

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI FORTALEZA - CE**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS OBJETIVOS REPUBLICANOS DE COMBATE À POBREZA: ESTUDOS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR HUGO DE BRITO MACHADO

THE BRAZILIAN TAX MATRIX AND THE REPUBLICAN OBJECTIVES TO COMBAT POVERTY: STUDIES IN HOMAGE TO PROFESSOR HUGO DE BRITO MACHADO

Joao Alves De Melo Junior

Resumo

Esta pesquisa faz uma abordagem acerca da matriz tributária brasileira e a função tributária de reduzir desigualdades. Incursiona sobre a estrutura da competência para instituir o adicional do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – ICMS sobre produtos e serviços supérfluos para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, com o objetivo de analisar a observância da significação mínima da palavra supérfluo na estruturação da Regra Matriz de Incidência Tributária. A hipótese apresentada é de falhas no processo de positivação e derivação normativa para ampliação inconstitucional da competência tributária em tempos de austeridade fiscal. Para tanto, foi utilizado o método analítico-dedutivo a fim estabelecer as premissas para ulteriores conclusões. O itinerário da pesquisa se inicia pela evidenciação da competência tributária como racionalidade do autoconsentimento tributário na democracia deliberativa, incursionando sobre as bases ideológicas da matriz tributária para então chegar às conclusões ofertadas ao final do trabalho. Por fim, para testar a hipótese, for confrontado o ideário da matriz tributária com os atuais indicadores de redução da desigualdade. Os resultados apontam a insuficiência dos instrumentos atuais para alcançar os objetivos constitucionais de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades regionais e sociais.

Palavras-chave: Tributário, Matriz, Função, Redutor, desigualdades

Abstract/Resumen/Résumé

This research takes an approach to the Brazilian tax matrix and the tax function of reducing inequalities. Incurses on the structure of competence to institute the additional Tax on the Circulation of Goods and Provision of Services – ICMS on superfluous products and services for the Poverty Combat and Eradication Fund, with the aim of analyzing compliance with the minimum meaning of the word superfluous in the structuring of the Tax Incidence Matrix Rule. The hypothesis presented is that there are flaws in the positive process and normative derivation for the unconstitutional expansion of tax jurisdiction in times of fiscal austerity. To this end, the analytical-deductive method was used to establish the premises for subsequent conclusions. The research itinerary begins by highlighting tax competence as the rationality of tax self-consent in deliberative democracy, delving into the ideological bases of

the tax matrix to then reach the conclusions offered at the end of the work. Finally, to test the hypothesis, the ideas of the tax matrix are compared with current indicators of inequality reduction. The results point to the insufficiency of current instruments to achieve the constitutional objectives of eradicating poverty and marginalization and reducing regional and social inequalities.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax, Headquarters, Function, Reducer, inequalities

1 - Introdução

A República Federativa do Brasil, ao traçar os fundamentos de sua existência e atuação, estabeleceu na Carta Magna vários objetivos democráticos, dentre todos, há um muito especial para este artigo: a missão democrática de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Com efeito, esse objetivo evidencia o reconhecimento do constituinte das diferenças regionais e do desejo constitucional em promover uma sociedade mais justa, igualitária e inclusiva.

Almejando alcançar tal objetivo, o design das competências tributárias tem especial relevo, justamente porque sua função principal é financiar as políticas públicas que visam transformar esses ideais em realidade. Nessa senda, a proposta desta pesquisa é explorar a formação de tais competências e realizar o teste de eficiência do tributo como fator de redução das desigualdades.

O tema, portanto, justifica-se por sua abrangência nacional e por seu elevado interesse no campo do Direito Tributário, em especial, pela tradicional doutrina estrutural do Direito Tributário, sendo assim, é possível apresentar o problema desta pesquisa a partir da seguinte indagação: Ao exercerem a competência constitucional, os entes federados as exercem também objetivando reduzir as desigualdades? E, como oferta de solução ao problema acima assinalado¹, apresenta-se a hipótese de que *se* não há instrumentos tributários que são real e efetivamente destinados a tais objetivos, *então*, em tempos de austeridade fiscal, os Estados Federados estão distorcendo o conceito de superfluo para fins de ampliar inconstitucionalmente sua competência tributária.

E, o caminhar metodológico aqui tem relevo especial, pois, embora seja certo que os pesquisadores hodiernos não tenham chegado a ideia comum do que é ciência, sabe-se, com relativo senso de foro universal, que ela se dá por andaimes metodológicos (fé no método), porém, a valoração metodológica aqui realçada é apresentada sem metodologismos (método como fé), isto é, “exacerbação da crença no método ou nos métodos e do apego a ele ou a eles”, conforme salutar advertência proposta por Nelson Saldanha².

¹ GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 4ª ed. Ver. E atual. – Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 54.

² SALDANHA, Nelson. **Da teológica à metodologia**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 73.

Trata-se de pesquisa com a utilização do método analítico-dedutivo a fim de firmar as premissas para estabelecer as ulteriores conclusões, sem prejuízo de incursões exploratórias das campo informacional pesquisado, adotando-se a pesquisa bibliográfica e documental como principais procedimentos técnicos a fim de viabilizar a análise de conteúdo como técnica de análise.

O objetivo geral da pesquisa foi analisar o exercício da competência tributária e sua função do tributo como redutor de desigualdades, o que desde já se pretende salientar é a supina importância da metodologia não só para a ciência jurídica, mas também para os operadores do direito³, sempre no esforço de revigorá-la em meio à tendência atual de simplificação dos temas jurídicos, que por sua vez é reflexo da “cultura do imediatismo”⁴, efetivamente, a vã tentativa de redução da complexidade do fenômeno jurídico (acontecimento de regulação das condutas em sociedade) traz consigo a esperança de respostas rápidas e fáceis para problemas multifacetados e cujas consequências das soluções propostas demandam projeções demoradas, lamentavelmente, ao menos nos dias correntes em que a inteligência artificial não domina o cenário jurídico, parecem atuais as palavras do jornalista H L Mencken: “para todo problema complexo existe sempre uma solução simples, elegante e completamente errada”⁵.

Isto posto, parece que a aproximação do objeto (conteúdo do conceito de supérfluo) exige um estudo demorado sobre os referenciais metodológicos da pesquisa em Direito e, principalmente, sobre a metodologia da Teoria Geral do Direito, sob pena de esvaziar a utilidade acadêmica e práticas das conclusões apresentadas ou, no mínimo, desprezar as inquietações teóricas que a ensejaram.

Assim, busca-se analisar as razões jurídicas da complexa relação da tributação e sua relação com a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, notadamente, quando da formação de competências tributárias elaboradas justamente para esse fim.

³ Utilizar-se-á neste texto a palavra Direito (grafada com a inicial maiúscula) para significar a Ciência do Direito e, por outro lado, a palavra direito (como todas as letras minúsculas) significando o direito positivo.

⁴ Expressão utilizada por Douglas Mark Rushkoff por ocasião de seus estudos do impacto das mídias sociais na forma de atual de pensa sobre política, relacionamentos, economia, onde muitas decisões são tomadas por impulso do momento e sem considerar as consequências. Cf. RUSHKOFF, Douglas M. **Present Shock: when everything happens now**. New York: Penguin group, 2013, p. 8.

⁵ MENCKEN, Henry Louis. **Prejudices: Second Series**. Google Books Full View, p. 155. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=hy47AAAAYAAJ&q=well-known&redir_esc=y#v=snippet&. Acesso em: 04 nov. 2018.

2 Dos objetivos fundamentais da República de erradicar a pobreza e de reduzir as desigualdades sociais e regionais

Considera-se importante destacar que o delineamento da Competência Tributária ora sob exame tem como função maior financiar os objetivos fundamentais de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, imperativos esses que foram insculpidos na Carta Magna de 1988 de forma indelével e cuja concretização é missão da República Federativa do Brasil.

Efetivamente, não foi por acaso que o artigo 3º edifica os objetivos fundamentais por meio de modais verbais, notadamente, “*erradicar* a pobreza e marginalização”, “*reduzir* as desigualdades sociais e regionais” e, também, “*garantir* o desenvolvimento nacional”.

Neste ponto, à luz do Constructivismo Lógico-Semântico, permita-se a análise do verbo utilizado, pois, diversamente dos demais incisos (construir, erradicar e promover) o legislador constituinte valeu-se de verbos demasiadamente caros ao texto constitucional, isto é, elegeu os verbos “erradicar e reduzir” conjugados com o verbo “garantir” como enunciado do desejo constitucional.

A eleição de tais verbos já demonstra a necessidade de objetivar o crescimento econômico de modo sustentável⁶ para construir uma sociedade livre, justa e solidária buscando a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Tais verbos revelam a existência de uma pobreza pressuposta assim como também a consciência do legislador constituinte das imensas diferenças econômicas entre as regiões do País, além de programar a missão constitucional de garantir aos destinatários da constituinte o compromisso de que o ordenamento jurídico será direcionado ao desenvolvimento nacional.

Com efeito, tal valor e direcionamento constitucionais têm conteúdo normativo a iluminar toda a interpretação não só das normas estruturantes da competência tributária para instituição de adicionais tributários sobre produtos e serviços supérfluos.

⁶ Sobre a temática do crescimento, conferir o trabalho João Hélio de Farias. COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. Tese (doutorado) de Doutorado. UFPE. Recife: FASA, 2013.

Mas, também e, principalmente, das consequências jurídicas da batalha travada entre os Estados-membros na competição para atrair empreendimentos econômicos para seus territórios, cumprindo, aqui, já mais uma vez, rememorar que tal disputa é tendência mundial⁷ e a solução de tal complexa controvérsia deve ser enfrentada por meio do órgão legitimado pelo Sistema Jurídico como ordenador das condutas dos agentes públicos e econômicos, qual seja: o poder legislativo.

O problema é agravado a partir da constatação de que o Imposto sobre operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS) tem características nacionais, notadamente, em um País com dimensões continentais e onde alguns Estados-membros têm proporções territoriais maiores do que vários Países Europeus. Sobre esse desafio da tributação do ICMS, Carvalho traz uma visão demasiadamente realista acerca das consequências da desarmonização econômica e jurídica:

Os traços do ICMS estão assinalados como marcas indeléveis, incisões profundas que lhe dão uma fisionomia singular, quer em confronto com os demais impostos do Brasil, quer em padrões de direito comparado. É assim que os autores proclamam o princípio da uniformidade, da solidariedade nacional, da equiponderância ou da harmonia global da incidência, para indicar a propriedade que o tributo tem de manter-se o mesmo, com idênticas proporções semânticas, com uma e somente uma projeção significativa para todo o território brasileiro. Firmado o modelo comum, não se concebe que nenhuma das entidades políticas venha a dele discrepar, intrometendo modificações substantivas. Por se tratar de requisito indispensável em termos de concepção econômica, pois as várias operações de circulação hão de integrar-se em bloco para que o gravame atinja, verdadeiramente, o valor acrescido de uma regra-matriz fixa, imutável, esse princípio requer-se observado pela comunidade dos Estados e do Distrito Federal.⁸

⁷ Rememore-se três recentes eventos mundialmente notórios envolvendo a atração de investimentos e a concessão de benefícios fiscais. Primeiro, a acusação sofrida pela Google e pela Amazon de incentivar a “vergonha fiscal” ao deslocar artificialmente suas operações para países de baixa ou inexistente tributação (BARFORD, Vanessa e HOLT, Gerry. *Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'*. **BBC News Magazine**, Londres, 21 maio 2013. Disponível em: <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>. Acesso em: 10 nov. 2016). O segundo é a repercussão mundial da multa de 13 bilhões de euros aplicada pela Comissão Europeia à Apple por utilização de benefícios fiscais ilegais na Irlanda (BOWERS, Simon. *The Apple tax ruling – what this means for Ireland, tax and multinationals*. **The Guardian**, Londres, Business, 30 de agosto de 2016. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2016/aug/30/eu-apple-ireland-tax-ruling-q-and-a>. Acesso em: 10 nov. 2016) e, por fim, o terceiro, é a decisão da Starbucks em oferecer ‘voluntariamente’ 10 milhões de dólares ao fisco britânico após protesto de seus consumidores ao descobrirem o diminuto valor tributário recolhido aos cofres ingleses (Wake up and smell the coffee: Starbucks’s tax troubles are a sign of things to come for multinationals. **The Economist**, Londres, Corporate Taxation, 15 de dezembro de 2012. Disponível em: <http://www.economist.com/news/business/21568432-starbucks-tax-troubles-are-sign-things-come-multinationals-wake-up-and-smell>. Acesso em: 10 nov. 2016).

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS** – 2ª ed. Paulo de Barros Carvalho, Ives Granda da Silva Martins. – São Paulo: Noeses, 2014, p.127.

O tema da conjugação das ideias para erradicar a pobreza e garantir o desenvolvimento nacional deve ser visto sob a ótica de uma política nacional, a fim de evitar distorções tributárias na distribuição da atratividade de investimentos das regiões do País.

Sem dúvida, a missão constitucional é extremamente complexa haja vista que, por óbvio, deverá haver alguma fonte de financiamento das ações estatais para combater a fome e a miséria, mas a grande discussão é: serve a tributação para esse fim?

E de que modo? Por meio de sua função fiscal (ou seja, primeiro se arrecada e depois se utiliza o recurso em programas assistenciais) ou de sua função extrafiscal? (estimular a cooperação) ou, ainda, um mecanismo com ambas ideias?

3. O ideário de tributo como redutor de desigualdades

Em princípio, os níveis relativos de riqueza podem ser ajustados por meio de outros aspectos do sistema jurídico, mas o meio mais eficiente é sem dúvida o código tributário.

(Murphy e Nagel)⁹

Embora seja marcante a presença da função extrafiscal dos tributos no cenário tributário dos dias atuais, a função primeira do tributo é custear a máquina pública e, sem margem para dúvidas, a estruturação do Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal alça o tributo como forma primeira e principal de financiamento das atividades do Estado.

O tema do Estado Indutor não é objeto deste trabalho, porém, para os amantes do tema, cite-se aqui uma valiosa lição que se presta ao presente trabalho: O fato é que podemos distinguir, com finalidade muito mais didática que doutrinária o intervencionismo estatal direto do indireto.

Por óbvio que a intervenção clássica do Estado (produção de utilidades públicas) sempre se deu de forma direta. Desde o momento em que se abandonou a perspectiva liberal do Estado Gendarme tivemos a atuação dos próprios entes estatais no domínio econômico.

⁹ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 155.

Cuidou-se, é bom frisar de uma necessidade do próprio desenvolvimento capitalista, num momento em que o incensado mercado não dispunha nem de capacidade financeira, nem de escala organizacional para prover infraestrutura, bens ou serviços essenciais para o avanço das condições de acumulação capitalista.

É neste contexto que os serviços de geração e distribuição de energia, estruturação de toda a plataforma de telecomunicações o saneamento básico, a rede de transportes e mesmo os setores de capital intensivo (como petróleo e siderurgia) são assumidos pelo Estado.

Porém, paralelamente a este intervencionismo direto, podemos identificar outra ordem de intervencionismo estatal no domínio econômico, que designaríamos de intervencionismo indireto.

Trata-se, aqui, não mais da assunção pelo Estado da atividade econômica em si, mas de sua concreta atuação no fomento, na regulamentação, no monitoramento, na mediação, na fiscalização, no planejamento na ordenação da economia. Enfim, cuida-se da atuação estatal como influente (indução ou coerção) de ação dos atores privados atuantes num dado seguimento da economia¹⁰.

Todavia, em uma economia capitalista, notadamente nas que elegem como fundamentos os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, os tributos não podem ser vistos como um simples meio pelo qual são custeados os serviços públicos.

Efetivamente, as sociedades bem-sucedidas dos últimos dois séculos aprenderam que o desenvolvimento socioeconômico com a garantia das liberdades individuais e coletivas exige uma organização de Estado constitucionalmente forte para impor a construção de instituições que controlem e regulem o setor privado “são elas que, ao estimularem adequadamente a liberdade de iniciativa, permitem a organização dos mercados, fundamental para a eficiência econômica¹¹.

Efetivamente, os tributos servem de grande instrumento de aplicação de “alguma concepção de justiça”¹², afinal, sob a perspectiva do pagador, o alcance de uma tributação ideal é uma fábula, pois, somente pode ser considerada pelos “arautos do tributário” e por quem a ela se submete.

¹⁰ MARQUES NETO, Floriano Azevedo. A nova regulação estatal e as agências independentes. **Direito Administrativo Econômico**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006, p. 74.

¹¹ NETTO, Delfim. O Estado Indutor. **Carta Capital**. 17 de agosto de 2010. Disponível em: <http://www.cartacapital.com.br/economia/o-estado-indutor>. Acesso em: 12 nov. 2018.

¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 257.

Por exemplo, se um grande proprietário de terras rurais é chamado a opinar sobre uma reforma tributária visa à redução da tributação sobre a propriedade rural, provavelmente, ele afirmará que essa é a “tributação ideal”.

Por seu turno, um grupo de historiadores e sociólogos que estudam a alta concentração de propriedades em nome de poucos poderá defender que a “tributação ideal” será aquela que maior tribute as propriedades rurais.

Outrossim, por ser oportuno e por revelar a conexão do singelo exemplo acima referido com o tema investigado, cite-se aqui as proféticas palavras de Aliomar Baleeiro:

Em um país governado por uma elite de fazendeiros, por exemplo, é pouco provável que o imposto de renda sobre proventos rurais seja aplicado com o rigor com que atinge os demais rendimentos e bens. Foi o que fizeram a nobreza e o clero por toda a parte. Mais tarde, quando os despojou do poder político, a burguesia preferiu sistemas tributários que distribuíssem a carga fiscal predominantemente sobre o proletariado. É a fase do apogeu dos impostos reais, como o de consumo¹³.

Historicamente, a tributação da renda é apresentada como significativa ferramenta de justiça fiscal com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais, especialmente, no que tange à progressividade em que as alíquotas são majoradas consoante aumenta a base de cálculo sobre a qual incidem¹⁴.

Já a utilização da tributação do consumo como forma de redistribuição de renda é algo que deve ser seriamente estudado a fim de validar a eficácia da política tributária idealizada.

Versando o presente estudo sobre ideário legislativo datado do início dos anos 2000, é preciso desde já destacar que estudos apontam que já em 1997 a tributação pátria estava claramente concentrada na tributação sobre o consumo¹⁵, à época, 46,80% de toda carga tributária.

Recentemente, em 2017, a Receita Federal do Brasil (RFB) apresentou estudo em que 48,44% do produto total da arrecadação são oriundos da base de incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços, consoante tabela a seguir:

FIGURA 02:

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17^a ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 231-232.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 94.

¹⁵ AFONSO, José Roberto Rodrigues; RAMUNDO, Júlio César Maciel; ARAÚJO, Erika Amorim. **Breves notas sobre o federalismo fiscal no Brasil**. Rio de Janeiro: BNDES, 1998, p. 3.

Tabela 05
Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2017 x 2016

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2016	2017	Variação	2016	2017	Var (p.p. do PIB)	2016	2017	Var (p.p. da)
0000	Total:	2.021.164,68	2.127.369,88	106.205,21	32,29%	32,43%	0,14	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	404.390,60	408.941,58	4.550,98	6,46%	6,23%	-0,23	20,01%	19,22%	-0,78
2000	Folha de Salários	530.191,99	555.582,33	25.390,33	8,47%	8,47%	-0,00	26,23%	26,12%	-0,12
3000	Propriedade	91.379,43	97.512,32	6.132,90	1,46%	1,49%	0,03	4,52%	4,58%	0,06
4000	Bens e Serviços	961.400,45	1.030.411,76	69.011,31	15,36%	15,71%	0,35	47,57%	48,44%	0,87
5000	Trans. Financeiras	33.644,91	34.683,11	1.038,20	0,54%	0,53%	-0,01	1,66%	1,63%	-0,03
9000	Outros	157,30	238,79	81,49	0,00%	0,00%	0,00	0,01%	0,01%	0,00

Fonte: RECEITA FEDERAL DO BRASIL¹⁶

Com base nas informações acima expostas, é possível concluir que há mais de 20 (vinte) anos a matriz tributária brasileira está concentrada na base de incidência sobre o consumo. Trata-se de deliberada política tributária que reflete obviamente as opções dos legisladores do Brasil.

Eis a questão: serve a tributação do consumo para redistribuir a riqueza tal como apostado pelos parlamentares quando dos debates acerca da aprovação dos adicionais de IPI, ICMS e ISS sobre bens e serviços considerados (em Lei Complementar) como supérfluos?

4 A tributação do consumo: a que senhores ela serve?

Quanto mais insensível e oculto, mais os súditos pagarão voluntariamente, sem precisar vir à compulsão forçada.

(Giovanni Battista de Luca)¹⁷

Tal como alinhavado alhures, escolher as bases tributáveis de um país é, em última análise, escolher a política de justiça tributária, pois, como bem adverte Ronald

¹⁶ BRASIL, Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>. Acesso em: 12 de nov.2018.

¹⁷ Aos que preferirem no original, ei-lo: “E se pure può darsi una regola generale, da modificarsi nei casi particolari a seconda dele circostanze sarà quella che rende i pesi, quanto più è possibile insensibili ed occulti, sicché i sudditi paghino voluntariamente, senza la necessità di venire alla coazione forzosa.” DE LUCA, Giovanni Battista. Il principe cristiano pratico. Roma: Stamperia Camerale 1680, p. 244.

Dworking, a distribuição de riquezas em uma sociedade é produto de seu ordenamento jurídico¹⁸.

Então, se hoje o Sistema Tributário Nacional é concentrado na tributação do consumo, o questionamento correto se direciona em saber o porquê.

A bem da verdade, a prática não é exclusiva brasileira, de fato, estudos comparatistas dos tipos de regimes fiscais mostram que o grau de democracia é uma influência importante na estrutura tributária.

Países como desenvolvidos, mais democráticos, concentram a tributação em impostos de renda pessoal e de segurança social e impostos sobre os salários.

Já os de democracia recente são caracterizados por tributos para a previdência social, sobre folha de pagamento e sobre o consumo¹⁹.

Para apresentar em substância as ideias que gravitam entorno do tema da decisão (política fiscal) sobre a matriz tributária de uma sociedade, seria necessária a uma incursão demorada sobre aspectos políticos, econômicos e sociais, infelizmente, os limites temporais e espaciais deste empreendimento textual, o que não impossibilita da apresentação panorâmica (ainda que perspectivista) para os objetivos aqui propostos.

Pois bem, a bandeira hasteada pelos defensores da prevalência da tributação do consumo sobre a tributação da renda afirma que os Países em desenvolvimento necessitam atrair investimentos estrangeiros a fim de garantir o crescimento e abastecimento da economia nacional e, desse modo, aumento progressivo da tributação da renda se apresenta como grande desestímulo ao investidor externo nos países emergentes, pois, provocaria inevitável “êxodo econômico”²⁰.

Por outro ângulo, em tempos de grande mobilidade de capitais e pessoas, a elevação da tributação da renda implica necessariamente o aumento do interesse de planejamento tributário pelo “sujeito passivo”²¹, isto é, a majoração da tributação da renda

¹⁸ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana – A teoria e a prática da igualdade**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 12.

¹⁹ Cfr. **Political Regimes, Institutions and the Nature of Tax Systems**, dos autores STANLEY L. WINER, LAWRENCE KENNY E WALTER HETTICH. Disponível em <http://http-server.carleton.ca/~winers/papers/Malaga%20paper%20-%20July%2022%2009.pdf>. Acesso em 04 nov. 2018.

²⁰ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 254.

²¹ Desejando maiores informações acerca da curiosa histórica real sobre alguém do cinema, confira: <http://g1.globo.com/pop-arte/cinema/noticia/2014/05/gerard-depardieu-declara-renda-na-russia-para-pagar-menos-imposto.html>

induz o contribuinte ao planejamento de seus atos e negócios a fim de incidir na menor carga tributária possível.

A expressão mencionada no supramencionado parágrafo aparece aqui aspeada para salientar a crítica feita por Everardo Maciel sobre a possibilidade de alternância de domicílio e formatação jurídica, pois, para o tributarista pernambucano de Pesqueira não há nada de passividade em tal sujeito, pois, a ele aproveita um bom planejamento tributário de seus atos e negócios, inclusive, ilustra o raciocínio com o fato público e notório da naturalização russa de Gérard Depardieu a fim de fugir da alta tributação das fortunas na França.

Já a tributação do consumo, em geral, apresenta-se com baixa ou inexistente mobilidade visto que, tratando-se de tributação indireta, quem suporta o ônus financeiro do tributo é pessoa diversa daquela que o recolhe aos cofres da Administração Fazendária.

Por outro lado, saliente-se que, em condições normais de “temperatura e pressão” do mercado, a tributação do consumo não onera o produtor ou o comerciante, pois, na tributação indireta, a carga tributária líquida é incluída dentro do valor pago pelo consumidor no intuito de adquirir/usufruir de determinado produto e/ou serviço e, para usar os termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional²², transfere-se ao consumidor final o respectivo “encargo financeiro” da incidência dos tributos sobre o consumo²³.

²² Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. BRASIL, **Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, DOU em 27 out. 1966.

²³ Por oportuno, destaque-se que a repercussão do encargo financeiro do tributo hoje é tema de calorosa discussão em âmbito dos ilícitos penais tributários, pois, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça – STJ vem adotando o entendimento de que o não recolhimento do ICMS de modo reiterado configura o tipo penal de apropriação indébita tributária, confira-se o *decisum* a seguir: HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou

Ademais, no que toca à transparência e à educação fiscal, a engrenagem normativa dos regulamentos da tributação do consumo permite manobras para ocultar do consumidor a real e efetiva percepção do *quantum* por ele suportado naquela aquisição.

Para afastar a síndrome colonial, saliente-se que o tema há muito é criticado pela doutrina, em especial, a partir da obra publicada, em 1903, pelo economista italiano Amilcare Puviani, intitulada Teoria Da Ilusão Fiscal²⁴, sobre as estratégias de ocultação em qualidade, quantidade e duração das despesas e receitas em termos de finanças públicas.

Recentemente, há também estudo dos economistas Tino Sanadaji e Björn Wallace²⁵, sobre a “ilusão e ofuscamento fiscal” em pesquisa realizadas na Suécia onde apenas 8% (oito por cento) dos entrevistados tinha uma estimativa correta sobre o nível total dos impostos.

Na particularidade pátria, rememore-se que, especialmente no que se refere ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tem-se “a engenhosa” possibilidade de tributação por meio de um ajuste majorado da base de cálculo para permitir que o que se convencionou no Brasil de “cálculo por dentro”, quer dizer, para fixação da base de cálculo deverá de modo que o montante do imposto a integre, cuja artificiosidade foi convalidada com efeitos *ex tunc* pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 582.461/SP26, inclusive, para sustentar que a

"cobram" o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado. (STJ - HC: 399109 SC 2017/0106798-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3 - TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/08/2018)

²⁴ PUVIANI, Amilcare. **Teoria della illusione finanziaria**. a cura di Franco Volpi. Milano: ISEDI, 1976, p. 136.

²⁵ SANANAJI, Tino; WALLACE, Björn. **Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden**. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1619268>. Acesso em 27 nov. 2018.

²⁶ EMENTA: 1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da

Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Segundo o voto vencedor, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas.

Desse modo, após a alteração constitucional, a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos.

Sem dúvida, é um dos julgamentos paradigmáticos da Corte Suprema. Sendo assim, no ordenamento jurídico pátrio atual, tem-se a constitucionalidade de tal prática declarada pelo plenário do pretório excelso, mas o que se quer pôr em destaque é: qual a finalidade de tal prática?

A resposta é bem simples: ocultar a tributação do contribuinte desatento. E, para exemplificar o nocivo efeito de tal tipo de cálculo, elucidativa é ilustração apresentada por Isaias Coelho:

No último caso se enquadra o cálculo do ICMS. Sua alíquota normal é de 18%, mas numa venda de R\$ 100 (antes de calculado o imposto) o imposto que incide não é de R\$ 18, como a simples lógica e secular prática nos diria, mas R\$ 21,95. Ou seja, a alíquota nominal é 18% mas a alíquota efetivamente

CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF - RE: 582461 SP, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 18/05/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO)

praticada é 21,95%! Essa anomalia, chamada de cálculo “por dentro”, consiste em incluir o imposto na sua própria base de cálculo. Na aplicação do ICMS aos serviços de comunicação e eletricidade, o cálculo “por dentro” transforma a já exagerada alíquota de 25% adotado por vários Estados em nada menos que 33,33%. E há Estados que adotam alíquota de 30% para comunicações e eletricidade, com o que na verdade aplicam tributação de 42,86%! ²⁷

O tema da ocultação fiscal é encantador e será objeto de reflexões futuras, todavia, para os propósitos específicos deste trabalho, importa destacar que é inconcebível aceitar a estruturação de cálculo de um tributo cuja única finalidade é mascarar a carga tributária efetiva da operação tributada.

Por ser largamente esquecido pela doutrina tributária, cumpre salientar que a Constituição Federal trouxe disposição expressa acerca do tema da transparência fiscal no que tange especificamente sobre a tributação do consumo, pois, dentro do capítulo das Limitações do Poder de Tributar, trouxe no art. 150, § 5º, a disposição, “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. ”

Obviamente, não se desconhece a existência da Lei Federal nº12.741, de 8 de dezembro de 2012, que determina a inclusão do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais nos documentos fiscais ou equivalentes emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, o que neste trabalho se busca destacar é a existência do Princípio da Transparência Fiscal na tributação do consumo a coibir práticas imorais tal como a famigerada fixação de base de cálculo “por dentro”.

Por fim, desde já, ressalta-se que as ideias expostas sobre a “tributação oculta” em nada se assemelham à tese inovadora de Machado, sobre “tributos ocultos”²⁸, pois, tal expressão utilizada pelo tributarista radicado no Ceará (mas nascido no Piauí) volta-se ao cenário do Direito Administrativo, notadamente, associada à prestação de serviços públicos e ao contrato de concessão de tais serviços, portanto, nada tem a ver com a tributação²⁹, consoante razão apresentada por seu filho Hugo de Brito Machado Segundo.

²⁷ COELHO, I. Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável. **Conjur**, 8 ago. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>. Acesso em: 27 nov. 2022.

²⁸MACHADO, Hugo de Brito. Tributação oculta e garantias constitucionais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 2, n. 10, jul. 2004.

²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 49.

5 – Conclusões

Em esforço conclusivo, é possível afirmar que a matriz tributária brasileira tem sua concentração na tributação do consumo, fato esse que suscita a discussão acerca da validade e legitimidade democrática acerca de sua eficácia na redistribuição de riqueza e na promoção da justiça fiscal.

Por seu turno, este trabalho não desconsidera a tese defendida por alguns no sentido de que a tributação do consumo (quando neutra) é uma forma excelente para atrair os investimentos e conseguir a promoção do desenvolvimento, porém, essa não é a realidade do design da tributação do consumo no Brasil, especialmente, pela baixa transparência da tributação e, talvez, até do projeto governamental de através da ocultação fiscal reduzir/diluir o impacto da tributação, ao permitir práticas fiscais questionáveis tal como a inclusão do tributo sobre a própria base, a quebra da igualdade nos regimes especiais de tributação e outros temas correlatos.

A inclusão do ICMS na sua própria base viola o Princípio da Transparência Fiscal na tributação do consumo sendo insuficiente a Lei Federal nº12.741, de 8 de dezembro de 2012 para o cumprimento da norma programática constitucional.

O direito serve para estabelecimento da ordem e pacificação social e, se assim o é, em uma comunidade de falantes, a jusposição de regras de convivência submete-se inexoravelmente a intermediação da linguagem, então, o direito é linguagem.

A racionalidade da exigência de Lei Complementar tem raiz na natureza do processo legislativo de derivação e positivação, especialmente, no processo legislativo enunciador da competência tributária para a instituição dos adicionais de ICMS há demorado debate sobre a futura lei complementar em expresse pacto dilatório da definição de tributo para deliberações legislativas futuras, sendo inconstitucional o exercício da competência para os adicionais através da legislação ordinária.

Sobre a natureza jurídica, os adicionais de ICMS caracterizam novos tributos e, portanto, devem ser balizados a partir das 154 da Constituição Federal, havendo significativa relevância a destinação dos recursos, classificam-se como contribuições estaduais sobre o consumo de produtos e serviços supérfluos; na hipótese de serem alíquotas adicionais, os Municípios têm direito à partilha, especialmente, porque não podem instituir seus próprios fundos de combate e erradicação da Pobreza.

Releva-se também no presente estudo a necessidade de racionalizar a fiscalização da missão legislativa prometida a partir da criação da competência tributária, sem prejuízo do debate sobre como melhorar a fiscalização da destinação dos recursos que são arrecadados, tudo isso para buscar concretizar o objetivo constitucional de uma sociedade mais justa e igualitária.

Por fim, é importante afastar a compreensão limitada de que o fenômeno da tributação se perfaz em meras soluções matemáticas e financeiras, especialmente, quando a política fiscal tributária revela – em última análise – a eleição dos valores e prioridades da sociedade brasileira³⁰, afinal, passados tantos anos da criação da competência tributária que prometia a erradicação da pobreza e da fome no Brasil, o que se constata a partir dos números do agronegócio é que a sociedade da *terra brasillis* se orgulha de ser a maior produtora mundial de proteína animal e, paradoxalmente, tolera ter milhões de brasileiros ainda vivendo em situação de insegurança alimentar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; RAMUNDO, Júlio César Maciel; ARAÚJO, Erika Amorim. **Breves notas sobre o federalismo fiscal no Brasil**. Rio de Janeiro: BNDES, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17^a ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARFORD, Vanessa e HOLT, Gerry. *Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'*. **BBC News Magazine**, Londres, 21 maio 2013. Disponível em: <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>. Acesso em: 10 nov. 2021).

BRASIL, Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>. Acesso em: 12 de nov.2018.

BRASIL, **Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, DOU em 27 out. 1966.

³⁰ Para uma profunda análise da formação do Sistema Tributário Brasileiro e seus reflexos no âmbito do ICMS, recomenda-se a leitura do magnífico trabalho do Professor Raymundo Juliano. FEITOSA, Raymundo Juliano. **Finanças Públicas e Tributação na Constituinte**. Editora Nossa Livraria: 2ª Edição, Recife: 2008, p. 43-55.

BOWERS, Simon. The Apple tax ruling – what this means for Ireland, tax and multinationals. **The Guardian**, Londres, Business, 30 de agosto de 2016. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2016/aug/30/eu-apple-ireland-tax-ruling-q-and-a>. Acesso em: 10 nov. 2021)

CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS** – 2ª ed. Paulo de Barros Carvalho, Ives Granda da Silva Martins. – São Paulo: Noeses, 2014.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. Tese (doutorado) de Doutorado. UFPE. Recife: FASA, 2013.

COELHO, I. Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável. **Conjur**, 8 ago. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>. Acesso em: 27 nov. 2022.

DE LUCA, Giovanni Battista. Il principe cristiano pratico. Roma: Stamperia Camerale 1680, p. 244.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana – A teoria e a prática da igualdade**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FEITOSA, Raymundo Juliano. **Finanças Públicas e Tributação na Constituinte**. Editora Nossa Livraria: 2ª Edição, Recife: 2008, p. 43-55.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação oculta e garantias constitucionais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 2, n. 10, jul. 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 49.

MARQUES NETO, Floriano Azevedo. A nova regulação estatal e as agências independentes. **Direito Administrativo Econômico**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NETTO, Delfim. O Estado Indutor. **Carta Capital**. 17 de agosto de 2010. Disponível em: <http://www.cartacapital.com.br/economia/o-estado-indutor>. Acesso em: 12 nov. 2018.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria della illusione finanziaria**. a cura di Franco Volpi. Milano: ISEDI, 1976.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SANANDAJI, Tino; WALLACE, Björn. **Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden**. Disponível em

<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1619268>. Acesso em 27 nov. 2021.

The Economist, Londres, Corporate Taxation, 15 de dezembro de 2012. Disponível em: <http://www.economist.com/news/business/21568432-starbucks-tax-troubles-are-sign-things-come-multinationals-wake-up-and-smell>. Acesso em: 10 nov. 2016).

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 94.

Political Regimes, Institutions and the Nature of Tax Systems, dos autores STANLEY L. WINER, LAWRENCE KENNY E WALTER HETTICH. Disponível em <http://http-server.carleton.ca/~winers/papers/Malaga%20paper%20-%20July%202022%2009.pdf>. Acesso em 04 nov. 2021.