

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

Rafael Argenta Tams

**A PROGRESSIVIDADE CONSTITUCIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE A
RENDA, O CONSUMO E O PATRIMÔNIO: o caso do ICMS sobre as cestas
básicas estaduais**

PORTO ALEGRE

2010

RAFAEL ARGENTA TAMS

**A PROGRESSIVIDADE CONSTITUCIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE A
RENDA, O CONSUMO E O PATRIMÔNIO: o caso do ICMS sobre as cestas
básicas estaduais**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado na Faculdade de
Ciências Econômicas da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul sob
orientação do Professor Dr. Eugenio
Lagemann.

PORTO ALEGRE

2010

RESUMO

O presente trabalho visa avaliar, do ponto de vista da justiça fiscal, os mecanismos de aplicação da progressividade prevista na Constituição Federal do Brasil de 1988 nos diferentes tipos de impostos existentes no sistema tributário do país, abarcando as três bases da tributação: a renda, o consumo e o patrimônio. O estudo analisa a evolução da estrutura de alíquotas do imposto de renda – IR – e o comportamento da progressividade do tributo ao longo do tempo; a presença da seletividade por diferenciação de alíquotas na tabela vigente do imposto sobre produtos industrializados – IPI; o sistema de alíquotas do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU – e sua relação com a progressividade, baseando-se na legislação do município de Porto Alegre; e a aplicação da seletividade do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – na definição da cesta básica de alimentos dos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Minas Gerais, Bahia e Mato Grosso, salientando as diferenças regionais que influenciam essa definição.

Palavras-chave: Tributação. Justiça fiscal. Progressividade. Seletividade. Cesta básica.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
1.1. Objetivos	7
1.1.1. <i>Objetivo geral</i>	7
1.1.2. <i>Objetivos específicos</i>	7
2. REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1. Componentes do tributo	9
2.2. Justiça fiscal: a equidade tributária	10
2.2.1. <i>Princípio do benefício</i>	11
2.2.2. <i>Princípio da capacidade de pagamento</i>	13
2.3. Progressividade e regressividade	15
2.3.1. <i>Tributação direta e indireta</i>	17
3. MECANISMOS DE APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE CONSTITUCIONAL	19
3.1. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR	19
3.1.1. <i>A alíquota única</i>	26
3.2. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	30
3.3. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU	33
4. A PROGRESSIVIDADE NO ICMS INCIDENTE SOBRE AS CESTAS BÁSICAS ESTADUAIS	40
4.1. Rio Grande do Sul	41
4.2. Santa Catarina	42
4.3. São Paulo	44
4.4. Minas Gerais	46
4.5. Bahia	48
4.6. Mato Grosso	49
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	56
APÊNDICES	62
ANEXOS	78

1. INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo, a participação do setor público nas economias nacionais tem aumentado significativamente, acompanhada de uma crescente diversificação de suas formas de intervenção. Conforme Rezende (1983, p. 25):

De uma posição inicial bastante modesta, onde lhe cabia apenas a prestação de alguns serviços essenciais à coletividade (...), o papel do governo na economia modificou-se substancialmente nos últimos 40 anos.¹ Nesse período, atribuiu-se a ele função cada vez mais preponderante como regulador da atividade econômica, tendo em vista, principalmente, a ocorrência de fatos que vieram a abalar a convicção clássica quanto à excelência do sistema regido unicamente pelo mercado.

No caso dos países subdesenvolvidos, a expansão do governo torna-se mais evidente, dada a crescente importância do setor público no processo de desenvolvimento. Além disso, o aumento das desigualdades sociais tem demandado uma maior intervenção do governo em atividades relacionadas com a distribuição da renda nacional. O desenvolvimento com equidade, aliás, é tomado como princípio pela CEPAL, que postula

a necessidade de se promover uma transformação produtiva com equidade, que significa criar condições para retomar o crescimento da produção de maneira sustentada no tempo (...) simultaneamente à promoção da redução das desigualdades sociais e a melhoria do nível de bem-estar da população, no âmbito do exercício da democracia (NEVES, 1995, p. 1).

O papel do governo na sociedade tornou-se ainda mais destacado com o desenvolvimento da democracia. Richard Musgrave (1976, p. 16) destaca a importância da conduta do governo em sociedades democráticas:

(...) a conduta inteligente e civilizada do governo e o delineamento de suas responsabilidades estão no coração da democracia. De fato, a conduta governamental é o campo de provas da ética social e da vida civilizada. A conduta inteligente por parte do governo requer uma compreensão das relações econômicas envolvidas; e o economista, ao

¹ Referente ao período de 1943 a 1983, ano de publicação da obra de Rezende.

colaborar para esta compreensão, espera estar contribuindo para uma sociedade melhor.

Dessa forma, o estudo da economia do setor público, para Riani (1997), mostra-se importante no sentido de entendermos como a ação governamental influencia as decisões dos agentes, visto que as atividades desempenhadas pelo setor público repercutem significativamente sobre a alocação de recursos e o padrão de distribuição do bem-estar e da riqueza. Nesse contexto, este trabalho destaca o elemento tributário, que constitui variável fundamental na atuação do governo na sociedade.

A tributação é geralmente utilizada pelo governo não só como fonte de recursos para financiar suas atividades, mas também como instrumento de redistribuição de renda. A promoção de uma maior igualdade social em um país perpassa diretamente pela sua estrutura tributária. Uma estrutura progressiva constitui uma ferramenta poderosa na busca da redução das desigualdades. Para Rezende (1983, p. 28), a correção das desigualdades pode ser efetuada “introduzindo maior progressividade nos tributos de forma a impor um ônus relativamente maior sobre indivíduos de nível de renda elevada”. Rezende salienta ainda que a regressividade tributária pode anular o efeito de programas de combate às disparidades sociais: “Um sistema tributário regressivo poderá cancelar todos os pretensos benefícios de um programa de transferências de recursos, a grupos de renda mais baixa, que tenha como objetivo reduzir as desigualdades na repartição do Produto Nacional” (REZENDE, 1983, p. 41).

Nesse contexto, percebe-se a importância do estudo da tributação, especialmente nos dias de hoje, em que se coloca, segundo Pohlmann e Ludícibus (2006, p. 1), um “intenso debate no sentido de uma reforma tributária ampla”.

1.1. Objetivos

1.1.1. Objetivo geral

Avaliar a aplicação da progressividade na tributação brasileira prevista pela Constituição do Brasil de 1988, orientando-se pelo conceito de justiça fiscal. Para atingir este objetivo, serão analisados os aspectos da progressividade na estrutura de quatro impostos que compreendem as três bases de tributação, quais sejam: rendimento, consumo e patrimônio.

1.1.2. Objetivos específicos

Consistem em (1) demarcar o referencial teórico concernente à tributação, focando especialmente os aspectos de justiça fiscal e progressividade; (2) avaliar os instrumentos de aplicação da progressividade em três dos impostos de maior importância no sistema tributário brasileiro, a saber, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR, o imposto sobre produtos industrializados – IPI – e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU, que representam as bases de tributação (renda, consumo e patrimônio); e (3) analisar as diferenças regionais de justiça fiscal através do exame da incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – sobre os produtos das cestas básicas de alguns Estados brasileiros, a saber: Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Minas Gerais, Bahia e Mato Grosso, procurando realizar uma comparação, entre essas unidades federativas, do conceito de essencialidade dos bens e, portanto, de justiça fiscal decorrente da estrutura do Regulamento do ICMS (RICMS) de cada Estado, considerando-se as particularidades de cada região. Os Estados foram selecionados de maneira a representar a diversidade sócio-econômica e cultural existente no Brasil.

Para a consecução destes objetivos, o trabalho está estruturado da seguinte forma:

- no Capítulo 2 são apresentados os aspectos teóricos pertinentes ao tema e os conceitos utilizados na realização do trabalho, baseando-se em obras de estudiosos e especialistas consagrados da área da tributação;

- o Capítulo 3 contempla a análise dos mecanismos de aplicação da progressividade em três impostos que representam as bases tributárias (renda, consumo e patrimônio), a saber: (1) a evolução da estrutura de alíquotas do IR no tempo e o comportamento da progressividade decorrente de sua aplicação; (2) o estudo da seletividade por diferenciação de alíquotas aplicada à tabela do IPI vigente; e (3) a avaliação do sistema de alíquotas do IPTU e sua relação com a progressividade, tomando como exemplo a legislação do município de Porto Alegre;

- no Capítulo 4 é analisada a incidência do ICMS sobre os produtos componentes das cestas básicas dos Estados relacionados anteriormente, avaliando-se as diferenças na aplicação da seletividade por diferenciação de alíquotas a esses bens.

- as Considerações Finais compreendem as conclusões acerca das análises realizadas, bem como alguns comentários adicionais sobre as características da tributação brasileira referentes à progressividade.

É certo que existem dificuldades em se realizar uma projeção clara da incidência dos tributos *a posteriori*, conforme postulado pela literatura internacional². Todavia, mesmo com essas limitações, proceder-se-á a uma abordagem apriorística do tema pelos *insights* que ela possibilita.

² Ver ROSEN, Harvey S. **Public finance**. New York: McGraw-Hill Irwin, c2005.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Componentes do tributo

Para uma melhor compreensão deste trabalho, julga-se necessária, antes de tudo, uma breve explanação acerca dos elementos que compõem um tributo, quais sejam, o campo de incidência, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota, conforme detalha-se a seguir:

a) Campo de incidência: Compreende todo o “conjunto de atos, situações e objetos sujeitos à tributação” [LAGEMANN, 2010] e que, em regra geral, possuem uma determinada característica em comum. Para citar um exemplo, o campo de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – abrange toda a propriedade ou posse de bens imóveis de um município, seja o bem uma construção predial ou apenas um terreno;

b) Fato gerador: Segundo Ataliba (1969, p. 265), a incidência de um tributo acontece “quando ocorre o fato imponible”, isto é, com a ocorrência do ato que deve ser tributado. Conforme descreve o autor (p. 158), o fato gerador é a “descrição legal do fato capaz de dar nascimento à obrigação tributária (...); o mesmo nome designa a concreta ocorrência de tal fato”. Já Nogueira (1999, p. 142) descreve o fato gerador como “o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos”. Em resumo, o fato gerador consiste na ocorrência da situação concreta prevista em lei que origina a tributação. No Imposto sobre a Renda e Rendimentos de Qualquer Natureza – IR, por exemplo, o fato gerador consiste no auferimento de qualquer tipo de rendimento por parte do contribuinte;

c) Base de cálculo: A base de cálculo (ou base imponible) é o elemento que “determina a medida de grandeza tendente a permitir a fixação do *quantum* do débito tributário.” (ATALIBA, 1969, p. 169). Em outras palavras, a base de cálculo

consiste na unidade física ou valor monetário que serve de base para o cálculo do montante da obrigação tributária.

No sistema tributário brasileiro, a base de cálculo geralmente é um valor monetário, ou seja, o preço em moeda corrente de um produto ou serviço, ou ainda o montante de renda individual descontadas as deduções. Porém, existem alguns tributos que têm como base de cálculo uma unidade física, como é o caso da CIDE³ incidente sobre os combustíveis, cuja base de cálculo é o metro cúbico de combustível, sobre o qual é cobrado como tributo um valor fixo em reais (alíquota).

d) Alíquotas: Consistem nas relações entre o débito tributário e a base de cálculo. Conforme Lagemann [2010], as alíquotas podem ser analisadas sob três óticas: a da *alíquota nominal*, aquela constante em lei, a qual se aplica sobre a base de cálculo para definir o montante de tributo devido; da *alíquota efetiva* ou *alíquota média*, que resulta da relação entre o débito tributário realmente pago e a base de cálculo; e da *alíquota marginal*, que consiste na relação entre a variação no montante da obrigação tributária e a variação na base de cálculo.

Ao longo do trabalho serão tratadas algumas questões acerca do comportamento da alíquota média e sua relação com os conceitos de progressividade e regressividade.

2.2. Justiça fiscal: a equidade tributária

A tributação pode ser entendida como “um instrumento através do qual as pessoas tentam obter recursos coletivamente para satisfazer às necessidades da sociedade.” (RIANI, 1997) Essa afirmação expressa o fato de que toda a sociedade participa do processo tributário, tanto como contribuintes quanto como beneficiários. Dessa forma, se faz necessário um tratamento igualitário – ou melhor, equitativo – entre os indivíduos, o que constitui um objetivo de grande complexidade, dada a diversidade existente no meio social.

³ Vale lembrar que, literalmente, a CIDE constitui uma contribuição, e não um imposto. Juridicamente, tributos e contribuições têm definições distintas. Porém, para efeitos de simplificação, neste trabalho trataremos os dois termos de forma sinônima.

O indivíduo geralmente se vê injustiçado pelo sistema tributário. Isso ocorre principalmente pelo fato de que os tributos não conseguem distingui-lo perfeitamente dos outros indivíduos. Em outras palavras, “o contribuinte insurgese contra a norma tributária (...) pelo fato de ela não levar em conta as suas particularidades, tratando-o, meramente, como membro de uma classe de indivíduos (...) e, não, como um indivíduo.” (ÁVILA, 2008) Dessa forma, por mais justo que seja um sistema tributário, sempre haverá contribuintes insatisfeitos com a distribuição da carga tributária na sociedade.

Para minimizar a insatisfação social e promover uma distribuição menos dispar dos encargos tributários, a tributação deve se reger pelo princípio da equidade, que postula que “cada contribuinte deve contribuir com uma parcela ‘justa’ para cobrir os custos do governo.” (GIAMBIAGI e ALÉM, 2008) Partindo da perspectiva do contribuinte, isso significa que

se (...) o pagamento de tributos ao governo é interpretado como um sacrifício, a equidade na tributação seria obtida quando o sacrifício fosse igual para todos os contribuintes. A avaliação da capacidade de contribuição passa, assim, a subordinar-se a um conceito subjetivo de ‘igual sacrifício’. (REZENDE, 1974)

Mas o que significa exatamente esse conceito de “igual sacrifício” em termos de tributação? Todos os indivíduos de uma sociedade devem pagar o mesmo montante de imposto?

Fica claro que a resposta é não. Para que os contribuintes arquem com um sacrifício de igual magnitude, deve se levar em conta certas particularidades, como, por exemplo, os diferentes níveis de renda de cada indivíduo, ou o montante de benefício recebido por estes de um produto ou serviço oferecido pelo governo. Dessa forma, a equidade tributária é perseguida através da observância de dois princípios: o do *benefício* e o da *capacidade de pagamento*.

2.2.1. Princípio do benefício

Segundo o princípio do benefício, cada indivíduo deveria contribuir com uma quantia proporcional aos benefícios gerados pelo consumo do bem público

(GIAMBIAGI E ALÉM, 2008, p. 18). Isso significa que o indivíduo deve receber, através de benefícios do governo, o mesmo montante que pagou sob a forma de impostos. Sob essa ótica, o pagamento de tributos constitui-se como uma “venda” de benefícios públicos por parte do governo, e o imposto é análogo ao “preço” desses benefícios.

Porém, a aplicação desse princípio esbarra em algumas dificuldades. Primeiramente, para impor um tributo pelo princípio do benefício, o governo deveria saber o quanto de benefício o bem público oferece ao indivíduo, o que é impossível de ser mensurado. Conforme Musgrave (1976, p. 91), “se visualizarmos o princípio do benefício como uma regra de igualdade, (...) permanecerá ainda a questão vital da determinação exata dos benefícios.” Além disso, as preferências diferem entre os indivíduos, o que constitui um obstáculo para a aplicação de uma forma tributária geral a toda sociedade.

Apesar dessas dificuldades, é possível a aplicação do princípio do benefício de forma parcial. Conforme Giambiagi e Além (2008, p. 18), esse princípio pode ser aplicado “em situações onde o financiamento do serviço público ocorre diretamente através do pagamento de entradas, tarifas ou taxas de utilização, como no caso das tarifas de trens urbanos.” Ou seja, a tributação pode se basear no princípio do benefício apenas nos casos em que possa se aplicar o princípio da exclusão, onde os beneficiários podem ser identificados claramente. Dessa forma, a tributação pelo princípio do benefício funciona de forma análoga ao sistema de mercado, pois o indivíduo acaba comprando os benefícios do governo conforme suas necessidades.

No entanto, mesmo que se consiga diferenciar os beneficiados com um bem público, o governo acaba excluindo indivíduos que desejam usufruir o bem, mas que não possuem renda suficiente para adquiri-lo.

Neste caso, a função básica do governo, no que se refere ao seu caráter redistributivo, estaria sendo altamente ineficiente à medida que os indivíduos, apesar da intervenção do governo, estariam ainda excluídos de uma série de benefícios advindos do consumo de determinados bens e serviços públicos. (RIANI, 1997, p. 106)

2.2.2. Princípio da capacidade de pagamento

O segundo princípio que norteia a busca por equidade no sistema tributário é o da capacidade de pagamento. Segundo este princípio, o contribuinte deve pagar um montante de impostos de acordo com a sua capacidade econômica. “Este princípio distribui o ônus da tributação entre os indivíduos na sociedade de acordo com a sua capacidade de pagamento, medida usualmente pelo nível de renda. (...) [O princípio da capacidade de pagamento] permite a formulação de uma regra geral de tributação para a sociedade como um todo.” (MAGGI, 2002, p. 16). De fato, este é o princípio que, em essência, rege a tributação brasileira, como argumenta Ávila (2008, p. 160):

Quando os tributos destinam-se a atingir uma finalidade fiscal, enquanto instituídos com o fim preponderante de obter receitas dos particulares, (...) será a capacidade contributiva a medida de diferenciação entre os contribuintes. O §1º do art. 145 da Constituição determina que os impostos ‘terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte’. Isso importa dizer que a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva.

O princípio da capacidade de pagamento permite que se alcance, mesmo que não completamente, uma maior justiça fiscal. Como Baleeiro (1998, p. 745) argumenta, “tratar desigualmente os desiguais constitui a fórmula mais intuitiva da realização da Justiça possível, já que, sobretudo em matéria fiscal, ela é inacessível em forma absoluta e completa.” Com a aplicação desse princípio, o sistema tributário imputa perdas relativamente iguais no poder aquisitivo dos contribuintes. Dessa forma, a hierarquia da escala de rendas permanece inalterada, mas a diferença absoluta entre os indivíduos se reduz.

Entretanto, existe um obstáculo em seguir esse princípio de forma literal. A dificuldade reside na impossibilidade de se medir perfeitamente a capacidade de pagamento efetiva de cada contribuinte. Para contornar esse problema, é necessário “escolher os melhores indicadores para essa capacidade, que serão, simultaneamente, as fontes e as bases para a tributação.” (LAGEMANN, 2001, p. 290) Considera-se como o melhor indicador da capacidade de contribuição a

renda individual. Mesmo assim, conforme salientam Giambiagi e Além (2008, p. 20),

ainda que se adote a renda como principal base para o pagamento dos impostos, a experiência internacional, na prática, tem mostrado a importância da adoção de impostos complementares sobre o consumo e a riqueza para a garantia da validade do princípio da capacidade de pagamento.

A aplicação desse princípio implica que o montante dos gastos do governo e a distribuição da carga tributária são determinados independentemente, pois, ao contrário do que ocorre com o princípio do benefício, o dispêndio do governo no provimento de bens públicos não é financiado por tributos cobrados diretamente sobre esses bens. Essa característica da capacidade de pagamento traz algumas consequências. Em primeiro lugar, como mostram Fromm e Taubman (1973, p. 58), “(...) o montante pago por um indivíduo não é igual aos benefícios que recebe dos bens públicos”⁴. Ou seja, o indivíduo não tem a garantia de que receberá de volta, sob a forma de bens públicos, o montante de sua contribuição tributária. Outra consequência apontada pelos autores é que “(...) se apenas determinados bens ou tipos de renda têm um imposto que incide sobre eles, então algumas pessoas podem (legalmente) evitar o imposto substituindo-os por outros tipos de bens ou rendimentos”⁵ (FROMM e TAUBMAN, 1973, p. 58). Em outras palavras, a aplicação de tributos sob a égide da capacidade de pagamento pode estimular a prática de elisão fiscal, visto que o contribuinte não necessariamente recebe benefícios públicos proporcionais à sua contribuição.

O princípio da capacidade de pagamento se baseia em dois conceitos, a saber, o da *equidade horizontal*, segundo o qual indivíduos de iguais capacidades de pagamentos devem pagar o mesmo montante de tributos, e o da *equidade vertical*, que postula que indivíduos com capacidades diferentes devem contribuir de forma diferenciada.

O conceito de equidade horizontal tem origem e aceitação nas sociedades democráticas a partir da ideia da igualdade dos indivíduos perante a lei, e da

⁴ “(...) *the amount paid by an individual does not have to equal the benefits he receives from the public goods.*”

⁵ “(...) *if only certain goods or types of income have a tax imposed on them, then some people can (legally) avoid the tax by substituting other types of goods or income.*”

consequente necessidade de prevenção contra procedimentos arbitrários do poder público. “Assim, se a capacidade de contribuição é medida em termos de renda, a equidade horizontal seria obtida quando indivíduos com o mesmo nível de renda contribuíssem com a mesma quantidade” (MAGGI, 2002, p. 17). Para tratar os iguais de forma equânime, o sistema tributário deve, então, definir a mesma base de cálculo para esses contribuintes, de maneira que estes sejam onerados com o mesmo montante de imposto.

Com respeito à equidade vertical, um sistema tributário considerado “justo” deve imputar uma carga maior a indivíduos com um nível de renda mais alto, e onerar menos as pessoas de baixa renda. Contudo, esse critério pode ser aplicado em diferentes medidas, que definirão o grau de progressividade ou regressividade do sistema tributário. Cabe aqui delimitar esses conceitos.

2.3. Progressividade e regressividade

Segundo Giambiagi e Além (2008, p. 20), “um imposto é progressivo quando a alíquota de tributação se eleva quando aumenta o nível de renda. (...) Em contraposição, um imposto regressivo é aquele que implica uma contribuição maior da parcela da população de baixa renda relativamente ao segmento de renda mais alta.”

Deve-se ressaltar que essa definição de Giambiagi e Além diz respeito ao comportamento da *carga* tributária, pois relaciona o montante de tributo devido com a *renda* do contribuinte. Segundo Lagemann [2010], a carga pode comportar-se de forma progressiva, proporcional ou regressiva: se ela aumenta com a elevação da renda, dizemos que tem um comportamento *progressivo*; se, para quaisquer valores de renda, a carga se mantém constante, seu comportamento é *proporcional*; e se a carga diminui com o aumento da renda, então ela é *regressiva*.

Diferentemente da carga tributária, analisa-se o comportamento da *alíquota média* relacionando-se o montante de tributo devido com a *base de cálculo*, e não com a renda. De forma análoga ao comportamento da carga, a alíquota também pode apresentar uma estrutura progressiva, proporcional ou

regressiva. Dizemos que o comportamento é *progressivo* quando a alíquota média sobe com o aumento da base de cálculo; se a alíquota média se mantém constante quando a base varia, então ela é *proporcional*; por fim, se, em resposta a um aumento na base de cálculo, a alíquota média diminui, então seu comportamento é *regressivo*.

Conforme descrevem Fromm e Taubman (1973, p. 55), a alíquota efetiva, ou, nas palavras dos autores, a *taxa média de imposto (ATR)*⁶, é definida como

$$ATR = \frac{\text{Receita tributária}}{\text{Base tributária}}.$$

Pode-se definir a carga tributária através de uma equação semelhante. Para isso, basta substituímos, no denominador da equação anterior, a base tributária pela renda, conforme descrito a seguir:

$$\text{Carga tributária} = \frac{\text{Receita tributária}}{\text{Renda}}.$$

O comportamento das alíquotas pode, ainda, ser analisado através da comparação da alíquota média com a alíquota marginal, conforme descrito por Lagemann [2010]. Se a primeira é superior à segunda, a alíquota média é *regressiva*; se ambas são iguais, seu comportamento é *proporcional*; por fim, se a alíquota média é inferior à marginal, então ela é *progressiva*.

O sistema tributário, mesmo que seja progressivo no todo, em geral apresenta impostos progressivos, proporcionais e regressivos em sua estrutura. Conforme Riani (1997, p. 116), um sistema tributário é constituído por

uma série de tributos (...) distribuídos nas diversas bases tributárias compostas basicamente de consumo, serviços, renda e riqueza. Todas as estruturas tributárias utilizam essas quatro fontes como sua base de arrecadação. Assim, dentro da estrutura tributária haverá impostos com características fortemente regressivas [juntamente] com outros que por natureza serão progressivos. (...) A estrutura tributária será progressiva ou regressiva, dependendo do peso de cada imposto dentro do conjunto de tributos.

⁶ Em inglês, *average tax rate*.

2.3.1. Tributação direta e indireta

Em geral, um sistema tributário engloba impostos diretos e indiretos. Os impostos diretos são aqueles que, como o próprio nome diz, incidem diretamente sobre a renda do indivíduo. Já os impostos indiretos são os que incidem sobre “atividades ou objetos, ou seja, sobre consumo, vendas ou posse de propriedades, independentemente das características do indivíduo que executa a transação ou que é o proprietário.” (MAGGI, 2002, p. 19)

A incidência tributária, no entanto, não garante que o contribuinte de direito seja quem paga o imposto de fato. Isso porque existem mecanismos de transferência do ônus tributário para outros agentes, especialmente no que diz respeito aos tributos indiretos. Aliás, esses impostos são considerados “indiretos” justamente por onerarem indiretamente agentes sobre os quais não há a incidência legal. Frequentemente, o imposto é recolhido de uma pessoa, porém é pago por outra, como é o caso dos tributos sobre consumo, conforme argumenta Eckstein (1966, p.88): “Ajustando seus atos, o indivíduo pode transferir parte do ônus (ou todo) para um terceiro, como, por exemplo, o imposto sobre cigarros, que é recolhido dos fabricantes; estes elevam os preços dos cigarros, de modo que transferem o tributo para o consumidor, que o está pagando através dos preços mais altos.” No caso dos tributos sobre patrimônio, como o IPTU, por exemplo, o ônus tributário pode ser repassado pelo proprietário para o inquilino através do aumento do valor do aluguel.⁷

Colocados esses problemas, fica a questão: são preferíveis tributos diretos, incidentes sobre a renda, ou impostos indiretos, recolhidos sobre o consumo e o patrimônio?

Nos últimos tempos, esse debate tem se intensificado, principalmente pelo crescente conflito de interesses dentro das sociedades. Como afirma Musgrave (1976, p. 208) acerca do imposto sobre a renda e sobre o consumo, “este último é mais interessante para quem poupa, enquanto o outro o é para o consumidor”. Desta afirmativa, podemos depreender que a população de mais baixa renda

⁷ Existem divergências quanto à caracterização dos tributos patrimoniais como “diretos” ou “indiretos”. Neste trabalho, esses tributos serão considerados como “indiretos”, devido à possibilidade de repasse do ônus do imposto pelo agente tributado a terceiros.

prefere o imposto pessoal, pois em geral esses indivíduos utilizam uma parcela maior de seus rendimentos para consumo; por outro lado, as classes que apresentam maiores níveis de renda têm preferência por impostos sobre consumo, visto que essas destinam parte de sua renda para poupança.

Posto isso, ultimamente percebe-se um aumento das pressões por um maior peso dos tributos sobre a renda. Como coloca Baleeiro (1998, p. 745),

a necessidade de receitas mais abundantes, a melhoria técnica das comunicações e outros estímulos econômicos à irradiação das atividades humanas, o refinamento da consciência moral em busca de maior justiça impositiva e o fortalecimento das massas nos regimes democráticos são as causas principais do movimento em prol do tributo pessoal, 'imposto dos Estados civilizados modernos'.

Entretanto, apesar da natureza dos tributos indiretos caracterizar-se pela regressividade, é possível diminuir os efeitos regressivos desse tipo de imposto no sistema tributário. Para isso, utiliza-se o critério da *seletividade*, que consiste na imposição de alíquotas mais altas para bens tipicamente consumidos pelas faixas de maior renda da sociedade - os chamados "bens de luxo" - e alíquotas menores para produtos de necessidade básica, os quais compõem grande parcela do consumo da população de baixa renda.

Nesse sentido, a tributação não é apenas um instrumento de arrecadação de recursos pelo Estado. Ela surge como ferramenta de redistribuição de renda, devendo interagir com os objetivos sócio-econômicos da sociedade. Esses objetivos apontam para a implementação de uma maior justiça tributária, de forma a desonerar a já deteriorada população de baixa renda, no sentido de promover maior inclusão social. Para concluir, é reproduzida uma passagem de autoria de Misabel Derzi em uma nota complementar à obra de Baleeiro (1998, p. 8):

(...) não se trata apenas de reconhecer a existência de desigualdades, mas usa-se o Direito Tributário como instrumento da política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre países, grupos e regiões. (...) [O Direito Tributário deve] conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica ou (...) distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas (...). Princípios como progressividade, pessoalidade ou seletividade servem às democracias que se dizem compromissadas com a igualdade e a justiça social.

3. MECANISMOS DE APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE CONSTITUCIONAL

Neste capítulo, serão discutidos os mecanismos pelos quais a progressividade prevista na Constituição Federal brasileira é implementada no sistema tributário do país, através da análise dos elementos progressivos presentes na estrutura de três tributos objetos deste estudo: IR, IPI e IPTU.

3.1. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR

A Constituição Federal do Brasil, em seu Artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, postula que o imposto sobre a renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da *progressividade*, na forma da lei”. Nesta seção, o objeto de análise será a estrutura de alíquotas nominais das tabelas do IR a partir de 1978⁸, no intuito de avaliar de que forma a progressividade constitucional do imposto foi de fato aplicada no país, dando ênfase ao seu comportamento ao longo do tempo. É importante notar que, no caso do imposto sobre a renda, o comportamento da alíquota média equivale ao da carga tributária, visto que a base de cálculo do imposto é a própria renda.

No ano de 1978⁹, a tabela do IR apresentava uma estrutura de 15 alíquotas nominais, acrescida de uma faixa isenta do imposto¹⁰. A alíquota mínima era de apenas 4% e a máxima de 50%. Esse intervalo bastante significativo entre a alíquota mínima e a máxima sugere um cenário de alta progressividade do imposto sobre a renda nesse ano, em termos nominais. Além

⁸ Para fins de comparação, a referência a 1978 como ano inicial da análise se justifica pela vigência, nesse ano, de uma tabela progressiva do imposto sobre a renda que previa um total de 15 alíquotas, além da faixa isenta. Considera-se esse dado bastante representativo, especialmente em comparação com os anos mais recentes, nos quais vigoraram tabelas com apenas duas ou três alíquotas além da parcela isenta.

⁹ O ano de referência de cada tabela do IR corresponde à estrutura de alíquotas vigente no exercício da declaração dos rendimentos do ano anterior (ano-base). Por exemplo, a tabela de 1978 se refere à estrutura de alíquotas aplicada sobre os rendimentos auferidos em 1977 e declarados em 1978.

¹⁰ Para uma melhor visualização das alíquotas nominais e médias de cada período, consultar os quadros 1 a 22 e os gráficos 1 a 11 no Apêndice 1 deste trabalho.

disso, a presença de um grande número de alíquotas reflete um alto grau de diferenciação dos contribuintes desiguais, pois, ao estabelecer 16 diferentes níveis de renda, a tabela do IR contempla qualquer distinção relevante no montante de rendimento líquido dos contribuintes, aplicando alíquotas distintas para esses indivíduos. Dessa forma, apenas aquelas pessoas com rendas muito próximas são consideradas iguais em termos de equidade horizontal, estando sujeitas à mesma alíquota de imposto. É certo que, literalmente, todos os agentes são diferentes quanto à renda. A noção de contribuintes “iguais” aqui empregada se refere a pessoas que se enquadram em um mesmo nível de renda, e não necessariamente que obtenham rendas idênticas.

Analisando a Tabela 1, a qual apresenta o número de faixas de renda e as percentagens das alíquotas mínima e máxima das tabelas do imposto de renda de 1978 a 2010, percebe-se que em 1979 o IR sofreu uma redução no número de alíquotas, passando de 15 para 11, além da faixa isenta, o que representa uma perda de diferenciação dos contribuintes desiguais. Em compensação, a alíquota máxima subiu para 55%, enquanto que a mínima teve um incremento de apenas um ponto percentual (de 4 para 5%), configurando uma estrutura mais progressiva que a anterior. Em 1984 houve outro aumento de progressividade, com a inclusão de uma décima segunda alíquota de 60%, a qual foi retirada já em 1987, juntamente com a alíquota imediatamente inferior (de 55%), resultando em uma tabela de 10 alíquotas e faixa isenta, sendo a máxima de 50%. Em 1989, foram suprimidas as alíquotas de 5 e 50%, totalizando 8 alíquotas que variavam de 10 a 45%. Percebe-se, nesse período, um comportamento ascendente da progressividade do IR até 1986, invertendo-se a tendência a partir de 1987, como ilustra o Gráfico 1, que mostra a evolução das alíquotas máxima e mínima ao longo do tempo.

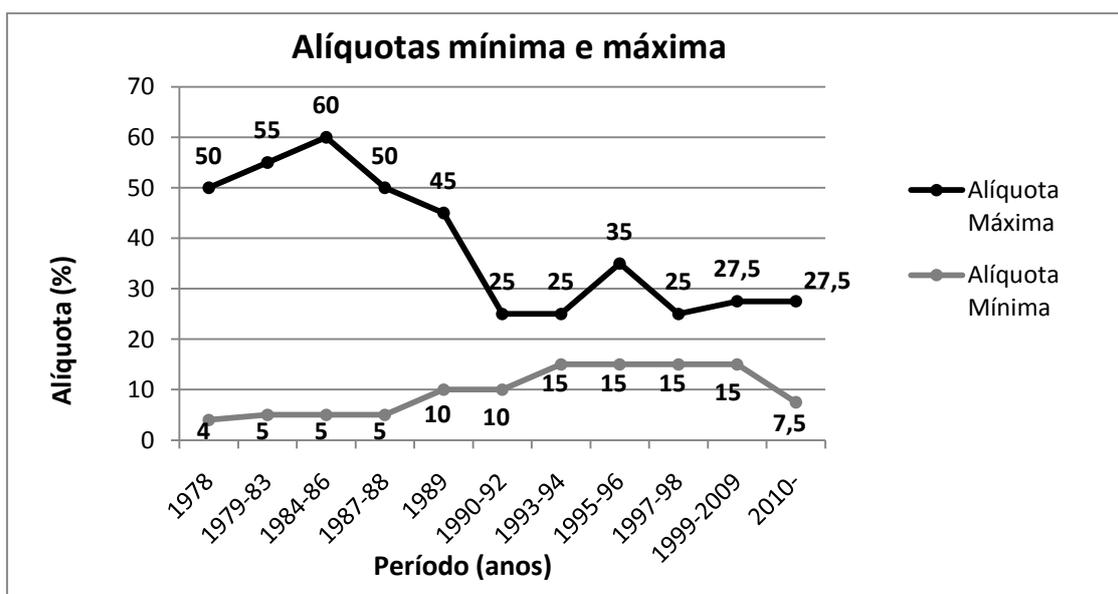
Tabela 1: Número de faixas de renda e alíquotas mínima e máxima do imposto sobre a renda - 1978 a 2010

Período	Número de faixas (exceto isenta)	Alíquota mínima (%)	Alíquota máxima (%)
1978	15	4	50
1979-83	11	5	55
1984-86	12	5	60
1987-88	10	5	50
1989	8	10	45
1990-92	2	10	25
1993-94	2	15	25
1995-96	3	15	35
1997-98	2	15	25
1999-2009	2	15	27,5
2010-	4	7,5	27,5

Fonte dos dados: Manuais de declaração do Imposto sobre a Renda referentes aos exercícios de 1978 a 1999.

Histórico da tabela progressiva do IRPF, exercícios de 1993 a 2001. Disponível no sítio da Receita Federal.

Tabela progressiva para o cálculo anual do IRPF, exercícios de 2002 a 2011. Disponível no sítio da Receita Federal.



Fonte dos dados: Tabela 1.

Gráfico 1: Evolução das alíquotas mínima e máxima – 1978 a 2010

Porém, o grande ponto de inflexão da evolução da tabela progressiva do IR está no ano de 1990. Neste ano, a estrutura da tabela sofreu uma redução drástica no número de alíquotas, passando para apenas duas faixas de renda além da parcela isenta. Além disso, a alíquota máxima foi reduzida de 45 para apenas 25%. A combinação dessas duas medidas causou grandes efeitos negativos em termos de progressividade, pois a carga tributária incidente sobre a parcela de contribuintes de maior renda reduziu abruptamente, enquanto que as classes de rendas menores passaram a arcar com um peso maior de imposto sobre seus rendimentos. Se compararmos a tabela de 1990 com a de 1978, por exemplo, a perda de progressividade fica mais evidente: nesse ano, os contribuintes que pagavam até 25% de imposto eram discriminados em oito faixas distintas de renda além da parcela isenta, e os indivíduos de altíssima renda arcavam com 50% de tributo; em 1990, com a diferenciação dos desiguais se resumindo a apenas duas faixas de renda além dos isentos, parte dos contribuintes que pagariam menos de 25% em 1978 arcaria com esse percentual na tabela de 1990¹¹, além do fato de indivíduos muito ricos serem tributados com uma alíquota de apenas 25% de acordo com essa tabela.

A aplicação de apenas duas faixas de renda além da isenta na tabela do IR prevaleceu até o ano de 1994, sendo que em 1993 a alíquota mínima foi aumentada de 10 para 15%, onerando ainda mais as classes menos abastadas da população. Em 1995, foi instituída uma tabela com três faixas de renda: além da alíquota de 15%, a faixa de 25% foi substituída por outras duas, de 26,6 e 35%. Apesar desse aumento da alíquota máxima apontar para uma retomada do aumento da progressividade no imposto de renda, esse indício caiu por terra já em 1997, quando a tabela retornou ao modelo anterior de duas alíquotas, de 15 e 25%. Em 1999, a progressividade do IR sofreu um incremento irrisório, com o reajuste da alíquota máxima para 27,5%, estrutura que permaneceu até o ano de 2009.

¹¹ É certo que parte dos indivíduos que antes pagavam mais de 10% de imposto de renda poderia ser incluída nesse percentual na tabela de 1990, ao invés da faixa de 25% – seria necessário um estudo mais profundo acerca dos níveis de renda dessa parcela da população para saber em que medida os contribuintes incluídos nesse intervalo (10 a 25%) na tabela de 1978 passariam para a faixa de 10% ou de 25% na tabela de 1990. Todavia, pode-se concluir pela perda de progressividade da tabela causada pela redução significativa da alíquota nominal máxima.

Para o ano de 2010, houve uma mudança que se mostra bastante importante, especialmente considerando a inércia da estrutura do IR ao longo da última década. A tabela do imposto de renda para este ano prevê a incidência de quatro alíquotas distintas, além da faixa isenta: 7,5; 15; 22,5; e 27,5%. Comparado ao modelo vigente até então, dois aspectos importantes devem ser observados: (1) o aumento do número de faixas de renda, refletindo maior diferenciação entre contribuintes desiguais; e (2) a redução da alíquota mínima pela metade, significando a desoneração das faixas de menor renda na sociedade. Ainda que insuficiente do ponto de vista da justiça fiscal, essas mudanças indicam uma possibilidade de aumento da progressividade do IR pela simples ocorrência de tais mudanças neste sentido, visto que, aos olhos da sociedade, este assunto parecia não constituir ponto de discussão no meio político-tributário, pois, após dez anos de vigência sem ajustes, o modelo de duas alíquotas (15 e 27,5%) passava a ideia de que se perpetuaria por um longo tempo no país.

Entretanto, deve-se observar outro aspecto desta última mudança. Para a faixa superior de renda, a tabela manteve-se inalterada. Indivíduos de altas rendas continuam sofrendo a incidência de 27,5% de imposto, ou seja, estes não foram onerados em maior medida que a população de menor renda. Esta é uma característica que vem sendo mantida desde o início dos anos noventa, e que traz efeitos negativos em termos de progressividade, pois os indivíduos que de fato detêm rendimentos suficientes para melhorar a distribuição de renda na sociedade, quais sejam, os que se encontram em níveis altíssimos de renda, acabam sendo “beneficiados”, contribuindo com uma parcela relativamente baixa de seus rendimentos.

Para além da análise das tabelas do imposto de renda em termos nominais, é importante avaliar o comportamento das alíquotas médias ao longo do tempo. Para tanto, será utilizado o valor da alíquota média calculado no ponto correspondente ao limite mínimo de cada faixa de renda em cada uma das tabelas.¹² Dessa forma, pode-se analisar o comportamento das curvas de

¹² Para a faixa de renda mais alta em cada tabela, foi arbitrado um valor altíssimo de renda, com os objetivos de (1) ilustrar os efeitos do IR nas classes mais abastadas da população e (2) mostrar que a alíquota média máxima se aproxima da alíquota nominal máxima para valores altíssimos de

alíquotas médias estruturadas por pontos de referência análogos entre os períodos.

Para a comparação em um mesmo gráfico, foram definidas as curvas de alíquotas médias em função das alíquotas nominais de cada tabela do IR, frente às dificuldades técnicas de se estipular uma unidade intertemporal de comparação mais adequada.¹³ Mesmo que não seja a base de comparação ideal, essa relação entre alíquotas médias e nominais permite a análise da evolução do grau de progressividade das tabelas do IR ao longo do tempo, ainda que não possibilite definir o grau exato de progressividade em cada período.¹⁴ Através de tal relação, ainda é possível a comparação entre as curvas de alíquota média levando em conta a hierarquia da escala de rendimentos de cada época, visto que, para cada alíquota nominal, corresponde uma determinada faixa de renda (alíquotas nominais mais altas refletem, portanto, níveis de renda mais altos, e vice-versa).

Nesse estudo, deveriam ser consideradas, ainda, as características da faixa isenta de cada período. No entanto, como o objetivo dessa análise consiste em avaliar o comportamento das alíquotas médias ao longo do tempo, em termos de progressividade das tabelas do IR como um todo, independentemente das particularidades da faixa isenta, para fins de simplificação, pode-se supor a igualdade desta para todos os períodos avaliados, sem correr o risco de distorcer a análise.

O Gráfico 2, conforme mencionado anteriormente, relaciona as alíquotas médias de cada período com a estrutura de alíquotas nominais vigentes, de forma que, quanto mais à direita a curva terminar, maior é a alíquota nominal máxima e, portanto, maior é o grau de progressividade. Esse gráfico permite observar com maior clareza como o ano de 1990 foi emblemático no que se refere à mudança

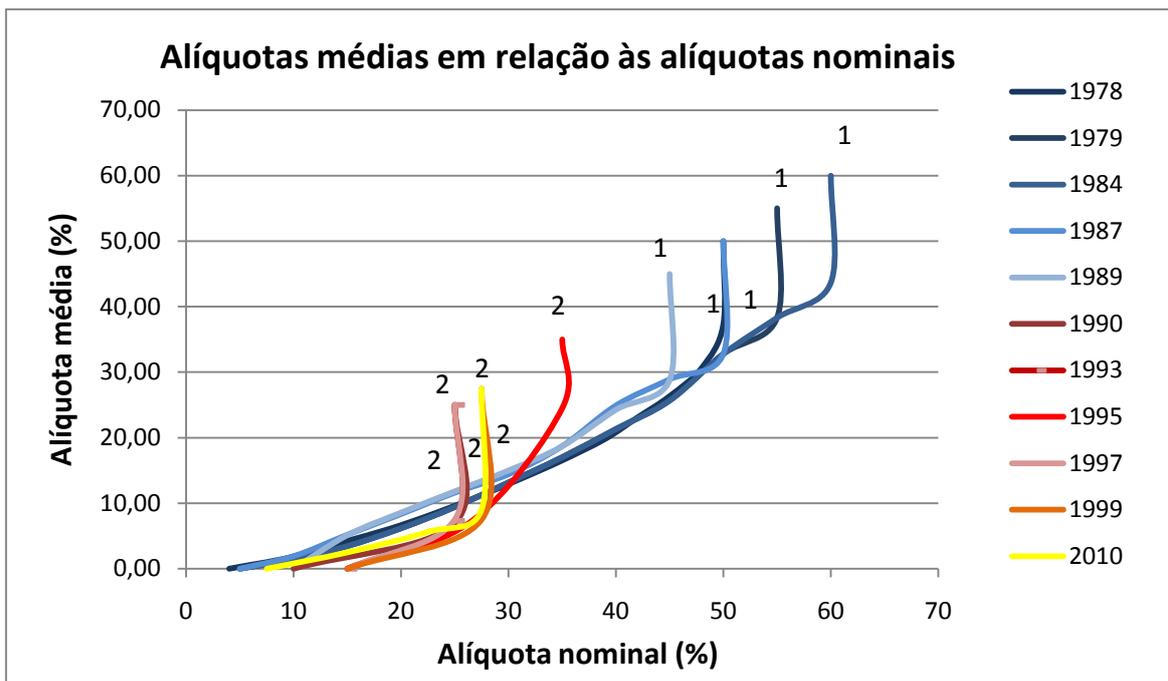
renda, mas não se iguala devido à existência do limite de isenção, que favorece a todos os contribuintes, independentemente do nível de renda.

¹³ O ideal seria fazer uma correspondência entre as faixas de renda em cada ano, de forma a permitir a aplicação de cada tabela nominal do IR a uma única escala de rendas que representasse todos os períodos estudados. Entretanto, seria necessário um estudo muito aprofundado acerca das realidades sócio-econômicas de cada época, o que não constitui objeto deste trabalho.

¹⁴ Esse método se mostra suficiente na consecução dos objetivos deste trabalho, visto que não se pretende medir o grau de progressividade em cada época, e sim avaliar as mudanças deste ao longo do tempo.

da estrutura de alíquotas do imposto de renda. Dividindo o conjunto de curvas em dois grupos, tais que as curvas indicadas pelo número “1” representam as tabelas anteriores a 1990 e as indicadas pelo número “2” as tabelas a partir desse ano, identifica-se uma alteração significativa para a esquerda das curvas do grupo “2” em relação ao grupo “1”, representando uma redução drástica da alíquota nominal máxima a partir de 1990. Enquanto o grupo “2” apresenta um crescimento até o nível de cerca de 50% de alíquota nominal, as curvas do grupo “1” têm seu crescimento interrompido em um nível em torno de 25%. Em termos de equidade vertical, essa mudança de característica implicou perda de progressividade na medida em que os contribuintes de maior renda passaram a arcar com uma alíquota menor de imposto, diminuindo sua parcela de contribuição em relação ao total do imposto de renda da sociedade.

Por outro lado, observa-se que, para o segmento inferior ao nível da alíquota nominal máxima, a inclinação das curvas de alíquota média diminuiu, indicando que, com o aumento da alíquota nominal e, conseqüentemente, do nível de renda, houve uma redução da alíquota média. A perda de progressividade, a partir desta constatação, reside no fato de que, com o aumento do nível de renda, os indivíduos passaram a contribuir com uma fração de rendimento cada vez menor ao longo do tempo. Um indivíduo situado na faixa de, por exemplo, 20% de alíquota nominal arcava com uma alíquota efetiva de 6 a 8% antes de 1990; após esse ano, para a mesma faixa de imposto nominal, o contribuinte passou a pagar em torno de 2 a 5% de alíquota efetiva.

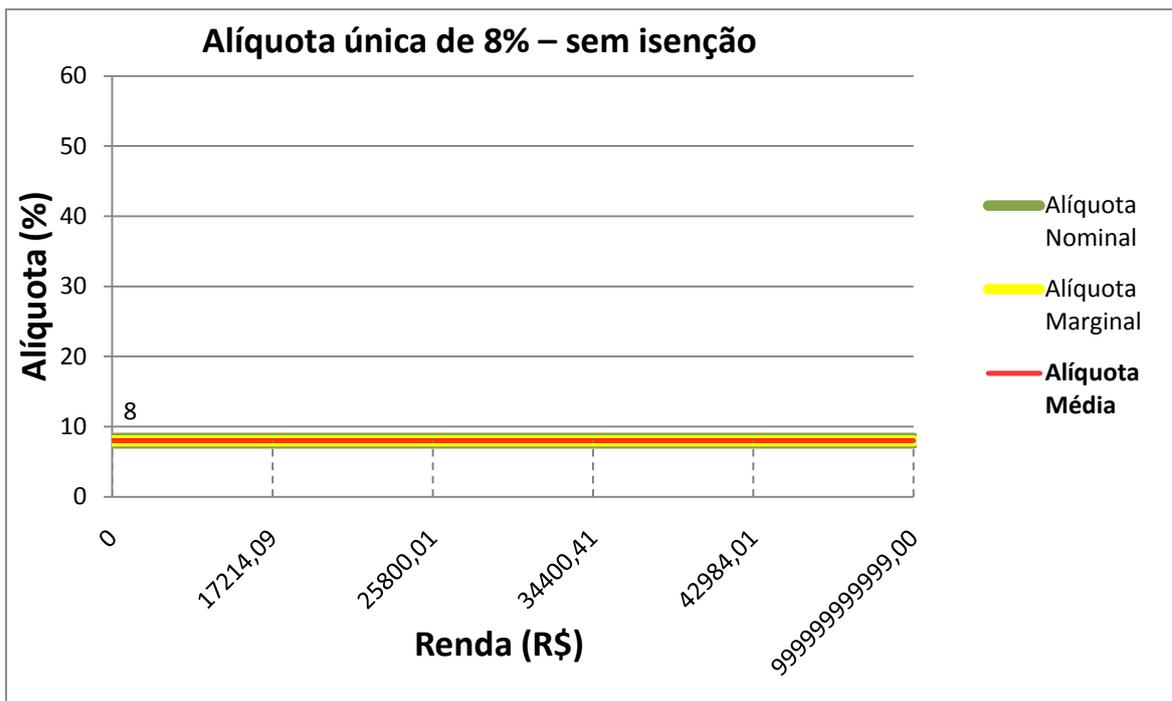


Fonte dos dados: Apêndice 1, quadros 1 a 22.

Gráfico 2: Alíquotas médias em relação às alíquotas nominais – 1978 a 2010

3.1.1. A alíquota única

Em 1991, durante as discussões acerca da reforma tributária no Governo Collor, falava-se na instituição de uma alíquota única no imposto de renda na ordem de 8%, sem limite de isenção. A questão que se impõe é: essa estrutura satisfaz a condição constitucional de progressividade do imposto sobre a renda? Para responder à pergunta, foi aplicado esse modelo à estrutura de faixas de renda vigente em 2010, viabilizando-se a análise do comportamento da alíquota única conforme o Gráfico 3:

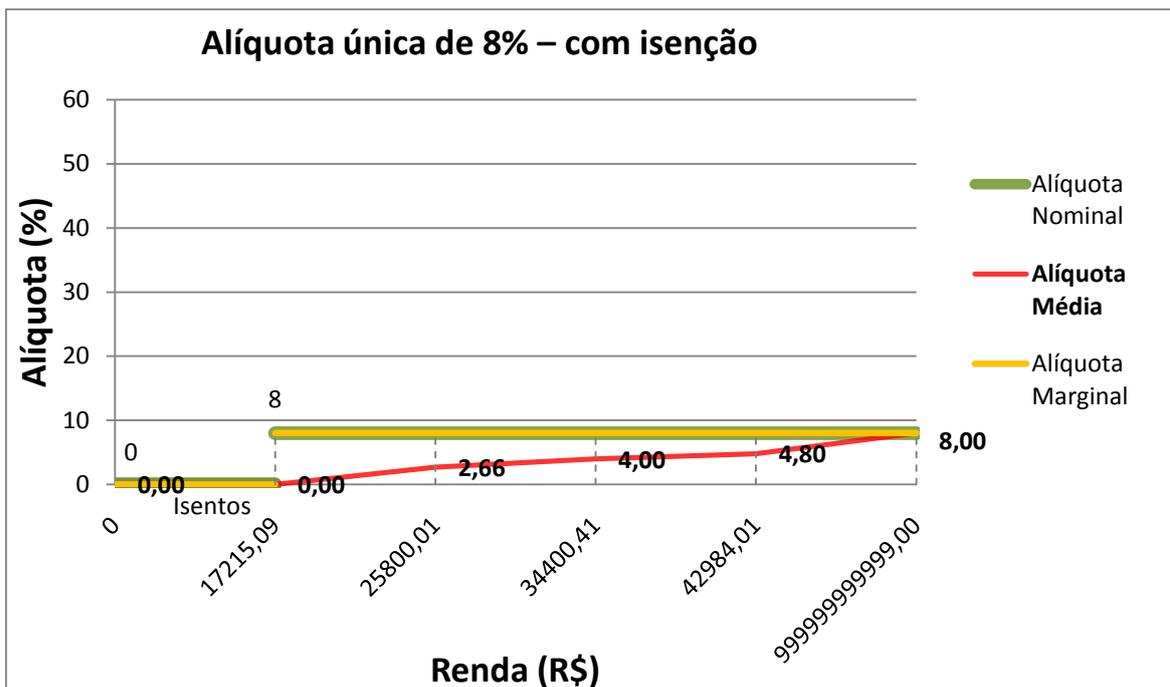


Fonte: Apêndice 2, quadros 23 e 24.

Gráfico 3: Alíquota única do IR – 8% sem limite de isenção – por faixa de renda de 2010

O gráfico mostra que a alíquota média equivale à alíquota marginal. Conforme registrado no capítulo 2 deste trabalho, essa igualdade implica um comportamento proporcional da alíquota média, ou seja, todos os contribuintes arcarão com o imposto na mesma proporção, independente de seu posicionamento na escala de rendas da sociedade, privando-se a redistribuição de recursos através do IR. Dessa forma, conclui-se que a imposição de uma alíquota única sem limite de isenção não atende ao previsto na Constituição, que determina a progressividade do imposto sobre a renda.

Mas o que aconteceria se, no modelo de alíquota única discutido durante o Governo Collor, se impusesse um limite de isenção? Na análise desta questão, será adotado o procedimento anterior, aplicando-se a alíquota única de 8% – agora com isenção – à estrutura de faixas de renda vigentes em 2010, conforme representado no Gráfico 4:



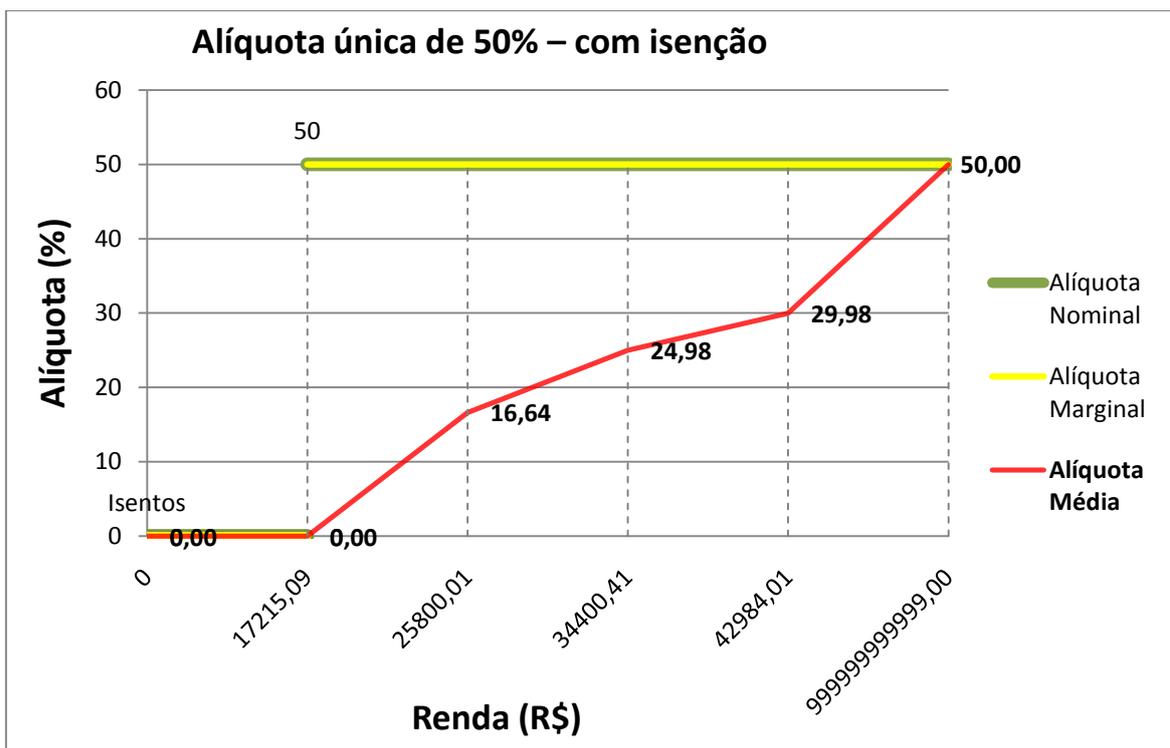
Fonte: Apêndice 2, quadros 25 e 26.

Gráfico 4: Alíquota única do IR – 8% com limite de isenção – por faixa de renda de 2010

Através desse gráfico, percebe-se que a inclusão de um limite de isenção no modelo de alíquota única torna a estrutura do imposto progressiva, visto que, para qualquer nível de renda, a alíquota marginal é superior à alíquota média. Analisando o comportamento desta última, observa-se que, com o aumento do montante de renda, a contribuição efetiva aumenta, o que implica maior parcela de imposto incidindo sobre os mais ricos, proporcionando uma melhora relativa dos mais pobres na posição da escala de rendas, além de uma possível redistribuição de recursos para a população de baixa renda¹⁵.

No entanto, uma alíquota única de 8%, mesmo com limite de isenção, constitui um modelo de baixa progressividade do imposto, uma vez que indivíduos de altíssima renda contribuiriam, no máximo, com uma fração irrisória de pouco menos de 8% de seus rendimentos. A partir desta constatação, pode-se analisar a mesma estrutura com a definição de uma alíquota única mais alta, na tentativa de aumentar o grau de progressividade do modelo. Como exemplo, serão avaliados os efeitos da imposição de uma alíquota nominal de 50%, ilustrada no Gráfico 5:

¹⁵ É importante ressaltar que a qualidade, ou ainda, a magnitude dessa redistribuição de recursos depende da qualidade do gasto público direcionado às camadas de menor renda da população.



Fonte: Apêndice 3, quadros 27 e 28.

Gráfico 5: Alíquota única do IR – 50% com limite de isenção – por faixa de renda de 2010

A curva da alíquota média, nessa estrutura de alíquota única, apresenta um comportamento altamente progressivo, pois, para níveis de renda mais altos, a alíquota média aumenta de forma significativa, onerando os indivíduos de altíssima renda na proporção de quase 50% de seus rendimentos.

Percebe-se, então, que é possível a adoção de uma estrutura de IR com alíquota única e limite de isenção sem destituir o imposto da progressividade requerida pela Constituição. Contudo, para que essa progressividade atinja níveis satisfatórios de justiça fiscal, a alíquota nominal deve ser suficientemente alta para de fato onerar as grandes rendas de forma significativamente mais pesada que rendimentos menores, o que permite concluir que é a alíquota nominal máxima que determina o grau de progressividade do imposto de renda. No entanto, a aplicação de uma única alíquota de valor alto encontra grandes dificuldades sócio-políticas, pois, do ponto de vista da população, o contribuinte é onerado com a parcela de sua renda correspondente à alíquota nominal, ou seja, todo indivíduo, independentemente do nível de renda, arca com a mesma fração

de renda. Isso ocorre principalmente pelo desconhecimento do contribuinte acerca do funcionamento do imposto, em especial do comportamento da alíquota média determinado pela aplicação da faixa isenta.

3.2. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo indireto incidente sobre todos os produtos que são submetidos a algum processo de transformação, seja ele de beneficiamento, manufatura ou industrialização. Por se tratar de um tributo que incide sobre o consumo, e não sobre a renda pessoal, o IPI é tido como um imposto de efeitos regressivos no sistema tributário, visto que os consumidores pagam a mesma alíquota na aquisição de um determinado bem, independentemente de seu posicionamento na escala de rendas.

Porém, apesar da natureza regressiva dos tributos indiretos, podem ser imputados elementos progressivos à sua estrutura de aplicação, através do mecanismo da seletividade, conforme apresentado no capítulo anterior. No caso do IPI, a seletividade é obrigatória, e não apenas facultativa, conforme disposto na Constituição Federal do Brasil, Artigo 153, parágrafo 3º, inciso I: “[O imposto sobre produtos industrializados] será seletivo, em função da essencialidade do produto”. A presença da seletividade evidencia-se na observância de 25 alíquotas diferentes na estrutura da tabela de alíquotas do IPI, que variam de 2 a 330%¹⁶, além da alíquota zero e dos bens não-tributados.

A estrutura seletiva da tabela do IPI pode ser percebida já em sua Seção I, referente à tributação de animais vivos e produtos do reino animal. No tocante à tributação de peixes, a tabela prevê alíquota zero para todos os produtos dessa natureza, à exceção de salmões, bacalhaus e arenques, bens consumidos tipicamente pela parcela mais abastada da população, que sofrem a incidência de uma alíquota de 5%. Nesse caso, através da seletividade, o IPI considera o peixe um bem essencial na cesta de consumo brasileira, porém distingue os tipos que são caracterizados como bens de consumo de luxo.

¹⁶ Na realidade, a alíquota de 330% incide unicamente sobre cigarros. Ao longo do restante da tabela, as alíquotas variam de 2 a 60%.

Já na Seção IV da tabela do IPI, que trata da incidência do imposto sobre alimentos, bebidas e tabaco, a seletividade progressiva se apresenta de forma evidente, como se percebe na análise das alíquotas incidentes sobre as bebidas alcoólicas. As aguardentes, bebidas mais amplamente consumidas pela população de baixa renda, contemplam uma alíquota de 8% de imposto, enquanto que vermouths e uísques, bebidas de consumo dos “ricos”, sofrem uma incidência de 30 e 60%, respectivamente. Ao tributar a aguardente com uma alíquota baixa em relação a outras bebidas, o imposto acaba gerando dois efeitos simultâneos: (1) desestimula o consumo ao imputar uma parcela de tributo no preço do produto, o que se justifica pela possibilidade do consumo excessivo de bebidas alcoólicas gerar externalidades negativas, como acidentes de trânsito e brigas de bar, além das implicações para a própria saúde do consumidor; e (2) não exclui os mais pobres do consumo desse tipo de produto, pois a alíquota incidente, ao ser relativamente baixa, não eleva seu preço a níveis muito altos, o que permite a essa camada da população a compra do bem, mesmo com uma renda modesta. O mesmo não ocorre com o uísque, por exemplo. Ao ser tributado com uma alíquota de 60% de IPI, o bem chega ao consumidor final a preços muito acima do que o seria caso não fosse sujeito à incidência do imposto, conferindo ao tributo o poder de excluir os indivíduos de menor renda do consumo do produto.

Ainda na Seção IV, dois aspectos devem ser observados. O primeiro é a incidência de alíquota zero sobre pães, massas e bolachas, produtos de amplo consumo em todas as faixas de renda da sociedade, porém em maior escala, em termos de proporção da renda, nas faixas de menores rendimentos, por constituírem produtos de preço mais acessível. O segundo é a alíquota de 330% incidente sobre cigarros, que também constitui um bem amplamente consumido por toda a população. Aqui percebemos o caráter regressivo intrínseco aos tributos indiretos, pois o montante do imposto pago na aquisição do bem, apesar de ser o mesmo para todos os consumidores em termos absolutos, constitui uma fração maior da renda da população mais “pobre”, em comparação com os mais ricos. Contudo, deve-se ressaltar que diversos critérios além da justiça social são utilizados na formulação das alíquotas, como, por exemplo, os efeitos para a saúde individual e as externalidades negativas (como no caso das bebidas alcoólicas citado anteriormente) decorrentes do consumo dos bens. Por conter

inúmeras substâncias tóxicas, inclusive cancerígenas, o cigarro é considerado um produto altamente prejudicial para a saúde do consumidor, bem como para o bem-estar das pessoas próximas ao fumante ao exalar a fumaça característica do fumo, tornando-as “fumantes passivas” independentemente de sua vontade. Essas peculiaridades do cigarro se constituem claramente nas justificativas principais da incidência de uma alíquota tão elevada sobre o produto, relegando a justiça social, nesse caso específico, a um papel desprezível.

A Seção VI da tabela do IPI compreende os produtos das indústrias químicas e conexas, como produtos de beleza, farmacêuticos e pirotécnicos. Nessa seção, a seletividade aparece, por exemplo, nos produtos para cabelo, para os quais está prevista uma alíquota de 22%, sendo reduzida para 7% quando se trata dos produtos consumidos de maneira mais ampla pelos indivíduos de renda mais baixa, a saber, xampus e condicionadores, bens importantes para fins de higiene pessoal, o que os descaracteriza como itens supérfluos.

Outro elemento de progressividade nessa seção é a incidência de alíquota zero para os cremes de proteção solar, enquanto que a alíquota para outros cremes e produtos de beleza é de 22%. Fica claro que na decisão de não tributar o protetor solar com o IPI foi levado em conta os efeitos do consumo desse produto sobre a saúde da população, uma vez que seu uso se constitui em uma importante medida preventiva de doenças dermatológicas, como o câncer de pele. Dessa forma, a incidência de alíquota zero beneficia toda a sociedade, seja qual for o nível de renda.

Ao longo da tabela do IPI, a seletividade se apresenta ainda nas seções relativas a peças de vestuário e calçados, produtos de amplo consumo em todas as faixas de renda e sobre os quais incidem alíquota zero, e a bens tidos como “de luxo”, como aparelhos de ar-condicionado e secadoras de roupa, consumidos em grande medida por contribuintes da parcela de maiores rendimentos da população, para os quais a tabela prevê uma alíquota de 20%.

É importante notar a seletividade aplicada ao caso dos refrigeradores. Esse tipo de produto pode parecer supérfluo à primeira vista, por se tratar de um bem de consumo durável e, portanto, de preço relativamente alto. Aliás, em geral, quando se fala em bens de consumo durável, automaticamente se descarta a

possibilidade de serem produtos realmente essenciais para a população, como se só pudessem ser considerados essenciais bens de consumo não-duráveis, principalmente alimentos e roupas. Entretanto, essa conclusão acaba sendo enganosa na medida em que, hoje em dia, a grande maioria dos alimentos deve ser conservada sob refrigeração, em especial os alimentos perecíveis, de maneira que o acesso ao consumo de refrigeradores pode guardar, em certa medida, uma relação indireta com a própria saúde da população, uma vez que a correta conservação de mantimentos acaba por evitar determinadas doenças associadas ao consumo de alimentos estragados. Considerados esses aspectos, observa-se que a tabela do IPI prevê uma alíquota de 5% para refrigeradores com capacidade de até 400 litros e de 15% para os maiores¹⁷. Essa configuração de alíquotas se justifica pelo fato da população de baixa renda normalmente consumir refrigeradores menores, tendo em vista que se trata de um produto relativamente caro. Refrigeradores muito grandes, além de serem considerados supérfluos, em geral consomem mais energia elétrica, justificando a incidência de uma alíquota mais alta.

Um caso emblemático é a seletividade aplicada aos automóveis. Para veículos com cilindrada de até 1000 cm³ (1.0), os chamados “carros populares”, a tabela prevê uma alíquota de 7% de imposto; sobre automóveis com até 2000 cm³ de cilindrada (2.0), incide uma alíquota de 13%; e para veículos com mais de 2000 cm³ de cilindrada, cujo público consumidor encontra-se nas camadas de renda mais alta, a alíquota prevista é de 25%.

3.3. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é um tributo de competência municipal¹⁸ que onera o contribuinte considerando seu patrimônio. Conforme o *caput* do Art. 4º da Lei Complementar nº 7, de 07 de dezembro de 1973, que institui e disciplina os tributos de competência do Município de Porto

¹⁷ Para refrigeradores produzidos com a finalidade de conservar sangue humano, utilizados tipicamente por bancos de sangue, é prevista a incidência da alíquota zero.

¹⁸ Constituição Federal de 1988, Art. 156, inciso I.

Alegre¹⁹, o IPTU “incide sobre a propriedade, a titularidade de domínio útil ou a posse de qualquer título de prédio ou terreno”. A aplicação do imposto tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, conforme consta no *caput* do Art. 5º da mesma lei.

Em seu Artigo 156, parágrafo primeiro e seus incisos, a Constituição brasileira postula que o IPTU *poderá* ter uma estrutura de alíquotas progressiva de acordo com o valor venal do imóvel, bem como possuir alíquotas diferenciadas considerando-se o uso e a localização da propriedade, de maneira que a aplicação desses mecanismos não é obrigatória, sendo facultada à administração municipal. No caso de Porto Alegre, a legislação do imposto goza de ambas as características.

A aplicação do IPTU se divide, basicamente, em dois grandes grupos: (1) imóveis territoriais, compreendendo os terrenos sem edificações e que, em tese, encontram-se subutilizados, ou mesmo em desuso; e (2) imóveis prediais, os quais apresentam alíquotas diferenciadas em razão de sua utilização, através de duas categorias de “uso”: (a) residenciais, contemplando as construções utilizadas exclusivamente como moradia (casas, apartamentos, etc.); e (b) não-residenciais, englobando estabelecimentos comerciais, industriais e outros.

A estrutura de alíquotas incidente sobre imóveis prediais em Porto Alegre é composta por apenas duas alíquotas únicas, uma para cada tipo de uso (residencial e não-residencial), conforme indicado na Tabela 2:

Tabela 2: Alíquotas do IPTU para imóveis prediais

Finalidade	Alíquota nominal (%)
Residencial	0,85
Não-Residencial	1,10

Fonte dos dados: Lei Complementar nº 07/73.

Analisando a tabela acima, fica claro que essa estrutura de alíquotas não apresenta progressividade, uma vez que, com o aumento da base de tributação, o montante de imposto devido aumenta na mesma proporção, visto que se tratam

¹⁹ Conforme mencionado na introdução deste trabalho, o estudo do IPTU baseia-se na legislação vigente do tributo no município de Porto Alegre.

de alíquotas únicas. Conseqüentemente, a alíquota média torna-se constante (igualando-se à alíquota nominal) para quaisquer valores da base tributária, configurando um sistema proporcional de alíquotas para os imóveis prediais.

Quanto ao imposto territorial, incidente sobre os terrenos do município, a estrutura de alíquotas apresenta diferenciações por localização e por valor venal do terreno. Em relação à localização, a legislação municipal prevê alíquotas maiores para terrenos situados na região central de Porto Alegre. A Lei Complementar nº 312/93, de 29 de dezembro de 1993, delimita três Divisões Fiscais (DFs) no perímetro urbano do município: a 1ª Divisão Fiscal compreende o centro da cidade e seu entorno; a 2ª Divisão Fiscal engloba as regiões intermediárias; e a 3ª Divisão Fiscal contempla as áreas periféricas. Dessa forma, o nível de alíquotas ao qual pertence um terreno depende da Divisão Fiscal na qual este se enquadra, conforme apresentado na Tabela 3:

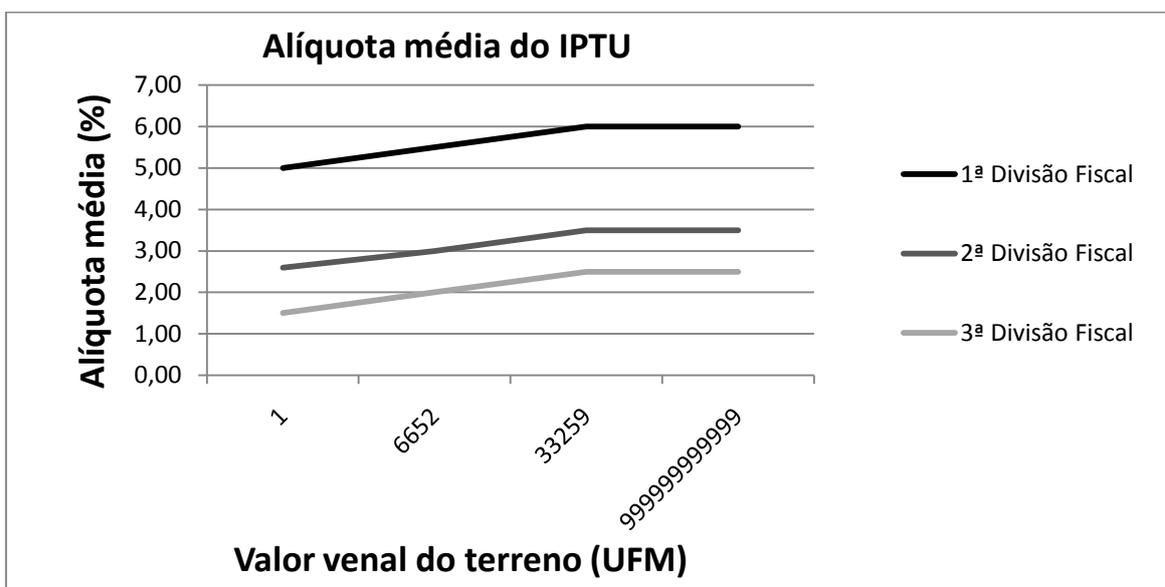
Tabela 3: Alíquotas do IPTU para imóveis territoriais

Divisão Fiscal	Valor venal (UFM²⁰)	Alíquota nominal (%)
1ª DF		
	até 6651	5,00
	acima de 6651 até 33258	5,50
	acima de 33258	6,00
2ª DF		
	até 6651	2,60
	acima de 6651 até 33258	3,00
	acima de 33258	3,50
3ª DF		
	até 6651	1,50
	acima de 6651 até 33258	2,00
	acima de 33258	2,50

Fonte dos dados: Lei Complementar nº 07/73.

²⁰ Segundo a LC 303/93, Art. 3º, a Unidade Financeira Municipal – UFM – constitui o índice de indexação de todos os tributos do município de Porto Alegre. A UFM é atualizada anualmente com base na variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, calculado pelo IBGE, conforme o disposto no Art.1º da LC 535/05. O valor da UFM para o exercício de 2010 corresponde a R\$ 2,4657.

Além do aspecto da localização, a tabela acima mostra a diferenciação das alíquotas conforme o valor venal do terreno dentro de cada Divisão Fiscal. Por esse critério, observa-se a aplicação da progressividade das alíquotas no IPTU, pois para valores venais maiores dos terrenos incidem alíquotas nominais mais altas. Dessa forma, a alíquota média aumenta com a expansão da base de tributação em cada DF, conforme apontado no Gráfico 3.3.1. Nota-se que, no caso do IPTU, a alíquota média é igual à alíquota nominal. Isso ocorre devido à ausência de um limite de isenção nos moldes do existente no imposto sobre a renda. Essa característica da estrutura do imposto territorial implica a pressuposição de que terrenos mais caros constituem propriedade de contribuintes mais ricos, ou seja, de maiores níveis de renda.



Fonte dos dados: Apêndice 4, quadro 1.

Gráfico 6 – Alíquota média do IPTU de Porto Alegre – por faixa de valor venal

No entanto, essa pressuposição não pode ser considerada totalmente confiável. Isso porque o valor de uma propriedade não necessariamente condiz com o nível de renda, ou ainda, com a classe social, em que se enquadra o proprietário. Como exemplos podem-se citar um aposentado típico, o qual pode ter adquirido, através do entesouramento de parte de seus rendimentos ao longo de anos, um terreno mais valioso, mesmo que seus rendimentos sejam relativamente baixos; ou um indivíduo rico que prefere despender sua renda em

outros bens e atividades e, mesmo com um rendimento alto, optou por possuir um terreno de menor valor. Em ambos os cenários percebe-se uma disparidade entre o nível de renda do proprietário e o valor venal de seu imóvel.

Diante do exposto, pode se afirmar que, apesar do IPTU sobre terrenos apresentar-se progressivo em termos de alíquota, essa característica não deve ser diretamente associada a uma progressividade análoga da carga tributária, como é o caso do IR, pois o comportamento da carga dependerá não apenas das alíquotas nominais do imposto e do valor venal do imóvel, mas também do nível de renda do proprietário.

É importante ressaltar que um aumento progressivo das alíquotas nominais do IPTU incidente sobre terrenos em razão de seu valor venal pode ter um objetivo diverso da redução de desigualdades sociais através da tributação mais pesada dos mais ricos. Em geral, terrenos sem edificações acabam deixando de cumprir sua função social em virtude de seu uso (ou desuso) estar em desacordo com o previsto no Plano Diretor²¹, sendo o imposto mais alto um mecanismo de desincentivo à subutilização do território urbano do município.

A incidência do imposto territorial incita a questão dos terrenos agrícolas. Para proceder a essa análise, faz-se necessário observar que, de acordo com a Lei Complementar nº 434, de 01 de dezembro de 1999, todo o território do município de Porto Alegre é definido como *cidade*, não existindo, portanto, zonas rurais. Dessa forma, qualquer terreno localizado dentro dos limites territoriais do município é considerado território urbano, ainda que seja utilizado tal qual um terreno rural.

A legislação municipal possui um mecanismo próprio para territórios de uso agrícola. Segundo o Art. 8º do Decreto nº 16500, de 10 de novembro de 2009, que regulamenta a LC nº 7/73, não há incidência do IPTU sobre imóveis comprovadamente utilizados para atividades rurais como exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, e que estejam localizados na 3ª Divisão Fiscal. Esse benefício fiscal concedido aos produtores agrícolas de Porto Alegre constitui um importante incentivo à continuidade das atividades de produção primária. Caso o IPTU passasse a incidir sobre esses territórios tal qual o imposto progressivo aplicado em quaisquer outros terrenos, o trabalhador rural

²¹ Constituição Federal do Brasil de 1988, Art. 182, parágrafo segundo.

do município seria incentivado a construir edificações sobre seu terreno para reduzir seu ônus fiscal, obrigando-se a mudar de atividade, o que nem sempre é fácil, especialmente para aquele indivíduo que passou sua vida inteira na lida agrícola. Em outras palavras, os trabalhadores rurais poderiam ser “engolidos” pela urbanização.

Além da não-incidência sobre terrenos agrícolas, a legislação do IPTU em Porto Alegre prevê isenções e imunidades do imposto para imóveis com determinadas características. Nesses casos, o critério utilizado para definir o benefício varia entre a identificação da *finalidade do imóvel* ou da *condição do usuário*. Conforme o primeiro critério citam-se exemplos como escolas, sindicatos, sedes de entidades religiosas ou culturais, associações comunitárias, áreas de preservação ambiental, entre outros; para as isenções concedidas através do segundo critério, vale destacar os casos em que o usuário é incapaz ou deficiente de baixa renda, portador do “mal de Hansen”, viúva ou órfão menor pobre e aposentado ou pensionista de baixa renda e proprietário de apenas um imóvel, desde que este não seja de luxo²².

A legislação do IPTU prevê ainda o mecanismo da *progressividade no tempo*. Quando se considera que uma propriedade não está cumprindo sua função social, isto é, está subutilizada em relação ao previsto no Plano Diretor, a administração municipal poderá, através de lei específica, determinar seu parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, fixando condições e prazos para o cumprimento da obrigação.²³ Caso o proprietário não atenda ao disposto na lei, o governo local deverá aplicar o IPTU progressivo no tempo à propriedade.

Este mecanismo consiste na incidência de uma alíquota que aumenta anualmente em uma proporção de até 100% do valor da alíquota do ano anterior, não podendo ultrapassar o limite de 15% do valor venal da propriedade. O IPTU progressivo no tempo incidirá, inicialmente, por um período de cinco anos; expirado esse prazo, se o proprietário ainda se recusar a adotar as medidas impostas pela lei, a administração municipal poderá desapropriar o imóvel, mediante uma indenização em títulos da dívida pública correspondente ao valor venal da propriedade. Caso a desapropriação não seja de interesse da Prefeitura,

²² Conforme LC 07/73 e Decreto Municipal 16500/09.

²³ Estatuto da Cidade – Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, Art. 5º.

esta poderá continuar cobrando o IPTU com a alíquota máxima (15%) até que o proprietário cumpra as obrigações constantes na lei.

A cobrança do IPTU progressivo no tempo por parte da administração municipal justifica-se na medida em que constitui um poderoso desincentivo à subutilização do território urbano. Através desse instrumento, o governo local acaba promovendo o cumprimento da função social das propriedades e a melhor ocupação do espaço municipal, gerando efeitos como a inibição da especulação imobiliária, a utilização eficiente de áreas já providas de infra-estrutura (tornando desnecessários investimentos em áreas periféricas, o que resulta em economia de recursos públicos) e, nos casos de desapropriação, a utilização dos terrenos para construção de moradias populares, beneficiando as camadas mais pobres.

4. A PROGRESSIVIDADE NO ICMS INCIDENTE SOBRE AS CESTAS BÁSICAS ESTADUAIS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – é um tributo de competência estadual semelhante ao Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) europeu e que incide, como o próprio nome diz, sobre operações relacionadas com a circulação de mercadorias e serviços, como, por exemplo, as saídas internas e externas²⁴ de produtos de um estabelecimento, o fornecimento de alimentação em bares e restaurantes, prestação de serviços de transporte de pessoas ou mercadorias e serviços de comunicação.²⁵ Assim como o IPI, o ICMS constitui um tributo indireto, pois o ônus decorrente de sua incidência não é arcado necessariamente pelo agente tributado, podendo ser repassado a terceiros (consumidores).

Em se tratando de um imposto indireto, o mecanismo de aplicação da progressividade no ICMS é a seletividade. A Constituição do Brasil de 1988, em seu Art. 155, parágrafo segundo, inciso III, postula que o ICMS “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”. Observa-se que nesse tributo, ao contrário do IPI, a seletividade não é obrigatória, sendo a sua aplicação facultada a cada governo estadual. Ainda que facultativa, os Estados, regra geral, adotam ICMS seletivo mediante a diferenciação de alíquotas (25%, 17% e 12%), especialmente no que se refere a bens de primeira necessidade, a saber, produtos componentes da cesta básica estadual, que geralmente têm a base de cálculo do imposto reduzida. Com a incidência da alíquota nominal sobre uma base menor, a alíquota efetivamente paga pelo contribuinte diminui, passando de 17 ou 12% para 7%. Esse mecanismo aplicado aos produtos básicos tem por objetivo desonerar a população de baixa renda através da redução da carga tributária. Com uma fração menor de seus rendimentos destinada ao pagamento de impostos, a renda disponível das

²⁴ A saída interna refere-se a transações realizadas de um agente para outro dentro do próprio Estado; já a saída externa compreende as operações com outros Estados ou países. Neste trabalho, os casos estudados se referem apenas a alíquotas incidentes sobre as saídas internas.

²⁵ Lei Kandir – Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, Art. 2º.

famílias mais pobres aumenta, amenizando as dificuldades econômicas dessa parcela da população.

O Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócio-Econômicos – DIEESE – elenca 13 produtos considerados essenciais para suprir as necessidades alimentares mínimas de uma pessoa, a chamada “ração essencial”, que constituem a cesta básica nacional²⁶. Contudo, devido às particularidades de cada região, a cesta básica difere entre os Estados, pois um produto considerado de primeira necessidade em um Estado não necessariamente o será em outro, de maneira que a redução da alíquota de ICMS, bem como as mercadorias submetidas a ela, varia de região para região²⁷, conforme apresentado a seguir.

4.1. Rio Grande do Sul

A legislação do ICMS no Rio Grande do Sul contempla uma lista de 21 itens, discriminada no Apêndice IV do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 37699, de 26 de agosto de 1997, que constitui a cesta básica de alimentos do Estado, definida levando-se em conta a “essencialidade das mercadorias na alimentação básica do trabalhador”, conforme o disposto no Livro I, Artigo 23, inciso II do mesmo Regulamento.

A cesta básica gaúcha²⁸ compreende bens sobre os quais incidem alíquotas nominais de 12 e 17%. Para os primeiros, o RICMS prevê uma redução da base de cálculo para 41,176% do valor total da operação. Dessa forma, para cada Real correspondente à base de cálculo, será considerado o montante de R\$ 0,41176, sobre o qual incidirá a alíquota nominal de 12%, resultando em uma alíquota efetiva de 7%. Quanto aos produtos básicos sujeitos à alíquota de 17%, o Regulamento prevê a redução para 58,333% do valor correspondente à base de

²⁶ Anexo 1, quadro 1.

²⁷ Conforme apresentado no Capítulo 1, para a realização do estudo proposto os Estados foram selecionados de acordo com a disponibilidade e manuseabilidade de informações, de maneira a contemplar diversas regiões do país. Dessa forma, é possível se contrastar determinadas particularidades que influenciam na definição dos bens que são considerados básicos na região.

²⁸ Anexo 1, quadro 2.

cálculo. Aplicando-se a alíquota nominal (17%) à base considerada (R\$ 0,58333 para cada unidade de valor²⁹), chega-se novamente à alíquota efetiva de 7%.

Analisando a composição da cesta básica do Rio Grande do Sul, observa-se a presença de diversos itens que não se incluem na cesta nacional, como, por exemplo, cebola, ovos, sal, hortaliças, verduras e frutas frescas. Essa diferença indica que o conceito de “produto de primeira necessidade” no Estado, ao contrário do conceito nacional adotado pelo DIEESE, leva em conta a importância não somente da *subsistência*, mas também da *saúde* da população, uma vez que a cesta básica estadual inclui uma diversidade de itens tidos como necessários a uma alimentação saudável (como frutas, verduras e peixe). Dessa forma, o benefício fiscal da base de cálculo reduzida tende a evitar que a adoção de hábitos alimentares saudáveis se constitua em uma condição de luxo, privativa às classes de maior rendimento, permitindo também à população de baixa renda o acesso a uma alimentação, ao menos em certa medida, condizente com uma vida sadia.

É importante destacar a presença da erva-mate na cesta básica gaúcha, apesar de não constituir um alimento essencial para a subsistência ou para uma alimentação saudável. A inclusão da erva-mate na lista de produtos básicos justifica-se claramente pela ampla difusão do hábito de tomar chimarrão no Estado. Por se tratar de uma cultura típica da região, este item se faz presente na cesta de consumo de todas as camadas da população, independentemente do nível de renda. Portanto, ao reconhecer a erva-mate como um produto básico, a legislação gaúcha incorpora a cultura regional como critério na definição da essencialidade do bem, de forma a facilitar o acesso ao hábito do chimarrão às camadas de menor renda.

4.2. Santa Catarina

O Decreto nº 2870, de 27 de agosto de 2001, aprova o Regulamento do ICMS em Santa Catarina. Em seu Anexo I, Seção II, o RICMS elenca uma série

²⁹ Neste trabalho, entende-se por “unidade de valor” o montante correspondente a 1 (uma) unidade da moeda corrente no país, ou seja, 1 (um) Real (R\$ 1,00).

de produtos considerados “mercadorias de consumo popular”³⁰ no Estado. Segundo o Artigo 26, inciso III, alínea *d* do Regulamento, esses produtos estão sujeitos à alíquota nominal de 12%, assim como os produtos primários listados na Seção III do Anexo I.³¹

No entanto, no Regulamento de Santa Catarina também está previsto o mecanismo da redução da base de cálculo das operações com produtos básicos. No Anexo II do RICMS, que trata dos benefícios fiscais, em seu Artigo 11, inciso I e alíneas, está prevista a redução de 41,667% do valor total correspondente à base de cálculo do imposto. Dessa forma, de cada unidade de valor da operação com produtos básicos subtrai-se esse percentual, ou seja, R\$ 0,41667, de maneira que a alíquota nominal de 12% incide sobre uma base de R\$ 0,58333, resultando em uma alíquota efetiva de 7%, tal qual o Regulamento gaúcho. No inciso II do mesmo Artigo, ainda está prevista uma redução de 58,823% na base de cálculo para produtos sobre os quais incide a alíquota nominal de 17%, de maneira que a alíquota efetiva também resulta em 7%.

A cesta básica catarinense³² se apresenta mais “enxuta” que a gaúcha em termos de variedade de produtos: são 17 itens contra 21. Itens como batata, cebola, ovos e frutas não aparecem na cesta catarinense, não sendo abrigadas pelo benefício da redução da base de cálculo. Um aspecto no mínimo curioso da cesta básica do Estado é que mesmo alguns itens que se incluem na lista de “mercadorias de consumo popular” ficam fora da abrangência do benefício, como é o caso do açúcar, do café, do óleo de soja e de milho, do vinagre e da margarina.

Apesar de aparentar-se contraditória em um primeiro momento, essa característica pode indicar uma simples diferença de conceito de essencialidade em relação ao adotado pelo Estado do Rio Grande do Sul. A lista de “mercadorias de consumo popular” catarinense, de fato, não se mostra como uma configuração de cesta básica. Da forma como é tratada pela legislação do ICMS, essa lista parece sugerir uma variedade de produtos que são amplamente consumidos pela

³⁰ Anexo 1, quadro 4.

³¹ Na lista de “mercadorias de consumo popular” constante no Anexo I, Seção II do RICMS catarinense não estão inclusos itens de produção primária como arroz e feijão, pois o mesmo Anexo, na Seção III, prevê uma lista de “produtos primários”, na qual esses itens estão relacionados.

³² Anexo 1, quadro 3.

população do Estado (excetuando-se os produtos primários), mas que não necessariamente se constituem em itens essenciais para a alimentação humana. Assim, apesar de não gozar do benefício da base de cálculo reduzida, o RICMS reconhece a importância dos produtos “de consumo popular” (bem como dos produtos primários) submetendo-os à incidência da alíquota de 12% ao invés de 17%.

Portanto, os itens considerados essenciais na cesta de consumo catarinense são aqueles beneficiados pela redução da base de cálculo. Analisando-se a composição dessa cesta, percebe-se que o conceito de essencialidade adotado no Estado se aproxima do conceito do DIEESE, no qual predomina a preocupação com a subsistência. Contudo, a inclusão de determinados itens como queijo (prato e mozzarella) e peixes (exceto nobres) indicam a incorporação de certas particularidades habituais catarinenses. No caso dos peixes, a importância das atividades de pesca na economia regional pode explicar a presença deste item no rol de alimentos essenciais, uma vez que o Estado é o maior produtor de pescados do país, segundo o Ministério da Pesca e Aquicultura - MPA³³.

Outro produto que merece destaque é a erva-mate, que aparece novamente entre os itens de primeira necessidade. Por situar-se na região sul, o Estado de Santa Catarina compartilha alguns elementos culturais com os Estados vizinhos, como é o caso do chimarrão. Mesmo sendo considerado tipicamente gaúcho, esse hábito é bastante difundido em diversas regiões catarinenses, constituindo parte da cultura local, o que explica a essencialidade do item no Estado.

4.3. São Paulo

A redução da base de cálculo no Estado de São Paulo é prevista no Artigo 51 do Regulamento do ICMS estadual, aprovado pelo Decreto nº 45490, de 30 de novembro de 2000. O rol de produtos correspondentes à cesta básica do Estado,

³³ Disponível em: <<http://www.bahiapesca.ba.gov.br/noticias/bahia-alcanca-a-auto-suficiencia-na-producao-de-pescado>>. Acesso em: 02 nov. 2010.

contemplada pelo benefício, é discriminado nos incisos do Artigo 3º do Anexo II do RICMS.

O *caput* do Artigo prevê explicitamente a redução da base de cálculo “de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7%”, assemelhando-se à legislação dos Estados estudados anteriormente. Observando o disposto no Artigo 52 e seu inciso I do Livro I do RICMS paulista, o qual determina a aplicação de uma alíquota nominal de 18% nas operações internas (com as exceções previstas no *caput* do Artigo), percebe-se que a redução da base tributável é da ordem de 61,11%. Descontando-se este percentual de cada unidade de valor da operação, se obtém uma base correspondente a R\$ 0,3889, sobre a qual aplica-se a alíquota nominal (18%), de maneira que a alíquota efetiva resulta em 7%, conforme o previsto pela legislação.

Procedendo-se à análise da composição da cesta básica paulista,³⁴ observa-se a presença de diversos itens industrializados, como iogurte, leite fermentado, biscoitos e bolachas. Por outro lado, no que se refere a produtos naturais, a saber, frutas e verduras, a lista de produtos essenciais de São Paulo se mostra escassa, contemplando especificamente apenas duas frutas (maçã e pêra). Essa característica da cesta básica do Estado revela um conceito de essencialidade dos produtos de uma sociedade de consumo mais desenvolvida, no sentido de que seus hábitos alimentares acabam incorporando a industrialização.

Outro aspecto que merece destaque é a maneira como a carne é incluída na cesta básica paulista. Esse produto não aparece em seu estado “natural”, aqui entendido como resultado direto do corte da carne do animal, sem ser submetido a algum tipo de processamento. A carne se faz presente apenas sob a forma de embutidos como apresuntado, linguiça, salsicha e mortadela, ou seja, em seu estado industrializado, constatação esta que reforça o argumento apresentado no parágrafo anterior.

Analisando sob o ponto de vista do poder de compra, percebe-se que a cesta de produtos de primeira necessidade em São Paulo inclui bens considerados dispensáveis em grande parte das regiões do país. Além das mercadorias industrializadas citadas acima, cabe destacar a presença do ovo de

³⁴ Anexo 1, quadro 5.

codorna, produto considerado supérfluo em muitos Estados. Esse aspecto da cesta básica reflete um conceito de justiça fiscal típico de um Estado cuja sociedade detém um poder de compra maior, onde bens mais “elaborados” passam a ser vistos como essenciais mesmo para as parcelas de menor renda da população.

4.4. Minas Gerais

Aprovado pelo Decreto nº 43080, de 13 de dezembro de 2002, o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais elenca as hipóteses de redução da base de cálculo em seu Anexo IV. Na Parte 1, Item 19,³⁵ encontram-se as reduções relativas a operações com produtos alimentícios.

O Regulamento do ICMS mineiro não especifica explicitamente uma cesta básica de produtos. Contudo, contempla uma lista de alimentos, na Parte 6 do Anexo IV, que são beneficiados com a redução da base de cálculo. Como esse benefício, regra geral, é concedido a produtos de necessidade alimentar básica, é factível adotar essa listagem como sendo a cesta básica mineira, como o faz este trabalho.

Conforme o disposto no Item 19 e alíneas, os produtos da cesta básica de Minas Gerais³⁶ estão sujeitos à redução da base de cálculo em montantes diferentes de acordo com a alíquota nominal incidente, que pode ser de 12 ou 18%. Para produtos submetidos a esta última, o RICMS prevê uma redução da base na ordem de 61,11%. Isso significa que, de cada Real compreendido pela base de cálculo, subtrai-se o montante de R\$ 0,6111, aplicando-se a alíquota nominal (18%) à base de R\$ 0,3889. No caso dos produtos submetidos à alíquota de 12%, a redução prevista é de 41,66%, de forma que, para cada unidade de valor da base de cálculo, a incidência ocorre sobre apenas R\$ 0,5834. Nas duas situações, a alíquota efetiva resultante é de 7%, da mesma forma que nos outros Estados analisados até aqui.

³⁵ Nesta seção, qualquer menção a “Item 19” deve ser entendida como referência ao Item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS.

³⁶ Anexo 1, quadro 6.

É importante notar que, conforme a alínea *b* do Item 19, alguns produtos submetidos à alíquota de 18% têm sua base de cálculo reduzida em 33,33%, isto é, para cada Real do valor da operação, a alíquota incide sobre R\$ 0,6667, de maneira que a alíquota efetiva resultante corresponde a 12%. É o caso de produtos como alho, embutidos de carne, biscoitos não recheados e sardinha em lata. Apesar desses itens gozarem da redução da base de cálculo, não se incluem no rol de produtos considerados essenciais no Estado, visto que o benefício fiscal, nesse caso, é concedido em menor medida. O que se pode dizer é que a legislação reconhece a importância desses produtos na cesta de consumo mineira, porém não os inclui no conceito de bens essenciais.

A composição da cesta básica de Minas Gerais sugere que os costumes locais são levados em grande conta na determinação da justiça fiscal do ICMS. Isso fica claro quando se observa a grande quantidade de produtos lácteos sujeitos à alíquota de 7% (através da redução da base de cálculo). Os derivados de leite constituem itens de grande importância na cesta de consumo mineira, visto que o Estado é o maior produtor de leite do país, conforme a Empresa de Pesquisa Agropecuária de Minas Gerais – EPAMIG. Além do próprio leite (especificado em quatro tipos diferentes), são incluídos na cesta básica estadual seis variações de queijo, iogurte, queijo *petit suisse* e leite fermentado.

Outros três itens que compõem o rol de produtos de primeira necessidade mineiro são o pão de queijo, a fécula de mandioca e a rapadura. Quanto ao primeiro, é de amplo conhecimento que se constitui em um ícone tradicional da cultura do Estado, e por isso é considerado essencial na cesta de consumo de toda a população mineira, independentemente do nível de renda, de maneira análoga à erva-mate no Estado do Rio Grande do Sul. Dessa forma, o RICMS incorpora a tradição local na definição da essencialidade do bem e da justiça fiscal. Por ser utilizada no preparo do pão de queijo, a fécula de mandioca também se inclui na lista de produtos básicos. Em relação à rapadura, é um alimento que também faz parte da cultura do Estado. Segundo a Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural – EMATER/MG, “a fabricação da rapadura faz parte da cultura mineira e é, até hoje, uma atividade desenvolvida por um grande número de pequenos produtores rurais em todo o Estado”.

4.5. Bahia

O Regulamento do ICMS baiano, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, contempla, em seu Artigo 51, inciso I, alínea a, a lista de produtos da cesta básica submetidos à incidência da alíquota especial de 7%. Já no Capítulo IX, Seção XI, o Artigo 78-A trata do caso da redução da base de cálculo do arroz e do feijão, enquanto que o Artigo 87 dispõe sobre as hipóteses de base de cálculo reduzida não compreendidas nos artigos anteriores, nas quais se incluem os outros produtos alimentícios.

Apesar da incidência da alíquota especial de 7% sobre operações com os poucos produtos da cesta básica estadual listados pelo Artigo 51, observa-se, através da análise dos produtos submetidos à redução da base de cálculo, a presença de alguns itens, a saber, açúcar, café, leite, vinagre e margarina, para além dos elencados por esse Artigo e que também são beneficiados com essa alíquota, visto que sua base de cálculo deve ser reduzida de maneira que, com a aplicação da alíquota nominal, resulte em uma alíquota efetiva de 7%. Portanto, a inclusão desses itens no rol de produtos essenciais do Estado é justificada na medida em que, na prática, assim o faz o RICMS baiano.

Analisando a composição da cesta básica da Bahia³⁷, percebe-se uma pequena variedade de itens, com a predominância de produtos mais “comuns”, como arroz, feijão, açúcar e leite. Aliás, a cesta básica baiana se aproxima bastante do conceito de “ração essencial” do DIEESE, o que indica que a preocupação com a subsistência é preponderante no conceito de essencialidade e justiça fiscal do Estado. Esse argumento se torna mais consistente quando se observa a redução de 100% da base de cálculo nas operações com arroz e feijão, prevista pelo Artigo 78-A, e com sal, conforme o Artigo 87, inciso XXX.

É importante ressaltar que os pescados em estado natural, com exceção de crustáceos, moluscos e rãs, também são beneficiados com a redução da base de cálculo em 100%. Isso pode ser explicado pela importância que o setor de

³⁷ Anexo 1, quadro 7.

pesca tem na economia e na própria cultura baiana, uma vez que o Estado é o terceiro maior produtor de pescados do país, conforme o MPA.³⁸

Cabe destacar ainda a presença do milho como produto de primeira necessidade no Estado da Bahia. O fato de ser um importante produtor do grão no país, especialmente na região oeste de seu território, constitui um indicador da essencialidade do produto no Estado. Além disso, conforme a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA, “a alimentação humana, com derivados de milho, constitui fator importante de uso desse cereal em regiões com baixa renda. Em algumas situações, o milho constitui a ração diária de alimentação, por exemplo: no Nordeste do Brasil, o milho é a fonte de energia para muitas pessoas que vivem no semi-árido”.³⁹ Dessa forma, percebe-se a importância do milho na subsistência da população de baixa renda em certas regiões, em especial no Nordeste, justificando a inclusão do grão na cesta básica baiana. Além disso, o fubá e a farinha de milho têm redução de 100% da base de cálculo, reforçando a essencialidade do produto no Estado.

4.6. Mato Grosso

O Decreto nº 1944, de 06 de outubro de 1989, aprova o Regulamento do ICMS do Estado do Mato Grosso, que prevê, em seu artigo 32-B, a redução da base de cálculo nas operações enunciadas no Anexo III do mesmo Regulamento. Nesse Anexo, no Artigo 7º e incisos, estão listados os produtos alimentícios sujeitos ao benefício fiscal, constituindo-se nos itens de primeira necessidade e, portanto, na cesta básica do Estado.

Os itens básicos de Mato Grosso estão sujeitos a duas alíquotas nominais diferentes, a saber, 12 e 17%, conforme o disposto no Artigo 49 do RICMS. Para os produtos cuja alíquota incidente é a de 12%, o inciso II do Artigo 7º do Anexo III do Regulamento prevê uma redução para 58,33% do valor da base de cálculo.

³⁸ Disponível em: <<http://www.bahiapesca.ba.gov.br/noticias/bahia-alcanca-a-auto-suficiencia-na-producao-de-pescado>>. Acesso em: 02 nov. 2010.

³⁹ Disponível em: <<http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Milho/CultivodoMilho/importancia.htm>>. Acesso em: 02 nov. 2010.

Dessa forma, para cada Real da base, a alíquota nominal (12%) incide sobre um montante de R\$ 0,5883, o que implica uma alíquota efetiva de 7%. Em relação aos itens básicos submetidos à incidência da alíquota maior (17%), o inciso I do mesmo Artigo dispõe que a base de cálculo deve ser reduzida para 41,17% de seu valor total, o que redundará na aplicação da alíquota nominal (17%) sobre uma base de R\$ 0,4117, resultando novamente em uma alíquota efetiva de 7%, assim como ocorre nos demais Estados estudados.

A composição da cesta básica mato-grossense⁴⁰ indica uma preocupação com a manutenção de um maior nível de qualidade de vida à população mais pobre. É certo que há a preponderância de produtos mais “comuns” na cesta, como arroz, feijão, açúcar e pão. No entanto, a presença de itens dispensáveis, como sardinha, margarina, café e vinagre, reflete a adoção de um conceito de essencialidade dos bens que ultrapassa o critério da simples sobrevivência, permitindo que a população de baixa renda tenha acesso a um padrão de vida acima do mínimo de subsistência.

Ao se comparar a cesta básica mato-grossense às cestas dos Estados da região sul, percebem-se algumas semelhanças quanto a determinados itens como a carne em estado natural e, especialmente, a erva-mate. Isso pode ser explicado pela ocorrência pregressa dos fluxos migratórios do sul para a região, que acabaram influenciando de forma determinante os hábitos e costumes locais, aproximando-se, em certos aspectos, das culturas sulistas. O RICMS mato-grossense, na medida em que considera a erva-mate um bem de consumo básico, incorpora esse aspecto histórico-cultural em seus conceitos de essencialidade e justiça fiscal.

Após a análise das cestas básicas desses Estados, fica claro que o conceito de essencialidade dos bens diverge entre as regiões, devido principalmente a influências dos costumes e da cultura regionais, que delimitam características de consumo peculiares a cada região. Essas peculiaridades geralmente são incorporadas pela legislação do ICMS de cada Estado na definição dos itens que devem compor a cesta básica, o que permite a redução da regressividade do imposto através da seletividade pelo fato de facilitar o acesso da população de menor renda a hábitos de consumo particulares de sua região.

⁴⁰ Anexo 1, quadro 8.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise da estrutura dos diferentes tipos de tributos revela que os efeitos dos impostos no sistema tributário são progressivos ou regressivos de acordo com a fonte de tributação (renda, consumo ou patrimônio), bem como da adoção em maior ou menor medida dos mecanismos de aplicação da progressividade previstos na Constituição brasileira.

O estudo da progressividade aplicada ao imposto sobre a renda revela que o principal componente na definição do grau de progressividade desse tributo é a alíquota nominal máxima, conforme demonstrado na análise da alíquota única. Tendo em vista que é essa alíquota que incide sobre os indivíduos detentores dos maiores rendimentos no país, sua magnitude definirá em que medida a parcela de contribuição desses indivíduos supera a fração de renda da população mais pobre destinada ao pagamento do imposto. Com uma alíquota nominal máxima elevada, os altos rendimentos são onerados de forma significativamente mais pesada, aproximando-os das faixas mais baixas da escala de rendas. Isso implica maiores níveis de justiça fiscal, uma vez que a tendência de concentração de renda diminui.

Constata-se ainda que o valor da percentagem correspondente à alíquota nominal mínima gera efeitos negativos em termos de justiça fiscal. Tendo em vista que a faixa de renda sujeita a essa alíquota corresponde à parcela menos abastada da população (com exceção da parcela isenta), sua magnitude define a medida da fração dos rendimentos dos mais pobres destinada ao pagamento do tributo. Dessa forma, uma alíquota nominal mínima elevada reduz o grau de progressividade, na medida em que direciona à tributação uma parcela maior das baixas rendas, diminuindo a renda disponível desses indivíduos e afastando-os dos níveis superiores da escala de rendimentos.

A análise da evolução da estrutura do imposto de renda desde 1978 mostrou uma perda significativa de progressividade ao longo do tempo, destacando-se a mudança ocorrida em 1990. Esse comportamento pode ser observado através da diminuição da alíquota nominal máxima, que reduziu em grande medida a contribuição dos mais ricos, colaborando para um aumento da concentração de renda no país. A evolução das tabelas do imposto de renda

contou ainda com o contínuo aumento da alíquota nominal mínima, que passou a onerar proporcionalmente cada vez mais a população de baixa renda.

A mudança da tabela do IR para o exercício de 2010, após uma década de estagnação, aponta para um aumento de progressividade do tributo, tendo-se em conta que a alíquota nominal mínima foi reduzida pela metade – de 15 para 7,5%. No entanto, essa medida se torna insuficiente, tendo em vista a manutenção da alíquota nominal máxima em 27,5%, indicando um favorecimento aos mais ricos.

Diante do exposto, é factível concluir que, em relação ao imposto de renda, caso não se aplique uma alteração radical em sua estrutura, no sentido de uma elevação substancial da alíquota máxima, a tendência concentradora de renda se perpetuará na sociedade brasileira, tomando em conta a política tributária, dificultando a ascensão social das classes menos abastadas.

No que se refere aos impostos sobre consumo, particularmente ao IPI, o estudo mostra que, apesar de sua característica intrinsecamente regressiva, é possível – e necessária, conforme a Constituição brasileira – a aplicação de elementos progressivos à estrutura do tributo, através do mecanismo da seletividade em função da essencialidade do bem.

Ao se avaliar a estrutura de alíquotas da tabela do IPI, observa-se que os critérios que definem a essencialidade dos bens ultrapassam os conceitos de subsistência e superfluidade, levando em conta aspectos como os efeitos decorrentes de seu consumo sobre a saúde e o bem-estar do indivíduo, a finalidade do bem, as características do público-alvo e as externalidades negativas provocadas pelo produto, entre outros. Esse argumento se sustenta ao se destacar a estrutura de alíquotas do imposto sobre determinados bens como, por exemplo, as altas alíquotas incidentes sobre cigarros e bebidas alcoólicas, considerados altamente prejudiciais à saúde do consumidor e desencadeadores de externalidades negativas, conforme apresentado no capítulo 3; a incidência de alíquota zero a peças automotivas destinadas à adaptação de veículos para o uso por deficientes físicos; e a aplicação dessa alíquota a refrigeradores destinados à conservação de sangue humano.

Entretanto, ainda que a seletividade apareça como um instrumento “amenizador” da regressividade característica dos impostos sobre consumo, esse tipo de tributo persiste em onerar em maior medida a população de baixa renda,

uma vez que esta destina ao consumo uma fração de seus rendimentos proporcionalmente maior que a dos mais ricos, que, por pouparem uma parte de seus recursos, arcam com um ônus tributário menor. Percebe-se, então, que, por maior que seja o grau de seletividade aplicado sobre sua estrutura de alíquotas, os impostos sobre consumo ainda acabam gerando efeitos regressivos no sistema tributário como um todo.

Quanto aos impostos sobre o patrimônio, em especial o IPTU, observa-se um grande obstáculo à aplicação de uma estrutura progressiva de alíquotas em razão do valor venal do imóvel com vistas à justiça social. A dificuldade reside no fato de que o valor da propriedade não expressa necessariamente a real condição sócio-econômica do indivíduo. Isso significa que o valor do patrimônio acaba se tornando um indicador deficiente da capacidade de pagamento do contribuinte. Dessa forma, a alternativa mais plausível em termos de justiça social consiste na aplicação de um sistema proporcional de alíquotas, de modo que todos contribuam com a mesma fração de imposto sobre seu patrimônio, tal qual o adotado pela legislação do IPTU de Porto Alegre em relação aos imóveis prediais, os quais são diferenciados apenas pela sua finalidade.

Todavia, a progressividade no IPTU em razão do valor venal está presente no que se refere aos imóveis territoriais, porém com um objetivo diverso da justiça social. As alíquotas progressivas, nesse caso, objetivam incentivar o proprietário a dar uso eficiente ao seu terreno, de forma a cumprir com a função social da propriedade. O mesmo objetivo é perseguido através da aplicação da progressividade no tempo, porém de forma impositiva, pressionando o proprietário que descumpra a obrigatoriedade da função social a providenciar a utilização do terreno de acordo com o previsto no Plano Diretor do município. Dessa forma, a legislação do imposto revela a pressuposição de que terrenos sem uso constituem propriedade de indivíduos mais ricos, pois não é factível, em tese, que um indivíduo pobre mantenha uma propriedade em desuso, justificando a incidência de alíquotas de IPTU mais altas a esses imóveis.

Em relação ao ICMS incidente sobre os produtos da cesta básica, fica clara a influência das peculiaridades regionais na definição do conceito de essencialidade dos bens e da justiça fiscal decorrente. Observa-se que, regra geral, a escolha dos produtos que devem ser considerados básicos não se

restringe a bens tidos como necessários à subsistência humana, levando em grande conta aspectos como os hábitos culturais e as características de consumo de cada região.

Assim, as cestas básicas estaduais contemplam alguns itens que, à primeira vista, poderiam ser considerados como supérfluos por não corresponderem à necessidade essencial de subsistência, porém são tratados como básicos pela legislação do ICMS por constituírem bens de amplo consumo regional devido a outros fatores, como é o caso da erva-mate no Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Mato Grosso, do iogurte e do ovo de codorna em São Paulo e do pão de queijo em Minas Gerais. Dessa maneira, o tributo desonera a população de baixa renda de forma a facilitar seu acesso a um padrão de consumo em conformidade com os costumes locais.

Diante do exposto, pode-se concluir que a tributação sobre a renda aplica progressividade ao sistema tributário, sendo a alíquota nominal máxima o principal componente na definição do seu grau. Quanto aos impostos sobre o consumo, percebem-se efeitos regressivos decorrentes de sua aplicação, ainda que seja possível a redução de seu grau de regressividade através do mecanismo da seletividade. Em relação aos tributos patrimoniais, observa-se a preocupação com o uso eficiente das propriedades, bem como a dificuldade de se impor um sistema progressivo de alíquotas, tendo em vista a deficiência da utilização do valor do patrimônio como indicador da capacidade de pagamento.

Essas conclusões indicam que um sistema tributário mais progressivo requer maior peso dos tributos diretos e conseqüente redução na participação dos impostos indiretos. No caso brasileiro, os tributos sobre bens e serviços – que fazem parte da tributação indireta – são responsáveis pela maior parcela da arrecadação, tendo variado “entre 40 e 45% da receita total nos anos 1980. Na década de 90 esta participação aumentou, chegando a ser de mais de 50% da receita total.” (GIAMBIAGI E ALÉM, 2000, p. 247) Já a tributação sobre a renda “apresentou uma participação média da ordem de 18% da arrecadação total que se manteve relativamente constante nas décadas de 1980 e 1990” (GIAMBIAGI E ALÉM, 2000, p. 248). Em 2005, a participação dos impostos sobre consumo no total da arrecadação brasileira foi de 58,7%, enquanto que os tributos sobre a renda contribuíram com 25,2%, conforme a Tabela 1 do Anexo 2 deste trabalho.

Finalmente, pode-se concluir que a regressividade do sistema tributário brasileiro atual decorre principalmente de dois fatores: (1) a alta participação dos impostos indiretos no total da arrecadação tributária, aliada ao baixo peso dos tributos diretos; e (2) a expressiva redução do grau de progressividade do imposto de renda ao longo do tempo. Dessa forma, torna-se premente o aumento da tributação sobre a renda acompanhada da redução dos impostos indiretos,⁴¹ com vistas à desoneração tributária da população de baixa renda, o que implica maiores níveis de justiça fiscal no país.

⁴¹ LULA, Edla. Quem vai pagar a conta? **Desafios do desenvolvimento**, Brasília: IPEA, n. 43, mai. 2008.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BAHIA. Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997. Regulamento do ICMS. Disponível em: <http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/cgi-bin/om_isapi.dll?clientID=489314&infobase=Ricms97&jump=start&softpage=Browse_Frame_Pg#JUMPDEST_start>. Acesso em: 01 nov. 2010.

BAHIA alcança a auto-suficiência na produção de pescado. Disponível em: <<http://www.bahiapesca.ba.gov.br/noticias/bahia-alcanca-a-auto-suficiencia-na-producao-de-pescado>>. Acesso em: 02 nov. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 25 set. 2010.

_____. Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Estatuto da Cidade. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 26 out. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Manual de orientação: Imposto de Renda: Pessoa Física**. Brasília, 1978-1999.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/DownloadArqTIPI.htm>>. Acesso em: 23 out 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Tabela progressiva para cálculo anual do imposto de renda de pessoa física – a partir do exercício de 2002**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/alíquotas/TabProgressiva20022011.htm>>. Acesso em: 16 out. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Tabela progressiva para cálculo anual do imposto de renda de pessoa física – exercícios de 1993 a 2001**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/alíquotas/TabProgressivaIrpAnual19932001.htm>>. Acesso em: 16 out. 2010.

DUARTE, Jason de Oliveira. Cultivo do milho: importância econômica. **Sistemas de produção**. EMBRAPA: Brasília, c2000. Disponível em: <<http://sistemasdeproducao.cnptia.embrapa.br/FontesHTML/Milho/CultivodoMilho/importancia.htm>>. Acesso em: 02 nov. 2010.

ECKSTEIN, Otto. **Economia financeira**: introdução à política fiscal. Rio de Janeiro: Zahar, 1966.

EM DEFESA do investidor. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=mdefinve>>. Acesso em: 16 out. 2010.

FERREIRA, Marcelo Dias. **A progressividade fiscal no IPTU e o princípio da capacidade contributiva**. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/pgm/usu_doc/A0001_04.pdf>. Acesso em: 25 out. 2010.

FRANZESE, Cibele. IPTU progressivo no tempo. **Dicas - ideias para a ação municipal**: Boletim do Instituto Pólis, São Paulo, n. 222, 2005. Disponível em: <http://www.polis.org.br/download/arquivo_boletim_91.pdf>. Acesso em: 25 out. 2010.

FROMM, Gary; TAUBMAN, Paul. **Public economic theory and policy**. New York: Macmillan, 1973.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

_____. _____. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

HISTÓRICO das tabelas do imposto de renda - 1989 a 2010. Disponível em: <<http://www.yahii.com.br/IRhistorico.html>>. Acesso em: 16 out. 2010.

LAGEMANN, Eugenio. **Conceitos básicos de tributação**. Porto Alegre, [2010]. Original não publicado.

_____. Tributação equitativa. **Ensaio FEE**. Porto Alegre, vol. 22, n. 1, p. 288-306, 2001.

LULA, Edla. Quem vai pagar a conta? **Desafios do desenvolvimento**, Brasília: IPEA, n. 43, mai. 2008. Disponível em: <<http://desafios2.ipea.gov.br/sites/000/17/edicoes/43/pdfs/rd43not02.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2010.

MAGGI, Rodolfo Henrique. **Fundamentos da tributação; importância e características do imposto sobre a propriedade; e um estudo de caso da equidade administrativa do IPTU no município de Caxias do Sul**. Porto Alegre: UFRGS, 2002. Dissertação (Mestrado) – 125 f. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia. Porto Alegre, 2002.

MATO GROSSO. Decreto nº 1.944, de 06 de outubro de 1989. Regulamento do ICMS. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/regulament/oicms.nsf>>. Acesso em: 01 nov. 2010.

MINAS GERAIS. Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Regulamento do ICMS. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/sumario2002.htm>. Acesso em: 31 out. 2010.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental. São Paulo: Atlas, 1976.

NEVES, Renato Baumann (Apres.) **A transformação produtiva com equidade**: o debate no Brasil; condicionantes macroeconômicos. Brasília: IPEA/CEPAL, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

PORTO ALEGRE. Decreto nº 16.500, de 10 de novembro de 2009. Regulamenta a Lei Complementar nº 07, de 07 de dezembro de 1973, e dá providências correlatas. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/d_16500_regulamento__iptu_tcl.pdf>. Acesso em: 24 out. 2010.

_____. Lei Complementar nº 07, de 07 de dezembro de 1973. Institui e disciplina os tributos de competência do Município de Porto Alegre. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/lc_07_consolidada_ate_10_08_2010.pdf>. Acesso em: 25 out. 2010.

_____. Lei Complementar nº 312, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a utilização do solo urbano no Município e dá providências correlatas. [Compilação da legislação referente ao IPTU]. Disponível em: <lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/legislacao IPTU.pdf>. Acesso em: 25 out. 2010.

_____. Lei Complementar nº 434, de 01 de dezembro de 1999. Dispõe sobre o desenvolvimento urbano do Município de Porto Alegre e dá providências correlatas. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/spm/usu_doc/pddua_com_alteracoes_de_2005.pdf>. Acesso em: 25 out. 2010.

_____. Secretaria Municipal da Fazenda. [Descrição e alíquotas do IPTU]. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/smf/default.php?p_secao=165>. Acesso em: 24 out. 2010.

_____. Secretaria Municipal da Produção, Indústria e Comércio. [Informações sobre o IPTU rural]. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/smic/default.php?p_secao=179>. Acesso em: 24 out. 2010.

REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1983.

_____. **O imposto sobre a renda e a justiça fiscal**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974. (Série Monográfica, n. 14).

RIANI, Flávio. **Economia do setor público**: uma abordagem introdutória. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto n.º 37.699, de 26 de agosto de 1997. Regulamento do ICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 30 out. 2010.

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** Disponível em: <http://www.direitosociais.org.br/_arquivos/2009/223__distribuicao_da_carga_tributaria.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2010.

SANTA CATARINA. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. Regulamento do ICMS. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html>. Acesso em: 30 out. 2010.

SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. Regulamento do ICMS. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 31 out. 2010.

SOJA e milho batem recordes no oeste da Bahia. Disponível em: <<http://www.agrolink.com.br/noticias/NoticiaDetalhe.aspx?CodNoticia=110450>>. Acesso em: 02 nov. 2010.

APÊNDICES

Apêndice 1

Quadro 1 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1978

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (Cr\$)		Dedução (Cr\$)
Isentos	0	47300,00	-
4	47301,00	55500,00	1892,00
6	55501,00	66400,00	3002,00
9	66401,00	80100,00	4994,00
12	80101,00	95500,00	7397,00
15	95501,00	115600,00	10262,00
19	115601,00	140100,00	14886,00
23	140101,00	169300,00	20490,00
27	169301,00	203800,00	27262,00
31	203801,00	244800,00	35414,00
35	244801,00	297600,00	45206,00
39	297601,00	358500,00	57110,00
42	358501,00	433200,00	67865,00
45	433201,00	564200,00	80861,00
48	564201,00	910000,00	97787,00
50	910001,00	+	115987,00

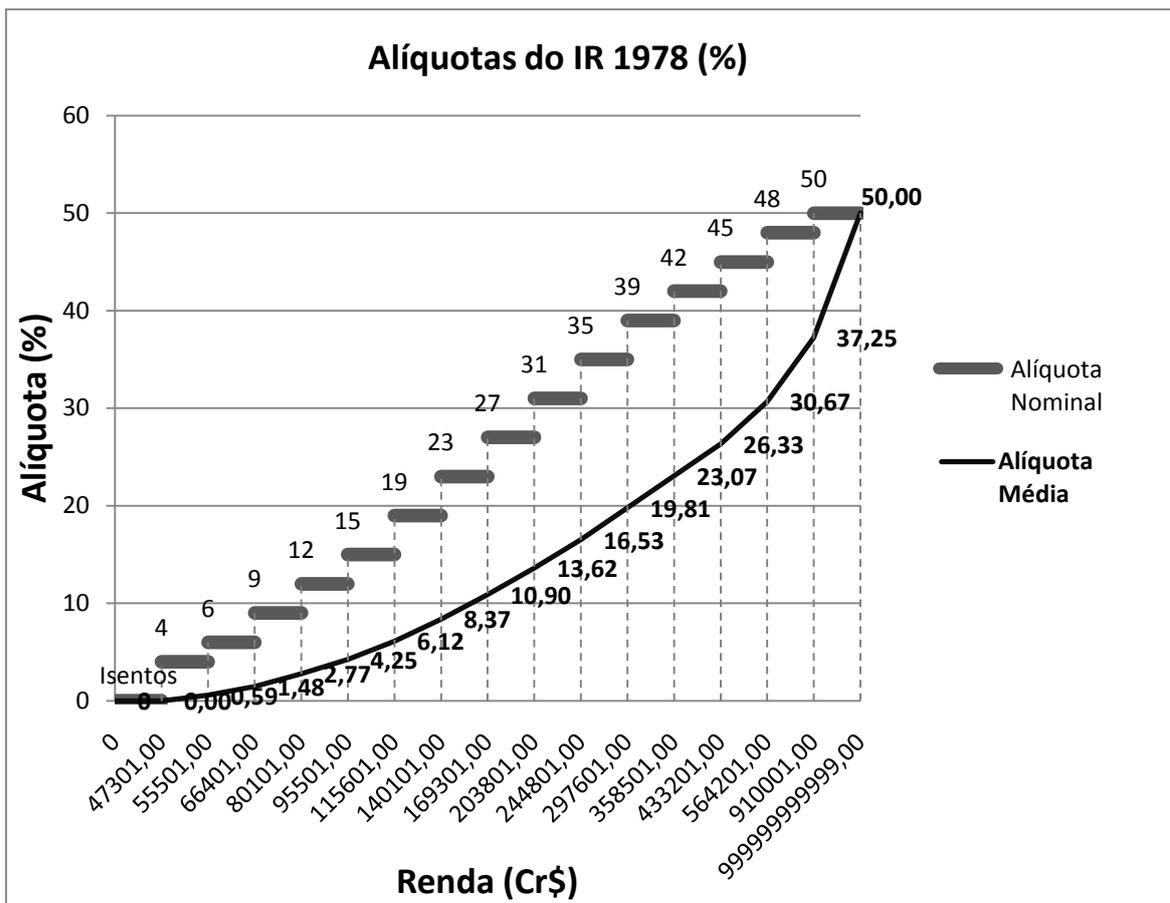
Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1978.

Quadro 2 – Alíquota média do IR 1978 – por nível de renda

Renda (Cr\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
47301,00	0,00
55501,00	0,59
66401,00	1,48
80101,00	2,77
95501,00	4,25
115601,00	6,12
140101,00	8,37
169301,00	10,90
203801,00	13,62
244801,00	16,53
297601,00	19,81
358501,00	23,07
433201,00	26,33
564201,00	30,67
910001,00	37,25
99999999999,00	50,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1978.

Elaboração própria.



Fonte: Quadros 1 e 2.

Gráfico 1 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1978 – por faixa de renda

Quadro 3 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1979

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (Cr\$)		Dedução (Cr\$)
Isentos	0	65000,00	-
5	65001,00	92000,00	3250,00
10	92001,00	120000,00	7850,00
15	120001,00	157000,00	13850,00
20	157001,00	205000,00	21700,00
25	205001,00	270000,00	31950,00
30	270001,00	350000,00	45450,00
35	350001,00	460000,00	62950,00
40	460001,00	600000,00	85950,00
45	600001,00	950000,00	115950,00
50	950001,00	1400000,00	163450,00
55	1400001,00	+	233450,00

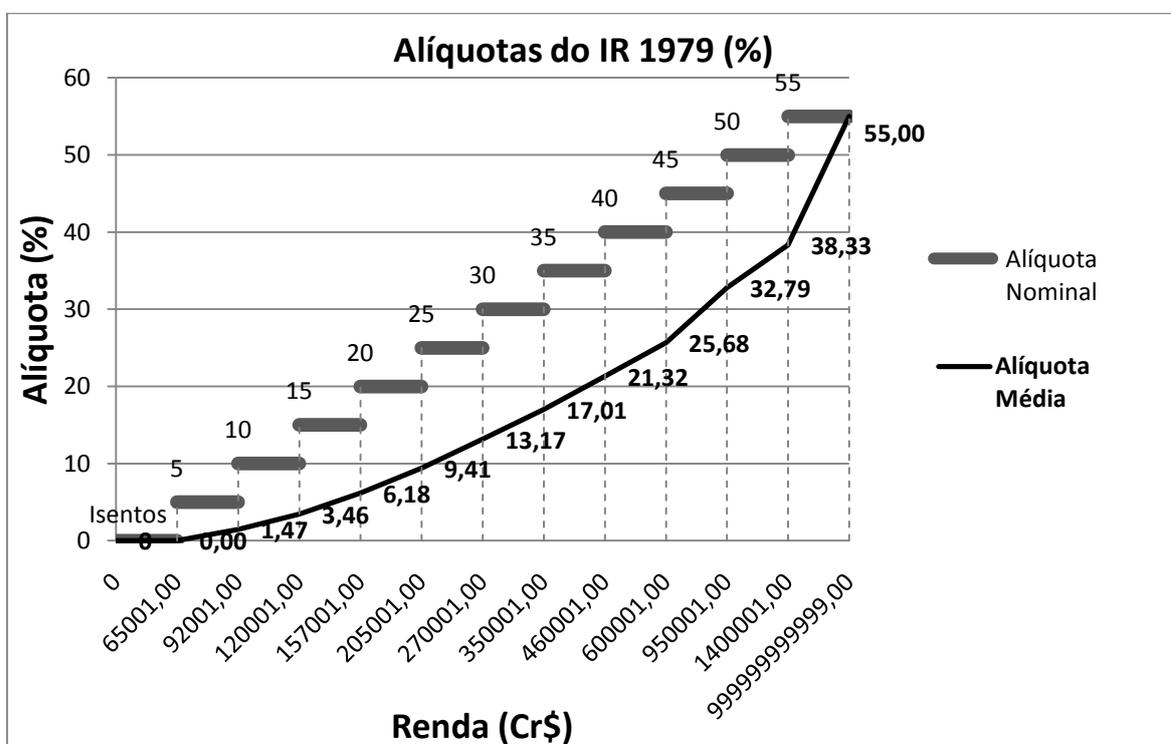
Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1979.

Quadro 4 – Alíquota média do IR 1979 – por nível de renda

Renda (Cr\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
65001,00	0,00
92001,00	1,47
120001,00	3,46
157001,00	6,18
205001,00	9,41
270001,00	13,17
350001,00	17,01
460001,00	21,32
600001,00	25,68
950001,00	32,79
1400001,00	38,33
9999999999,00	55,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1979.

Elaboração própria.



Fonte: Quadros 3 e 4

Gráfico 2 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1979 – por faixa de renda

Quadro 5 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1984

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (Cr\$)		Dedução (Cr\$)
Isentos	0	1084000,00	-
5	1084001,00	1536000,00	54200,00
10	1536001,00	2000000,00	131000,00
15	2000001,00	2616000,00	231000,00
20	2616001,00	3416000,00	361800,00
25	3416001,00	4500000,00	532600,00
30	4500001,00	5834000,00	757600,00
35	5834001,00	7664000,00	1049300,00
40	7664001,00	10000000,00	1432500,00
45	10000001,00	15822000,00	1932500,00
50	15822001,00	23314000,00	2723600,00
55	23314001,00	34354000,00	3889300,00
60	34354001,00	+	5607000,00

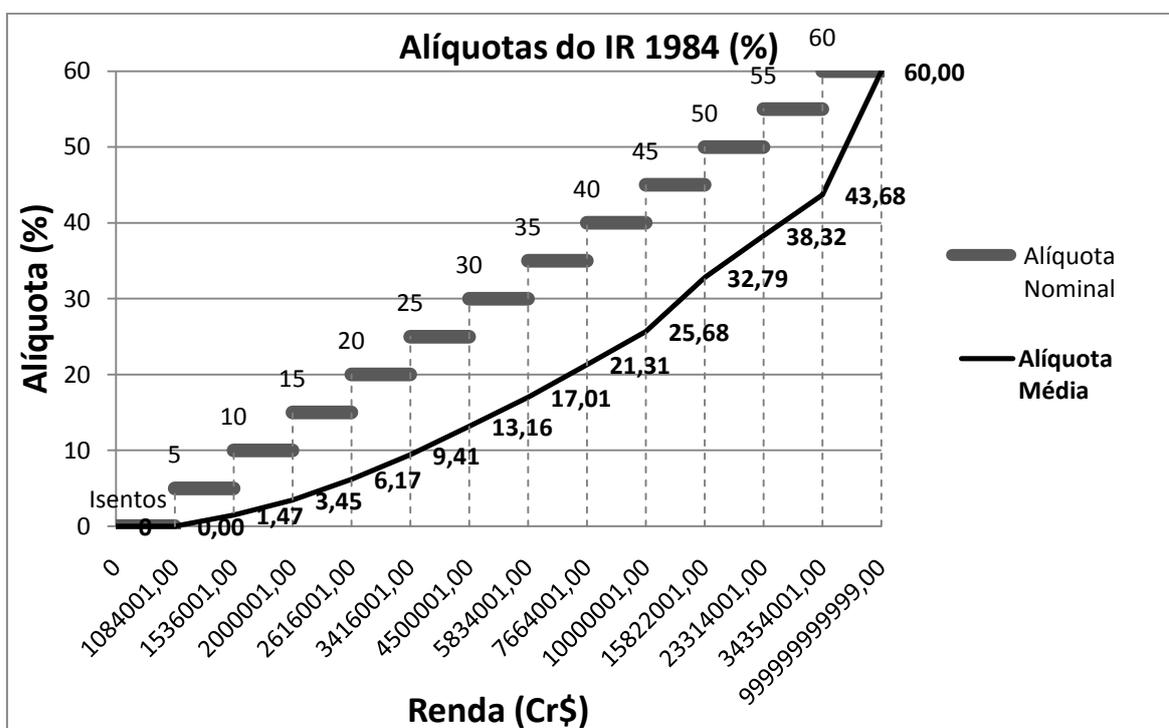
Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1984.

Quadro 6 – Alíquota média do IR 1984 – por nível de renda

Renda (Cr\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
1084001,00	0,00
1536001,00	1,47
2000001,00	3,45
2616001,00	6,17
3416001,00	9,41
4500001,00	13,16
5834001,00	17,01
7664001,00	21,31
10000001,00	25,68
15822001,00	32,79
23314001,00	38,32
34354001,00	43,68
99999999999,00	60,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1984.

Elaboração própria.



Fonte: Quadros 5 e 6

Gráfico 3 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1984 – por faixa de renda

Quadro 7 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1987

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (Cz\$)		Dedução (Cz\$)
Isentos	0	21600,00	-
5	21601,00	35001,00	1080,00
10	35001,00	58750,00	2830,00
15	58751,00	86750,00	5768,00
20	86751,00	120400,00	10105,00
25	120401,00	152450,00	16125,00
30	152451,00	210250,00	23748,00
35	210251,00	339600,00	34260,00
40	339601,00	462200,00	51240,00
45	462201,00	610450,00	74350,00
50	610451,00	+	104873,00

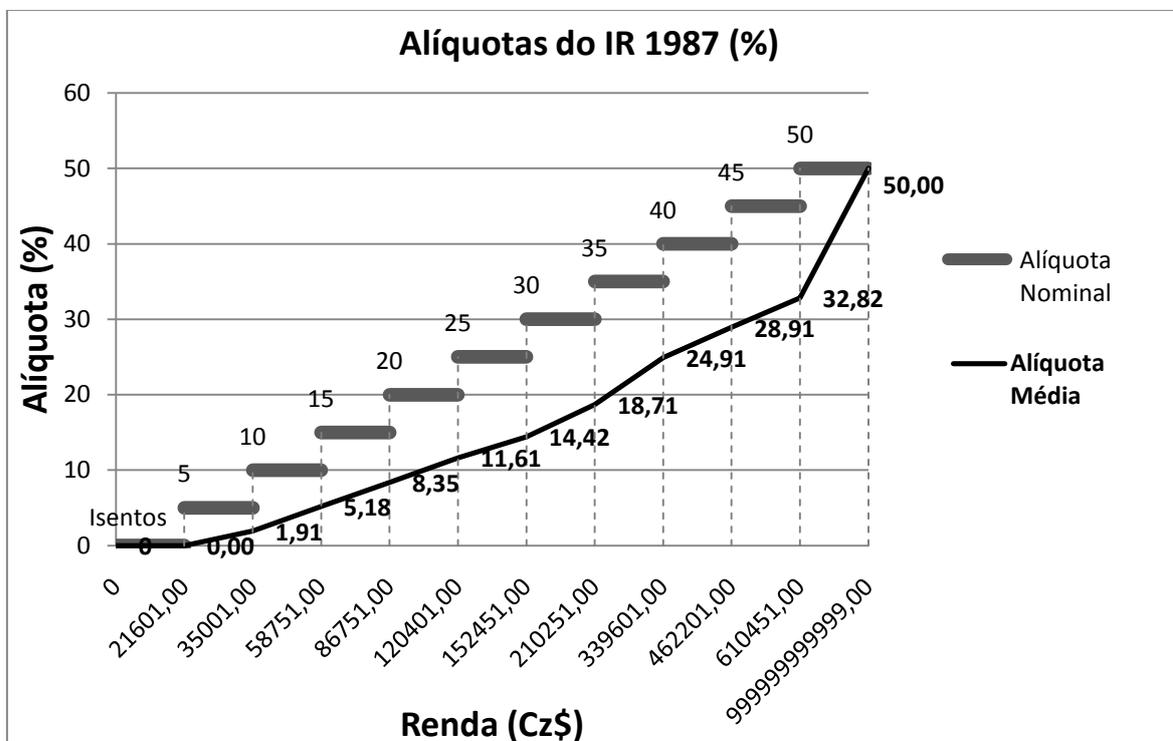
Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1987.

Quadro 8 – Alíquota média do IR 1987 – por nível de renda

Renda (Cz\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
21601,00	0,00
35001,00	1,91
58751,00	5,18
86751,00	8,35
120401,00	11,61
152451,00	14,42
210251,00	18,71
339601,00	24,91
462201,00	28,91
610451,00	32,82
99999999999,00	50,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1987.

Elaboração própria.



Fonte: Quadros 7 e 8

Gráfico 4 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1987 – por faixa de renda

Quadro 9 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1989

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (NCz\$)		Dedução (NCz\$)
Isentos	0	620,00	-
10	620,01	1270,00	62,00
15	1270,01	1951,00	125,50
20	1951,01	2725,00	223,05
25	2725,01	3592,00	359,30
30	3592,01	4768,00	538,90
35	4768,01	7245,00	777,30
40	7245,01	10217,00	1139,55
45	10217,01	+	1650,40

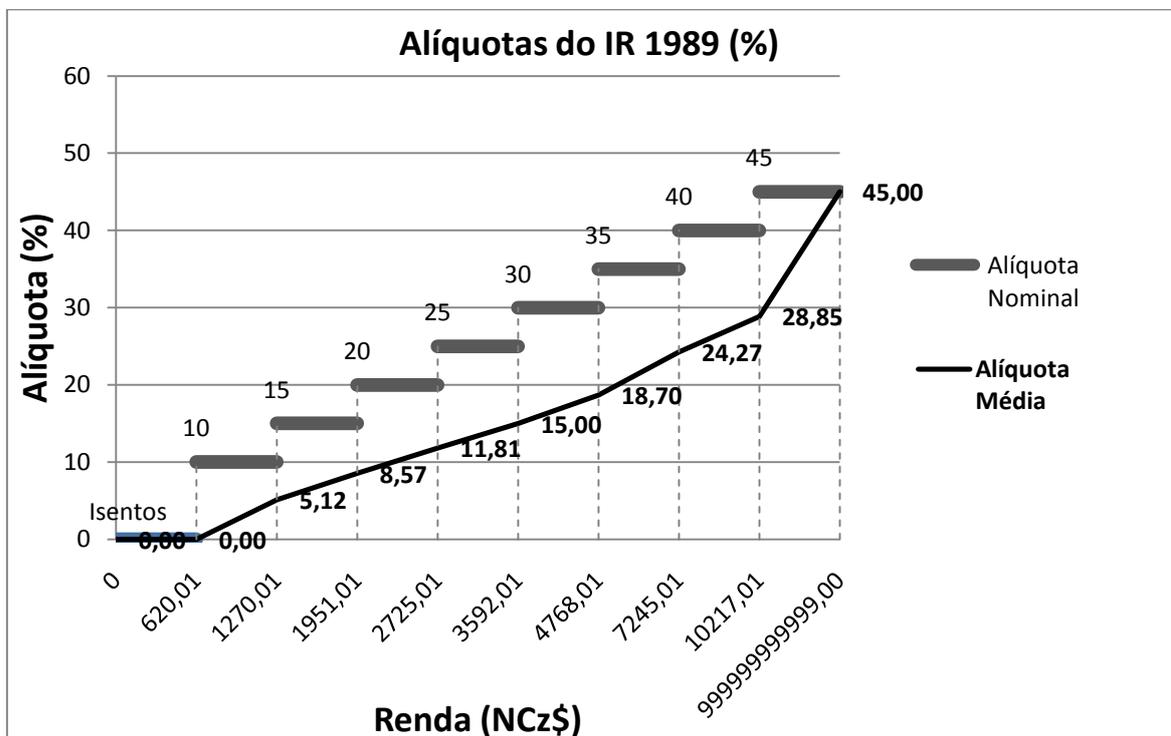
Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1989.

Quadro 10 – Alíquota média do IR 1989 – por nível de renda

Renda (NCz\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
620,01	0,00
1270,01	5,12
1951,01	8,57
2725,01	11,81
3592,01	15,00
4768,01	18,70
7245,01	24,27
10217,01	28,85
99999999999,00	45,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1989.

Elaboração própria.



Fonte: Quadros 9 e 10

Gráfico 5 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1989 – por faixa de renda

Quadro 11 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1990

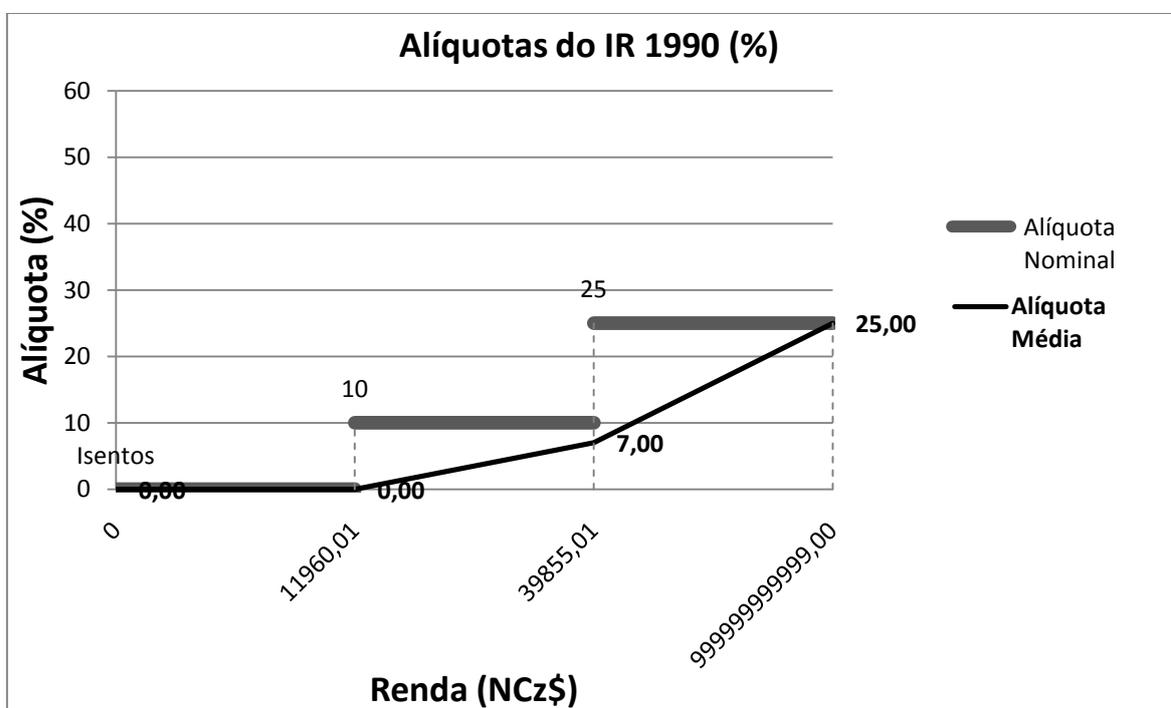
Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (NCz\$)		Dedução (NCz\$)
Isentos	0	11960,00	-
10	11960,01	39855,00	1196,00
25	39855,01	+	7174,25

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1990.

Quadro 12 – Alíquota média do IR 1990 – por nível de renda

Renda (NCz\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
11960,01	0,00
39855,01	7,00
99999999999,00	25,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1990. Elaboração própria.



Fonte: Quadros 11 e 12

Gráfico 6 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1990 – por faixa de renda

Quadro 13 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1993

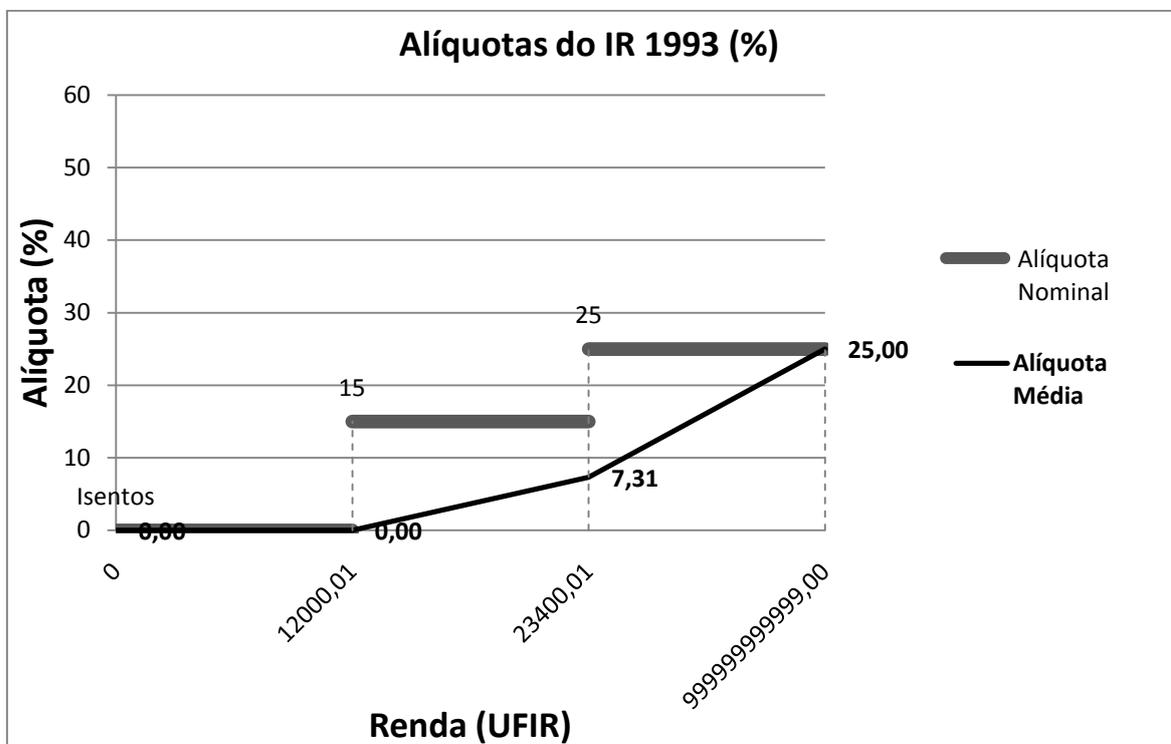
Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (UFIR)		Dedução (UFIR)
Isentos	0	12000,00	-
15	12000,01	23400,00	1800,00
25	23400,01	+	4140,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1993.

Quadro 14 – Alíquota média do IR 1993 – por nível de renda

Renda (UFIR)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
12000,01	0,00
23400,01	7,31
99999999999,00	25,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1993. Elaboração própria.



Fonte: Quadros 13 e 14

Gráfico 7 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1993 – por faixa de renda

Quadro 15 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1995

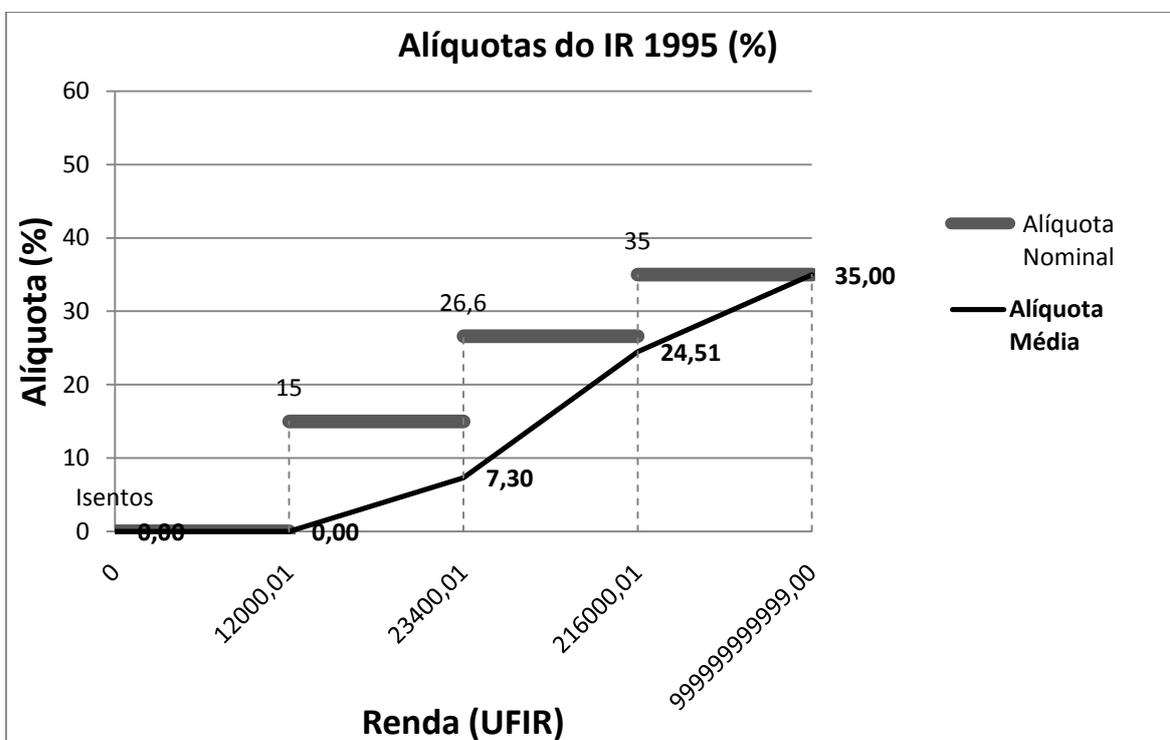
Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (UFIR)		Dedução (UFIR)
Isentos	0	12000,00	-
15	12000,01	23400,00	1800,00
26,6	23400,01	216000,00	4516,68
35	216000,01	+	22659,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1995.

Quadro 16 – Alíquota média do IR 1995 – por nível de renda

Renda (UFIR)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
12000,01	0,00
23400,01	7,30
216000,01	24,51
9999999999,00	35,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1995. Elaboração própria.



Fonte: Quadros 15 e 16

Gráfico 8 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1995 – por faixa de renda

Quadro 17 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1997

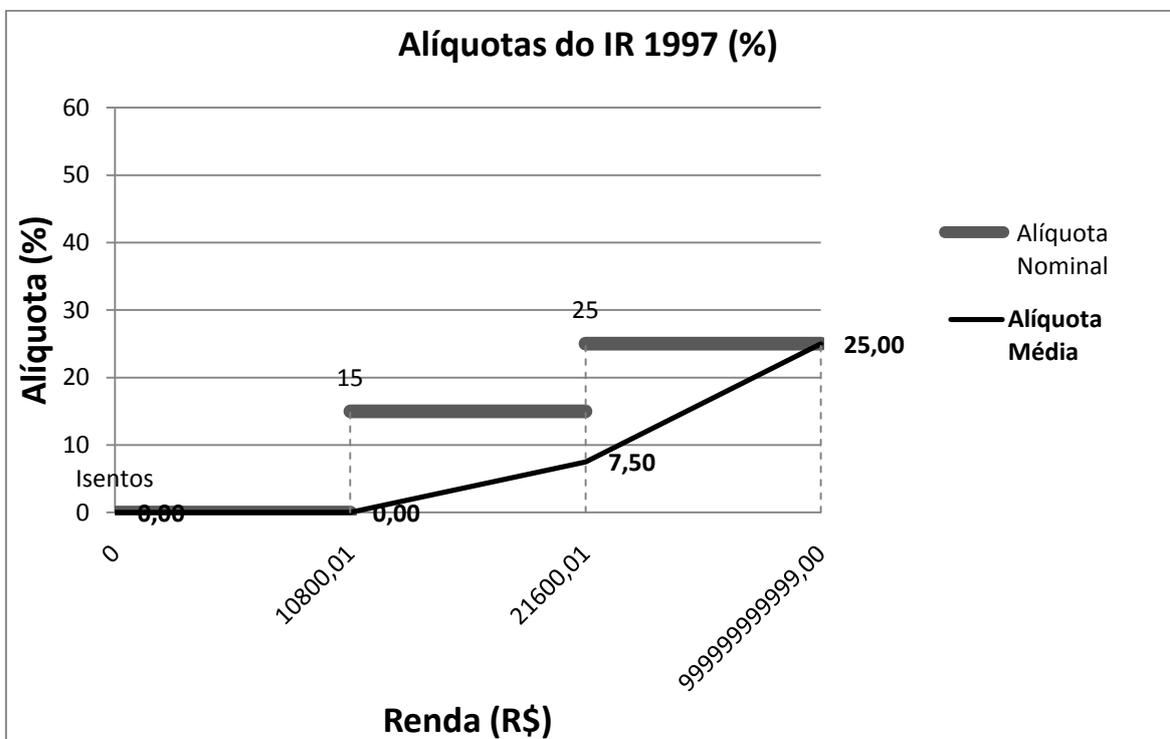
Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (R\$)		Dedução (R\$)
Isentos	0	10800,00	-
15	10800,01	21600,00	1620,00
25	21600,01	+	3780,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1997.

Quadro 18 – Alíquota média do IR 1997 – por nível de renda

Renda (R\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
10800,01	0,00
21600,01	7,50
99999999999,00	25,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1997. Elaboração própria.



Fonte: Quadros 17 e 18

Gráfico 9 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1997 – por faixa de renda

Quadro 19 – Tabela progressiva para cálculo do IR 1999

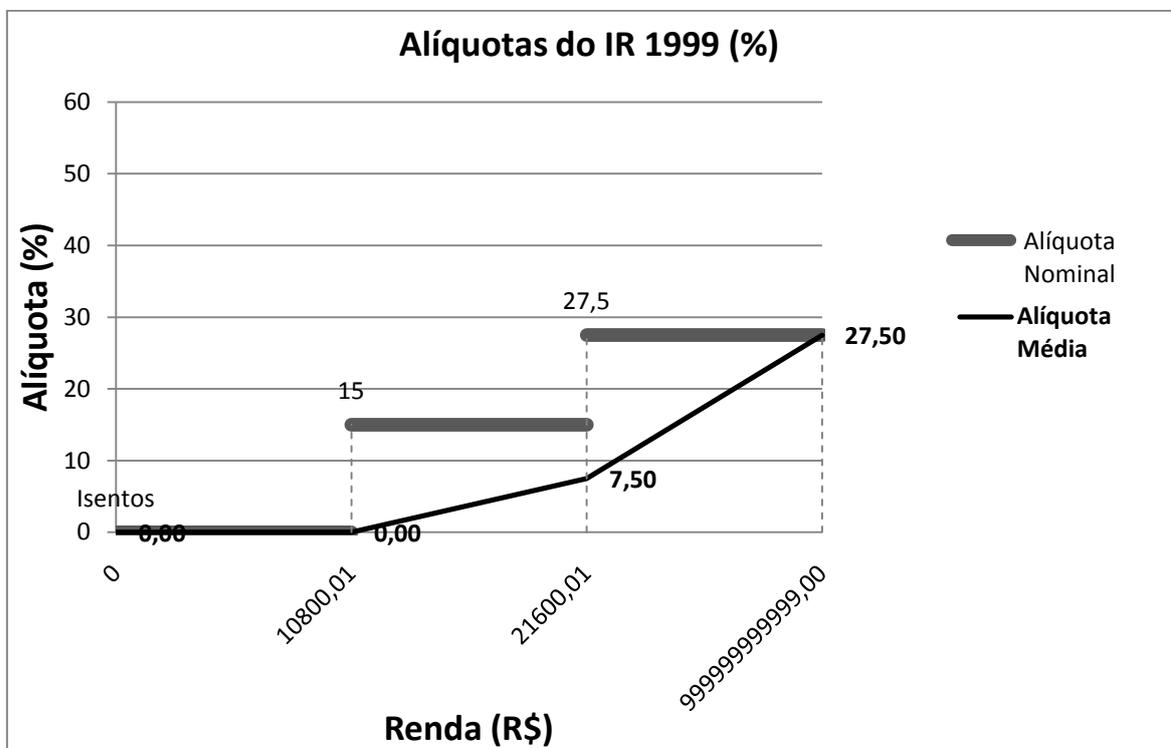
Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (R\$)		Dedução (R\$)
Isentos	0	10800,00	-
15	10800,01	21600,00	1620,00
27,5	21600,01	+	4320,00

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1999.

Quadro 20 – Alíquota média do IR 1999 – por nível de renda

Renda (R\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
10800,01	0,00
21600,01	7,50
999999999999,00	27,50

Fonte dos dados: Manual de orientação do imposto de renda 1999. Elaboração própria.



Fonte: Quadros 19 e 20

Gráfico 10 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 1999 – por faixa de renda

Quadro 21 – Tabela progressiva para cálculo do IR 2010

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (R\$)		Dedução (R\$)
Isentos	0	17215,08	-
7,5	17215,09	25800,00	1291,13
15	25800,01	34400,40	3226,13
22,5	34400,41	42984,00	5806,16
27,5	42984,01	+	7955,36

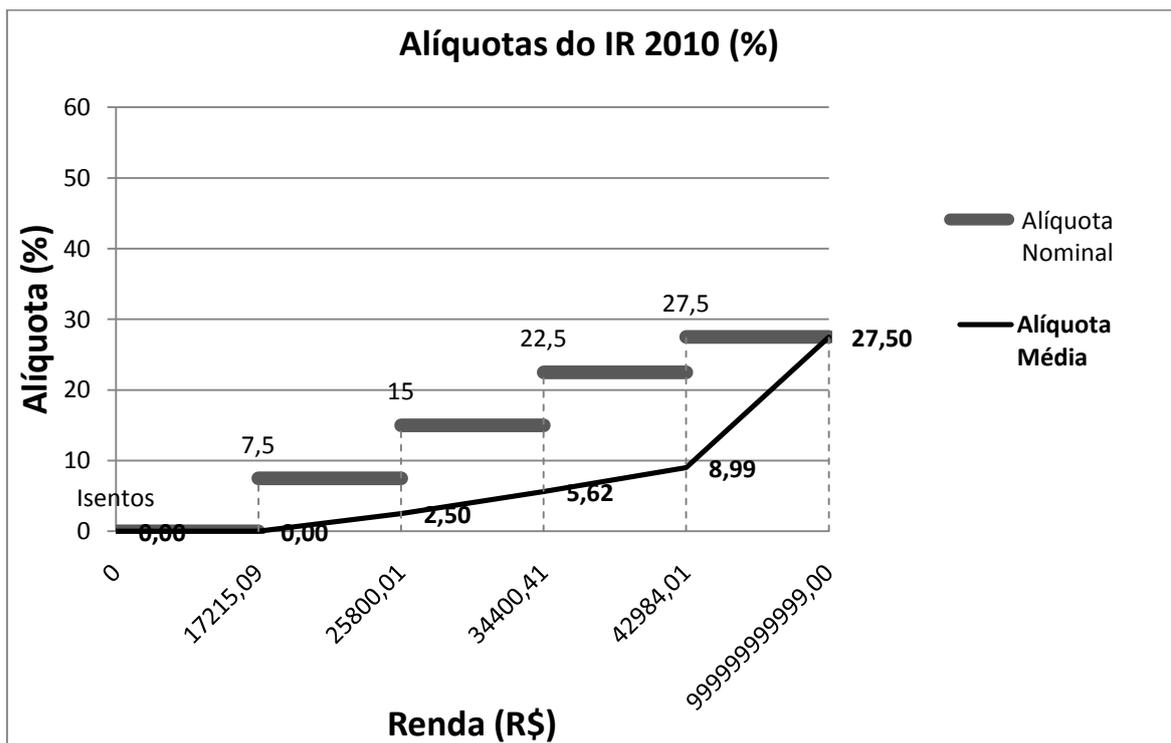
Fonte dos dados: Tabela progressiva para cálculo anual do imposto de renda de pessoa física – a partir do exercício de 2002. Secretaria da Receita Federal.

Quadro 22 – Alíquota média do IR 2010 – por nível de renda

Renda (R\$)	Alíquota média (%)
0,01	0,00
17215,09	0,00
25800,01	2,50
34400,41	5,62
42984,01	8,99
99999999999,00	27,50

Fonte dos dados: Tabela progressiva para cálculo anual do imposto de renda de pessoa física – a partir do exercício de 2002. Secretaria da Receita Federal.

Elaboração própria.



Fonte: Quadros 21 e 22

Gráfico 11 – Alíquotas nominais e alíquota média do IR 2010 – por faixa de renda

Apêndice 2

Quadro 23 – Hipótese de alíquota única de 8% para cálculo do IR – sem isenção

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda* (R\$)		Dedução (R\$)
8	17215,09	+	-

Fonte dos dados: Elaboração própria.

* Correspondente à primeira faixa de renda da tabela do IR 2010.

Quadro 24 – Alíquota média e marginal do IR na hipótese de alíquota única de 8% sem isenção – por nível de renda do IR 2010

Renda (R\$)	Alíquota média (%)	Alíquota marginal (%)
0,01	8,00	8,00
17214,09	8,00	8,00
25800,01	8,00	8,00
34400,41	8,00	8,00
42984,01	8,00	8,00
99999999999,00	8,00	8,00

Fonte dos dados: Elaboração própria.

Quadro 25 – Hipótese de alíquota única de 8% para cálculo do IR – com isenção

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda (R\$)		Dedução (R\$)
Isentos	0	17215,08	-
8	17215,09	+	1377,21

Fonte dos dados: Elaboração própria.

* Correspondente à primeira faixa de renda da tabela do IR 2010.

Quadro 26 – Alíquota média e marginal do IR na hipótese de alíquota única de 8% com isenção – por nível de renda do IR 2010

Renda (R\$)	Alíquota média (%)	Alíquota marginal (%)
0,01	0,00	0,00
17215,09	0,00	8,00
25800,01	2,66	8,00
34400,41	4,00	8,00
42984,01	4,80	8,00
99999999999,00	8,00	8,00

Fonte dos dados: Elaboração própria.

Apêndice 3

Quadro 27 – Hipótese de alíquota única de 50% para cálculo do IR – com isenção

Alíquota nominal (%)	Faixa de renda* (R\$)		Dedução (R\$)
Isentos	0	17215,08	-
50	17215,09	+	8607,54

Fonte dos dados: Elaboração própria.

* Correspondente à primeira faixa de renda da tabela do IR 2010.

Quadro 28 – Alíquota média e marginal do IR na hipótese de alíquota única de 50% com isenção – por nível de renda do IR 2010

Renda (R\$)	Alíquota média (%)	Alíquota marginal (%)
0,01	0,00	0,00
17215,09	0,00	50,00
25800,01	16,64	50,00
34400,41	24,98	50,00
42984,01	29,98	50,00
99999999999,00	50,00	50,00

Fonte dos dados: Elaboração própria.

Apêndice 4

Quadro 1: Alíquota média do IPTU para imóveis territoriais no Município de Porto Alegre

Divisão fiscal	Valor venal (UFM)	Alíquota média (%)
1ª DF	1	5,00
	6652	5,50
	33259	6,00
	999999999999	6,00
2ª DF	1	2,60
	6652	3,00
	33259	3,50
	999999999999	3,50
3ª DF	1	1,50
	6652	2,00
	33259	2,50
	999999999999	2,50

Fonte: Elaboração própria.

ANEXOS

Anexo 1Quadro 1 – Cesta básica nacional
(ração essencial)

Carne
Leite
Feijão
Arroz
Farinha
Batata
Tomate
Pão
Café
Banana
Açúcar
Óleo
Manteiga

Fonte: DIEESE.

Quadro 2 – Composição da cesta básica do Estado do Rio Grande do Sul

Açúcar
Arroz beneficiado
Banha suína
Batata
Café torrado e moído, classificado no código 0901.21.00 da NBM/SH-NCM
Carne e produtos comestíveis, inclusive salgados, resfriados ou congelados, resultantes do abate de frangos, de suínos, exceto javalis, e de gado vacum, ovino e bufalino
NOTA - A partir de 1º de junho de 2001, este benefício estende-se à carne resultante do abate de frango simplesmente temperada.
Cebola
Conservas de frutas frescas, exceto de amêndoas, avelãs, castanhas e nozes
Erva-mate, inclusive com adição de açúcar, espécies vegetais o naturais
Farinhas de mandioca, de milho e de trigo
Feijão de qualquer classe ou variedade, exceto o soja
Hortaliças, verduras e frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas e nozes
Leite fluido
Margarina e cremes vegetais
Massas alimentícias classificadas na subposição 1902.1 da NBM/SH-NCM, exceto as que devam ser mantidas sob refrigeração
Óleos vegetais comestíveis refinados, exceto de oliva
Ovos frescos
Pão
Peixe, exceto adoque, bacalhau, merluza, pirarucu e salmão, em estado natural, congelado ou resfriado, desde que não enlatado nem cozido
Sal
Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, classificadas no código 1901.20.00 da NBM/SH-NCM

Fonte: RICMS/RS.

Quadro 3 – Composição da cesta básica do Estado de Santa Catarina

Carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas ou temperadas de aves das espécies domésticas;
Carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas de suíno, ovino, caprino e coelho;
Erva mate beneficiada, exceto com adição de açúcar;
Banha de porco prensada;
Farinha de trigo, de milho e de mandioca;
Espaguete, macarrão e aletria;
Pão;
Sardinha em lata;
Arroz;
Feijão;
Mel;
Peixe, exceto adoque, bacalhau, congrio, merluza, pirarucu e salmão;
Leite esterilizado longa vida;
Queijo prato e mozzarella;
Misturas e pastas para a preparação de pães, classificadas no código 1901.20.9900 da NBM/SH;
Carnes e miudezas comestíveis temperadas de suíno, ovino, caprino e coelho; e
Atum em lata.

Fonte: RICMS/SC.

Quadro 4 – Lista de mercadorias de consumo popular do Estado de Santa Catarina

Carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas ou temperadas de aves das espécies domésticas
Carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas de bovino, bufalino, suíno, ovino, caprino e coelho
Charque e carne de sol
Erva-mate beneficiada
Açúcar
Café torrado em grão ou moído
Farinha de trigo, de milho e de mandioca
Leite e manteiga
Banha de porco prensada
Óleo refinado de soja e milho
Margarina e creme vegetal
Espaguete, macarrão e aletria
Pão
Sardinha em lata
Vinagre
Sal de cozinha
Queijo

Fonte: RICMS/SC.

Quadro 5 – Composição da cesta básica do Estado de São Paulo

Leite esterilizado (longa vida), produzido em território paulista, classificado nos códigos 0401.10.10 e 0401.20.10 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, e leite em pó;
Café torrado, em grão, moído e o descafeinado, classificado na subposição 0901.2 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;
Óleos vegetais comestíveis refinados, semi-refinados, em bruto ou degomados, exceto o de oliva, e a embalagem destinada a seu acondicionamento;
Açúcar cristal ou refinado classificado nos códigos 1701.11.00 e 1701.99.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;
Alho;
Farinha de milho, fubá, inclusive o pré-cozido;
Pescados, exceto crustáceos e moluscos, em estado natural, resfriados, congelados, salgados, secos, eviscerados, filetados, postejados ou defumados para conservação, desde que não enlatados ou cozidos;
Manteiga, margarina e creme vegetal;
Apresentado;
Maçã e pêra;
Ovo de codorna seco, cozido, congelado ou conservado de outro modo;
Pão de forma, pão de especiarias, sem adição de frutas e chocolate e nem recobertos, e pão tipo bisnaga, classificados, respectivamente, nos códigos 1905.90.10, 1905.20.90 e 1905.90.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;
Iogurte e leite fermentado, classificados, respectivamente, nos códigos 0403.10.00 e 0403.90.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;
Trigo em grão, exceto para sementeira, classificado na posição 1001.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH
Farinha de trigo classificada na posição 1101.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH
Mistura pré-preparada de farinha de trigo para panificação, que contenha no mínimo 95% de farinha de trigo, classificada no código 1901.20 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH
Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas ou preparadas de outro modo, desde que classificadas na posição 1902.11 ou 1902.19 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH
Biscoitos e bolachas derivados do trigo, dos tipos cream cracker, água e sal, maisena, maria e outros de consumo popular, classificados na posição 1905.31 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, desde que não sejam adicionados de cacau, recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial
Pão francês ou de sal, assim entendido aquele de consumo popular, obtido pela cocção de massa preparada com farinha de trigo, fermento biológico, água e sal, que não contenham ingrediente que venha a modificar o seu tipo, característica ou classificação e que sejam produzidos com o peso de até 1000 gramas, desde que classificado na posição 1905.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH
Arroz, farinha de mandioca, feijão, charque e sal de cozinha
Lingüiça, mortadela, salsicha, sardinha enlatada e vinagre

Fonte: RICMS/SP.

Quadro 6 – Composição da cesta básica do Estado de Minas Gerais

Arroz
Feijão
Farinha e fubá de milho
Produtos comestíveis resultantes do abate de aves, peixes, gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, em estado natural, resfriados ou congelados
Carne bovina, bufalina, caprina, ovina ou suína, salgada ou seca
Aves de corte destinadas ao abate ou a consumidor final
Gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, destinados ao abate ou a consumidor final
Leite pasteurizado tipo “A”, “B” e “C”
Leite tipo “longa vida”
Farinha de trigo
Mistura pré-preparada de farinha de trigo classificada no código 1901.20.00 da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997)
Café torrado em grão ou moído
Óleo de soja
Óleo de milho
Óleo de amendoim
Óleo de arroz
Óleo de girassol
Óleo de algodão
Rapadura
Manteiga
Sal
Açúcar
Pão
Queijo tipo Minas
Queijo tipo mussarela
Queijo tipo parmesão
Queijo tipo prato
Queijo tipo provolone
Queijo tipo ricota
Pão de queijo
Macarrão, talharim e espaguete, não cozidos, não recheados e não preparados de outro modo, que constituam massa alimentar seca, classificados na posição 1902.1 da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997)
Fécula de mandioca
ovo industrializado
Mel
Própolis
Geléia real
Chá mate
logurte
Queijo <i>petit suisse</i>
Bebida láctea, assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos lácteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingredientes do produto.
Leite fermentado

Fonte: RICMS/MG.

Quadro 7 – Composição da cesta básica do Estado da Bahia

Arroz e feijão
Açúcar
Café torrado ou moído
Leite em pó
Farelo de soja
Sal de cozinha
Fubá e farinha de milho
Vinagre
Charque
Margarina
Leite longa vida
Pescado, exceto crustáceo, molusco e rã

Fonte: RICMS/BA

Quadro 8 – Composição da cesta básica do Estado do Mato Grosso

Charque (carne seca), carne de sol e lingüiça
Sardinha
Óleos comestíveis, exceto de soja
Margarina vegetal
Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, mesmo com sêmula e/ou ovos, classificadas no código 1902.11.00 ou 1902.19.00 da ncm (nomenclatura comum do mercosul)
Bolachas e biscoitos de água e sal, de maisena, de polvilho, tipo <i>cream cracker</i> e outros de consumo popular, desde que, cumulativamente: <ol style="list-style-type: none"> 1. sejam classificados na posição 1905.31.00 da ncm (nomenclatura comum do mercosul) 2. não sejam recheados, amanteigados ou adicionados de cacau, independentemente de sua denominação comercial
Leite em pó e, ainda, o leite longa vida quando produzido e industrializado no território mato-grossense
Café moído
Mate e erva-mate
Sal de cozinha
Vinagre
Água natural potável fornecida a granel por meio de caminhões-tanques
Mistura pré-preparada de farinha de trigo classificada no código 1901.20.00 (ncm)
Arroz
Feijão
Farinha de trigo, de mandioca e de milho e fubá
Aves vivas ou abatidas, suas carnes e miudezas comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas
Carnes e miudezas comestíveis das espécies bovina, bufalina, suína, ovina e caprina, frescas, refrigeradas ou congeladas
Banha de porco
Óleo de soja
Açúcar
Pão

Fonte: RICMS/MT

Anexo 2

Estimativa da carga tributária brasileira em 2005 – por base de incidência

CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL (1)	em % PIB	R\$ milhões	Participação
	35,4%	685.856	Em % 2005
Consumo	20,8%	402.794	58,7%
Imposto sobre Importação	0,5%	9.086	1,3%
I.P.I.Total	1,4%	26.373	3,8%
Contribuição P/ Seguridade Social/Cofins	4,5%	87.902	12,8%
Entidades Financeiras	0,3%	6.736	1,0%
Demais Empresas	4,2%	81.166	11,8%
Contribuição para o Pis/Pasep	1,1%	22.046	3,2%
Entidades Financeiras	0,1%	1.107	0,2%
Demais Empresas	1,1%	20.938	3,1%
Cide-Combustíveis	0,4%	7.680	1,1%
CPMF	1,5%	29.230	4,3%
Imposto Sobre Operações Financeiras	0,3%	6.102	0,9%
Contribuição Previdenciária das Empresas	2,5%	48.050	
ICMS	8,0%	154.810	22,6%
ISS	0,6%	11.515	1,7%
Renda	8,9%	173.122	25,2%
Renda do Trabalho	3,4%	65.344	9,5%
I.Renda-Pessoa Física	0,4%	7.341	1,1%
I.R.R.F.Rendimentos Do Trabalho	1,8%	35.821	5,2%
Contribuição Previdenciária Dos Trabalhadores	1,1%	22.182	3,2%
Renda Do Capital	4,0%	77.452	11,3%
I.Renda-Pessoa Jurídica	2,6%	51.130	7,5%
Entidades Financeiras	0,4%	7.326	1,1%
Demais Empresas	2,3%	43.804	6,4%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	1,4%	26.323	3,8%
Entidades Financeiras	0,1%	2.525	0,4%
Demais Empresas	1,2%	23.797	3,5%
Outras Rendas	1,6%	30.326	4,4%
Patrimônio	1,2%	23.606	3,4%
Imposto Territorial Rural	0,0%	324	0,0%
IPVA	0,5%	10.497	1,5%
ITCD	0,0%	795	0,1%
IPTU (2)	0,5%	9.804	1,4%
ITBI	0,1%	2.187	0,3%
Outros	4,5%	86.334	12,6%

Fonte: SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?**

Disponível no sítio <www.direitosociais.org.br>.