



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOSÉ MAXTILLEY OLIVEIRA BEZERRA FILHO

**ANÁLISE DA (IN)VIABILIDADE DO IMPOSTO ÚNICO À LUZ DAS NORMAS
GERAIS, PRINCIPIOLÓGICAS E DAS TÉCNICAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

FORTALEZA
2022

JOSÉ MAXTILLEY OLIVEIRA BEZERRA FILHO

ANÁLISE DA (IN)VIABILIDADE DO IMPOSTO ÚNICO À LUZ DAS NORMAS
GERAIS, PRINCIPIOLÓGICAS E DAS TÉCNICAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Faculdade de Direito como
requisito parcial para obtenção do título de
Bacharel em Direito pela Universidade
Federal do Ceará - UFC.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa
Cintra.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

F498a Filho, José Maxtilley Oliveira Bezerra.
ANÁLISE DA (IN)VIABILIDADE DO IMPOSTO ÚNICO À LUZ DAS NORMAS GERAIS,
PRINCIPIOLÓGICAS E DAS TÉCNICAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO / José Maxtilley
Oliveira Bezerra Filho. – 2022.
75 f. : il. color.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Imposto único. 2. Direito tributário. 3. Reforma tributária. I. Título.

CDD 340

JOSÉ MAXTILLEY OLIVEIRA BEZERRA FILHO

ANÁLISE DA (IN)VIABILIDADE DO IMPOSTO ÚNICO À LUZ DAS NORMAS
GERAIS, PRINCÍPIOLÓGICAS E DAS TÉCNICAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito
parcial para obtenção do título de Bacharel
em Direito pela Universidade Federal do
Ceará - UFC.

Aprovada em: 28/11/2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a. Dr^a. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Me. Lucas Antunes Santos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

À minha querida mãe, Silvana, fonte de ternura e afeto que foi de extrema importância para o meu caminhar.

À Hilmar, por todo o riso que você me proporcionou. Que falta sinto.

À minha companheira de vida, Larissa, pelo imensurável apoio e companheirismo.

À Universidade Federal do Ceará que, com a concessão de bolsas de estudo, fez com que minha passagem pelo ensino superior fosse possível.

Ao Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra, pela excelente orientação.

À banca, pelos direcionamentos de grande valia dados.

“E enquanto uma chora, outra ri; é a lei do mundo, meu rico senhor; é a perfeição universal. Tudo chorando seria monótono, tudo rindo cansativo; mas uma boa distribuição de lágrimas e polcas, soluços e sarabandas, acaba por trazer à alma do mundo a variedade necessária, e faz-se o equilíbrio da vida.” (ASSIS, 1994, p. 33).

RESUMO

A presente pesquisa visou analisar, à luz das normas gerais, dos princípios e das técnicas desenvolvidas pelo direito tributário, a viabilidade de implementação de um imposto único no Brasil enquanto proposta de reforma tributária que visa tornar o sistema tributário mais simples, menos oneroso e resgatar seu caráter arrecadatório. Para tanto, utilizou-se do método dedutivo, partindo dos exames das normas gerais e dos princípios constitucionais para, após, analisarmos a compatibilidade da proposta de exação única com os princípios e técnicas de direito tributário, quais sejam: a capacidade contributiva, seletividade, função extrafiscal do tributo e a não cumulatividade. Concluiu-se que as propostas de implementação do imposto único, seja do consumo, de bens e serviços, seja da exação que onere igualmente as transações financeiras, são incompatíveis com tais normas, princípios e técnicas, de modo que as propostas que visem modificá-lo devem considerar a complexidade das mais diversas formas de manifestação dos signos presuntivos de riqueza, bem como a função extrafiscal do tributo.

Palavras-chave: Imposto único; Direito tributário; Reforma tributária.

ABSTRACT

This research sought to analyze, from the perspective of general rules, principles and techniques developed by tax law, the viability of implementing a single tax based on a single percentage in Brazil as a proposal for tax reform that aims to make the tax system simpler, cheaper and to rescue its collection character. For this, the deductive method was used, starting from the examination of the general norms and the constitutional principles for, after, analyzing the compatibility of the proposal of single exaction with the principles and techniques of tax law, namely: the ability to pay taxes, selectivity, extrafiscal function of the tax and non-cumulativeness. It was concluded that the proposals for the implementation of the single tax, whether on consumption, property and services, or the exaction that equally burdens financial transactions, are incompatible with such norms, principles and techniques, so that proposals aimed at modifying them. Therefore, they must consider the complexity of the most diverse forms of manifestation of presumptive signs of wealth, as well as the extra-fiscal function of the tribute.

Keywords: Single tax; Tax law; Tax reform.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – O pagamento do Tributo (masaccio).....	22
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

a.C	Antes de Cristo
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
PIS	Programa de Integração Social
SUS	Sistema Único de Saúde

LISTA DE SÍMBOLOS

R\$ Real

% Porcentagem

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	NOÇÕES GERAIS DO TRIBUTO	17
2.1	A tributação e o Estado.....	18
2.2	Conceito de tributo no tempo.....	19
2.3	A função do tributo.....	22
2.4	O conceito legal de tributo.....	24
3	IMPOSTO ÚNICO E A NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	30
3.1	Imposto único e a necessidade de estruturação das normas.....	30
3.2	Imposto único e as normas estruturantes no Brasil.....	33
3.3	Imposto único e o problema da retirada da autonomia dos entes federativos.....	36
4	IMPOSTO ÚNICO SOB A LUZ DOS FUNDAMENTOS E TÉCNICAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	41
4.1	Imposto único e o princípio da capacidade contributiva.....	41
4.2	Imposto único e seletividade.....	45
4.3	Imposto único e a não cumulatividade.....	48
4.4	Imposto único e a função extrafiscal do tributo.....	51
5	IMPOSTO ÚNICO SOBRE CONSUMO	54
5.1	A tributação indireta.....	54
5.2	A proposta do imposto sobre Bens e Serviços (IBS).....	55
5.3	Da uniformização da alíquota.....	58
5.4	Da característica regressiva das propostas de imposto único sobre bens e serviços.....	59
6	IMPOSTO ÚNICO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA	63
6.1	A mitigação das possibilidades de realização de políticas públicas pelo Estado.....	65
6.2	A implementação de um imposto único sobre movimentações financeiras e o mercado informal.....	66
6.3	O imposto único sobre movimentações financeiras e o planejamento tributário.....	67

7	CONCLUSÕES.....	70
----------	------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

A inegável existência da má distribuição da carga tributária no Brasil que, em relação ao que se ganha, incide proporcionalmente mais aos menos favorecidos¹, e a demasiada complexidade do sistema de tributação brasileiro acabam por tornar frequentes os debates pela necessidade de uma reforma tributária que considere tal problemática. Tais reformas propostas por contribuintes, legisladores ou estudiosos da área, visam o saneamento dos principais problemas presentes no país quando falamos no tema tributação.

Os idealizadores das inúmeras propostas de reforma tributária buscam, nos debates e fundamentos de suas propostas de implementação de um novo sistema tributário, alcançar a tão necessária justiça tributária, diminuindo os altos custos da atividade econômica sem abrir mão da arrecadação para arcar com os custos do Estado, bem como visam simplificar o complexo sistema de tributação presente neste país.

Fala-se, ainda, em aperfeiçoamento dos métodos arrecadatários, com maior simplicidade e eficiência na fiscalização realizada pelo fisco, a fim de proporcionar maior lisura ao sistema de recolhimento, mitigando ao máximo as possibilidades de evasão fiscal.

Dentre as propostas tidas por alguns como possíveis respostas às inquietações dos que clamam por um sistema tributário mais justo, tendo aparecido, inclusive, como matéria de discussão política entre debates dos candidatos presidenciais às eleições de 2022, está a implementação do denominado “imposto único”.

Antes de tratarmos do imposto único propriamente dito, enquanto tese a ser defendida por uma parcela de sujeitos, trataremos, no capítulo segundo, da própria necessidade existencial da tributação, vez que este é o gênero onde se insere o imposto enquanto espécie tributária.

¹ Como exemplo, podemos analisar a aplicação do Imposto de Renda para pessoas físicas, cuja maior alíquota, de 27,5%, incide para pessoas que possuem rendimentos mensais acima de R\$ 4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos). A faixa de isenção, por seu turno, alcança apenas os contribuintes que possuem rendimento mensal até R\$ 1.903,98. Tal fato denota a má distribuição do imposto de renda no Brasil, vez que quem possui rendimentos mensais bilionários, por exemplo, acaba pagando a mesma alíquota de quem possui rendimentos mensais de R\$ 4.664,69. Ver Lei nº13.149 de 21 de julho de 2015.

O presente estudo não tem a pretensão, entretanto, de esmiuçar a história da tributação a fim de corroborar com a viabilidade ou inviabilidade da criação de um imposto único no Brasil. Ao contrário, buscaremos analisar as principais barreiras que, embora já arduamente debatidas e analisadas no decorrer da história, continuam manifestas nos discursos dos defensores da possibilidade de que um único imposto possa, além de bastar para o mantimento de um Estado, promover a justiça tributária no ordenamento brasileiro.

Inevitável, portanto, a discussão acerca da necessária existência da tributação, seus fundamentos, conceitos e princípios aplicáveis, visando entender os motivos de, apesar de tão odiada, tal instrumento, presente em toda a história da civilização, acabar permanecendo nos dias de hoje.

Em um terceiro capítulo, discutiremos sobre a necessária observância às ditas normas gerais de direito tributário, onde faremos considerações acerca da difícil relação entre a implementação de um imposto único com as normas constitucionais e gerais aplicáveis à matéria tributária.

Seguindo, alguns fundamentos e argumentos presentes nas propostas de implementação do imposto único serão analisadas partindo das premissas basilares do Direito Tributário, buscando o exame de suas compatibilidades com ditames constitucionais, normas gerais de direito tributário, bem como das técnicas desenvolvidas para a melhor aplicação e alcance das finalidades estatais, quais sejam: a seletividade, capacidade contributiva, o uso extrafiscal do tributo e a não-cumulatividade, que serão fruto de maior análise no quarto capítulo desta pesquisa.

No quarto capítulo, será analisada, ainda, a relação da possível implementação de um imposto único com o aumento do planejamento tributário dos contribuintes que, no presente caso, seria utilizado como fuga da tributação, onde os indivíduos evitariam, legalmente, a prática do fato gerador, fazendo com que o imposto único, ao contrário do que defendem seus proponentes, resultasse em verdadeira promoção à esquiva dos fatos geradores, gerando, inevitavelmente, menor arrecadação.

Nos capítulos cinco e seis trataremos, respectivamente, de duas das principais propostas de imposto único presente nos debates dos que defendem esse tipo de exação, quais sejam: o imposto único sobre consumo, bens e serviços e o imposto único sobre a movimentação financeira. Tais propostas, consideradas as mais recorrentes nos discursos de implementação de um imposto único, serão

analisadas partindo das noções apresentadas nos capítulos anteriores, visando relacionar as normas gerais, as técnicas e os princípios estudados no decorrer da pesquisa para avaliar a viabilidade de implementação desse sistema de exação única.

Sem dúvidas, apesar de ser um debate antigo, a implementação de um imposto único tem sido lembrada quando falamos na tão necessária reforma tributária no Brasil, presente, inclusive, em propostas de emenda constitucionais.

As propostas de modificar o sistema tributário com a implementação da exação única vislumbram soluções práticas, simplificadas e fáceis de serem aplicadas, partindo da premissa de que a finalidade do tributo seja puramente arrecadatória e deva, portanto, ser simplificada.

A presente pesquisa busca, assim, sob a ótica das normas gerais, dos princípios e das técnicas do direito tributário, por meio do método dedutivo, analisar a viabilidade da implementação de um imposto único no Brasil, utilizando-se, como objeto de análise, os argumentos de seus defensores, que buscam por um sistema tributário mais simplificado, justo, menos oneroso e meramente arrecadatório.

2 NOÇÕES GERAIS DO TRIBUTO

Vários são os significados da palavra “tributo”. Tal vocábulo pode significar um valor em dinheiro, uma prestação correspondente ao dever do sujeito passivo de pagar um valor a título de tributo, um direito subjetivo do sujeito ativo de recolher ou exigir esse tributo, uma relação tributária, a norma jurídica tributária ou o tributo como norma, fato e relação tributária (CARVALHO, 2021); (MACHADO, 2019); (BALEEIRO, 2010).

O tributo, pode, ainda, ser um valor em notas a ser usado para quitar uma obrigação tributária. Tem-se que a pura e simples obrigação de pagar um valor para o custeio do Estado pode ser dito como “pagar o tributo”. Tal sentido pode ser observado na fala cotidiana dos contribuintes.

Não é difícil escutarmos, pois, alguém dizer “estou indo ao banco pagar meus tributos”. Tal uso da palavra não está equivocado, vez que, de fato, nós temos o dever de adimplir nossas obrigações tributárias e o que se paga são os valores a títulos desse tributo.

Seguindo, o pagamento do tributo se trata de uma relação entre sujeito passivo e sujeito ativo, sendo, o primeiro, devedor, e, o segundo, credor. O valor a pagar e a relação jurídica existente denotam, ainda, o dever de satisfação dos interesses do credor, qual seja: o ente que possui competência para dispor sobre determinado tributo.

Direcionamentos sobre “Como”, “de quem”, “para quê” e “para quem”, assim, passam a ser regulados pela legislação tributária, um conjunto de normas que compreendem essa relação jurídica entre os sujeitos passivos e ativos, a fim de regularizar desde o processo de criação de um tributo, até as responsabilidades de quem deve pagar, às possibilidades de isenção. A legislação, por meio das normas tributárias, regula as especificidades de como deve se dar a relação entre o fisco e o contribuinte.

Longe de querermos aqui esboçar um estudo etimológico da palavra “tributo” e de seus usos cotidianos, o que convém na presente pesquisa é entender o seu conceito, para que possamos analisar os seus fundamentos partindo do exame da evolução do conceito de tributo durante o tempo, com o propósito de entender como chegamos hoje no conceito utilizados, sob quais fundamentos se

respalda tal conceito bem como qual a razão de ser da exigência de se pagar e cobrar tributos.

2.1 A tributação e o Estado

Certo é que a tributação é inerente ao Estado, seja este totalitário ou libertário, autoritário ou democrático (PAULSEN, 2022), de modo que o surgimento do tributo pode ser confundido com o surgimento da própria sociedade organizada, sendo registrado desde os primórdios da humanidade, como nos povos egípcios antigos ou as sociedades milenares do oriente, visando, inicialmente, gerar arrecadação para o Estado e, especialmente, para custear as guerras (COSTA, 2022).

Os tributos, portanto, são instrumentos inafastáveis da sociedade para almejar as finalidades propostas pelo Estado, de modo que seria impossível concebermos a ideia de um Estado sem que haja também a necessária tributação para arcar com seus custos:

"A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade." (PAULSEN, 2022, p.37)

Como afirma o ilustríssimo autor supracitado, tais instrumentos – os tributos – surgem como meios de obtenção e promoção dos direitos fundamentais e sociais.

Seria difícil concebermos, nesse sentido, a liberdade de expressão, o direito à propriedade, a liberdade de pensamento, dentre tantos outros direitos, se não fosse a existência de um “Estado democrático de direito, social e tributário”.

A ideia de contribuir para os gastos do Estado, assim, é o principal fundamento da necessidade de se pagar tributos, vez que a fonte primordial para garantir as finalidades do Estado advém dos recolhimentos que, posteriormente, servirão para manter o Estado e, consoante, promover e assegurar os direitos dos indivíduos em sociedade.

Inegável, portanto, a importância da tributação para o mantimento do Estado, de modo que seria impossível a existência deste último sem a existência do primeiro.

Vale dizer, contudo, que, como todo conceito, o conceito de tributo se moldou no tempo, sendo, pois, um conceito histórico, sofrendo transformações de acordo com as necessidades de cada época.

A evolução do direito tributário acompanhou a evolução da própria sociedade (PAULSEN, 2022), de modo que, conforme foram surgindo novas demandas e entendimentos do que era viver em sociedade, novos usos do tributo enquanto instrumento também foram sendo aperfeiçoados.

Passemos, assim, a tratar da conceituação do tributo, a ser entendido como um conceito histórico, para que, posteriormente, tratemos dos seus fundamentos, desenvolvidos no decorrer da evolução da sociedade.

O estudo do conceito de tributo, entendido como conceito histórico, nos importa aqui para que possamos examinar como o tributo evoluiu na história da civilização e como chegamos, hoje, ao entendimento que temos em direito tributário. A história do direito tributário nos ajuda a entender como desenvolvemos determinados fundamentos em direito tributário que hoje são tão importantes e necessários para a aplicação dos tributos.

Assim, para que possamos melhor examinar a proposta de implementação de um imposto único, precisamos entender que os fundamentos de direito tributário são fruto da experiência histórica de homens e mulheres na construção e no desenvolvimento de uma sociedade civilizada, com interesses marcados pelos seus contextos e realidades, e não opções aleatória de como se deve tributar.

2.2 Conceito de tributo no tempo

Como afirmamos em tópico anterior, todo conceito é histórico, de modo que ignorar tal historicidade seria fechar os olhos aos processos naturais de desenvolvimento da história do pensamento e da organização social humana.

Assim, cumpre dizer que o conceito de tributo tem se modificado no decorrer de toda a história da civilização, andando sempre ao lado desta, seja como ferramenta de domínio e opressão, vez que o tributo foi usado no passado como

exercício autoritário do poder político dos monarcas, seja como instrumento de liberdade, onde, em um entendimento mais moderno, busca atender aos interesses da sociais de uma coletividade.

Se antes a relação entre o monarca soberano e seus súditos era dada pela imposição de obrigações a serem adimplidas por estes últimos ou por aqueles conquistados em guerra, hoje, diferentemente, com o surgimento do Estado de Direito, marcado pela característica de ser também um Estado Fiscal, o tributo passou a possuir uma relação mais direta com o interesse da coletividade, devendo atender aos ditames constitucionais sociais, gerando, pois, receita voltada a atender as finalidades e os interesses dessa coletividade (SHOUER, 2022).

Acerca da razão, da legitimidade e do poder para cobrar tributos ser característica da soberania do próprio Estado, preleciona o ilustre professor Hugo de Brito Machado Segundo:

Essa é a razão pela qual o poder de cobrar tributos, faceta da própria soberania que caracteriza o Estado, fundamenta-se, do ponto de vista histórico e sociológico, nos mesmos elementos que dão suporte ao poder político do qual ele é um desdobramento, que, no mundo contemporâneo, é exercido precipuamente pelo (ou no âmbito do) Estado. Se o governante busca legitimar seu poder em elementos religiosos, serão eles invariavelmente utilizados, também, na justificação dos tributos cobrados, algo que, aliás, não era incomum na Antiguidade. Se seu poder é decorrente da força física e da superioridade militar, e do medo que tais atributos geram nos que a ele se submetem, como parecia ser o caso de Valdemar IV em relação à população da cidade retratada na imagem acima reproduzida, e de tantos outros reis e imperadores ao longo da história, serão a força e o medo, por igual, a razão pela qual tributos a tal soberano são pagos, tornando difícil diferenciar a cobrança de impostos, de um lado, de um assalto, de outro. Em suma, é a mesma razão pela qual as pessoas reconhecem o Estado enquanto tal, seja ela qual for, que faz com que paguem tributos. Desse modo, embora essa razão mude no tempo e no espaço, é sempre ela que subjaz à legitimidade de ambos, sendo talvez esse o motivo pelo qual muitas revoluções que levam à derrubadas de regimes ou de governos tiveram como estopim o inconformismo com aspectos tributários.” (MACHADO, 2019, p. 27)

Diz-se, pois, que o conceito de tributo é um conceito histórico, que evoluiu conforme foram surgindo novas características, necessidades e finalidades do Estado. Podemos observar tal historicidade pela análise da relação dos indivíduos com os tributos na antiguidade, quando a obrigação de os pagar era tida como

premissa da vida, podendo resultar em morte em caso de inadimplência, consoante preleciona SCHOUER, ao tratar do caso de tributos cobrados em situação de vitória de determinada sociedade em situação de guerra:

"Como não se conhecia a separação entre a pessoa e seu patrimônio, o direito de pilhagem se estendia à própria pessoa do vencido, que se tornava, como reparação pela guerra, escravo do vencedor. O vencedor da guerra, segundo o direito internacional da antiguidade, adquiria poder de vida e morte sobre o vencido, tornando-se sua propriedade as terras e as riquezas daquele; o vencedor, não se podendo apossar materialmente dos bens, consentia abandonar seu uso ao vencido, o qual, por ter salvado a vida ou para obter o uso das terras que não mais eram suas, obrigava--se a suportar uma prestação periódica recorrente em favor do vencedor, mais forte. Ou seja, se o vencido "pertencia" ao vencedor, nada mais natural que este pudesse dispor dos bens do primeiro. Nesse sentido, o tributo surgia com o estigma da servidão: sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado per capita, típico de sistemas tributários primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros. Os cidadãos, de outra parte, eram livres de qualquer tributo ordinário, conquanto tivessem eles seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade." (SCHOUER, 2022, p.49)

A tributação sempre esteve, pois, atrelada, inevitavelmente, à própria ideia de Estado, que, por seu turno, determinava quem seria os que teriam que pagar (SCHOUER, 2022). Aos "sujeitos pagadores" do tributo na antiguidade, não restava outra saída senão o adimplemento da obrigação, sob pena de morte ou escravidão.

Os sujeitos assim determinados, pois, deveriam adimplir suas obrigações de pagar, com o propósito de garantir a sustentação do Estado que, por seu turno, precisava de arrecadação.

A priori, a necessidade de tributar estava atrelada tão somente para os fins arrecadatórios do Estado que recolhia os tributos para gerar receita aos seus cofres e atender às necessidades e finalidades essenciais para o mantimento do próprio Estado e de seus governantes.

A obrigação de pagar os tributos é fato incontroverso na história da civilização, podendo ser observada, inclusive, nos escritos bíblicos², onde nem

² 24 E chegando eles a Cafarnaum, aproximaram-se de Pedro os que cobravam as duas dracmas, e disseram: O vosso mestre não paga as duas dracmas? 25 Disse ele: Sim. E entrando em casa, Jesus se lhe antecipou, dizendo: Que te parece, Simão? De quem cobram os reis da terra os tributos, ou o imposto? Dos seus filhos, ou dos estrangeiros? 26 Disse-lhe Pedro: Dos estrangeiros. Disse-lhe Jesus: Logo, estão livres os filhos. 27 Mas, para que não os escandalizemos, vai ao mar, lança o anzol, tira o primeiro peixe que subir, e abrindo-lhe a boca, encontrarás um estáter; toma-o, e dá-o por mim e por ti. (MATEUS, 17:12-27).

sequer Jesus, messias da religião Cristã, pôde escapar de arcar com os custos do Estado.

Figura 1 - “O pagamento do Tributo”, Masaccio³.



Fonte: Wikimedia Commons. Domínio público.

Tem-se, portanto, que o conceito de tributo, como todo conceito, trata-se de conceito histórico, que se modifica com o tempo de acordo com os interesses, necessidades e finalidades de seu uso. É, pois, um instrumento.

2.3 A função do tributo

As moedas e os bens recolhidos a título de tributação serviam no passado e, hoje, continuam servindo para o mantimento de um Estado que visa atender às necessidades de sua própria existência.

Desde as mais primitivas associações humanas, tem-se a necessidade de organização de um sistema para gerir os gastos do Estado. Diz-se, ainda, que os registros de impostos e burocracias complexas nasceram junto com o próprio sistema de escrita parcial, restando unidos até os dias de hoje, bastando que

³ Pintura Renascentista datada, aproximadamente, do ano de 1425. Representa a obrigatoriedade do pagamento dos tributos aos que tinham o dever em pagar, vez que nem Jesus deles estava livre. Ao fundo, São Pedro, atendendo às solicitações iniciais de Jesus, retira uma moeda da boca do peixe a fim de pagar o era devido. Ao lado direito, um último ato: Pedro paga ao coletor de impostos.

observemos a permanente necessidade de organização, por meio de planilhas e outros instrumentos, dos registros de pagamento dos tributos (HARARI, 2011).

A saber, os tributos nem sempre foram cobrados de toda a sociedade. Houveram épocas em que os cidadãos considerados “livres” não detinham o dever de arcar com o ônus da satisfação de gerar receita ao Estado, o que não significa a inexistência da coleta ou cobrança de valores para gastos coletivos, como dízimos cobrados no século XIII a.C sobre frutos, carnes, óleo e mel (SCHOUER, 2022).

Os tributos, assim, andaram de mãos dadas com o desenvolvimento do Estado e da organização política, seja ela centralizada nas mãos de uma classe, de um monarca, dos sujeitos autoproclamados líderes ou dos que sejam de descendência destes, seja pela forma descentralizada de governo, pelos sujeitos eleitos pelo povo ou pelas divindades.

Desde as mais primitivas formas dos seres humanos se relacionarem em sociedade é possível notar a necessidade do pagamento de valores e coisas para os gastos da coletividade, apesar de, a princípio, não possuírem caráter permanente.

Originalmente, assim, os tributos não possuíam caráter permanente (COSTA, 2022), mas eram instituídos, nas sociedades ditas “primitivas” como meio de arrecadação para o financiamento de determinados objetivos de um povo, muito utilizado, por conseguinte, em épocas de guerras.

Com o passar do tempo, os tributos passaram a ter caráter compulsório, sendo aplicados compulsoriamente aos que perdiam as guerras, fazendo surgir, em razão da derrota, o dever de pagar tributos aos vencedores.

O caráter compulsório do tributo passou, então, a ser determinado aos sujeitos passivos da obrigação, sendo, pois, cobrados destes últimos (os súditos), a serem pagos aos chefes de Estado (os reis).

Em Roma, eram tributados o ar, as janelas, as latrinas e mictórios, as chaminés, as fumaças. No império romano, o primeiro órgão arrecadador do Senado era bipartido com o órgão arrecadador do Império, de modo que, posteriormente, ambos se fundiram em um só órgão a lidar com as matérias de ordem tributária do Estado (COSTA, 2022).

Iniciou-se o “costume” de pagar impostos com a Idade Média, daí surgindo a tradição da Coroa em exigí-los. Doravante, no século XVIII, os povos civilizados já detinham o costume de pagar impostos de modo a considerar a

capacidade contributiva como fundamento para a cobrança e o valor a ser pago. (COSTA, 2022).

Aliomar Baleeiro (COSTA, 2022, p. 47-49, apud, BALEEIRO, 1955) preleciona a existência de cinco fases históricas das receitas públicas, quais sejam: a parasitária, a dominial, a regaliana, a tributária e, por último, a social.

A primeira, parasitária, trata-se da fase de extorsão dos vencedores aos vencidos. Como dito acima, é a fase onde os vencedores das antigas guerras determinavam o pagamento de valores ou coleta de bens aos perdedores. Trata-se e uma fase de pagamento compulsório, onde poder-se-ia pagar com a vida, em caso de negativa dos vencidos em adimplir as obrigações.

A segunda fase, qual seja, a dominial, trata da exploração do patrimônio público, onde o imposto possuía caráter excepcional.

A fase regaliana, por seu turno, caracterizava-se pela cobrança de determinadas contribuições (as regalias), para o uso de determinados serviços como pontes, estradas reais, dentre outros.

Temos, ainda, conforme o autor, a fase tributária que, por sua vez, utilizou da coação para o pagamento dos tributos a serem usados como a principal fonte de receita do Estado.

Por fim, tem-se o que o autor chamou de fase social, onde o Estado passou a utilizar o tributo também com uma finalidade extrafiscal, de modo a incentivar ou desincentivar determinadas condutas.

Importa entendermos todo esse processo de desenvolvimento do tributo para que entendamos como chegamos ao conceito hoje utilizado no Brasil, qual seja: o conceito legal de tributo.

2.4 O conceito legal de tributo

De tantas fontes e modos nos quais o direito se expressa, adota-se, no Brasil, o conceito legal de tributo, o que significa que utilizamos o direito escrito, positivado, onde a fonte primeira e principal é a lei, o ordenamento jurídico escrito, devendo ser entendida *stricto sensu* (CARVALHO, 2021).

Nesse sentido, a principal fonte do direito tributário brasileiro é a Constituição Federal de 1988, sendo ela que disciplina e regula, como “Lei Maior”, o exercício do poder de tributar no Brasil.

Inicialmente, cumpre salientar que a Constituição Federativa do Brasil é rígida (MENDES, 2017), o que significa dizer que possui um sistema mais complexo quanto tratamos da possibilidade de propostas de modificação que busquem alterar os seus ditames, o que, em decorrência, implica que o Sistema Tributário Nacional só pode ser alterado por meio de Emenda Constitucional, nos termos do seu art. 60 da Constituição Federal.

Como se vê, dispor sobre a tributação no Brasil significa seguir e, portanto, não violar, a “Carta Magna”, a “Lei Maior”, a “Lei das Leis”, o que funciona como limitação ao poder legislativo no ato de criação das leis.

Dentre as chamadas cláusulas pétreas presentes na Constituição Federal – as normas que não podem ser excluídas –, está a forma federativa de Estado.

Isso nos importa porque qualquer proposta que venha a excluir cláusulas consideradas pétreas na nossa constituição não deve ser aceita, visto que tais cláusulas não podem ser excluídas.

Imprescindível dizer que, ao tratarmos acerca da matéria tributária, qualquer proposta que venha a expor a risco o modelo federativo do Brasil, ao modificar as competências de dispor sobre tributos dos entes federativos, deve ser vista com muito cuidado.

Tem-se aqui uma amostra da dificuldade da implementação do imposto único no Brasil, já tal propostas acaba por desconsiderar a forma federativa de Estado quando pretende aplicar um só fato gerador para todo o território brasileiro, o que acabaria resultando em uma guerra fiscal entre os entes federativos que, com realidades completamente diferentes, acabariam sendo tributados igualmente, com um mesmo fato gerador, deixando as diferenças regionais às margens do sistema tributário brasileiro e gerando desigualdades entre tais entes.

Ainda que não haja imposto único, com o modelo atual já é possível observarmos conflitos em razão da má distribuição das competência tributárias entre os entes, de modo que a implementação desse projeto de imposto acabaria por acirrar ainda mais esses conflitos:

"(...) a tributação continua a ser elemento de conflito entre os entes federados, tanto em razão da concentração demasiada de recursos nas burras da União como no que se tem nomeado de Guerra Fiscal. Os Estados-Membros e também os Municípios utilizam-se da concessão de benefícios fiscais (isenções, créditos presumidos etc.)

ou de alíquotas reduzidas para obterem vantagens competitivas perante os demais." (PAULSEN, 2022, p.34)

Necessário pontuar, ainda, que referido imposto ofende a forma federalista ao retirar a autonomia dos entes federativos em legislar sobre as matérias de sua competência constitucional.

Os direitos e garantias constitucionais são, nesse sentido, barreiras intransponíveis às tentativas de modificações do sistema tributário, vez que tal sistema jamais poderá ultrapassar os ditames constitucionais considerados cláusulas pétreas, como é o caso da forma federativa do Brasil.

Seguindo, temos que a Constituição Federal Brasileira limita o poder de tributar e regula, a maior, o sistema tributário brasileiro, direcionando os interesses nacionais e servindo como freio e contrapeso às competências tributárias entre os sujeitos ativos da tributação.

Ocorre que a Lei Maior limita, direciona, mas não exaure o sistema tributário brasileiro que, por sua vez, é maior destrinchado por meio de Lei Complementar, no caso o Código Tributário Nacional que, apesar de anterior à Constituição, foi por esta recepcionado (CARVALHO, 2021).

Dizemos isto, pois, apesar da Constituição Federal limitar os poderes de tributar dos entes federativos, ela não define o que é tributo, deixando para Lei Complementar tal papel, conforme se vê:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

Assim, passa-se a tecer comentários sobre a definição de tributo o Código Tributário Nacional que, apesar de ser datado de 1966, anterior, pois, à Constituição, cumpre o papel de regulador das normas gerais de direito tributário, bem como em razão de ter sido o diploma que conceituou o tributo, buscando mitigar os possíveis conflitos de interpretação.

Apesar das críticas⁴, o conceito de tributo a ser utilizado no Brasil, é o conceito legal presente no art. 3º do Código Tributário Nacional:

⁴ O professor Geraldo Ataliba bastante criticou o fato de o Código Tributário Nacional acabar

Art. 3º 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.

Tem-se, assim, que é o conceito de tributo a ser utilizado no Brasil é o conceito legal de tributo, aquele definido pelo art. 3º da Lei 5.172/1966, a guiar toda a matéria atinente ao seu conceito.

Assim, a norma tributária, partindo do seu conceito legal como acima demonstrado, incide diretamente na ocorrência fática, concreta, que enseja a sua aplicação por meio do princípio de legalidade.

Conforme o ilustríssimo Paulo de Barros Carvalho:

“A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula “*instituída em lei*”, firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Por outro ângulo, ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três insinuações diretas dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática. Figuremos as estipulações que armam o conceito jurídico-positivo que transcrevemos, para depois explicá-las, uma a uma.”. (CARVALHO, 2021, p. 28)

Não poderia ser outro o entendimento dos demais doutrinadores brasileiros. Destarte, a título exemplificativo, para Leandro Paulsen, o tributo:

“Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de

conceituando o tributo em seu art. 3º, vez que não é função de lei alguma formular conceitos teóricos: “*Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero precepto didactico, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. E que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição” legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes. Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida. É com tais cautelas que comentamos essa “definição” legal.*” (ATALIBA, 2006, p. 33)

peças físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público." (PAULSEN, 2022, p.75)

Conforme preconiza Regina Helena Costa (2022), o tributo é uma obrigação "ex lege", decorrente da lei, portanto, compulsória, tendo sua exigência mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não podendo a administração atuar com discricionariedade, nem implementando característica sancionatória ao tributo, vez que o tributo não se confunde com multa, desapropriação ou confisco.

"A definição legal, conquanto algo redundante, pela ênfase dada ao caráter pecuniário da prestação, explicita a essência do tributo. Afinando--se ao conceito constitucional, estatui que se trata de uma relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo – no caso, o Fisco – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro, exigível mediante lei e inconfundível com uma sanção." (COSTA, 2022, p.237)

Tais definições, com base na lei, denotam o caráter positivo da aplicação da legislação tributária, de modo que toda proposta tendente a criar novos tributos deverá obedecer às normas gerais atinentes à matéria estabelecida, a menor, pelo CTN.

Utilizando o argumento da impossibilidade da tributação confiscatória, os que defendem a reforma tributária sob a ótica da implementação de um imposto único apresentam suas propostas costumeiramente fundamentadas nas altas cargas tributárias presentes no ordenamento jurídico brasileiro e na complexidade desse sistema.

Buscam fundamentar, assim, que a implementação do imposto único é a saída para o problema da alta carga tributária, esquecendo-se muitas vezes, porém, dos princípios basilares do direito tributário, os fundamentos básicos da noção de tributo e de sua aplicação.

Vale dizer que o conceito de tributo, a saber, o conceito legal, utilizado no Brasil, é, para a presente pesquisa, de suma importância para que possamos

entender seus fundamentos e, a posteriori, passarmos a tratar da análise da viabilidade de implementação do imposto único no Brasil.

Assim, passemos, agora, aos fundamentos da tributação, ao estudo das normas gerais presentes na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional de 1966. Tal análise servirá, adianta-se, como base para o estudo da viabilidade do objeto da presente pesquisa, tendo em vista estarem manifestos no bojo da teoria geral de direito tributário, de modo que conhecê-los é imprescindível para os estudos tributários e, no caso em específico desta pesquisa, para o exame das possibilidades de implementação de um imposto único no Brasil.

3 IMPOSTO ÚNICO E A NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, importante que se diga, o imposto é somente uma dentre outras espécies tributárias e está previsto nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal do Brasil, possuindo, como possíveis fatos geradores, “revelações de riqueza” (PAULSEN, 2022).

São, além do mais, tributos que independem das atividades estatais para que possam vir a ser recolhidos pelo Estado, como consta expressamente no art. 16 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966): “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A proposta do imposto único, pois, trata-se da ideia de unificar vários impostos em um único com um fato gerador grande o suficiente para elidir a barreira informal, possuindo alíquotas baixas para que se evite a sonegação, problema frequente nos contribuintes brasileiros que buscam dos meios ilícitos para pagar menos impostos (CINTRA, 2003).

O objetivo da proposta é fazer com que o sistema tributário brasileiro, detentor de alta complexidade, seja substituído por um sistema mais simples, eficiente e voltado para sua função arrecadatória, considerada precípua para os defensores dessa proposta.

Ocorre que, para que haja a implementação desse sistema pretendido por alguns, é inevitável que tratemos da necessária observância às normas gerais de direito e, também, mais especificamente, das normas gerais de direito tributário.

Para tanto, é digno de nota que, conforme a sociedade foi evoluindo, novas formas de lidar com as relações humanas foram surgindo, dentre as quais se destaca a evolução do próprio direito tributário, sendo seu estudo de suma importância para entendermos não somente a experiência histórica, mas como chegamos, hoje, ao sistema tributário vigente, bem como se deu o desenvolvimento de sua manifesta complexidade.

3.1 Imposto único e a necessidade de estruturação das normas

A relação do homem com a riqueza inegavelmente não é a mesma que tínhamos na década passada e certamente não é a mesma que tínhamos há centenas de anos. Tal relação é mutável, modificou-se no decorrer dos tempos, de modo que foram surgindo novas manifestações de riqueza de acordo com o surgimento de novos sistemas econômicos. Essas mudanças passaram a fazer surgir novos “signos presuntivos de riqueza” (CARVALHO, 2021).

Os sistemas tributários no mundo foram ficando cada vez mais complexos no decorrer do tempo e, com isso, buscou-se aferir, da melhor forma possível, a capacidade contributiva dos indivíduos, a fim de buscar, por meio da análise do “nível de riqueza” dos contribuintes, a real capacidade destes em pagar os tributos e de arcar com os custos do Estado.

Enquanto nos séculos passados as revelações de riqueza (ou signos presuntivos de riqueza) estavam muito bem delimitados e restritos, podendo ser aferidos pela quantidade de terras que um determinado indivíduo possuía, hoje, as manifestações de riqueza se tornaram diversificadas, podendo ser observadas pela quantidade de bens que uma pessoa possui, pelas marcas que ela utiliza, pelo carro esportivo que está em sua garagem, ou pelos restaurantes que frequenta aos finais de semana.

Surgiu-se, pois, a necessidade de criar tributos que visassem mensurar os níveis de riqueza dos indivíduos partindo das observações de que a riqueza não mais se restringia aos poucos símbolos, mas aos mais diversos tipos de manifestação. Assim, o sistema tributário foi se tornando complexo, exigindo novos “fatos geradores” que possibilitassem chegar o mais próximo possível da real capacidade contributiva dos indivíduos.

Colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram (CARVALHO, 2021, p. 228)

Conforme foi surgindo a necessidade de se criar tributos com o propósito de acompanhar o ritmo da própria sociedade, esta passou a ver como necessária,

assim, a instituição de regras que visassem combater os excessos do próprio Estado enquanto instituidor de tributos.

Com o passar do tempo, o ser humano pôde observar o surgimento da necessidade de delimitação das “regras” até mesmo para a criação de novas regras, reconhecendo-se, afinal, que novas regras não podem surgir do nada. Devem, ao contrário, ter algum fundamento, alguma motivação, alguma razão de existência as justifiquem.

Foi criado, assim, o regramento da “estrutura” das normas, que possui como finalidade regular os modos de se viver em uma sociedade marcada pelo direito, de modo que as normas seguem uma hierarquia, uma “construção escalonada de diferentes camadas e níveis”, conforme Hans Kelsen:

“A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta” (KELSEN, 1999, p. 155).

As normas, nesse sentido, passaram a ter hierarquias, estando a Constituição em grau superior hierárquico às demais leis de um Estado.

Acerca da hierarquia das normas, preleciona o ilustríssimo professor Paulo de Barros Carvalho:

“(…) a subordinação hierárquica, no Direito, é uma construção do sistema positivo, nunca uma necessidade reclamada pela ontologia objetiva. Dito de outra maneira, não é a regulação da conduta, em si mesma, que pede a formação escalonada das normas jurídicas, mas uma decisão que provém do ato de vontade do detentor do poder político, numa sociedade historicamente dada.” (CARVALHO, 2021, p. 230).

Por esse motivo, nenhuma lei pode contrariar a Constituição, vez que aquela deve estar de acordo com esta. Daí vem a razão pela qual qualquer projeto de lei deve, inicialmente, ser analisado com base no exame de sua constitucionalidade, vez que, caso tal projeto viole normas constitucionais, trata-se de projeto nulo em sua própria origem.

Tais regras que regulam a estruturação das normas, possuem o status de “normas das normas”, podendo definir a produção, modificação ou a extinção de normas jurídicas outras.

Podem, ainda, delimitar a competência dos demais entes para tributar, determinando, no caso do Brasil, os limites para o Distrito Federal, os municípios, os estados ou a União legislar.

Pelas normas gerais, ou “normas das normas”, pode-se, ainda, estabelecer os princípios a serem seguidos em determinada matéria no exercício regular do poder de tributar dado aos entes, visando buscar o equilíbrio de forças e das pretensões do Estado-cidadão, bem como a segurança jurídica necessária para o ordenamento.

A estruturação das regras surge, portanto, como a saída para garantir a segurança jurídica do Estado enquanto ente criador das regras, estabelecendo as “regras do jogo” no que se refere ao poder de tributar.

3.2 imposto único e a estruturação das normas no Brasil

No caso dos diplomas que estabelecem as regras gerais de direito tributário no Brasil, temos que são preponderantes a Constituição da República e as Leis Complementares.

A primeira trata de delimitar os limites ao poder de tributar dos entes e determina as competências destes. Trata-se de um diploma normativo que se refere às regras de estruturação normativa. Diz-se, assim, que a Constituição Federal, denominada Lei Maior, delimita *quem* e *como se pode tributar*.

Nas palavras do ilustríssimo professor Hugo de Brito Machado:

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do *Estado*. Evidentemente só as pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei. (MACHADO, 2010, p.34)

Nesse sentido, vejamos o artigo 59 da CF:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I - emendas à Constituição;
- II - leis complementares;
- III - leis ordinárias;
- IV - leis delegadas;
- V - medidas provisórias;
- VI - decretos legislativos;
- VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

A Lei Complementar, por seu turno, enquanto diploma normativo também atuante na estruturação das normas, estabelece as normas gerais do direito tributário e está prevista na Constituição Federal como norma para dispor da sobre conflitos de competência em matéria tributária, bem como reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecadora de normas gerais em matéria de legislação tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Desse modo, enquanto a Constituição Federal trata de como se compreende o processo legislativo e dispõe das limitações e competências constitucionais aos entes federativos, a lei complementar, por seu turno, especifica, a menor, a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, trata dos conflitos em matéria tributária e estabelece normas gerais.

Certo é que as normas constitucionais podem ser alteradas (MENDES, 2017) mediante propostas de emenda à constituição (PEC's), desde que estas não excluam características ou modifiquem a constituição e modo a deslegitima-la enquanto Lei Maior.

Existem normas gerais, entretanto, que não podem ser alteradas por propostas que visem a excluir, independente da vontade legislativa. São as chamadas “cláusulas pétras”.

As cláusulas pétreas são, portanto, limitações materiais ao poder de reforma da constituição de um Estado, que visam aumentar a estabilidade de certas opções do constituinte originário, de modo a garantir as escolhas essenciais feitas pelos constituintes (MENDES, 2022).

Assim, as propostas que visem alterar o texto constitucional não devem alterá-la de modo a retirar sua essência. Apesar de ser plenamente possível a alteração da Lei Maior para a readequação às novas conjunturas, a Constituição, nesse sentido, deve manter sua essência originária quanto aos princípios e finalidades almejadas que são fundamentos de sua própria existência.

Qualquer proposta que venha a modificar as normas constitucionais estão sujeitas, pois, ao controle de constitucionalidade que impeçam que existam normas que contrariem a própria constituição em seus princípios e fundamentos basilares.

As reformas, portanto, não podem propiciar o surgimento de uma nova constituição, de modo a tornar ineficaz a sua própria existência.

Conforme o ilustríssimo autor Gilmar Ferreira Mendes:

"As cláusulas pétreas, portanto, além de assegurarem a imutabilidade de certos valores, além de preservarem a identidade do projeto do constituinte originário, participam, elas próprias, como tais, também da essência inalterável desse projeto. Eliminar a cláusula pétrea já é enfraquecer os princípios básicos do projeto do constituinte originário garantidos por ela." (MENDES, 2022, p.268)

Ora, e não poderia ser diferente. A constituição de um Estado não se pretende ser modificada de modo a possibilitar uma nova constituição, com novos princípios, direcionamentos e busca de novos fins. Não faz parte da essência da Lei Maior a possibilidade de alteração de modo que se retire suas características de buscar a própria durabilidade e permanência de seus fundamentos.

Assim, as cláusulas pétras pretendem garantir a permanência de determinadas escolhas realizadas entre os contribuintes que visam garantir a permanência de sua essência, de valores e princípios que não podem e não devem ser mitigados pelos interesses transitórios de eventuais governos.

Como se vê no § 4º do art. 60 da Constituição Federal, algumas matérias não podem ser objeto de deliberação a proposta de emenda que se pretenda abolir:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

Tal fato nos importa porque é inevitável que observemos que a proposta de implementação do imposto único, ao unificar essa espécie tributária em uma única exação, portanto, com um único fato gerador, acabaria por retirar de todos os entes federativos, suas competências legislativas para tributar sobre os impostos que a Constituição delimitou como de competência desses entes.

Sabendo disso, sigamos discutindo sobre a relação conflituosa entre uma implementação de um imposto único no Brasil e a forma federativa do Estado.

3.3 Imposto único e o problema da retirada da autonomia dos entes federativos

Conforme vimos anteriormente, a Constituição Federal repartiu a competência entre os entes federativos para tributar, delimitando os poderes de dispor sobre a legislação tributária entre os entes federativos (arts. 153 a 156) visando resguardar a autonomia que é característica da forma federativa de Estado.

Fato é que qualquer tributo, incluindo o imposto único, terá de obedecer às normas gerais, sejam as normas constitucionais, ou as complementares que,

conforme visto, atuam como mecanismo de ajuste visando assegurar a harmonia e a segurança jurídica do ordenamento.

Nesse sentido, a implementação de qualquer imposto terá que obedecer às “regras do jogo” presentes na Constituição Federal de 1988 e nas legislações complementares, sem violar, portanto, os princípios constitucionais e tributários presentes no ordenamento.

Observa-se, entretanto, que a implementação do imposto único poria em risco a forma federativa do Estado, por retirar dos entes suas competências constitucionais para tributar, retirando-lhes, assim, a autonomia desses entes que foi disposta na própria constituição.

A competência para legislar sobre matéria tributária estabelecida pela Constituição Federal aos entes federativos trata justamente de impor autonomia, pela via constitucional, aos entes para que estes possam, a depender das suas necessidades, dispor sobre seus tributos, desde que obedeçam às limitações constitucionais.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes:

"A repartição de competências é crucial para a caracterização do Estado Federal, mas não deve ser considerada insuscetível de alterações. Não há obstáculo à transferência de competências de uma esfera da Federação para outra, desde que resguardado certo grau de autonomia de cada qual" (MENDES, 2022, p.276)

Podemos afirmar que os fundamentos presentes nas propostas de implementação de um imposto único acabam por ofender a forma federativa de Estado, vez que, conforme o ilustríssimo doutrinador acima citado, é característica da federação a existência de poderes regionais com autonomia conferida pela Constituição:

A forma de estado indica a existência ou não de uma divisão territorial do poder. Há duas formas de Estado existentes: Estado Unitário ou Estado Federal. Unitário é aquele em que há concentração do poder no órgão central. Federal, por sua vez, é aquele no qual há poderes regionais, que desfrutam da autonomia que lhes é conferida pela Constituição, bem como um poder aglutinador, o qual representa a soberania nacional. (MENDES. 2017. Pág. 300).

No mesmo sentido, de que a federação é desfigurada e, portanto, incompatível com propostas que retirem a autonomia dos entes federativos, preleciona o ilustríssimo doutrinador José Afonso da Silva ao tratar da necessária existência de competências exclusivas às administrações de âmbitos governamentais próprios:

A autonomia federativa assenta-se em dois elementos básicos: (a) na existência de órgãos governamentais próprios, isto é, que não dependam dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura; (b) na posse de competência exclusivas, um mínimo, ao menos, que não seja ridiculamente reduzido (SILVA, 2005, p. 101).

Propõe os defensores das propostas de um imposto único, que ele seja federal:

O Imposto Único só pode ser federal e sua repartição deve dar-se segundo critérios predominantemente políticos. Na vertente gradativa de nossa proposta, com a substituição operando, no início, apenas na área federal, o problema ficaria reportado para o momento posterior, em que o conjunto dos Estados e Municípios manifestasse interesse pela substituição. Mas numa vertente de substituição imediata, não haveria como fugir a este problema de natureza jurídico-institucional cujo deslinde, em última instância, desborda do alcance dos reformadores, podendo deflagrar o chamamento à mais alta Corte jurisdicional do País.(CINTRA, 2003, p. 88).

Conclui-se, assim, que, quando o imposto único se propõe em unificar impostos que estão distribuídos entre as unidades federativas, fica manifesta que tais entes passariam a estar sujeitos à uma só administração, sendo-lhes retirada a autonomia para dispor de tributos.

Assim, os estados-membros e os municípios que anteriormente possuíam constitucionalmente o poder de dispor sobre seus tributos, desde que respeitados os limites constitucionais, com a implementação do referido imposto único, estariam sujeitos à administração federal.

Ocorre que a Constituição Federal repartiu as competências entre os entes federativos para dispor acerca de determinados tributos visando o incentivo à forma federativa do Estado.

Nesse sentido a União poderia, caso não houvesse a repartição das competências, “punir” determinado Estado-membro ou município que contrariasse

suas determinações ou estivesse em desacordo com os seus interesses, gerando um poder extraordinário nas mãos unicamente de tal ente.

No momento que retiramos a autonomia dos entes federativos para dispor das suas competências legislativo-tributárias, acabamos por ofender concomitantemente a forma federativa de Estado.

Evidencia-se, a partir da análise da proposta desse tipo de sistema tributário, a mitigação máxima da autonomia desses entes que, uma vez estando em posição hierárquica inferior, deverão obedecer às regras de uma administração única e não poderão mais dispor dos seus tributos que foram atribuídos pela própria constituição, deixando, pois, de dispor de tributos que, anteriormente, visariam às necessidades regionais de determinada coletividade.

Ao contrário, há autonomia, pois, das unidades federativas quando lhes é reservado a competência para dispor sobre as matérias que a Constituição Federal distribuiu, com incidência nos respectivos territórios e populações (SILVA, 2005).

Assim, qualquer proposta de reforma, seja ela tributária ou não, não poderá violar o disposto no § 4º do art. 60 da Constituição Federal, onde se encontra a forma federativa de estado.

Quanto tratamos de expor tais óbices e dificuldades para a implementação de um imposto único no Brasil, não se trata – e é necessário que se diga – de “apego ao tradicionalismo”. Ao contrário, o debate em torno da melhoria do sistema tributário brasileiro é muito bem-vindo e necessário para o desenvolvimento do direito tributário. Não podemos negar que propostas que visem a melhoria do sistema tributário são bem-vindas para o Brasil. Entretanto, tais propostas não devem ignorar a experiência tributária na história da civilização, os ditames constitucionais e as normas gerais de matéria tributária presentes em lei complementar.

No próximo capítulo passaremos a tratar do imposto único e dos possíveis imbrólios concernentes da sua conflituosa relação com alguns dos fundamentos e técnicas basilares do direito tributário.

Para tanto, estudaremos a seguir como se daria a relação do imposto único e de princípios e técnicas como capacidade contributiva, seletividade e não cumulatividade.

Ademais, analisaremos, ainda, se seria possível o uso do imposto único para atingir outros fins que não sejam os meramente arrecadatórios, com o propósito

de examinar se existiria, em uma possível implementação desse sistema tributário, a possibilidade do uso da função extrafiscal do tributo nessa proposta.

4 IMPOSTO ÚNICO SOB A LUZ DOS FUNDAMENTOS E TÉCNICAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme visto em capítulo anterior, as propostas de reforma do sistema tributário por meio da implementação do imposto único poderão ofender a forma federativa de Estado presente na Constituição Federal de 1988, vez que os entes federativos passarão a não mais ter controle sobre a legislação tributária de sua competência para cobrar e executar impostos, fazendo com que tais entes estejam a mercê de um órgão central administrativo.

Seria, portanto, uma afronta que, por si só, impediria por completo a implementação desse tipo de reforma, vez que o sistema federalista é cláusula pétrea, não podendo ser deliberado, como vimos, por proposta de emenda que o pretenda abolir ao mitigar.

Ocorre que tal afirmação, de conhecimento amplo, vez que inserida dentre as normas constitucionais, acaba por “dizimar” qualquer diálogo entre a possível implementação desse tipo de reforma.

É certo que, combatendo a premissa da inviabilidade, corta-se pela raiz as possibilidades da implementação de impostos baseados em um único fato gerador, mas não é isso o que queremos na presente pesquisa.

Aqui, passaremos, ainda, a analisar pelos fundamentos próprios do direito tributário, a viabilidade da implementação desse sistema tributário do ponto de vista dos princípios e técnicas do direito tributário, a fim de demonstrar que, ainda que aplicássemos tal reforma como pretendem seus defensores, teríamos que lidar com algumas barreiras presentes na história do direito tributário e desenvolvidas para alcançar as finalidades que foram objeto de discussão no passado e não podem simplesmente ser ignoradas como, por exemplo, a função social do tributo ou a aferição da capacidade contributiva para melhor tributar.

4.1 Imposto único e o princípio da capacidade contributiva

A busca por uma diminuição da considerada onerosa e complexa máquina estatal brasileira resulta no surgimento de propostas que visem tornar mais simples e “barato” o sistema tributário brasileiro, fazendo, em contrapartida, com que a importância do Estado seja mitigada no que se refere às possibilidades do uso da

legislação tributária para os mais diversos fins que se almeja. Lembra-se disso, pois, ainda tal sistema hoje não se manifesta tão somente como um instrumento de gerar receita para arcar com os custos do Estado mas, ainda, em razão da função extrafiscal do tributo, pode ser utilizado para incentivar ou desincentivar determinadas condutas das quais se busque regular ou influenciar economicamente a fim de atender os interesses da coletividade (PAULSEN, 2022).

A capacidade contributiva dos indivíduos sempre foi um padrão tido como referência básica para o aferimento do impacto que a carga tributária trata para os contribuintes, bem como o critério a ser utilizado para os juízos de valor sobre a imposição e o seu cabimento (CARVALHO, 2021).

Determinado princípio é orientador de toda a tributação, devendo guiar o exercício da tributação independentemente de constar ou não expressamente na constituição.

O estudo da capacidade contributiva se propõe, portanto, a analisar a complexidade das mais diversas situações onde se pode inferir a existência de riqueza entre os indivíduos para, somente partindo disto, poder instituir tributos.

Nos termos do art. 145, § 1º, tem-se que tal princípio aparece explicitamente somente quanto aos impostos, devendo, entretanto, ser aplicado a todas as espécies tributárias, com exceção das taxas, desde que respeitadas as características de cada uma delas (PAULSEN, 2022).

Nesse sentido, assim determina o art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988:

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.

Tal conceito, a saber, traduz a aptidão dos indivíduos em suportar, enquanto sujeitos passivos tributários, o ônus de pagar tributos, concorrendo, então, com os gastos públicos. É, pois, o “motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária” (COELHO, 2022).

Como visto, a Constituição Federal de 1988 dispõe, em seu artigo 145, § 1º que a capacidade contributiva do contribuinte deve ser, sempre que possível, graduada conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Nesse sentido, na busca pela verdade real, a fim de chegarmos, o mais perto possível no “nível de riqueza” dos contribuintes, a fim de aferirmos com o detalhismo necessário a capacidade contributiva dos indivíduos, devemos examinar não somente um fator, mas uma complexidade de signos presuntivos de riqueza que evidenciam a capacidade de determinado indivíduos arcarem com maiores ou menores ônus tributários, como assevera o ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atenção ao princípio da igualdade. Tenho presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais se conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, valor em dinheiro. Colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subseqüentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram. (CARVALHO, 2021, p. 374)

Assim, a autoridade legislativa, partindo da análise do “nível de riqueza” do contribuinte, institui, por eleição, os critérios a serem utilizados para o recolhimento dos valores que julgar necessário, obviamente, obedecendo aos ditames das normas gerais tributárias (CARVALHO, 2021).

Ocorre que tal análise, há de se convir, demonstrar-se-ia deficitária se o legislador passasse a analisar tão somente um único signo de riqueza dentre tantos existentes. Utilizar-se tão somente de um único fato para presumir a capacidade contributiva dos indivíduos é desconsiderar a complexidade econômica, financeira e social presente nas relações humanas e nos comportamentais desses indivíduos.

Ora, imaginemos, por exemplo, que o signo presuntivo de riqueza, escolhido pelo legislador, a ser avaliado para a obtenção da capacidade contributiva em um determinado país, seja determinado pela quantidade de imóveis em nome de

alguém. Nesse caso, as pessoas seriam avaliadas pela propriedade de bens. Quem tivesse mais imóveis, pagaria, portanto, mais tributos.

Tal modelo nos parece bastante frágil, uma vez que bastaria que os bens imóveis fossem revertidos em ações na bolsa de valores que, embora de mesmo valor monetário quanto comparado aos valores dos imóveis adquiridos, não seriam tributadas.

Quer-se dizer que, se tivéssemos duas pessoas com a mesma quantidade de dinheiro e uma dela o utilizar para comprar imóveis, enquanto a outra o utilize para investir em ações, a primeira será tributada, enquanto, a segunda, não. Tal característica inerente ao imposto único acabaria por facilitar a evasão fiscal, promovendo verdadeira “fuga” do fato gerador que vier a ser escolhido pelo legislador como o signo presuntivo de riqueza a ser utilizado para a aferição da capacidade contributiva.

No presente exemplo, o contribuinte que praticar o fato gerador será demasiadamente onerado, enquanto o que não praticou, apesar de possuir a mesma riqueza, não o será.

A proposta de implementação do imposto único, no momento em que elege um só fato gerador para ser o único fato presuntivo de riqueza, acaba por desconsiderar que a riqueza não se presume em uma só conduta, em um só bem, mas, ao contrário, em uma diversidade de manifestações, já que cada ser humano pode possuir vários signos diferentes que evidenciem riqueza.

Não nos parece racional a utilização de um só fato gerador para que possamos identificar o “nível” de riqueza de determinado indivíduo vez que a riqueza está presente em diferentes manifestações, seja pela propriedade de bens, seja pela quantidade de investimentos que determinada pessoa tem. Um só fato gerador é ineficaz ao aferir, com o rigor científico necessário, a riqueza de alguém.

As empresas, por exemplo, possuem características inerentes à sua própria existência: movimentam muitos valores em transações financeiras, seja para pagar seus funcionários, seja para que haja a compra e troca de maquinários, dentre tantas outras condutas necessárias para a sua subsistência no mercado.

Se imaginássemos um imposto único cujo fato gerador seja tão somente a movimentação financeira, o resultado disso seria que tais empresas passariam a usar dinheiro em espécie para pagar seus funcionários e realizar compras e vendas para o mantimento de suas atividades. E fariam isso tudo licitamente.

Pragmaticamente, inclusive, o Brasil costuma sair muito bem, em razão da existência de um forte mercado informal com o uso de valores em espécie⁵. Na prática, um tributo baseado tão somente no fato gerador de operações financeiras seria ineficaz para gerar receita em razão do surgimento inevitável e, nessa situação, legal, do exercício do fato gerador do tributo.

Tem-se como necessário, para a melhor aferição da capacidade contributiva dos indivíduos e, portanto, para melhor tributar, que se utilizem vários fatos geradores de diferentes signos presuntivos de riqueza para que se chegue mais próximo da real capacidade contributiva dos contribuintes, vez que isso evitaria que, apesar de possuírem grande riqueza, determinados contribuintes evitem o fato gerador e se eximam licitamente de pagar tributos.

Nesse sentido, o imposto único, ao atribuir um só fato gerador de incidência tributária, se mostra ineficaz para a qualificação da riqueza dos indivíduos, vez que utiliza uma só lente para aferir a riqueza destes. A complexidade e a variedade do signos presuntivos de riqueza, a serem estudados para aferir a capacidade contributiva dos indivíduos, merece um sistema menos simplista, que considere diferentes fatos geradores e impostos e que incidam em diferentes signos de riqueza.

4.2 Imposto único e seletividade

A seletividade é uma técnica que, sob o fundamento da capacidade contributiva, dispõe da diferenciação de determinados produtos em razão de suas características e finalidades (PAULSEN, 2022).

Assim, o legislador pode elevar ou diminuir a carga tributária de determinados bens e serviços, a fim de garantir os direitos básicos dos contribuintes bem como atingir determinadas finalidades almejadas pelo Estado.

Conforme Leandro Paulsen:

"A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas

⁵ Ver PNAD Contínua do IBGE que indica que a taxa de informalidade entre os trabalhadores brasileiros foi de 39,8% da população ocupada, o que denota alta concentração do mercado informal no Brasil como forma, ou meio, de subsistência entre os trabalhadores brasileiros. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=73086>>

com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva." (PAULSEN, 2022, p.359)

Em decorrência da seletividade, tem-se que produtos que são mais ou menos essenciais à vida são, assim, tributados diferentemente entre si em razão dessas diferenças, pela diferenciação entre as alíquotas de determinados bens e serviços em razão da sua essencialidade, que faz com que os bens e serviços mais essenciais à vida e dignidade humana sejam menos onerados.

Acerca dessa relação entre a necessária diferenciação entre os produtos, por meio da técnica da seletividade que garante o acesso aos bens e serviços essenciais à vida, Aliomar Baleeiro assim assevera:

“A palavra, no citado art. 48, refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.” (BALEIRO, 2018, 757)

Necessário dizer que a quase totalidade das propostas de implementação de um imposto único, com exceção das propostas que tratam da variação de alíquota do imposto único sobre o consumo (que considera as diferenças de remuneração), trabalham com a ideia de uma única alíquota incidente e invariável, ainda que possam variar conforme a localidade.

A implementação de um imposto único com a uniformidade de alíquota, visando a simplificação do sistema tributário acabaria não se relacionando com a técnica da seletividade, já que almeja a criação de uma única alíquota incidindo, pois, em um único fato gerador.

Desse modo, temos que independente de um produto ser considerado essencial à vida e a dignidade humana, não haveria aí a garantia de menores alíquotas incidentes. Produtos básicos para a sobrevivência humana seriam igualmente tributados aos produtos de luxo, tudo sob o argumento de uma suposta “justiça tributária” que, vale dizer, não se questiona aqui os valores morais das boas intenções de seus pensadores.

Necessário salientar que, apesar das alíquotas serem as mesmas, há uma falsa percepção de igualdade ao aplicarmos a mesma alíquota independente da essencialidade do produto ou bem alvo.

Percebe-se, inegavelmente, que as classes menos favorecidas seriam muito mais oneradas, vez o percentual incidente nos produtos que necessitam corresponde, em relação à sua situação financeira, a valores bem mais significativos do que o mesmo produto sendo adquirido por alguém que possui mais recursos e mais facilidade em adquirir os mesmos produtos.

Veja-se, pois, a situação onde duas pessoas, que denominaremos “João” e “Maria” compram o mesmo celular, no valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), sendo João gerente de uma filial de um famoso banco e auferir renda mensal de R\$ 20.000,00 (dez mil reais), enquanto Maria, sua funcionária, percebe o valor mensal de R\$ 3.000,00 (três mil reais). Supondo que o percentual cobrado a título de tributo seja de 30% do valor total, temos que serão devidos R\$ 600 (seiscentos reais) de tributos por terem adquirido o mesmo aparelho celular.

Ocorre que, embora paguem o mesmo valor, em decorrência da existência de uma única alíquota, Maria proporcionalmente pagará mais em relação aos seus próprios rendimentos, visto que recebe R\$ 3.000,00 (três mil reais) por mês e os R\$ 600,00 (seiscentos reais) pagos a títulos de impostos correspondem à 20% do valor total que recebe por mês. João, por seu turno, pagamento o mesmo valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais) pagará menos, proporcionalmente, aos valores que percebe por mês, sendo que o valor pago a título de impostos na compra do mesmo produto corresponderia ao percentual de tão somente 3% do que recebe.

Agora imaginemos a alíquota única sendo aplicada em todos os tributos, independente de sua essencialidade. O resultado seria que as classes menos favorecidas pagariam proporcionalmente mais em relação ao que ganham do que as classes mais abastadas.

Assim, o impacto gerado pela alíquota única a incidir sobre bens essenciais poderia acarretar, uma vez sendo implementada, em verdadeira ofensa ao próprio princípio da igualdade, vez que produtos de luxo, comumente destinados às classes mais favorecidas, seriam igualmente tributados aos produtos essenciais que, embora tais classes mais abastadas financeiramente também os utilizem, terminariam por onerar demasiadamente os menos favorecidos em razão da inexistência de diminuição de suas alíquotas pela uso da seletividade, fazendo com

que as classes menos favorecidas pagassem mais – proporcionalmente em relação ao que ganham – em produtos básicos e essenciais para a vida humana, sem que tais produtos possam vir a ser desonerados.

4.3 Imposto único e a não cumulatividade

A não cumulatividade é uma técnica em direito tributário que possui a finalidade de impedir incidências sucessivas nas diversas operações em cadeia econômica de produção, comercialização um produto que impliquem em ônus demasiado para o contribuinte, conforme Paulsen (2022):

"a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto. Isso ocorreria, por exemplo, se nas incidências sucessivas de IPI numa mesma cadeia de produção não houvesse nenhum mecanismo de compensação, e.g., na saída do insumo de uma indústria para outra com vista ao fabrico de produto intermediário, na posterior saída do produto intermediário desta última indústria para outra com vista ao fabrico do produto final e na saída do produto final para estabelecimento comercial que o oferecerá aos consumidores." (PAULSEN, 2022, p.365)

Assim, para falarmos sobre a não-cumulatividade, devemos tratar dos impostos que incidem sobre o consumo, vez que decorre da existência de tais impostos a necessidade de um sistema tributário não cumulativo.

Assim, a técnica da não cumulatividade visa evitar o “efeito cascata” dos impostos sobre produtos industrializados e sobre operações de circulação de mercadorias, visto que tal efeito acaba por onerar demasiadamente o consumidor final, bem como dificulta a livre concorrência e, consoante, o desenvolvimento econômico, já que, por exemplo, produtos de longas cadeiras serão mais onerados em razão de serem exercidos mais vezes os fatos geradores do tributo.

Diz-se, pois, que a não cumulatividade surge como uma técnica que visa evitar que o tributo acabe se sobrepondo a ele próprio (PAULSEN, 2022).

O ilustríssimo doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2021), preleciona que as normas constitucionais de não-cumulatividade são verdadeiros princípios-limite objetivo, ou seja, normas jurídicas que, independente de presenter ou não em um determinado sistema jurídico, atuam indiretamente na realização de um ou mais valores presentes nesse sistema. Nesse sentido, afirma:

“O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.” (CARVALHO, 2021, p. 186).

Desse modo, pragmaticamente, a não-cumulatividade garante ao contribuinte “créditos” ou “descontos” no montante do tributo por ele devido que correspondem aos valores pagos em razão da incidência deste mesmo tributo em operações antecessoras.

Quer-se dizer que a referida técnica tributária dispõe que não serão tributadas aquele produto que já o tiver sido em momentos anteriores, de modo que exigir o recolhimento desse tributo indevido violaria a determinação presente na Constituição acerca da cobrança não cumulativa.

Tal conceito, vale dizer, está explicitamente disposto na Constituição Federal de 1988, vigente no Brasil, onde a ordem constitucional trata da impossibilidade de ser mitigado ou reduzido, como se vê.

Sobre o IPI, assim determina a Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Já sobre o ICMS, assim determina:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Acerca do imposto único e do princípio da não cumulatividade, necessário lembrarmos que as propostas de sua implementação visam, grosso modo, e dentre outros fatores, a simplificação do sistema tributário e a desoneração do contribuinte.

Como é possível visualizar, a não cumulatividade não é compatível com a implementação de um imposto único, sendo referida espécie tributária, portanto cumulativa, já que a complexidade da técnica de não cumulatividade, resulta justamente no oposto daquilo que buscam seus defensores.

Afirma Leandro Paulsen (2022):

"Na não cumulatividade, incide o tributo sobre o montante da operação, mas o contribuinte pode abater, do montante a pagar, o montante já suportado na aquisição dos insumos." (PAULSEN, 2022, p.368)

A incidência da não cumulatividade se dá sobre o montante da operação, o que é incompatível com o imposto único, em razão de sua incidência com alíquota única e invariável, bem como por onerar cada etapa do processo produtivo indistintamente: O Imposto Único é inegavelmente um imposto cumulativo, incidindo sucessivamente em cada etapa do processo econômico que se traduza numa movimentação financeira. (CINTRA, 2003, p. 84).

Não bastasse a incompatibilidade com os próprios fundamentos utilizados pelos defensores do imposto único, o fato desse imposto único incidir a cada momento em que fosse realizada uma movimentação financeira, oneraria, pois, cada fato gerador independentemente do restante e do tamanho da cadeia, não considerando o montante da operação, mas unicamente o fato gerador individualmente.

Necessário dizer, portanto, que, em decorrência lógica, produtos de longas cadeias produtivas seriam demasiadamente onerados, independentemente da sua essencialidade, tão somente por serem produtos de longa cadeia. Isso se daria pelo simples fato de que quanto maior a quantidade de operações realizadas, maior será o imposto devido, em razão da maior ocorrência de fatos geradores no mundo real.

Assim, pode-se concluir que toda a cadeia produtiva de um determinado produto, sendo igualmente onerada por alíquotas invariáveis e que desconsideram a essencialidade dos bens e serviços, acabaria por encarecer os produtos finais em

razão da aplicação do “efeito cascata” em razão dos sucessivos gramas que incidiriam em cada etapa da cadeia produtiva de determinado produto. Nesse sentido, o consumidor final acabaria por ser prejudicado tendo que pagar o alto preço desse produto final. Tal valor seria ainda maior quanto maior fosse a cadeia de produção.

4.4 Imposto único e a função extrafiscal do tributo

Um dos principais instrumentos de garantia da função social do tributo diz respeito à possibilidade do Estado, por meio de seu ordenamento jurídico-tributário, prover não só a arrecadação, mas, ainda, a busca por finalidades outras para além de gerar receita.

Assim, dá-se o nome de “função extrafiscal do tributo” quando o Estado utiliza da legislação tributária para incentivar ou desincentivar determinadas condutas, dados conjunturais ou ordenar a propriedade de acordo com sua função social (BALEEIRO, 2010).

Sobre a função extrafiscal do tributo, preleciona o ilustríssimo professor Aliomar Baleeiro:

“Costuma-se denominar extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais (BALEEIRO, 2010, p. 914).

Podemos exemplificar como tal característica do tributo age, na prática, ao influenciar o comportamento dos indivíduos, pela existência de alíquotas diferenciadas (especiais) aplicadas em determinados produtos considerados nocivos à saúde pública. Dentre tais produtos, podemos citar os cigarros e as bebidas alcólicas que, conhecimento de domínio geral, são prejudiciais à saúde e trazem problemas à sociedade.

No momento em que o IPI passa a incidir pesadamente em produtos como cigarros ou bebidas alcóolicas, teremos que a função precípua dessa diferenciação não diz respeito a gerar maior arrecadação pela aplicação de alíquotas mais gravosas, muito pelo contrário. Com produtos caros, menos pessoas tenderão a compra-los, fazendo com que estes passem a circular em menor intensidade e, com isso, ocorrerão menos fatos geradores tributários que poderão surtir o efeito de, ao contrário do que se pode imaginar, gerar menos receita.

A tributação, no exemplo dado acima, utiliza, na realidade, da função extrafiscal do tributo para desincentivar o uso das substâncias presentes nos produtos tributados vez que estas são consideradas nocivas à saúde, gerando, inclusive, custos altos ao Sistema Único de Saúde (SUS) no Brasil. Trata-se, pois, do uso da função extrafiscal do tributo como meio de política pública estatal para promover a saúde pública.

Nesse sentido, acerca da influência dos tributos extrafiscais nas relações econômicas, afirma Leandro Paulsen:

"os tributos sempre oneram as situações ou operações sobre as quais incidem, acabam por influenciar as escolhas dos agentes econômicos, gerando efeitos extrafiscais, e por vezes são instituídos ou dimensionados justamente com esse objetivo. Nesses casos, configuram um "mecanismo funcional com relação às mudanças desejadas na ordem econômica e social brasileira" (PAULSEN, 2022, p.53)

Como outros exemplos práticos da função extrafiscal do tributo, temos o imposto territorial rural (ITR), vez que visa, prioritariamente, a produtividade da propriedade rural, já que as alíquotas são maiores quanto maior seja o tamanho da propriedade rural e menor for seu grau de utilização ou a progressividade do IPTU que, em razão de descumprimento da sua função social, possui alíquotas maiores conforme o uso da propriedade.

O Estado pode, ainda, em razão da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, tomar atitudes que favoreçam o bem comum social, conforme explicita Regina Helena Costa:

"A extrafiscalidade aproxima--se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da

supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público”. (COSTA, 2022, p.118).

Pode, nesse sentido, incentivar o uso do transporte público com redução da tributação incidente neste ramo a fim de beneficiar o meio ambiente ou reduzir o alto tráfego de veículos. A função extrafiscal do tributo aparece, pois, como uma excelente ferramenta do Estado atingir seus objetivos.

O imposto único, em contrapartida, propõe um imposto meramente arrecadatório, visando “resgatar” o conceito de arrecadação do tributo (CINTRA, 2003).

Inúmeras são as possibilidades do uso da função extrafiscal dos tributos para a implementação de políticas públicas, seja pelo fomento à cultura com a redução de alíquotas de produtos ligados à arte, seja pela assistência fiscal relacionada às reduções das alíquotas incidentes sobre bens e serviços considerados essenciais. Os usos são vários e visam buscar as finalidades precípuas do Estado: combater a desigualdade, promover a saúde, dentre tantas outras coisas.

Assim, reduzir a tributação à simples função arrecadatória, como propõe a implementação do imposto único, seria ignorar a função extraordinária do tributo de promover políticas públicas voltadas a influenciar as relações econômicas entre os sujeitos.

5 IMPOSTO ÚNICO SOBRE CONSUMO

Inicialmente, vale dizer que várias são as propostas de imposto único, de modo que não se busca, aqui, esmiuçar todas elas, mas, na realidade, discutir seus fundamentos. Vários são os modelos que visam a unificação dos impostos: CPMF, *flat tax*⁶,

Os principais tributos hoje existentes no Brasil que incidem sobre o consumo são: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto de Importação (II), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS); Imposto de Exportação (IE), Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição sobre o Domínio Econômico (CIDE).

Neste capítulo trataremos de alguns dos fundamentos presentes nas propostas de imposto único que se baseia na unificação dos impostos incidentes sobre o consumo.

5.1 A tributação indireta

Os tributos são diferenciados entre diretos e indiretos, conforme preleciona a professora Regina Helena Costa:

"imposto direto é aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, como ocorre no Imposto sobre a Renda, por exemplo. Já no imposto indireto observa--se o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final." (COSTA, 2022, p.252)

⁶ A *flat tax* se trata de um modelo de tributação pessoal por meio da implementação de um imposto único e foi proposta por Robert Hall e Albin Rabushka em 1981 visando um sistema tributário voltado à competitividade. O custo de tal modelo, entretanto, pode ser a promoção da desigualdade social, como pode ser visto na Estônia (GOBETTI, 2018).

A tributação indireta ora em comento é uma das principais bases tributárias no mundo e encontra previsão no art. 166 do CTN como sendo aquele tributo que comporta a transferência do encargo financeiro a outra pessoa (NETO, 2018). Vejamos o referido artigo do CTN:

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.

Assim, tem-se que os tributos indiretos são aqueles cobrados sobre as mercadorias e serviços antes de alcançarem o consumidor final. Este último, por seu turno, arcará com o ônus do valor do imposto no preço final do produto (NETO, 2018).

No Brasil, a saber, temos quatro impostos a nível federal (IPI, PIS/PASEP, COFINS E CIDE-COMBUSTÍVEIS), um a nível estadual (ICMS) e um a nível municipal (ISS). Temos, ainda, um regime cumulativo de arrecadação para empresas de menor porte, o Simples Nacional.

Tributos que incidem sobre o consumo são tratados como tributos indiretos, vez que se baseiam no consumo do contribuinte, e não em sua renda. Quem consumir mais, portanto, arcará com maior ônus tributário. De logo, podemos afirmar que os tributos indiretos detém certa conflitualidade com princípios como capacidade contributiva, vez que todos pagarão a mesma alíquota ao comprar o mesmo produto indiferentemente de sua capacidade em pagar. Tal discussão, entretanto, será melhor aprofundada mais adiante.

Assim, diferentemente dos tributos sobre o patrimônio e a renda, denominados como tributos diretos, os tributos sobre o consumo possuem, como característica o fato de o valor do imposto estar inserido no preço do produto, sendo, portanto, possível que seja repassado para o consumidor final.

5.2 A proposta do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

Proposta recorrente entre os defensores da exação única, tendo aparecido, inclusive, sendo defendida recentemente pelo governo atual como uma possibilidade da implementação do imposto único, seria a criação de um imposto

único sobre o consumo partindo de uma reforma tributária que propõe a substituição dos impostos incidentes no consumo em somente um, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Quanto às alíquotas, temos que a PEC nº 45/2019 (uma das propostas tramitando no legislativo brasileiro) prevê que será única, podendo variar entre Estados e Municípios.

Acerda da alíquota variável do IBS, preleciona a ilustre professora Martha Leão:

a alíquota variável do IBS de acordo com os entes federados envolvidos perpetuaria algumas das complexidades do atual sistema de tributação indireta brasileiro que decorrem da multiplicidade de esferas (federal, estadual e municipal) competentes para instituir e regulamentar os tributos. Ela também proporcionaria que Estados e Municípios vizinhos adotassem alíquotas diversas para atrair o consumo em seu território, concebendo que o mesmo produto esteja sujeito a alíquotas distintas não em razão de sua essencialidade, mas do local em que ele é consumido. (LEÃO, p. 6)

Ainda, diz-se que haveria um período de transição para que se alcance o objetivo de implementação da reforma, conforme previsto no projeto:

Já para a distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios, propõe-se uma transição ainda mais longa, de cinquenta anos. Nos primeiros vinte anos, o valor da receita atual do ICMS e do ISS de cada Estado e de cada Município, corrigido pela inflação, seria mantido. Apenas o crescimento real da receita do IBS seria distribuído pelo princípio do destino, ou seja, proporcionalmente ao consumo. Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a receita real do ICMS e do ISS seria progressivamente reduzida, alcançando-se a distribuição integral da receita do IBS pelo princípio do destino ao final dos cinquenta anos. (BRASIL, 2019, p. 60).

Argumenta-se que a existência da implementação dessa proposta acarretaria em diminuição do preço final pago pelo consumidor, apesar de sua característica cumulativa:

“No sistema atual de tributação do consumo, sujeito a sonegação exuberante, a parte substancial do preço que os consumidores pagam e que corresponde nominalmente a tributos, não se transforma em tributo efetivamente arrecadado pelo Tesouro, mas

sim, em grande parte, é apropriada por sonegadores. Com a substituição integral dos atuais tributos pelo Imposto Único desaparece a sonegação e a carga real do tributo, embutida no preço, pulveriza-se e se suaviza. Espera-se, com isso, um efeito depressivo do nível de preços, o que beneficiará, antes de tudo, os segmentos mais desfavorecidos da população, que gastam tudo o que ganham em consumo.” (CINTRA, 2003, p. 87).

A expressão “tributo sobre consumo” não pode ser encontrada na legislação, trata-se, pois, de nomenclatura utilizada pela doutrina, sendo possível encontrar, na legislação tributária, expressões que se remetem aos tributos sobre bens e serviços.

No caso de imposto único sobre o consumo, temos que as mais recorrentes tratam da substituição dos tributos que incidem sobre o consumo (ISS, ICMS, IPI e PIS/COFINS) em um só tributo com alíquota uniforme que visa desonerar as exportações e os investimentos. É o chamado imposto sobre bens e serviços (IBS), que se baseia no modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), conforme podemos ver, como exemplo a proposta da Emenda Constitucional nº 45/2019, atualmente debatida como proposta de reforma tributária pela Câmara dos Deputados.

Utilizando-se do exemplo da proposta dado, temos que as propostas de implementação de um imposto único sobre o consumo visa a simplificação do sistema arrecadatório:

Tributos sobre o consumo – como o IBS e os IVAs em geral – devem ter como função essencial a arrecadação, visando o financiamento adequado de políticas públicas, não sendo adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas. De fato, em praticamente nenhum país do mundo os IVAs são utilizados para fins de política setorial ou regional. Mesmo como instrumento de política social, os IVAs não são eficientes. (BRASIL, 2019, p. 31).

Certo é que tais propostas, com a implementação de uma única alíquota para todos os bens e serviços, podendo variar tão somente, no caso do IBS, em decorrência da localidade, mas nunca em razão dos bens e serviços propriamente ditos, acabaria por reduzir a enorme quantidade de litígios decorrentes das discussões acerca da classificação entre bens e serviços. Explica-se: com uma única alíquota, deixariam de existir as incansáveis discussões acerca do enquadramento de determinado produto ou serviço nessa ou naquela categoria/classe.

A alíquota única, inegavelmente, reduziria os impactos decorrentes dos litígios no judiciário brasileiro nesse sentido, vez que, por exemplo, deixaria de existir o problema da classificação dos produtos nesta ou naquela classe ou categoria e da diferenciação das alíquotas em relação ao enquadramento que tais produtos teriam.

Lembremos do caso famoso de planejamento tributário em que um determinado fabricante de produtos alimentícios utilizou nova embalagem descrevendo seu produto como “wafer recheado”, cuja alíquota é de 0% de IPI, ao invés de designá-lo como “chocolate”, cuja alíquota era de 5%. Nesse caso, tivemos a redução por completo da alíquota incidente no produto tão somente pela sua diferenciação dentre as categorias tributáveis.

Conseguiu o fabricante, lícitamente, tão somente, por meio de planejamento tributário, enquadrar seu produto em diferente classificação visando diminuir a alíquota incidente e, posteriormente, conseguiu ser desonerado. O produto se manteve o mesmo, mudou-se apenas a embalagem e, com isso, sua classificação.

Nesse sentido, um fabricante de determinado produto alimentício, visando enquadrá-lo em uma categoria cuja alíquota de IPI é inferior, por exemplo, não precisaria mais modificar a embalagem ou a descrição de seu produto para que este seja menos onerado. Ao contrário, poderia vender seu produto da forma que bem entendesse, desde que atento às demais legislações, sem se preocupar com a variação de alíquota decorrente do enquadramento desse produto, já que a alíquota seria única. Nesse sentido há, de certo modo, a possibilidade de redução de litígios.

Entretanto, tal alíquota uniforme poderá trazer mais problemas do que ganhos, como veremos.

5.3 Da uniformização da alíquota

A suposta simplificação do imposto único cuja alíquota será uniforme para os bens e serviços, mas variável de acordo com a unidade federativa, geraria, ao contrário do que se propõe, certa complexidade em razão dos 5.568 existentes no Brasil que fará com que o contribuinte tenha dificuldades em determinar qual a alíquota aplicável para cada operação que realizará.

Observa-se, ainda, que a diferenciação de alíquotas em relação tão somente às localidades e regiões poderia promover uma guerra fiscal entre as

unidades federativas, onde os contribuintes procurariam pagar as menores alíquotas possíveis, realizando operações nos locais mais atrativos. As oportunidades de esquivar das obrigações tributárias seriam tantas que é não só plenamente possível que tal sistema gere o que justamente o imposto único se propõe a combater: menor arrecadação.

A busca pela “simplificação” do sistema tributário por meio da implementação de um imposto único para bens e serviços, ainda que fosse realidade, caso não fosse levado em consideração, dentre outros fatores, a quantidade de municípios presentes no Brasil (que por si só o tornaria complexo), seria ineficaz ao fim arrecadatório que se propõe, vez que o planejamento tributário dos contribuintes, ao buscar os locais com menores alíquotas, geraria não só guerra fiscal entre os entes como, também, menores arrecadações pela busca dos contribuintes em serem desonerados.

Se tal imposto for aplicado com alíquota única em relação aos bens e serviços, mas variável em razão da região, teremos que os contribuintes procurarão os locais mais interessantes para realizar os fatos geradores. Por outro lado, se o imposto tiver alíquota única e invariável em todas as regiões, serão desconsideradas as especificidades regionais desses locais.

Ainda, a criação de um imposto único poderia causar grandes problemas à indústria nacional, visto que inexistiriam impostos sobre importação, fazendo com que a indústria brasileira tivesse de concorrer diretamente com todo o restante do mundo, sem instrumentos do Estado para taxar produtos importados.

Quanto à exportação, temos que, hoje, várias são as maneiras de desonerar a exportação dos produtos brasileiros, não incidindo IPI (art. 153, §3º, III) ou ICMS (art. 155, §2º, X), por exemplo, aos produtos exportados. Tudo isso se dá como modo de fomento ao mercado de exportações brasileiro. Tais instrumentos são incompatíveis com o imposto único, vez que nesse sistema não existiriam meios de desonerar determinados produtos, já que todos teriam a mesma alíquota, o que prejudicaria o controle estatal dos interesses de regulação do mercado interno e externo (PAULSEN, 2022).

5.4 Da característica regressiva das propostas de imposto único sobre bens e serviços

Não bastando os problemas acima, temos que um sistema tributário baseado na tributação predominantemente sobre o consumo, acabaria pondo em grave risco o princípio da capacidade contributiva.

Tem-se que a tributação sobre consumo acabaria por mitigar o princípio da capacidade contributiva justamente porque acaba não considerando a capacidade do contribuinte em arcar com o ônus tributário na medida de suas possibilidades. Os indivíduos, no atual sistema, já sentem o peso da tributação indireta ao pagar proporcionalmente mais em relação ao que ganham do que pessoas mais abastadas financeiramente, como vimos em capítulos anteriores.

A característica da não cumulatividade representa justamente a importância da aferição da capacidade contributiva dos indivíduos, como bem trata a professora Regina Helena Costa:

"A nosso ver, a não cumulatividade é expressão do princípio da capacidade contributiva, cuja eficácia alcança, também, o contribuinte de fato, impedindo que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, ou de prestação de serviços, que chegariam ao consumidor final a preços proibitivos." (COSTA, 2022, p.707)

Diz-se que o princípio da capacidade contributiva se manifesta majoritariamente por meio da tributação direta, sobre o patrimônio e a renda dos indivíduos. Uma vez que consideremos a implementação de um sistema tributário baseado tão somente no consumo, estaríamos esquecendo da necessidade de aferir a capacidade contributiva dos indivíduos em arcar com os custos desse sistema, vez que a proposta de um sistema tributário baseado em incidência sobre o consumo desconsidera a importância da não cumulatividade e de sua relação com a capacidade contributiva. Assim, consumidores menos favorecidos seriam os que mais sentiriam o ônus tributário.

Pela característica cumulativa presente na proposta de implementação de um imposto único sobre o consumo, podemos considerar como regressivo o sistema que se propõe, justamente pelo fato de onerar mais aqueles que possuem menores recursos.

Os sujeitos mais pobres já são os que mais são onerados pela tributação sobre o consumo, de modo que a implementação de um imposto único a tributar o consumo dificultaria ainda mais a situação das classes menos favorecidas.

Podemos perceber tal característica facilmente pela análise da incidência tributária nos produtos de consumo e do comportamento entre os consumidores. Vejamos: O pão comprado pelo pobre na padaria muitas vezes não se diferencia do que é consumido pelo rico, muito embora ambos paguem o mesmo valor. Nesse caso, não se leva em consideração o nível de riqueza ao pagar o preço pelo produto. Entretanto, o mais pobre acaba pagando proporcionalmente mais do que o mais rico na mesma compra, vez que sua capacidade contributiva não é levada em consideração na compra realizada.

Obviamente seria difícil considerarmos a capacidade contributiva de todos os indivíduos a fim de tributar diferentemente cada um deles em cada compra que fosse realizada. Por isso o debate, em realidade, deveria ser outro: desenvolver uma melhor tributação incidente na renda e no patrimônio.

Dizemos que a tributação incidente sobre o consumo possui característica regressiva porque proporcionalmente o ônus tributário incide muito mais fortemente na população mais necessitada, detentora de baixo poder aquisitivo, sem levar em conta a possibilidade que essa população possui de arcar com todo esse ônus.

O Brasil, nesse sentido, optou por tributar mais pesadamente o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, como ocorre em boa parte do mundo⁷, piorando a desigualdade social⁸.

Vale lembrar, ainda, que os gastos dos indivíduos menos privilegiados financeiramente acabam sendo usados, em sua quase totalidade, ao consumo, ao contrário dos sujeitos mais abastados que possuem acúmulo de capital e pode transformá-lo mais facilmente em patrimônio.

Por conseguinte, enquanto os mais pobres seriam proporcionalmente mais onerados, os sujeitos mais ricos acabariam sendo desonerados com a implementação de um imposto incidente tão somente pelo consumo, vez que seus patrimônios e as suas diferentes manifestações de riqueza não teriam o gravame da tributação, tornando manifesta a característica regressiva desse sistema de tributação.

⁷ Ver notícia “Ricos no Brasil pagam Imposto de Renda mais baixo que em 85 países. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/ricos-no-brasil-pagam-imposto-de-renda-mais-baixo-que-em-65-paises/>> Acesso em: 13/11/2022.

⁸ Ver notícia Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social Fonte: Agência Senado <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>>. Acesso em 13/11/2022

A busca a ser realizada com o propósito de garantir uma justiça fiscal deveria ser a de desonerar a pesada tributação sobre o consumo, a fim de privilegiar as camadas mais pobres e desenvolver uma melhor tributação baseada na renda e no patrimônio. A criação de novas alíquotas para o Imposto de Renda de pessoas físicas seria uma boa saída para essa questão.

Por fim, ainda que ignorando todos os argumentos acima, consideremos tal busca pela simplificação uma possibilidade, necessário lembrar que o tributo não se propõe tão somente às finalidades arrecadatórias, mas também possui, como vimos, sua finalidade extrafiscal, que seria completamente impossibilitada em um sistema de exação única por alíquotas invariáveis.

Sobre esta última questão – a da finalidade extrafiscal do tributo – vale informar que a suposta simplificação tributária em caso de exação única sobre bens e serviços, ainda que partamos do pressuposto de sua aplicação prática, acaba por mitigar princípios constitucionais que, como vimos anteriormente, não merecem mitigação, como por exemplo a capacidade contributiva e a técnica da seletividade. A busca pela simplificação, portanto, não se justifica com a mitigação de preceitos constitucionais e gerais tão importantes e necessários.

6 IMPOSTO ÚNICO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

Dentre as propostas de imposto único em debate, está o imposto único sobre movimentação financeira que, por seu turno, se propõe, como as demais propostas, a ser um imposto de finalidade precipuamente arrecadatória, mas baseado nas transações financeiras, almejando, tão somente, em fórmula “simples, automática, transparente, universal e dificilmente escapável” gerar receita para suprir as necessidades e a atuação estatal (CINTRA, 2003).

A proposta lembra muito a antigo CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), e seria um imposto (apesar do nome contribuição) que incidiria sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

Conforme o professor Marcos Cintra, a ideia busca:

“(...) concentrar em uma única fórmula simples, automática, transparente, universal, dificilmente escapável, a missão financeira fundamental do tributo, a essência financeira do tributo, que é a arrecadação de receitas necessárias ao financiamento da atuação genérica do Estado.” (CINTRA, 2003, p. 24).

Ainda conforme o autor:

“O imposto único, um conceito de longa tradição na história do pensamento econômico, traz inúmeras vantagens de ordem tributária. A fiscalização torna-se mais simples; os critérios de taxaço ficam mais transparentes; os custos por parte do poder público, e também os custos do setor privado vinculados às exigências tributárias, tornam-se mais leves. A simplificação do processo fiscal é evidente quando toda a arrecadação se concentra em um único tributo, incidente sobre uma única base.” (CINTRA, 2003, p. 73).

Afirma-se, ainda, que a implementação desse sistema resultaria em simplificação do sistema tributário com a diminuição dos custos inerentes às atividades fiscalizatórias, bem como tornaria “impraticável” qualquer tentativa de sonegação, já que bastaria uma fiscalização no sistema financeiro para que ela fosse impossibilitada.

O fato gerador do tributo seria, pois, as movimentações realizadas entre instituições financeiras. Sobre estas, incidiria uma alíquota única a ser retida entre os que realizassem o fato gerador.

A proposta visa a existência de um único imposto, de modo que todos os demais seriam extintos (com exceções dos impostos extrafiscais). Nesse sentido, deixaria de existir o Imposto de Renda sobre a pessoa física e jurídica, não haveria ICMS, ISS, retenção salarial para previdência e, ainda, não seria mais necessária a existência da complexa e cara estrutura fiscalizatória.

O fato gerador seria exclusivamente a transação bancária, sendo o percentual incidente no valor da transação dividido igualmente entre o emitente e o beneficiado, não incidindo, entretanto, no mercado de capitais e financeiros.

Em razão das transações financeiras, entendidas como substituintes das transações em moeda quando excedessem determinado valor (CINTRA, 2003), não haveria sonegação, argumentam seus defensores, vez que as alíquotas seriam tão baixas que sacar valores para realizar compras em espécie tornaria, ao contrário, a operação mais onerosa.

Nesse sentido, tornar-se-ia como necessária a implementação de taxas para todo saque e depósito, de modo que a alíquota incidente nesses saques e depósitos seriam inferiores às incidentes pelas transações pelo sistema bancário, o que supostamente tornaria desnecessária a sonegação.

O argumento em defesa do referido imposto é o de que sua implementação reduziria o elevado índice de sonegação fiscal no Brasil, vez que todas as transações registradas seriam tributadas:

“O Imposto Único, tomando-se a experiência da CPMF como exemplo, acarretaria a virtual eliminação da sonegação, da corrupção fiscal e da economia informal, com custos administrativos ou de fiscalização pouco significativos. A arrecadação tributária seria efetuada automaticamente a cada lançamento de débito e de crédito no sistema bancário. A cada transação, a conta credora e a conta devedora seriam debitadas em um percentual fixo do valor da transação. Assim, a cada transação efetuada mediante cheques ou qualquer outro tipo de ordem de pagamento, o sistema automaticamente transferirá o produto de arrecadação à conta dos tesouros federal, estaduais e municipais, segundo critérios predefinidos.” (CINTRA, 2003, p. 76).

Consideram os defensores que tal proposta reduziria a injustiça social, vez que diminuiria o peso tributário nos preços do consumidor, em razão de tal tributo incidir sobre a movimentação financeira e resultaria por desonerar o preço do consumidor, beneficiando os sujeitos menos favorecidos financeiramente.

6.1 A mitigação das possibilidades de realização de políticas públicas pelo Estado

Em um primeiro ponto, lembramos da característica meramente arrecadatória do imposto único (CINTRA, 2003) que dispõe que a função extrafiscal desse imposto não estaria presente de modo a incentivar ou desincentivar determinadas condutas relacionadas ao mercado financeiro, vez que estas seriam reguladas pelo próprio comércio.

Assim, diz-se que a única função da tributação não seria a de servir como instrumento de políticas públicas regionais e atingir os propósitos da coletividade, mas sim de garantir a arrecadação.

Nesse sentido, surge um primeiro problema acerca do uso da tributação como instrumento para atingir determinados fins estatais.

Tem-se que seria impensável, por exemplo, o que ocorreu com o IOF em 2003, quando, nos termos do Decreto nº 7.975 de 1º de abril de 2003, o governo federal reduziu de 6% para 0% as aplicações de investidores estrangeiros em renda fixa no Brasil para atrair dólares e reduzir o preço da moeda norte-americana⁹.

O Estado, nesse sentido, estaria impossibilitado de interferir na sua própria economia, sendo impossibilitado até de perseguir os interesses coletivos de suas indústrias.

As indústrias brasileiras, por seu turno, teriam de concorrer com paridade ao mercado externo, em uma competição cada vez mais predatória.

Nesse sentido, as políticas econômicas, seriam mitigadas ao limite, reduzindo ao máximo as possibilidades de intervenção estatal na economia interna do país.

⁹ Ver decreto nº 7.975 de 1º de abril de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7975.htm>.

Aqui, tem-se como necessário dizer que a simplificação proposta por meio da implementação de um imposto único seria um problema para a busca das finalidades do Estado, vez que restariam esgotadas as possibilidades de intervenção dos entes federativos na garantia do bem estar social, da coletividade, e dos fins almejados pela própria Constituição como os direitos individuais e coletivos que deixariam de ser resguardados pela impossibilidade do uso do instrumento da tributação enquanto meio para obtenção de tais finalidades.

6.2 A implementação de um imposto único sobre movimentações financeiras e o mercado informal

Outra questão incontroversa diz respeito ao próprio uso das instituições financeiras como meio de pagamento, o que acabariam, inegavelmente, por promover o uso cada vez mais do mercado informal.

Dizemos isto pois, por mais que utilizemos enormemente as instituições financeiras para a realização de pagamentos do dia a dia como faturas de água, energia, dentre outros, o mercado informal, “por fora” dessas instituições financeiras, funciona muito bem.

Por meio de transações em espécie podem ser realizadas as mais diversas relações econômicas, o que seria facilmente observado em um país onde a taxa de trabalhadores informais, dentre a população ocupada, ultrapassa o número de 40 milhões, conforme pesquisa do IBGE¹⁰.

Ainda que existissem taxas de saque visando a diminuição da circulação de valores em espécie de modo a dificultar as operações por fora dos sistemas bancários¹¹, tem-se que surgiriam novos meios de circulação de produtos que não seriam necessariamente tributados. O escambo seria, nesse sentido, privilegiado. Retornaríamos ao período onde as trocas voltariam a ter enorme importância nas relações econômicas.

Pensemos, ainda, no caso dos indivíduos que passariam a trocar a sua mão-de-obra por determinados produtos, tudo isso por fora do sistema bancário.

¹⁰ A **taxa de informalidade** foi de 39,8% da população ocupada, conforme PNAD Contínua disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=73086>>

¹¹ O professor Marcos Cintra no texto “A verdade sobre o imposto único”, publicado em 2003, afirma que uma “taxa” de saque aliada às alíquotas baixas do imposto tornaria desnecessário o uso de valores em espécie como meio de evasão fiscal, já que as taxas impediriam os saques para realizar as operações por fora dos sistemas financeiro.

Leia-se: para conseguir o pão da manhã, o sujeito “trocará” alguns minutos do seu dia trabalhando para, em troca, recebê-lo. Estaríamos retornando aos primórdios do capitalismo. Literalmente, “reinventando a roda”.

Urge salientar, portanto, que a existência de um sistema financeiro forte que registrasse toda e quaisquer movimentação com a finalidade de tributá-las e evitar a sonegação, seria insuficiente e resultaria, ao contrário, de verdadeiro incentivo às formas primitivas de negociação.

6.3 O imposto único sobre movimentações financeiras e o planejamento tributário

Convém dizer, ainda, que aplicar a exação única às movimentações financeiras seria deixar à margem da tributação todos esses trabalhadores informais, fazendo com que o planejamento tributário se tornasse o guia das condutas entre os contribuintes, vez que, para estes, bastaria evitar o fato gerador (a movimentação financeira), para que não tivesse que pagar o imposto nela incidente.

"O planejamento tributário é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos.

A compreensão e o enfrentamento das questões relativas aos limites do planejamento tributário exigem a ponderação do livre exercício de atividade econômica e da liberdade em geral, de um lado, com a capacidade contributiva e a solidariedade social, de outro." (PAULSEN, 2022, p.498)

Quer-se dizer que a busca pela simplificação do sistema complexo de tributação brasileiro partindo do pressuposto da implementação de um imposto único incidente sobre as transações financeiras, ao contrário do que buscam seus proponentes, incentivaria não só a sonegação fiscal, como a facilitaria, isso sem contar que buscando “inovar”, estaríamos, em verdade, retrocedendo às formas primitivas de negociação.

Por fora do sistema financeiro, os indivíduos passariam a realizar negociações visando, tão somente, fugir da tributação, utilizando-se de práticas, inclusive, retrógradas como o escambo.

Importa dizer, ainda, que ninguém pode ser obrigado a utilizar os sistemas bancários para a realização de seus pagamentos. Não há previsão legal ou, sequer,

possibilidade de implementação de uma legislação que obrigue o uso de um sistema bancário para a realização de pagamentos.

As condutas supracitadas – de evitar as movimentações financeiras para fugir da tributação – seriam para a exação única verdadeiros empecilhos para uma das principais finalidades almejadas pelos defensores de sua implementação: a arrecadação. Desse modo, impõe-se a discussão acerca da facilitação que o imposto único faria para movimentos de evasão fiscal por parte dos contribuintes.

O planejamento tributário (ou elisão fiscal), seria utilizado como forma do contribuinte se esquivar, legalmente, de pagar tributos.

Ao contrário do que se defende, o problema de sonegação fiscal não seria resolvido, mas diametralmente incentivado, transmutando-se, consoante, em condutas legais.

As condutas consideradas ilícitas e que visavam, anteriormente, a desoneração por meios ilegais, com a implementação do imposto único, poderiam deixar de ser ilícitas e passariam a ser entendidas simplesmente como planejamento tributário.

O contribuinte, nesse sentido, planejaria suas condutas com a finalidade de evitar ou realizar o menos possível, o fato gerador dos tributos. Passaria, pois, a utilizar dinheiro em espécie, ao invés das transações realizadas em sistema bancário, ou realizar trocas para a obtenção de determinados produtos.

A essencialidade, vale dizer ainda, jamais poderia ser contemplada nesse sistema, isso porque os itens considerados essenciais costumam circular em maior número que os itens de luxo, o que acarretaria em uma maior tributação de itens considerados básicos para a sobrevivência humana.

Assim, o montante final incidente nas transações que possuiriam como objeto bens e serviços essenciais, seria de valor maior que o montante gerado pelas transações decorrentes de bens e serviços considerados luxuosos.

Basta observarmos quantas vezes compramos itens como pães ou café e, em contrapartida, joias luxuosas de grande valor. A quantidade de operações baseadas em itens de uso essencial seriam mais oneradas do que itens de luxo pelo simples motivo do montante gerado pelas movimentações de itens essenciais ser maior e mais frequente do que as geradas por itens de luxuosos.

Necessário dizer, inclusive, que as características presentes em um imposto único incidente sobre as movimentações financeiras que desconsidera a

solidariedade social tributária, o uso da capacidade contributiva¹² e a função extrafiscal do tributo, considerando a exação única tão somente para fins arrecadatórios, acaba relegando ao esquecimento a importante e necessária função social do tributo que evoluiu a duras penas na história da civilização e no desenvolvimento do direito tributário.

¹² Dizemos isso porque não é possível aferir a capacidade contributiva do contribuinte com base tão somente na quantidade de transações realizadas. Temos, por exemplo, o caso de micro empresários que, embora realizem várias operações financeiras, não devem ser considerados ricos por isso. Muitas vezes as operações financeiras são utilizadas para arcar com os custos do próprio negócio ou são inerentes às atividades que realizam.

7 CONCLUSÕES

A reforma tributária está presente nas discussões legislativas no Brasil há décadas. A alta complexidade aliada à má distribuição das cargas tributárias que o contribuinte brasileiro tem de arcar ao pagar tributos acabam por tornar necessária o replanejamento do sistema tributário brasileiro, de modo que várias são as propostas visando tornar tal sistema mais justo, eficiente e simples.

As propostas de imposto único tratam, portanto, de tentativas de reorganização da legislação tributária por meio da implementação de uma exação única que, realizaria a união de vários impostos em um só. Segundo seus defensores, sua existência tornaria menos complexo, mais facilmente fiscalizado, compreensível e reestabeleceria sua principal finalidade: gerar arrecadação para o Estado a fim de suprir os gastos estatais.

A premissa, pois, dos que defendem a implementação do imposto único, perpassa, inevitavelmente, pela substituição de um Estado “oneroso e complexo”, para um Estado “simples e barato”, onde os tributos teriam tão somente finalidade fiscal e arrecadatória, onerando um só fato gerador.

Assim, os defensores do imposto único afirmam que, com a implementação de tal modelo tributário, a simplificação do sistema fiscal resultaria em menor onerosidade aos cofres públicos que hoje sustentam um complexo aparelho arrecadador, bem como traria maior facilidade ao pagamento dos tributos por parte dos contribuintes, visto que tal simplificação reduziria a burocracia presente no atual sistema.

Ocorre que, como vimos, todo imposto deve seguir o que dispõe as normas de direito, sejam constitucionais, sejam pela legislação complementar que instituiu normas gerais que regularam a matéria tributária.

Aplicando tais diretrizes às propostas de implementação de imposto único, temos que, de pronto, poderíamos cessar o debate em torno da sua viabilidade pela clara violação à forma federativa de Estado (art. 60, §4º, inciso I) ao se propor a retirada da autonomia prevista constitucionalmente para os entes federativos tributarem sobre determinadas matérias.

Porém, mais do que isso, objetivou-se, no mérito, discutir sobre tal viabilidade partindo da ótica dos princípios constitucionais, dos fundamentos e

regras gerais de direito tributário, bem como das técnicas desenvolvidas pela evolução dos estudos tributários.

Concluiu-se, ainda, que as propostas de imposto único são incompatíveis com o princípio da capacidade contributiva, presente no art. 145, § 1º da Constituição Federal, vez que a complexidade dos diversos signos presuntivos de riqueza merece um sistema tributário que leve em conta diferentes fatos geradores com diferentes impostos a fim de proporcionar a busca mais detalhada e aproximada possível da capacidade dos indivíduos em arcar com o ônus de pagar tributos.

Tem-se, consoante, que a implementação do imposto único restaria, ainda, incompatível com a própria técnica da seletividade tributária ao desconsiderar a essencialidade do produto e fazer incidir, indistintamente, a mesma alíquota sem levar em consideração se tal produto ou serviço é essencial à vida humana.

O impacto gerado pela alíquota única a incidir sobre bens independentemente da sua essencialidade poderia acarretar, uma vez sendo implementada, em verdadeira ofensa ao próprio princípio da igualdade que dispõe que tratemos igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.

Nesse sentido, as classes menos favorecidas seriam demasiadamente oneradas, pagando mais, proporcionalmente em relação ao que ganham, com tributos incidentes em produtos e serviços independentemente da necessidade de adquirir produtos necessários e essenciais à vida.

Tal fato seria agravado, ainda, pela característica cumulativa dos impostos únicos que faria com que, em razão do “efeito cascata” da tributação cumulativa, o consumidor final pagasse mais pelos produtos adquiridos em razão dos sucessivos gravames tributários que incidiriam em cada etapa da cadeia de produção. Produtos de longa cadeia produtiva seriam os mais onerados.

Dente as propostas de exação única, tem-se, ainda, a de imposto único sobre movimentações financeiras que, ao contrário do que buscam seus defensores, poderia gerar menos receita em razão do maior aumento do planejamento tributário dos contribuintes que, licitamente, passariam a usar dinheiro em espécie com a finalidade de serem menos onerados.

As propostas de implementação de imposto único acabam por irrelevar, ainda, a característica extrafiscal do tributo, impossibilitando o Estado em promover políticas públicas de incentivo a determinadas condutas, de fomento à cultura, à

saúde, dentre outras finalidades e interesses coletivos. Todas as possibilidades de uso do tributo para atender as finalidades constitucionais e ao interesse da coletividade seriam impossibilitados ou mitigados.

Ao aplicar alíquota única, as propostas de elaboração e aplicação do imposto único ignoram não só as diferenças econômicas e regionais no país, como expurga a competência prevista constitucionalmente dos entes federativos no que concerne suas competências em matéria tributária, retirando-lhes, pois, a autonomia inerente à forma federativa de Estado adotada pela Constituição Federal em seu art. 60, § 4º, inciso I.

Conclui-se, ainda, que, sob a luz das normas, técnicas e princípios do direito tributário, vários são os óbices para a implementação do imposto único no Brasil. Tais óbices perpassam desde a mitigação de muitos princípios e técnicas desenvolvidas e debatidas arduamente durante a história do direito tributário, como a capacidade contributiva e a seletividade, por exemplo, até mesmo pela ausência do uso extrafiscal do tributo como instrumento de garantia de função sua função social, tudo em prol da tentativa de tornar simplista – e não simplificado – o sistema tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 209 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1377 p. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 de maio de 2022.

BRASIL. **Congresso Nacional**. Projeto de Emenda Constitucional nº 45. 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 02 de maio de 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 de maio de 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.149**. Altera as Leis n^{os} 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm>. Acesso em: de 02 de maio de 2012.

BORGES, José Souto Maior. **A REFORMA TRIBUTÁRIA: Seus modelos e sua crítica**. Salvador, 2014. Disponível em: <<https://www.ilaej.com.br/artigo/2014/novembro/a-reforma-tributaria-seus-modelos-e-sua-critica/>> Acesso em: 18 novembro de 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021. 656 p.

CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto Único: eficiência, comodismo, sonegação, obsolescência, interesses corporativos, cumulatividade: fatos e mitos da reforma tributária no Brasil**. São Paulo. 2003. 225 p.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 1030 p.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação do capital no Brasil e no mundo**. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada. Brasília. Rio de Janeiro. 2018. 52 p.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: uma breve história da humanidade**. 29. ed. Rio de

Janeiro, 2011. 452 p.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Indicadores IBGE. Pesquisa nacional por amostra de domicílios contínua [mensal]**. ID. 3086. Rio de Janeiro: Coordenação de Trabalho e Rendimento, 2015. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=73086>. Acessado em 14 de julho de 2022.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 271 p.

LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. **A Tributação Indireta e o Mito da Alíquota Única**. Revista Direito Tributário Atual, n.48. p. 336-351. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral

Leão, M. T. (2012). A (Des)Proporcionalidade da Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Sistema Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, (28), 188–205.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. 559 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. 736 p.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 1651 p.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 5682 p. Ebook

NETO, José Alexandre Costa. **A reforma da tributação indireta no Brasil baseada nos sistemas Europeu do IVA e Canadiano**. Dissertação de mestrado (Mestrado em Direito Fiscal) – Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa. Lisboa, p. 233. 2018.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 1755 p.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. 1019 p.

PETUBA, Claudia Aniceto Caetano. **Igualdade e capacidade contributiva, limitações ao poder de tributar**. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 4, n. 1, , 2018. p. 85-101.

SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. **Curso de Direito Constitucional**.

11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 5161 p.

SCHOUER, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 3225 p.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal**. Revista Direito Tributário Atual, n. 33, 2015. p. 327-358.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 925 p.

TILBERRY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 10, p. 2969-3035, 1990.