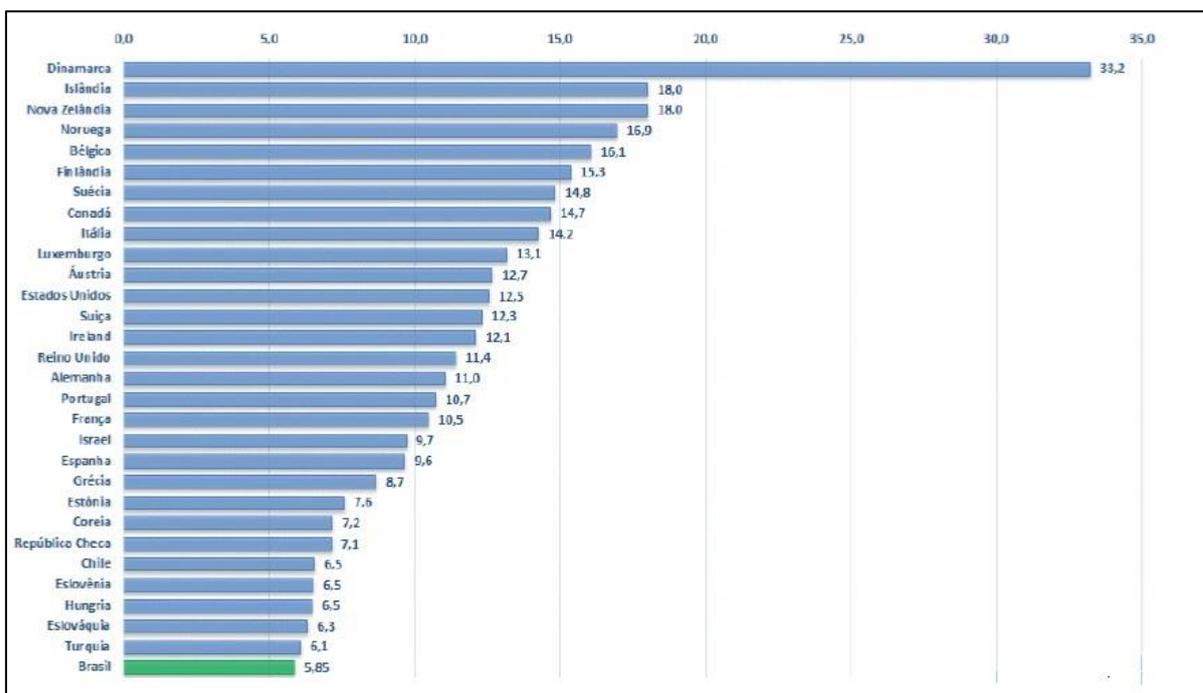
Compulsando a imagem abaixo, é possível observar em detrimento da Dinamarca, o Brasil foi o país que menos arrecadou tributos sobre a renda, lucros e ganho de capital, fato que se explica facilmente, pois o país além de possuir faixas de renda e alíquotas defasadas, não tributa lucros e dividendos de pessoas físicas, deixando de tributar mais de 196 bilhões de reais<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup>Política fiscal é essencial para combater as desigualdades. Disponível em: [http://www1.folha.uol.com.br/colunas/laura-carvalho/2017/09/1922436-politica-fiscal-e-essencial-para-combater-desigualdades.shtml?utm\\_source=facebook&utm\\_medium=social&utm\\_campaign=compfb](http://www1.folha.uol.com.br/colunas/laura-carvalho/2017/09/1922436-politica-fiscal-e-essencial-para-combater-desigualdades.shtml?utm_source=facebook&utm_medium=social&utm_campaign=compfb). Acesso em: 28 set de 2017.

<sup>38</sup>País deixa de arrecadar R\$ 196 bilhões com isenções de tributos aos mais ricos. Disponível em: <http://jonline.ne10.uol.com.br/canal/economia/nacional/noticia/2016/01/10/pais-deixa-de-arrecadar-r-196-bilhoes-com-isencoes-de-tributos-aos-mais-ricos-216052.php>. Acesso em 03 mar 2017.

Figura 1: Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2014)



FONTE: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (2016).

Nesse trilhar, ao longo deste trabalho notou-se que: 1) é impossível auferir a capacidade contributiva por meio da tributação indireta, porque o tributo a ser pago será o mesmo independentemente do indivíduo que está adquirindo determinado produto ou serviço, enfatizando a regressividade desse tipo de tributação; 2) mesmo diante do caráter injusto e regressivo do referido tributo, permite-se que seja oriundo dele a maior parte da arrecadação nas três esferas (União, Estados e Municípios); e 3) permanecer concentrando a receita tributária do país na arrecadação tributária indireta promove injustiças e a desigualdade.

Outrossim, a tributação direta, progressiva, sobre renda, patrimônio e capital são bastante defensáveis, pois permite que: 1) apenas indivíduos que possuem renda em quantidade significativa possam pagar impostos sem ter a sua renda devastada; 2) as desigualdades sejam reduzidas, em virtude da concentração da carga tributária nos indivíduos que possuem, de fato, capacidade contributiva.

Tributar conforme a renda, a propriedade, a herança e a fortuna, permite executar o princípio da igualdade contido no Art. 5º da CFB, alcançando aqueles que,

de fato, possuem capacidade contributiva, tributando de acordo com as possibilidades de cada um (contribui mais quem possui mais e menos quem tem menos).

Além da mudança do enfoque da concentração da carga tributária da tributação indireta para a direta, que deve ser voltada para a: renda, lucros, dividendos, patrimônio, herança e fortuna, é necessário que seja difundida a consciência de que somos contribuintes por natureza<sup>39</sup> que o cidadão tenha consciência de que contribuir é um dever necessário e não uma penalidade a qual se busca furtrar a todo custo, pois é por meio da arrecadação que o Estado pode cumprir com suas obrigações perante a sociedade.

Vale salientar que a justiça fiscal pode ser alcançada por meio de uma reformulação fiscal, conforme dita acima, contudo sempre existirá uma tentação de que cada pessoa procure se esquivar de fazer a sua parte (RAWLS, 2002) e é justamente isso que deve ser combatido, pois a partir do momento em que for sedimentada a consciência de que somos seres contribuintes e que a tributação é indispensável ao funcionamento do estado é que se torna possível a efetivação de uma justiça fiscal de forma mais ampla.

---

<sup>39</sup> Pensamento inculcado pela doutora Luciana Grassano Gouvêa Mélo no Curso de Aperfeiçoamento em Estudos Fiscais, em Recife, em setembro de 2017.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Portanto, conforme evidenciado nas linhas acima, o tributo se encontra diretamente ligado ao desenvolvimento de um país, pois é de extrema valia para o financiamento do estado e, por conseguinte, de uma prestação de serviços de qualidade.

O Brasil concentra a arrecadação tributária na tributação indireta, que incide nos bens e serviços, contudo os custos recaem no consumidor final, o consumidor de fato, que paga o preço do imposto imbutido nas mercadorias e nos serviços que adquire.

Essa característica confere caráter regressivo ao tributo indireto, pois indivíduos com menores rendas tendem a sofrer mais quando comparado a outros pertencentes ao topo da pirâmide social.

Outrossim, esta realidade acaba por promover injustiças sociais, pois este tipo de tributação vem resultando no crescimento da desigualdade do topo da pirâmide social para a base.

Em contrapartida, foi possível observar que a renda, o patrimônio e o capital, são tributados de forma mais suave ou sequer são tributados, pois as alíquotas e as faixas de rendimentos encontram-se estagnadas e os lucros e dividendos são isentos de qualquer tributação contribuindo para que o topo da pirâmide social perpetue e fomente as suas riquezas.

Pois bem, toda esta situação pode ser modificada mediante a reformulação da política fiscal, por meio da atualização da tabela e faixa de renda para, bem como o fim da isenção da tributação dos lucros e dividendos e, por fim, despertar a consciência, por meio de uma educação fiscal, de que todos nós somos contribuintes e que exercer essa tarefa é questão de exercer a cidadania.

No mais, a educação fiscal também consiste no entendimento de que a tributação possui uma estreita relação com o desenvolvimento econômico de um país, fazendo-o mais desenvolvido ou menos, fazendo-o crescer a curto ou a longo prazo, com qualidade significativa ou deficiente para seus cidadãos. Por isso, é necessário que se preze pela forma que se tributa, para diminuir estigmatizações de uns em detrimento de privilégios gozados por muitos outros.

## Referências Bibliográficas

- SMITH, Adam. **A Riqueza Das Nações**. (Tradução de Luiz João Baraúna). Vol. II. Coleção "Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1985, p. 247.
- ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e Capacidade contributiva**. In V Congresso Brasileiro de Direito Tributário.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo. Malheiros, 2007, p. 368
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CARRAZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998.
- DUE, F John. **TRIBUTAÇÃO INDIRETA nas Economias em Desenvolvimento**. São Paulo: Perspectiva, 1974.
- GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
- JÚNIOR, Victor R. Do Amaral. **Temas Atuais de Direito Tributário**. vol II, Recife. ESAF, 2003.
- LACOMBE, Américo M. **Igualdade e Capacidade Contributiva**. "in V congresso Brasileiro de Direito Tributário - Princípios Constitucionais Tributários". Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário.
- MOSCHETTI, Francesco. **El Principio da Capacidad Contributiva**. Madrid: Istitutos de Estudios Fiscales, 1980.
- NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na constituição federal**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- Oliveira, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- RAWL, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TIPKE, Klaus. Yamashita, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

## Referências Eletrônicas

América Latina e o Caribe: A receita tributária tem ligeiro crescimento, mas permanece bem abaixo dos níveis da OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>>. Acesso em: 13 de ago de 2016.

Brasil, Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1996, Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 10 de abr de 2017.

Brasil, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 20 out 2017.

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2015 - Capa — Receita Federal. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>>. Acesso em 20 jun 2017.

Estudo Tributário nº 4 - Progressividade no Consumo - Tributação Cumulativa e Sobre o Valor Agregado. Acesso em: 08 ago 2017.

Gasto de brasileiros no exterior sobe 25% e é o maior para julho em 3 anos. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2017/08/23/gasto-de-brasileiros-no-externo-sobe-25-em-julho-e-38-em-um-ano-diz-bc.htm>>. Disponível em 02 de set de 2017.

Governo estuda aumentar imposto de quem ganha mais de R\$ 20 mil mensais. Disponível em: <[http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2017/08/08/internas\\_economia,616056/governo-estuda-aumentar-importo-quem-ganha-mais-de-r-20-mil-mensais.shtml](http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2017/08/08/internas_economia,616056/governo-estuda-aumentar-importo-quem-ganha-mais-de-r-20-mil-mensais.shtml)>. Acesso em 10 ago 2017.

Os 10 Maiores Exportadores Agrícolas do Mundo. Disponível em: <<https://agriculturadebolso.wordpress.com/2014/12/03/os-10-maiores-exportadores-agricolas-do-mundo/>>. Acesso em: 29 de ago de 2017.

País deixa de arrecadar R\$ 196 bilhões com isenções de tributos aos mais ricos. Disponível em: <<http://jconline.ne10.uol.com.br/canal/economia/nacional/noticia/2016/01/10/pais-deixa-de-arrecadar-r-196-bilhoes-com-isencoes-de-tributos-aos-mais-ricos-216052.php>>. Acesso em 03 de março de 2017.

Política fiscal é essencial para combater as desigualdades. Disponível em: <[http://www1.folha.uol.com.br/colunas/laura-carvalho/2017/09/1922436-politica-fiscal-e-essencial-para-combater-desigualdades.shtml?utm\\_source=facebook&utm\\_medium=social&utm\\_campaign=compfb](http://www1.folha.uol.com.br/colunas/laura-carvalho/2017/09/1922436-politica-fiscal-e-essencial-para-combater-desigualdades.shtml?utm_source=facebook&utm_medium=social&utm_campaign=compfb)>. Acesso em 28 out 2017.

Preço do botijão de gás dispara, chega a R\$ 80,00, e deve subir ainda mais. Disponível em: <[www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/economia/2017/08/21/internas\\_economia,718763/preco-do-botijao-de-gas-dispara-chega-a-r-80-e-deve-subir-ainda-mai.shtml](http://www.diariodepernambuco.com.br/app/noticia/economia/2017/08/21/internas_economia,718763/preco-do-botijao-de-gas-dispara-chega-a-r-80-e-deve-subir-ainda-mai.shtml)>. Acesso em 10 de ago de 2017.

Produtos de saúde e bem-estar são tributados como dispensáveis. Disponível em: <http://patrocinados.estadao.com.br/abihpec/2017/09/12/essenciais-produtos-voltados-para-cuidados-com-a-saude-e-o-bem-estar-sao-tributados-como-dispensaveis/>. Acesso em: 20 set 2017.