



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I - CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

REBECA CABRAL CUNHA LIMA

**TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS: POR QUE É MAIS CARO
ADQUIRIR PRODUTOS ELETRÔNICOS NO BRASIL?**

**CAMPINA GRANDE
2017**

REBECA CABRAL CUNHA LIMA

**TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS: POR QUE É MAIS CARO
ADQUIRIR PRODUTOS ELETRÔNICOS NO BRASIL?**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa.

**CAMPINA GRANDE
2017**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

L732t Lima, Rebeca Cabral Cunha
Tributação no Brasil e nos Estados Unidos [manuscrito] : Por que é mais caro adquirir produtos eletrônicos no Brasil? / Rebeca Cabral Cunha Lima. - 2017.
74 p. : il.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) -
Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas,
2017.

"Orientação: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa,
Departamento de Direito Público".

1. Direito Tributário Comparado. 2. Direito Constitucional
Comparado. 3. Modelo de Estado Social e Liberal. I. Título.

21. ed. CDD 343.04

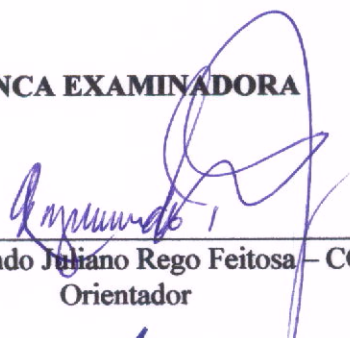
REBECA CABRAL CUNHA LIMA

TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS: POR QUE É MAIS CARO
ADQUIRIR PRODUTOS ELETRÔNICOS NO BRASIL?

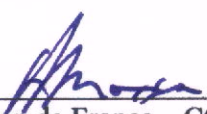
Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
no Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Estadual da Paraíba, como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Aprovada em: 28 / 04 / 2017.

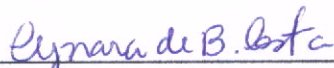
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – CCJ/UEPB
Orientador



Prof. Me. Amilton de França – CCJ/UEPB
Membro da Banca Examinadora



Profª. Dra. Cynara de Barros Costa – CCJ/UEPB
Membro da Banca Examinadora

Às minhas Avós, minhas Marias, pela constante dedicação, apoio e amor que moldaram meu caráter, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, por ter me amparado e guiado em mais uma etapa da vida.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Raymundo Juliano, pelo apoio, pelo tempo dedicado a esse trabalho, pela competente condução do processo de orientação.

Aos meus pais, à minha irmã e à toda minha família, pelo amor, pela dedicação, pela confiança e pelo cuidado de sempre.

A todos os meus amigos, pela cumplicidade, pelo partilhar de experiências e pela alegria.

Ao meu amor, por todo apoio, encorajamento, afeto e zelo.

A todos que fazem parte da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional e da Defensoria Pública da União em Campina Grande, pelo caloroso acolhimento e pela grande aprendizagem que me proporcionaram, tanto pessoal quanto profissionalmente.

Ao meu antigo chefe, Dr. Arthur César de Moura Pereira, por acreditar no meu potencial e por me ensinar, na teoria e na prática, a função social dos tributos.

À Universidade Estadual da Paraíba, aos professores do Curso de Direito e a todos os funcionários, pela presteza e incentivo, em especial a Fernanda Mirelle, que, com grande paciência, solicitude e boa vontade, fez toda a diferença na conclusão do trabalho.

RESUMO

O presente texto busca analisar os principais fundamentos que justificam o alto preço de venda de produtos eletrônicos no Brasil, utilizando, como base, o valor de lançamento do Playstation 4, em 2013, no país e nos Estados Unidos. Para tanto, inicialmente, debruçou-se sobre a influência do protecionismo nacional, da burocracia, da falta de infraestrutura, da taxa de câmbio, da conformação da Constituição Federal de 1988 e da política tributária no estabelecimento dos altos valores comerciais de produtos eletrônicos no Brasil. Em seguida, realizou-se um estudo detalhado sobre os tributos incidentes no Playstation 4 importado para venda em *terrae brasilis* em 2013. Logo após, estudou-se a relação direta existente entre as características da Constituição Brasileira de 1988 e da Constituição dos Estados Unidos de 1787 e o Regime Geral de Tributação de cada um desses países. Ato contínuo, foram analisadas as consequências da escolha do modelo de Estado Liberal e Social na carga tributária imposta aos seus cidadãos pelos Estados Unidos e pelo Brasil. Posteriormente, foi discriminada a metodologia utilizada na pesquisa, caracterizada como bibliográfica, documental e explicativa – por ter se debruçado sobre materiais de acesso público e dados que ainda não receberam tratamento analítico, para justificar as reflexões realizadas ao longo da investigação – com amparo nos métodos indutivo, estatístico e comparativo. Por fim, foram feitas considerações finais acerca da temática desenvolvida, bem como sugeridas recomendações para a reformulação do modelo de Estado no Brasil.

Palavras-Chave: Direito Tributário Comparado. Direito Constitucional Comparado. Política Tributária – Brasil *versus* Estados Unidos. Modelo de Estado Social e Liberal.

ABSTRACT

The present paper aims to analyze the main fundamentals that justify the high selling price of electronic products in Brazil, using, as basis, the launch value of the Playstation 4 in 2013, in the country and in the United States. In order to do it, initially, it focused on the influence of national protectionism, bureaucracy, lack of infrastructure, the exchange rate, the conformation of the Federal Constitution of 1988 and tax policy in the establishment of high commercial values of electronic products in Brazil. Next, it was carried out a detailed study about the tax incidence on the Playstation 4 imported for sale in *terrae brasiliis* in 2013. After that, it was studied the direct relationship between the characteristics of the Brazilian Constitution of 1988 and the Constitution of the United States of 1787 and the General Taxation Regime of each of these countries. Immediately thereafter, it was analyzed the consequences of the choice of the Liberal and Social State model on the tax burden imposed on its citizens by the United States and Brazil. Subsequently, it was detailed the methodology used in the research, characterized as bibliographical, documentary and explanatory – for having leaned over public access materials and data that have not yet received analytical treatment, to justify the reflections thought during the investigation – based on the inductive, statistical and comparative methods. Finally, it was done final considerations about the theme developed, as well as it was suggested recommendations for the reformulation of the State model in Brazil.

Keywords: Comparative tax law. Comparative constitutional law. Tax policy – Brazil *versus* United States. Model of Social and Liberal State.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Comparativo de gastos para 1 pessoa na <i>Black Friday</i> dos Estados Unidos e do Brasil.....	11
Tabela 2 – Comparativo de gastos para 2 pessoas na <i>Black Friday</i> dos Estados Unidos e do Brasil.....	12
Tabela 3 – Preço final dos produtos nos Estados Unidos e no Brasil.....	12
Tabela 4 – <i>PS4 – Brazil – Importation Pricing Model</i>	19

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	IMPORTAR SEM SE IMPORTAR?.....	11
2.1	PROTECIONISMO (DEFESA DA INDÚSTRIA NACIONAL).....	12
2.2	CUSTO BRASIL.....	13
2.2.1	Burocracia.....	14
2.2.2	Falta de Infraestrutura.....	14
2.2.3	Taxa de Câmbio.....	15
2.3	CARACTERÍSTICAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	15
2.4	POLÍTICA TRIBUTÁRIA.....	16
3	IMPORTAR OU NÃO IMPORTAR, EIS A QUESTÃO.....	18
3.1	IMPOSTOS INCIDENTES.....	20
3.2	VALOR ADUANEIRO.....	20
3.3	FASE I: IMPORTAÇÃO.....	20
3.3.1	Incidência do Imposto de Importação (II).....	21
3.3.2	Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	22
3.3.3	Incidência do PIS/COFINS – Importação.....	24
3.3.4	Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)...	26
3.3.5	Total de Tributos Pagos na Fase de Desembaraço Aduaneiro.....	28
3.4	CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO.....	28
3.5	FASE II: DISTRIBUIÇÃO.....	28
3.5.1	Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)...	29
3.5.2	Incidência de PIS/COFINS.....	30
3.5.3	Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	31
3.5.4	Total de Tributos Pagos na Fase de Distribuição.....	33
3.6	FASE III: VAREJO.....	33
3.6.1	Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)...	33
3.6.2	Incidência do PIS/COFINS.....	34
3.6.3	Total de Tributos Pagos na Fase de Varejo.....	35
3.7	ANÁLISE DOS DADOS.....	35
4	ENTRE O BRASIL E OS EUA HÁ MAIS DIFERENÇAS TRIBUTÁRIAS DO QUE IMAGINA A NOSSA VÃ FILOSOFIA.....	37
5	QUAL O ESTADO QUE QUEREMOS?.....	52
6	METODOLOGIA.....	61
7	CONCLUSÃO.....	63
	REFERÊNCIAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso, intitulado “Tributação no Brasil e nos Estados Unidos: por que é mais caro adquirir produtos eletrônicos no Brasil?”, objetiva analisar de forma crítica os principais fatores que justificam o estabelecimento de valores comerciais tão elevados para produtos eletrônicos em *terrae brasilis*.

Para tanto, utilizará como base a comparação do preço comercial do Playstation 4 (PS4), console de vídeo game produzido pela empresa japonesa Sony, no Brasil e nos Estados Unidos em 2013, ano do lançamento mundial do produto.

O Playstation 4 foi o produto eletrônico escolhido pela celeuma que o seu preço de lançamento no Brasil causou em 2013, ao passo que a escolha dos Estados Unidos para a realização do comparativo decorreu do fato de o país despontar, dentre aqueles mais desenvolvidos do mundo, como o local onde o PS4 foi lançado a um dos mais baixos preços do planeta.

A relevância social e jurídica do tema decorre do fato de a maior parte dos cidadãos brasileiros desconhecerem a estrutura tributária da nação, a importante função social de que são dotados os tributos embutidos nos valores dos produtos eletrônicos, a exemplo do Playstation 4, comercializados no país e o custo do Estado Social Brasileiro, por eles subvencionado.

Como objetivos específicos destacam-se a análise do impacto dos tributos indiretos no valor do PS4 importado para venda no Brasil à época de seu lançamento no país, a perquirição da intrínseca relação existente entre a carga tributária de uma nação e a caracterização de sua Carta Magna e o estudo da conexão entre os modelos de Estado Liberal e Social e a estrutura tributária correspondente.

No primeiro capítulo, serão analisados os impactos que o protecionismo nacional, a burocracia, a falta de infraestrutura, a taxa de câmbio, a conformação da Constituição Federal de 1988 e a política tributária provocam nos valores comerciais de produtos eletrônicos no Brasil. No segundo capítulo, será feito um exame detalhado dos tributos incidentes no PS4 comercializado no Brasil em 2013, com apresentação, inclusive, dos cálculos do valor pago a título de cada um desses tributos em cada etapa de circulação da mercadoria. O terceiro capítulo, por sua vez, estabelecerá um comparativo entre o regime tributário e as respectivas Constituições do Brasil e dos Estados Unidos. No quarto capítulo, será analisada a implicação dos modelos de Estado nos regimes gerais de tributação do Brasil e dos Estados Unidos. No quinto capítulo, será discriminada a metodologia a ser utilizada para a realização da pesquisa,

que se caracterizará como bibliográfica, documental e explicativa, por se amparar tanto em materiais de acesso público constantes em livros, revistas, artigos e compilações jurídicas, como em documentos que ainda não receberam tratamento analítico, com o objetivo de justificar as análises a serem realizadas ao longo do desenvolvimento da investigação. Os métodos a serem utilizados são o comparativo, o estatístico e o indutivo, pois, a partir de estudos de Direito Comparado e de dados estatísticos especificamente do Brasil e dos Estados Unidos, sob o ponto de vista da inflexão “*law and economics*”, poder-se-á chegar a conclusões gerais aplicáveis a outros países. Por fim, serão tecidas considerações finais acerca da temática desenvolvida, com a apresentação de sugestões para a reformulação do Estado no Brasil.

2 IMPORTAR SEM SE IMPORTAR?

Pesquisa realizada por uma agência virtual de viagens, a ViajaNet, no fim de 2014 (CONVERGENCE, 2015), revelou um fato inusitado: uma viagem de compras para Miami, nos Estados Unidos da América (EUA), pode deter um menor custo (incluindo, em um só montante, a soma do valor das passagens e dos gastos realizados a título de hospedagem, alimentação, transporte e compras) do que adquirir determinados tipos de mercadoria no Brasil.

De acordo com os valores constantes na simulação realizada, viajar a Miami, no estado da Flórida, durante a *Black Friday* (ação de vendas de produtos em promoção que ocorre, anualmente, na sexta-feira seguinte ao feriado de Ação de Graças, comemorado nos Estados Unidos na 4ª quinta-feira do mês de novembro) a fim de adquirir produtos de valor econômico elevado, tais como câmeras de alta definição, smartphones, vídeo games, notebooks, televisões ultra HD entre outros, poderia custar 17% menos, contabilizando, nesse cálculo, inclusive, gastos com passagem, hospedagem e alimentação nas terras do Tio Sam, do que comprar os mesmos produtos na *Black Friday* do Brasil.

Em outra simulação realizada pela agência, dessa vez incluindo os custos que 2 pessoas teriam ao viajar para os Estados Unidos com o objetivo de fazer compras, o resultado demonstrou ter havido um aumento de 3% do valor em relação ao preço de uma viagem de compras individual, ou seja, duas pessoas gastariam 20% menos ao comprar produtos eletrônicos em uma viagem para os EUA do que em os adquirindo no Brasil.

Importante acrescentar, ainda, que, com base nos elementos fornecidos pela pesquisa, considerando apenas o preço final das mercadorias, incluindo os valores gastos a título de pagamento de tributos - mas sem as despesas com passagem, alimentação e hospedagem -, os produtos custariam, no Brasil, 57,09% mais do que nos Estados Unidos.

Os dados referentes aos números informados podem ser observados nas tabelas a seguir, que ilustram o resumo das simulações e cálculos realizados:

Gastos para 1 pessoa	Miami	Brasil
Valor dos produtos	R\$ 8.675,00	R\$ 20.626,00
Compras + Tributos	R\$ 13.130,00	R\$ 20.626,00
Total com custos da viagem	R\$ 17.611,00	R\$ 20.626,00
Diferença de valor	-17,12%	+17,12%

Tabela 1 – Comparativo de gastos para 1 pessoa na *Black Friday* dos Estados Unidos e do Brasil

Fonte: ViajaNet

Gastos para 2 pessoas	Miami	Brasil
Valor dos produtos	R\$ 17.350,00	R\$ 41.252,00
Compras + Tributos	R\$ 26.260,00	R\$ 41.252,00
Total com custos da viagem	R\$ 34.321,00	R\$ 41.252,00
Diferença	-20,19%	+20,19%

Tabela 2 - Comparativo de gastos para 2 pessoas na *Black Friday* dos Estados Unidos e do Brasil
Fonte: ViajaNet

	Miami	Brasil
Preço final dos produtos (considerando os valores pagos a título de tributo)	R\$ 13.130,00	R\$ 20.626,00
Diferença	-57,09%	+57,09%

Tabela 3 – Preço final dos produtos nos Estados Unidos e no Brasil
Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados apresentados demonstram existir tantas disparidades nos preços de venda de produtos eletrônicos no Brasil e nos Estados Unidos que se faz imperativo questionar: por que é tão mais caro adquiri-los no Brasil?

Além do fato de, como se sabe, a maioria desses produtos serem importados pelo país, cuja economia ainda se pauta na produção agropecuária, uma série de fatores confluem para responder adequadamente a essa questão.

2.1 PROTECIONISMO (DEFESA DA INDÚSTRIA NACIONAL)

Em relatório divulgado pela Organização Mundial do Comércio (OMC), no início do ano de 2014 (WTO, 2015), o Brasil despontou em 1º lugar no ranking de países que mais adotaram medidas protecionistas em 2013.

O protecionismo brasileiro, todavia, não é privilégio dos governos contemporâneos, datando de meados do século XX, quando o país adotou, como forma de incrementar seu processo de industrialização, o modelo de substituição de importações¹, segundo o qual, para proteger o mercado interno e incentivar o desenvolvimento industrial, passou-se a proibir a entrada de manufaturados estrangeiros a fim de fortalecer as indústrias locais - nacionais e transnacionais (FURTADO, 1977).

A recente política de proteção à indústria desenvolvida pelo Brasil, contudo, apesar de manter a mesma finalidade de outrora – fomentar a produção industrial nacional ao restringir as relações comerciais internacionais do país – encontrou outras formas de materialização, tais

¹ De acordo com Furtado (1977), a industrialização brasileira, no Processo de Substituição de Importações (PSI), foi impulsionada pela conjuntura econômica da década de 1930, sobretudo pela ocorrência do estrangulamento externo ocasionado pela Grande Depressão.

como: o aumento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre veículos importados e a aplicação de medidas antidumping² quando da entrada de produtos manufaturados da China³ (CARVALHO, 2012).

Apesar da boa intenção de proteger e incentivar a indústria nacional, o protecionismo traz uma série de problemas para o Brasil: limitações ao consumo⁴, retração⁵, fuga de capital, criação de restrições políticas para o comércio internacional. Isso porque as medidas restritivas de proteção, dentre as quais se destaca a imposição de barreiras alfandegárias – tal como a incidência de alíquotas mais elevadas de IPI sobre produtos importados –, a despeito de instituídas com a finalidade de ao menos manter o desenvolvimento econômico nacional, terminam por atravancar a indústria e o crescimento da economia brasileira, visto que, ao criarem limitações à entrada de mercadorias estrangeiras no país, estabelecendo tributação mais rigorosa do que a incidente sobre as similares nacionais, por exemplo, terminam por conduzir a uma perda de competitividade que afasta os investimentos estrangeiros, fundamentais, como se sabe, para garantir a prosperidade econômica⁶.

As medidas protetivas, são, pois, indubitavelmente, um dos fatores responsáveis pela elevação do preço de produtos tecnológicos vendidos no Brasil.

2.2 CUSTO BRASIL

O chamado “Custo Brasil” indica o conjunto de obstáculos econômicos a serem enfrentados por empresas nacionais ou estrangeiras que pretendam instalar-se no país. Esse custo representa um verdadeiro entrave aos investimentos externos e reduz a competitividade do produtor, nacional e estrangeiro, uma vez que os componentes do Custo Brasil atingem tanto as mercadorias produzidas em solo nacional, quanto as produzidas no exterior que circularem no país; os gastos com logística, taxa de câmbio, tributação etc., que são

² Medidas antidumping são providências protetivas adotadas por um determinado país com vistas a proteger sua indústria interna. Prestando-se a combater as práticas de venda de produtos da indústria externa a preços bem inferiores aos apresentados pelo mercado interno, as medidas antidumping, por exemplo, sobretaxam determinados produtos importados para impedir-lhes a venda a um baixo valor.

³ Cite-se como exemplo a Resolução da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) nº 6/2012 que “Aplica direito antidumping definitivo a importações brasileiras de ácido cítrico e determinados sais de ácido cítrico, originárias da República Popular da China”.

⁴ No caso do PS4, lançado no Brasil a R\$ 3.999,00 no fim de 2013, apenas cidadãos detentores de altas rendas mensais puderam, *a priori*, adquirir o produto.

⁵ Fenômeno econômico caracterizado pela diminuição das taxas de crescimento do PIB (Produto Interno Bruto).

⁶ O Investimento Estrangeiro Direto (IED) proporciona um fluxo de capital físico e de tecnologia para o país receptor (aquele que recebe o investimento). Com isso, aumentam-se os salários, possibilita-se o acesso a outros mercados, amplia-se a concorrência e oferece-se bem e serviços mais baratos. Todos esses elementos contribuem para o aumento do crescimento econômico do país receptor.

componentes do Custo Brasil, incidem sobre todos os produtos à venda em território brasileiro (AMORIM, 2015).

Relativamente aos fatores do Custo Brasil que mais diretamente contribuem para o aumento do preço de produtos eletrônicos importados, ganham destaque:

2.2.1 Burocracia

O Brasil apresenta uma série de entraves ao ingresso (assim como ao despacho) de mercadorias em seu território. A demora e a complexidade para a liberação dos produtos, como não poderia deixar de ser, provocam um custo, que é repassado ao consumidor final no valor da compra.

Com base em dados colhidos e divulgados pelo Banco Mundial em 2012, a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), no fim de 2014, realizou um estudo com 118 países visando analisar o processo de desembaraço financeiro em cada um deles (FIRJAN, 2015). Um ranking foi feito como melhor forma de apresentar os resultados, e o Brasil apareceu ocupando a 106ª posição, levando, em média, cerca de 5,5 dias para liberar uma mercadoria, atrás de países emergentes, como Índia e China, que despendem 3,4 e 3,5 dias, respectivamente. Essa demora, calculou-se, importa em um aumento de cerca de 1% a 3% no valor CIF (sigla em inglês de *Cost, Insurance and Freight*, que indica, segundo Machado e Machado (2011), haver sido a venda feita por um preço no qual se inclui os valores da mercadoria, do seguro e do frete até o local da entrega).

2.2.2 Falta de Infraestrutura

Em um país de dimensões continentais em que a malha rodoviária ainda é o principal modo de transporte de mercadorias, o deslocamento de produtos dentro do território é custoso, demorado e ineficiente. Ademais, a densidade da malha rodoviária – bem como da ferroviária - é ínfima, abaixo até mesmo da de outros países emergentes.

De acordo com estudos realizados pelo *World Economic Forum* em 2012 (WORLD ECONOMIC FORUM, 2015) o Brasil ocupa o 104º lugar em ranking que avaliou a infraestrutura logística de 142 países. Segundo outro estudo, também datado de 2012, realizado pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP, 2015), as deficiências de logística no Brasil são responsáveis por aumentar em 1,8% o preço de produtos industriais comercializados no país.

2.2.3 Taxa de Câmbio

A variação do câmbio é outro fator que compõe o Custo Brasil. Quando o real está desvalorizado em relação ao dólar, que é a moeda base utilizada nas operações comerciais mundiais, as importações tornam-se mais custosas para o país, elevando, assim, o valor, em real, dos produtos importados.

A recente valorização do dólar frente ao real, desde o fim de 2014, foi responsável, por exemplo, por aumentar o preço dos iPhones vendidos pela Apple no Brasil em cerca de R\$ 300,00 (ESTADO DE SÃO PAULO, 2015). Com a variação de 3% no preço do dólar desde o lançamento do iPhone 6 no Brasil, em 14 de novembro de 2014, o preço do aparelho mais simples (iPhone 6 de 16 GB) passou de R\$ 3.200,00 para R\$ 3.500,00. A elevação nos preços, segundo a própria empresa, deveu-se especificamente à alta do dólar, uma vez que são importados todos os modelos comercializados no Brasil.

2.3 CARACTERÍSTICAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O homem é naturalmente inclinado a viver em sociedade (ARISTÓTELES, 1997). Vivendo em comunidade, surge a necessidade de organizar-se socialmente. Ocorre, então, o surgimento do Estado, ente politicamente organizado que busca promover o bem-estar dos indivíduos submetidos ao seu poder, permitindo, em seu seio, o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas.

Todo Estado necessita obter recursos para pagar suas despesas e alcançar seus objetivos e, assim, manter-se. Para isso, o Estado deve desenvolver uma atividade típica, conhecida como “atividade financeira”, que, segundo os dizeres de Baleeiro (1999, p. 18) “consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu a outras pessoas de direito público”.

Inserido na atividade financeira estatal está o poder de tributar, por meio do qual o Estado institui e cobra tributos, cuja arrecadação constitui a principal fonte de receitas públicas.

Segundo Coêlho (2006), a Constituição Federal brasileira vigente apresenta tantos princípios e regras concernentes ao Direito Tributário que contém os fundamentos da ordem jurídica tributária nacional, inclusive a extensão e os limites do poder de tributar.

Contudo, a razão por que a Constituição de 1988 contribui para o elevado valor dos produtos eletrônicos comercializados no Brasil não está no fato de ser a principal fonte do

Direito Tributário brasileiro, mas sim no fato de caracterizar-se fundamentalmente como uma carta analítica e dirigente. De acordo com Bulos (2014), a atual *Lex Mater* é detalhista, minuciosa, garantindo uma série de prerrogativas e direitos sociais e difusos, como, por exemplo, o direito ao lazer e a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, além daqueles considerados mínimos e essenciais, como a liberdade e a igualdade.

Como não poderia deixar de ser, com a finalidade de assegurar tantos direitos, o Estado brasileiro tem de auferir elevadas receitas, o que faz por meio da instituição de tributos, tais como o Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), todos embutidos no valor comercial do Playstation 4 importado para venda no Brasil em 2013, conforme será analisado no próximo capítulo.

2.4 POLÍTICA TRIBUTÁRIA

O Brasil, além de contar com uma carga tributária⁷ bastante elevada⁸, uma das mais altas do mundo, adotou o modelo de arrecadação indireta, em que o valor dos tributos é cobrado do consumidor final, pois está embutido no preço da mercadoria adquirida. Esse modo de arrecadação é responsável pelo chamado “Efeito Cascata” ou cumulatividade (situação na qual um tributo é cobrado mais de uma vez sobre um mesmo produto pelo fato de ser exigido em mais de uma etapa da cadeia produtiva), causando distorções.

Segundo dados divulgados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2015a), um indivíduo que ganha até 2 salários-mínimos por mês pode chegar a comprometer 53% de sua renda com o pagamento de tributos, ao passo que um cidadão que percebe mais de 30 salários mensalmente destina, no máximo, 29% de seus ganhos para quitar impostos, taxas e contribuições.

⁷ Carga Tributária é o resultado da relação entre a quantidade de tributos arrecadados pelo Estado e a riqueza produzida por um determinado país em um período definido de tempo.

⁸ Segundo dados divulgados pela Receita Federal em dezembro de 2014 (RECEITA FEDERAL, 2015b), a carga tributária do Brasil em 2013 foi de 34,95%. Consoante estudo realizado pela Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) em dezembro de 2015 (OECD, 2015a), a média da carga tributária dos países componentes da organização foi de 34,2% para o ano de 2013. Dos dados apresentados, vislumbra-se o peso da carga tributária brasileira: maior que a média dos países integrantes da OCDE, como Estados Unidos, Reino Unido e Alemanha.

Além da instituição de um grande número de tributos, estes ainda são calculados com base em uma alíquota (percentual ou valor fixo utilizado para calcular o montante devido a título de tributos) alta⁹.

De acordo com pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2015c) no fim de 2014, 34,63% do valor de um panetone vendido no Brasil é constituído por tributos. Tal conjuntura conduziu à situação esdrúxula de um panetone da marca Bauduco, produzido no Brasil, custar em torno de R\$ 25,00, embalagem de 750 g, em território nacional, e em média R\$ 21,00, embalagem de 908 g, no Japão, diferença de preço que decorre das discrepâncias tributárias existentes entre os dois países.

Consoante outra pesquisa do IBPT, denominada “Dias Trabalhados para Pagar Tributos”, datada do início de 2015 (IBPT, 2015b), concluiu-se que o brasileiro tem de trabalhar cerca de 151 dias por ano somente para pagar tributos, que comprometem 41,37% de sua renda.

No seio do mesmo estudo, o IBPT elaborou uma lista em ordem decrescente que mostra a quantidade de dias de trabalho anuais necessários para que cidadãos dos 27 países pesquisados paguem seus impostos. Enquanto os EUA, cujo regime de tributação é também objeto de estudo desse trabalho, conforme será visto mais adiante, apareceu em 24º lugar, a 2ª colocação da última posição do ranking e contando com 98 dias anuais para pagamento de tributos, o Brasil apareceu entre os primeiros, em 8º, com 151 dias. Os países posicionados à frente do Brasil (Dinamarca – 176 dias, França – 171 dias, Suécia – 163 dias, Itália – 163 dias, Finlândia – 161 dias, Áustria – 158 dias e Noruega – 157 dias, respectivamente), apesar da alta carga tributária imposta, são nações cujas sociedades gozam de uma excelente qualidade de vida, o que não é o caso da Nação Brasileira.

No preço final do Playstation 4 importado e comercializado no Brasil estão embutidos uma série de tributos, como o Imposto de Importação, o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS, que serão analisados no próximo capítulo.

⁹ Exemplificando: para rendas superiores a R\$ 4.664,68, a alíquota incidente sobre pessoas físicas é de 27,5%; na importação de consoles de vídeo, como o Playstation 4, objeto do presente trabalho, a alíquota incidente a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é da ordem de 50%.

3 IMPORTAR OU NÃO IMPORTAR, EIS A QUESTÃO

Quando a Sony, multinacional japonesa fabricante de mídia, anunciou¹⁰, no fim de 2013, o preço de venda do Playstation 4 no Brasil, cerca de R\$ 4.000,00¹¹, uma grande celeuma foi causada: jornais e revistas de variados locais do mundo noticiaram o elevado preço que embasaria a venda do console no país¹², e os amantes de *games* começaram a culpar a Sony pela prática de lucros exorbitantes¹³. Devido a tamanho estardalhaço, a Sony, à época, emitiu pronunciamento¹⁴ para justificar o estabelecimento do alto valor para o produto, culpando o Estado brasileiro e seus tributos.

Em tabela detalhada, a Sony discriminou cada um dos tributos incidentes sobre o Playstation 4 importado para venda no varejo brasileiro, conforme pode-se observar a seguir:

¹⁰ Informação disponível no blog do Playstation no Brasil, canal oficial utilizado pela Sony para comunicar-se com os consumidores brasileiros, no link: <http://blog.br.playstation.com/2013/10/17/anunciado-o-preco-do-ps4/>.

¹¹ Mais especificamente, R\$ 3.999,00.

¹² À guisa de exemplo, cite-se o noticiado no website brasileiro de tecnologia *TechTudo* (<http://www.techtudo.com.br/noticias/noticia/2013/10/sony-anuncia-playstation-4-no-brasil-r-4-mil-quase-o-dobro-do-rival.html>), no website americano de tecnologia *Bloomberg* (<http://www.bloomberg.com/news/2014-03-18/pricey-ps4-the-most-expensive-countries-to-buy-a-playstation-4.html>), no website da revista francesa *Jeux Video Magazine* (<http://www.jeuxvideomagazine.com/Actus/Pourquoi-la-PS4-est-aussi-chere-au-Bresil>) e no jornal mexicano *El Economista* (<http://eleconomista.com.mx/tecnociencia/2014/03/20/brasil-ps4-mas-carro>).

¹³ A título exemplificativo, mencione-se o veiculado no website brasileiro de tecnologia *TechTudo* (<http://www.techtudo.com.br/noticias/noticia/2013/10/sony-anuncia-playstation-4-no-brasil-r-4-mil-quase-o-dobro-do-rival.html>), no website americano *GameSpot* (<http://www.gamespot.com/articles/sony-says-brazil-s-1-850-playstation-4-price-is-not-good-for-the-playstation-brand/1100-6415696/>) e no website *INEX7* (<http://inex7.com/sony-confirma-o-preco-do-ps4-no-brasil-e-irrita-os-gamers/>).

¹⁴ Informação disponível no blog oficial do Playstation, canal utilizado pela Sony para comunicar-se com os consumidores do produto no Brasil, no link: <http://blog.br.playstation.com/2013/10/21/gamers-brasileiros-nos-ouvimos-voces/>.

PS4 Brazil - Importation Pricing Model

		USD	BRL
Transfer Price		\$ 390.00	R\$ 858.00
II	20%	\$ 78.00	R\$ 171.60
IPI	50%	\$ 234.00	R\$ 514.80
ICMS	25%	\$ 246.03	R\$ 541.26
PIS	1.65%	\$ 6.44	R\$ 14.16
COFINS	7.60%	\$ 29.64	R\$ 65.21
Cost of Goods - Landed		\$ 468.00	R\$ 1,029.60
Distributor Margin	20.00%	\$ 117.00	R\$ 257.40
Net Sales		\$ 585.00	R\$ 1,287.00
ICMS	25%	\$ 222.43	R\$ 489.35
PIS	1.65%	\$ 14.68	R\$ 32.30
COFINS	7.60%	\$ 67.62	R\$ 148.76
Gross		\$ 889.73	R\$ 1,957.41
IPI	50.00%	\$ 444.87	R\$ 978.71
Gross w IPI		\$ 1,334.60	R\$ 2,936.12
ICMS-ST		\$ 223.12	R\$ 490.87
MVA	33.54%		
ICMS	25.00%		
Gross + ST		\$ 1,557.72	R\$ 3,426.99
Dealer Net Cost		\$ 1,475.42	R\$ 3,245.93
Retailer Margin	16.00%	\$ 281.03	R\$ 618.27
		\$ 1,756.46	R\$ 3,864.20
PIS	1.65%	\$ 31.94	R\$ 70.26
COFINS	7.60%	\$ 147.10	R\$ 323.61
Final Retail Price :		\$ 1,935.49	R\$ 4,258.08
Max. Suggested Price:		\$ 1,818.18	R\$ 3,999.99
Adjustment (Discount):		\$ 117.31	R\$ 258.09

Tabela 4 – PS4 Brazil – Importation Pricing Model¹⁵
 Fonte: Sony (2015)

A despeito do pronunciamento da Sony, considerado vago e pouco convincente, os fãs do Playstation continuaram a responsabilizar a empresa e sua suposta tentativa de obter altos lucros como a causa do preço exorbitante do console de vídeo. Isso porque, nos Estados Unidos, o PS4 foi lançado, em 2013, a US\$ 399¹⁶ (cerca de R\$ 880,00¹⁷) no varejo.

¹⁵ Em uma livre tradução: PS4 Brasil – Modelo de Preço de Importação.

¹⁶ Informação disponível no blog do Playstation nos Estados Unidos, canal oficial utilizado pela Sony para comunicar-se com os consumidores estadunidenses, no link: <https://www.playstation.com/en-us/corporate/press-releases/2013/ps4-design-and-price-unveiled-available-in-us-and-in-europe/>.

Quem estava com razão? Só os números dirão. Embora os dados não tenham sido apresentados por completo, analisemos a questão, tomando por base as referências disponíveis.

3.1 IMPOSTOS INCIDENTES

Há cinco tipos de tributos diferentes incidindo sobre o Playstation 4 (PS4) vendido no Brasil: Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Esses tributos incidem em três fases: fase de importação (entrada do produto no território nacional), de distribuição (transferência do produto da empresa importadora até o comerciante) e de varejo (comercialização do produto).

3.2 VALOR ADUANEIRO

Segundo os dados divulgados pela Sony, o PS4 chega aos portos brasileiros custando U\$ 390 ou R\$ 858,00¹⁸, incluindo gastos com frete, seguro, taxas aduaneiras etc. É o chamado Valor Aduaneiro do produto, utilizado como base para o cálculo, por exemplo, do valor a se pagar a título de Imposto de Importação e de Imposto sobre Produtos Industrializados.

3.3 FASE I: IMPORTAÇÃO

Na primeira etapa de circulação do Playstation 4 importado para venda no Brasil, a fase de importação, caracterizada pela entrada do produto no território nacional, os cinco tipos de tributos incidem sobre a mercadoria.

¹⁷ Conversão baseada na média do valor do dólar em 2013, ano de lançamento mundial do Playstation 4. US\$ 1 = R\$ 2,20.

¹⁸ Conversão baseada na média do valor do dólar em 2013, ano do lançamento mundial do Playstation 4. US\$ 1 = R\$ 2,20.

3.3.1 Incidência do Imposto de Importação (II)

O Imposto de Importação (II) é tributo de competência federal incidente sobre produtos estrangeiros que adentrem o território nacional, consoante disciplina o art. 19 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

Esse tributo é o primeiro a incidir sobre o Playstation 4 importado para venda no Brasil. Tendo caráter extrafiscal, pois que não apresenta, como finalidade direta, o objetivo de arrecadar recursos financeiros para o Estado, o Imposto de Importação destina-se, antes, a exercer controle sobre a economia nacional, desestimulando, por exemplo, importações de determinadas mercadorias a fim de proteger dado setor da indústria.

De acordo com o art. 22 do Decreto-Lei nº 37/1966¹⁹, que “dispõe sobre o imposto de importação” e “reorganiza os serviços aduaneiros”, além de prever “outras providências”, o Imposto de Importação será calculado a partir da “aplicação das alíquotas²⁰, previstas na Tarifa Aduaneira²¹, sobre a base de cálculo²²”:

$$\text{Imposto de Importação (II)} = \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota}$$

Consoante o art. 2º, II do Decreto-Lei nº 2.472/1988²³, que alterou disposições da lei aduaneira consubstanciada no Decreto-Lei nº 37/1966, a base de cálculo do imposto de importação é o valor aduaneiro da mercadoria, para o caso de produtos aos quais se aplicam alíquotas *ad valorem*²⁴, como o Playstation 4.

¹⁹ Art. 22. O imposto será calculado pela aplicação, das alíquotas previstas na Tarifa Aduaneira, sobre a base de cálculo definida no Capítulo II deste título.

²⁰ Segundo Melo (2012, p. 31), alíquota é “o percentual (ou valor fixo) aplicável sobre a base de cálculo para quantificar o montante de tributo”.

²¹ A Tarifa Aduaneira é uma lista oficial de organização e estruturação de mercadorias com finalidade de determinar as alíquotas aplicáveis a cada produto objeto de operações de importação. Desde 1995, quando foi aprovado o Tratado de Assunção, que instituiu um mercado comum entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, a Tarifa Aduaneira passou a se chamar TEC - Tarifa Externa Comum, que fixa alíquotas comuns para mercadorias importadas pelos países membros do Mercosul.

²² Consoante Melo (2012, p. 47), base de cálculo é a “perspectiva mensurável do aspecto material do tributo, que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para a determinação concreta do *quantum debeat*”.

²³ Art. 2º. A base de cálculo do imposto (de importação) é: [...] II – quando a alíquota for *ad valorem* o valor aduaneiro apurado segundo as normas do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT).

²⁴ De acordo com Machado e Machado (2011, p. 9), as alíquotas podem ser *ad valorem*, que são aquelas expressas em “porcentagem a ser calculada sobre o valor do produto tributado”, ou específicas, que são aquelas que se expressam “em uma quantia determinada de moeda”, segundo “a unidade de medida na qual se expressa a grandeza do objeto sobre o qual incide o tributo, que pode ser quilo, metro, litro...”. Como o Playstation 4 não é

Na situação ora em análise, sendo R\$ 858,00 o valor aduaneiro do PS4, esse será o montante da base de cálculo do Imposto de Importação do console de vídeo.

Relativamente à alíquota aplicável, dispõe a Resolução nº 94/11 da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) ser de 16% a porcentagem aplicável a produtos eletrônicos de vídeo, de que é exemplo o Playstation 4.

Conjugando o exposto, tem-se:

$$II = 0,16 \times R\$ 858 = R\$ 137,28$$

Para cada Playstation 4 comercializado no Brasil no fim de 2013, portanto, R\$ 137,28 foram devidos a título de Imposto de Importação.

3.3.2 Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é o segundo imposto a incidir sobre o Playstation 4 importado.

Dois princípios importantes regem a incidência do IPI: os princípios da seletividade e da não cumulatividade. O primeiro, de aplicação obrigatória, conforme previsto no art. 153, §3º, I²⁵ da Constituição da República, estabelece que as alíquotas do imposto devem ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, de modo a garantir que bens essenciais estejam sempre submetidos a uma alíquota menor e que os bens considerados como supérfluos, por sua vez, recebam tributação mais gravosa. Isso porque se presume que alguns bens, tidos como essenciais, serão consumidos por toda sorte de contribuintes, ricos ou pobres, enquanto outros, classificados como supérfluos, só serão adquiridos por indivíduos de maior poder aquisitivo, que têm, portanto, maior renda disponível, podendo gastar mais. O segundo princípio, o da não cumulatividade, também de aplicação obrigatória, consoante o estatuído no art. 153, § 3º, II²⁶ da Constituição, informa que o IPI, em cadeias de produção e circulação extensas, somente incidirá, a cada etapa, sobre o valor da mercadoria que foi adicionado naquela fase. Esse princípio, segundo Paulsen (2012, p. 762), impede que:

medido em quantidade, mas considerado como objeto único, individual, isolado, a ele se aplicam alíquotas *ad valorem*.

²⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV- produtos industrializados; [...]

[...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]

²⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV- produtos industrializados; [...]

[...] § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]

[...] as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica [...]. Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere, em cascata, a produção.

O art. 46 do Código Tributário Nacional estabelece, como fato gerador²⁷ do Imposto sobre Produtos Industrializados, no caso do Playstation 4, “o seu desembaraço aduaneiro”:

Art. 46. O imposto de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
[...]

De acordo com o que dispõe o art. 189 do Decreto nº 7.212/2010²⁸, que “regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados”, o valor a ser pago a título de IPI será calculado “mediante aplicação das alíquotas, constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), sobre o valor tributável dos produtos”:

$$\text{IPI} = \text{Alíquota} \times \text{Valor Tributável}$$

A TIPI é uma lista informadora das alíquotas incidentes sobre os produtos industrializados, tendo sido instituída por meio da Lei nº 4.502/1964 e do Decreto-Lei nº 34/1966. Periodicamente a TIPI é atualizada. A tabela vigente à época do lançamento do PS4 no Brasil foi aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011 e começou a gerar efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012²⁹. Nela, os jogos eletrônicos de vídeo, no caso, o Playstation 4, têm alíquota de 50%. Isso ocorre por aplicação do princípio da seletividade, pois *games* são considerados produtos supérfluos, podendo, portanto, sofrer tributação mais gravosa.

Segundo o art. 190 do Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta o IPI, o valor tributável constitui, no caso de produtos de procedência estrangeira, como o Playstation 4:

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:
I – dos produtos de procedência estrangeira:
a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;
[...]

²⁷ Consoante Machado e Machado (2011, p. 84), fato gerador de tributo é “expressão que designa a *situação de fato* cuja ocorrência faz nascer a *obrigação tributária principal*, vale dizer, o dever jurídico de pagar o tributo”.

²⁸ Art. 189. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da TIPI, sobre o valor tributável dos produtos.

²⁹ A TIPI hodiernamente vigente foi aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016, que revogou o Decreto 7.660/2011.

Assim, no caso do PS4, o valor tributável corresponde à soma do valor aduaneiro mais o valor pago a título de imposto de importação:

$$\begin{aligned}\text{Valor Tributável} &= \text{Valor Aduaneiro} + \text{Imposto de Importação} \\ \text{Valor Tributável} &= \text{R\$ } 858,00 + \text{R\$ } 137,28 \\ \text{Valor Tributável} &= \text{R\$ } 995,28\end{aligned}$$

Conjugando todo o exposto, tem-se que:

$$\begin{aligned}\text{IPI} &= \text{Valor Tributável} \times \text{TIPI} (\%) \\ \text{IPI} &= \text{R\$ } 995,28 \times 0,5 \\ \text{IPI} &= \text{R\$ } 497,64\end{aligned}$$

Os cálculos demonstram que a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 497,64 foram devidos para cada Playstation 4 importado para venda no Brasil na fase de importação e desembaraço aduaneiro no fim de 2013, quando de seu lançamento no país. Esse montante corresponde a 58% do valor aduaneiro do produto.

3.3.3 Incidência do PIS/COFINS – Importação

O Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não são impostos, a exemplo do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, anteriormente examinados, mas sim contribuições de competência da União para o custeio da seguridade social. O PIS e a COFINS são exemplos das chamadas contribuições sociais previstas pelo art. 149, *caput* da Constituição Federal de 1988.

O PIS e a COFINS ora analisados, contudo, não são aquelas contribuições comumente referidas quando do estudo da temática, incidentes sobre a receita ou faturamento, mas sim aquelas relacionadas às operações de importação.

Nas lições de Paulsen (2012, p. 998):

[...] as contribuições PIS e COFINS não se confundem com as contribuições PIS – Importação e COFINS – Importação: aquelas, incidem sobre o faturamento ou receita; estas incidem na importação de produtos estrangeiros ou serviços, tendo por base de cálculo o valor aduaneiro ou o valor pago pelos serviços. A relação que existe restringe-se ao fato de que a Lei 10.865/04, ao instituir a PIS/COFINS – Importação, admite o seu creditamento para fins de dedução do PIS e da COFINS devidos no regime não cumulativo.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.865/2004, que dispõe sobre o PIS/COFINS – Importação:

Art. 3º. O fato gerador será:

I – a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

[...]

A Instrução Normativa nº 1.401/2013, que versa sobre o cálculo do PIS/COFINS – Importação, estabelece, no seu art. 1º³⁰, a forma de calcular os valores devidos a título dessas contribuições para bens importados, a exemplo do PS4: mediante a aplicação da “alíquota da contribuição sobre o Valor Aduaneiro da operação”.

Consoante os arts. 7º e 8º da Lei 10.865/2004³¹, a base de cálculo e a alíquota incidentes sobre um produto como o Playstation 4 são, respectivamente, o valor aduaneiro do produto e as porcentagens de 1,65% para o PIS – Importação e 7,6% para COFINS – Importação³².

Do exposto, tem-se:

PIS – Importação = Alíquota PIS x Valor Aduaneiro

PIS – Importação = 1,65% x R\$ 858

PIS – Importação = R\$ 14,16

COFINS – Importação = Alíquota COFINS x Valor Aduaneiro

COFINS – Importação = 7,6% x R\$ 858

COFINS – Importação = R\$ 65,21

Dos cálculos, tem-se que a cada Playstation 4 vendido no Brasil, R\$ 79,37 foram devidos a título de PIS/COFINS – Importação somente na fase de importação e desembaraço aduaneiro.

³⁰ Art. 1º. Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/PASEP – Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins – Importação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas: [...] II – na importação de bens não abrangidos pelo inciso anterior, a alíquota da contribuição sobre o Valor Aduaneiro da operação; [...]

³¹ Art. 7º. A base de cálculo será: I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; [...]

Art. 8º. As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de: a) 1,65 (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e b) 7,6 (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins - Importação; [...]

³² Essas alíquotas foram alteradas pela Lei nº 13.137, de 2015, para 2,1% (PIS/Pasep – Importação) e 9,65 % (COFINS – Importação). As novas alíquotas, entretanto, aqui não serão consideradas pois os cálculos baseiam-se na legislação vigente quando do lançamento do Playstation 4 no Brasil (ano de 2013).

3.3.4 Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço (ICMS), de competência estadual, é tributo de função fiscal que detém a maior arrecadação financeira do Brasil (RECEITA FEDERAL, 2015a)³³.

Incidindo sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual/intermunicipal e de comunicação, o ICMS, apesar da finalidade fiscal que lhe concedeu o título de tributo de maior arrecadação no Brasil, poderia, subsidiariamente, deter também uma função extrafiscal, se o princípio da seletividade, que a Constituição Federal previu-lhe como de possível incidência³⁴ – embora não obrigatória, como no caso do IPI – fosse de fato aplicado quando da instituição das alíquotas desse imposto.

Segundo o art. 155, §2º, I e III da Carta Magna³⁵, ao ICMS aplicam-se os princípios da seletividade – não obrigatório, podendo ou não as alíquotas do imposto variarem de acordo com essencialidade dos produtos – e da não cumulatividade – de incidência obrigatória, devendo-se compensar o que for devido em uma dada operação com o montante já cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

De acordo com o art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre o ICMS, o fato gerador do tributo, no caso ora analisado (importação de mercadoria estrangeira), é o desembaraço aduaneiro³⁶.

Consoante o art. 13, V do referido diploma legal³⁷, a base de cálculo do ICMS para o produto ora analisado é a soma de determinadas parcelas. Vejamos:

³³ De acordo com os dados divulgados pela Receita Federal do Brasil, a arrecadação de ICMS, no ano de 2014, correspondeu a 6,96 % do PIB brasileiro, enquanto que a de Imposto de Renda, principal tributo de função fiscal, correspondeu a 5,79% do PIB.

³⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...]

³⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...]

³⁶ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: [...] IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; [...]

³⁷ Segundo disposição constante no art. 155, §2º, XII da Constituição da República, cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, a qual conterà, inclusive, o montante devido a título desse imposto.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Assim, conjugando o exposto, tem-se que a base de cálculo para o ICMS de um Playstation 4 importado para comercialização no Brasil é de R\$ 1.572,29³⁸ (soma do valor aduaneiro (R\$ 858,00) e de todos os tributos incidentes até então, calculados anteriormente, como Imposto de Importação (R\$ 137,28), Imposto sobre Produtos Industrializados (R\$ 497,64) e PIS/COFINS – Importação (R\$ 79,37)) mais o próprio valor do tributo³⁹.

Quanto à alíquota, utilizando o Estado de São Paulo como base⁴⁰, há um percentual específico para jogos eletrônicos de vídeo, de que é exemplo o Playstation 4: 25%, de acordo com o que estatui o Regulamento do ICMS paulista.

No que concerne à forma de cálculo, como a Constituição estabelece que o próprio tributo integra sua base de cálculo, temos que o valor a ser pago a título de ICMS, quando do desembaraço aduaneiro de um Playstation 4 no porto de Santos, é de:

$$\text{ICMS} = \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota}$$

Sendo: Base de Cálculo = Valor Aduaneiro + Soma dos Tributos pagos até o momento + Valor a ser pago a título de ICMS.

Valor a ser pago a título de ICMS = y

Base de Cálculo = 1.572,29 + y

Alíquota = 25%

³⁸ Para este cálculo, foram desconsiderados os gastos realizados a título de IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), por constituírem valores muito pequenos, que não representam grande impacto no valor final.

³⁹ Ressalte-se que, conforme julgamento recente do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 574706/PR, com repercussão geral, a base de cálculo do ICMS não inclui mais os valores devidos a título de PIS/COFINS (STF – RE: 574706 PR, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 15/03/2017). No entanto, como em 2013, época do lançamento do PS4 no Brasil, a base de cálculo do ICMS incluía o montante devido a título de PIS/COFINS, os referidos valores foram considerados nos cálculos realizados no presente trabalho.

⁴⁰ O Estado de São Paulo foi escolhido como unidade da federação base para o cálculo do ICMS devido ao fato de sediar o principal porto do país: o porto de Santos. Segundo estatísticas divulgadas pela Companhia das Docas do Estado de São Paulo (CODESP), baseada em dados fornecidos pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), em 2015 o Porto de Santos manteve a liderança na corrente de comércio brasileira em valor, com participação de 24,1% do total (LISBOA, 2015).

$$\begin{aligned}
 y &= (\text{R\$ } 1572,29 + y) \times 0,25 \\
 y &= \text{R\$ } 393,07 + 0,25y \\
 0,75y &= \text{R\$ } 393,07 \\
 y &= \text{R\$ } 524,10 \\
 \text{ICMS} &= \text{R\$ } 524,10
 \end{aligned}$$

Dos cálculos, observa-se que a cada Playstation 4 vendido no Brasil, R\$ 524,10 foram devidos a título de ICMS somente na fase de importação e desembaraço aduaneiro.

3.3.5 Total de Tributos Pagos na Fase de Desembaraço Aduaneiro

A soma de todos os cálculos realizados, relativos aos tributos incidentes na primeira fase, a de importação, informa que o custo de retirada do Playstation 4 de um porto brasileiro é da ordem de R\$ 2.096,39, dos quais R\$ 1.238,39 são destinados exclusivamente ao pagamento de tributos.

Analisemos, a partir de agora, os valores pagos a título de tributo nas duas fases seguintes: a de distribuição e a de varejo, a fim de verificar se a justificativa apresentada pela Sony era verídica – o elevado preço do PS4 deve-se à alta carga tributária brasileira - ou se a empresa, tentando obter altos lucros, estabeleceu um preço exorbitante para o produto comercializado no Brasil.

3.4 CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO

Para o cálculo dos tributos incidentes nas próximas etapas, é necessário o conhecimento da margem de lucro da empresa Sony. Isso porque a base de cálculo de dados tributos, a partir de agora, englobará esse valor.

De acordo com os dados constantes da tabela fornecida pela empresa japonesa e apresentado no início desse capítulo, a margem de lucro da Sony na distribuição é de 20% do valor de entrada do PS4 no estabelecimento da empresa, o que corresponde exatamente ao patamar estabelecido pela Receita Federal do Brasil, na Instrução Normativa 1.312/12, para o lucro de uma importadora de vídeo games.

3.5 FASE II: DISTRIBUIÇÃO

A fase de distribuição caracteriza-se como a etapa em que a empresa importadora (Sony) transfere o produto importado (Playstation 4) até o comerciante (varejista).

Nessa etapa, três são os tributos incidentes: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), as contribuições do PIS/COFINS e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Analisemos a incidência de cada um deles nessa etapa.

3.5.1 Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A saída de mercadoria (bem móvel dotado de finalidade comercial) de estabelecimento comercial, industrial ou produtor configura fato gerador do ICMS, segundo o disposto no art. 1º, I do Decreto-Lei nº 406/68⁴¹, que estabelece as normas gerais aplicadas a esse imposto. É por isso que esse tributo é cobrado quando da transferência do PS4 do estabelecimento da Sony, após a importação, para o comerciante.

O cálculo do valor devido a título de ICMS, como demonstrado anteriormente, decorre da aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{ICMS} = \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota}$$

Sendo a base de cálculo igual ao valor da operação de saída da mercadoria do estabelecimento, de acordo com o estabelecido no art. 2º, inciso I do referido Decreto-Lei⁴², e a alíquota de 25%, segundo o estabelecido no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, para os jogos eletrônicos de vídeo, temos:

$$\begin{aligned} \text{Base de Cálculo} &= \text{Valor da Operação} = \text{R\$ } 2.096,39 \text{ (preço do PS4 ao adentrar no} \\ &\text{estabelecimento da Sony no Brasil)} + 20\% \times \text{R\$ } 2.096,39 \text{ (margem de lucro da} \\ &\text{empresa com a distribuição).} \\ \text{Base de Cálculo} &= \text{R\$ } 2.515,67 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ICMS} &= \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota} \\ \text{ICMS} &= \text{R\$ } 2.515,67 \times 25\% \\ \text{ICMS} &= \text{R\$ } 628,92 \end{aligned}$$

Pelos cálculos, R\$ 628,92 são devidos a título de ICMS na fase de distribuição.

Contudo, se essa é a quantia devida, resultante das operações matemáticas realizadas, não é efetivamente o valor pago. Isso porque ao ICMS se aplica o princípio da não cumulatividade, devendo-se abater “em cada operação o montante cobrado nas anteriores,

⁴¹ Art 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador: I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor; [...]

⁴² Art. 2º A base de cálculo do imposto é: I - O valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; [...]

pelo mesmo ou outro Estado”, de acordo com o disposto no art. 3º do Decreto-Lei regulador das normas gerais do ICMS⁴³.

Assim, como na fase de importação R\$ 524,10 foram pagos a título de ICMS, para saber a quantia a se pagar desse tributo na etapa de distribuição, deve-se realizar uma subtração dos valores:

$$\begin{aligned} \text{ICMS} &= \text{R\$ } 628,92 - \text{R\$ } 524,10 \\ \text{ICMS} &= \text{R\$ } 104,82 \end{aligned}$$

Das operações matemáticas, tem-se que, na fase de distribuição, o gasto para o pagamento de ICMS é da ordem de R\$ 104,81.

3.5.2 Incidência de PIS/COFINS

Consoante as disposições das Leis Complementares nº 7/70 e 70/91, que instituíram, respectivamente, o PIS e a COFINS, constitui fato gerador dessas contribuições o auferimento de receita por pessoa jurídica de direito privado. Como a Sony, ao realizar a distribuição do Playstation 4 importado para venda, auferir receita, esses tributos incidem também nessa etapa.

Do exposto anteriormente, viu-se que o cálculo dessas contribuições faz-se com base na multiplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

Segundo o art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/2002⁴⁴, que dispõe, dentre outras providências, sobre a cobrança de PIS, e o art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/2003⁴⁵, que alterou a legislação tributária federal, regulando a não cumulatividade da COFINS, a base de

⁴³ Art 3º. O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado. [...]

⁴⁴ Art. 1º. A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no §1º.

⁴⁵ Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no §1º.

cálculo dessas contribuições é o valor do faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Como no presente caso é impossível calcular o valor devido a título de PIS/COFINS não cumulativo com base no faturamento mensal da Sony (dado não fornecido pela empresa), consideremos como faturamento o valor da operação de distribuição do produto⁴⁶.

Assim, tem-se que:

$$\begin{aligned} \text{PIS/COFINS} &= \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota} \\ \text{PIS/COFINS} &= \text{R\$ } 2.515,67 \times 9,25\%^{47} \\ \text{PIS/COFINS} &= \text{R\$ } 232,70 \end{aligned}$$

Sendo as contribuições do PIS/COFINS não cumulativas, a fim de identificar o valor desses tributos que deve ser pago na fase de distribuição, tem-se de subtrair, da quantia já paga, o valor calculado:

$$\begin{aligned} \text{PIS/COFINS} &= \text{R\$ } 232,70 - \text{R\$ } 79,37 \\ \text{PIS/COFINS} &= \text{R\$ } 153,33 \end{aligned}$$

Do exposto, vê-se que, na fase de distribuição, R\$ 153,33 devem ser pagos a título de PIS/COFINS.

3.5.3 Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Código Tributário Nacional estabelece, no art. 46 c/c art. 51, parágrafo único, como um dos fatos geradores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a saída de produtos de “qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”⁴⁸.

⁴⁶ O presente estudo equiparou o valor da operação de distribuição do PS4 ao faturamento mensal da Sony, como se a receita mensal da empresa fosse formada apenas pela distribuição do console de vídeo game.

⁴⁷ Soma das alíquotas de 1,65% e 7,6% referentes ao PIS e à COFINS, respectivamente, conforme já explicado anteriormente.

⁴⁸ Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Assim, quando da saída do Playstation 4, no fim de 2013, data em foi lançado no Brasil, do estabelecimento da Sony, configurado estava o fato gerador do IPI, tornando regular sua cobrança⁴⁹.

De acordo com o art. 190 do Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta o IPI, a base de cálculo do imposto, na hipótese ora em análise, é:

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:
I - dos produtos de procedência estrangeira:
[...]
b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial.

Sabendo que a alíquota do IPI, conforme já visto, é de 50%, de acordo com a TIPI, para produtos eletrônicos de vídeo, a exemplo do Playstation 4, e dado que o cálculo do IPI é obtido a partir da incidência da alíquota sobre a base de cálculo, temos:

IPI = Base de Cálculo x Alíquota
IPI = R\$ 2.515,67 x 50%
IPI = R\$ 1.257,84

Como ao IPI também se aplica o princípio da não cumulatividade, tem-se de abater do valor pago a quantia calculada acima. Assim, o montante que efetivamente deve ser pago a título de IPI na fase de distribuição é de:

IPI = R\$ 1.257,84 - R\$ 467,64
IPI = R\$ 790,20

Das operações realizadas, tem-se que, na fase de distribuição do Playstation 4, R\$ 790,20 são devidos a título de IPI.

⁴⁹ Embora esse fosse o entendimento vigente à época do lançamento do PS4 no Brasil, não foi o que prosperou. Em jurisprudência firmada no fim de 2014, o Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2015) concluiu que, em relação a produtos importados para comercialização que não fossem submetidos a qualquer processo de industrialização no país, haveria bitributação na cobrança de IPI no desembaraço aduaneiro e, após, na saída da mercadoria do estabelecimento importador, pois idênticos os fatos geradores. Desse modo, a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que a aplicação conjunta das hipóteses de incidência dos incisos I e II do art. 46 do CTN configuraria *bis in idem*, não admitido pela legislação vigente. Assim, entendendo que a interpretação prevalente do art. 46 do Código Tributário deveria ser a teleológica (e não a literal), o tribunal concluiu ser ilegal a cobrança do IPI na primeira saída de produto industrializado do estabelecimento que o importou, somente se justificando a justa incidência sobre produtos que fossem industrializados em território nacional. Em outubro de 2015, contudo, o STJ, em sede de recurso repetitivo, reviu seu entendimento, voltando a considerar legítima a cobrança de IPI sobre produtos importados em dois momentos: quando de sua importação e quando de sua saída do estabelecimento importador. O fundamento que embasou a revisão da jurisprudência do tribunal quanto à temática foi um só: não haveria bitributação com a cobrança de IPI nos dois momentos citados, vez que a lei, ao estabelecer a saída de produto industrializado de estabelecimento importador como fato gerador desse imposto, não estatuiu a necessidade de industrialização da mercadoria imediatamente antes da operação que gera a incidência; além disso, como o estabelecimento importador equipara-se, de acordo com o que estabelecem as normas que regem a aplicação do IPI, ao estabelecimento industrial, àquele devem aplicar-se as mesmas regras adotadas quanto a este.

3.5.4 Total de Tributos Pagos na Fase de Distribuição

A soma de todos os cálculos realizado na segunda fase, a de distribuição, informa que para o Playstation 4 sair do estabelecimento da Sony e chegar ao varejo para ser comercializado, há um gasto da ordem de R\$ 1.048,34, somente a título de tributos.

3.6 FASE III: VAREJO

O varejo sucede a fase de distribuição, caracterizando-se como o momento em que o produto chega ao mercado para comercialização.

Nessa etapa, o Playstation 4 deveria adentrar os estabelecimentos comerciais custando em torno de R\$ 3.305,87 (valor obtido da soma do preço de chegada do console no Brasil mais todos os gastos tributários realizados desde então). Ocorre que, na verdade, o PS4 chega ao comércio com um custo menor, de R\$ 3.047,72, pois dos 20% de lucro obtido pela Sony, a empresa retira uma parte para pagamento do ICMS e do PIS/COFINS devidos na fase de distribuição (R\$ 258,15).

Na terceira e última etapa aqui estudada, dois são os tributos incidentes: o ICMS e o PIS/COFINS.

3.6.1 Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Na venda do Playstation 4 incide ICMS, pois configurado o fato gerador constante no art. 12, III da Lei Complementar 87/96⁵⁰: transmissão de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado.

Segundo o mesmo diploma legal, a base de cálculo do tributo, devido na etapa do varejo, será igual ao valor da operação:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

[...]

O valor da operação corresponde ao valor da venda, que é da ordem de R\$ 4.000,00 (preço de lançamento do Playstation 4 no Brasil, em novembro de 2013).

⁵⁰ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: [...] III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; [...]

Sabendo que a alíquota de ICMS para jogos eletrônicos de vídeo é de 25%, de acordo com o estabelecido pelo Regulamento do ICMS de São Paulo, como visto, temos:

$$\begin{aligned} \text{ICMS} &= \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota} \\ \text{ICMS} &= \text{R\$ } 4.000 \times 25\% \\ \text{ICMS} &= \text{R\$ } 1.000 \end{aligned}$$

Como o ICMS é tributo não cumulativo, e nas etapas anteriores R\$ 628,92 já foram pagos a título desse imposto:

$$\begin{aligned} \text{ICMS} &= \text{R\$ } 1.000 - 628,91 \\ \text{ICMS} &= \text{R\$ } 371,08 \end{aligned}$$

Tem-se, assim, que, no varejo, R\$ 371,09 são devidos a título de ICMS.

3.6.2 Incidência do PIS/COFINS

De acordo com o disposto nas Leis Complementares nº 7/70 e 70/91, constitui fato gerador das contribuições do PIS e da COFINS o auferimento de receita por pessoa jurídica de direito privado. Como com a venda do Playstation 4 o estabelecimento comercial, que é pessoa jurídica de direito privado, auferir receita, há fato gerador dessas contribuições.

Como visto, a forma de cálculo do PIS/COFINS baseia-se na incidência da alíquota sobre a base de cálculo.

$$\text{PIS/COFINS} = \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota}$$

Sendo a base de cálculo igual ao valor da operação (R\$ 4.000, preço de venda) e a alíquota igual a 9,25% (soma da alíquota de 1,65% do PIS com a alíquota de 7,6% da COFINS), temos:

$$\begin{aligned} \text{PIS/COFINS} &= \text{R\$ } 4.000 \times 9,25\% \\ \text{PIS/COFINS} &= \text{R\$ } 370 \end{aligned}$$

Uma vez que as contribuições são não cumulativas, e nas fases anteriores já houve pagamento de R\$ 232,70:

$$\begin{aligned} \text{PIS/COFINS} &= \text{R\$ } 370 - \text{R\$ } 232,70 \\ \text{PIS/COFINS} &= \text{R\$ } 137,30 \end{aligned}$$

Dos cálculos, então, tem-se que o valor devido a título de PIS/COFINS na última etapa, a de venda, é da ordem de R\$ 137,30.

3.6.3 Total de Tributos Pagos na Fase de Varejo

Dos cálculos realizados, tem-se que, na fase de varejo, os gastos com pagamento de tributos são da ordem de R\$ 508,39.

3.7 ANÁLISE DOS DADOS

Após a realização de tão extensos cálculos, deve-se analisar os valores obtidos a fim de verificar o verdadeiro responsável pelo alto preço de venda do Playstation 4 no Brasil: a Sony ou os tributos.

A soma de todos os tributos pagos nas três fases de circulação do PS4 (importação, distribuição e varejo) é da ordem R\$ 2.795,12. Isso significa que dos R\$ 3.999,00 pagos na aquisição do console de vídeo, aproximadamente 69,9% (R\$ 2.795,12)⁵¹ destina-se ao pagamento de tributos. Os R\$ 1.203,88⁵² restantes representam a quantia realmente paga pelo produto somada ao valor dos lucros auferidos pela Sony e pelos varejistas.

Na tabela fornecida pela Sony constante no início desse capítulo, vê-se que o lucro total da empresa com a operação é da ordem de 20%. Sabe-se ser essa porcentagem incidente sobre o preço de entrada do PS4 no estabelecimento da Sony, que, como visto, gira em torno de R\$ 2.096,39. Assim, tem-se que o lucro total da empresa é de R\$ 419,28 (20% x R\$ 2.096,39 = 419,28).

Contudo, esse não é o valor que a Sony realmente embolsa com a importação para venda do Playstation 4. Isso porque a empresa utiliza parte desse valor para pagar o ICMS e o PIS/COFINS devidos na fase de distribuição. Sabendo, então, que R\$ 258,15 é a quantia gasta pela Sony para pagar os referidos tributos⁵³, tem-se que o lucro líquido da empresa é da ordem de R\$ 161,13 por console⁵⁴, o que corresponde a 4,03%⁵⁵ do preço total do PS4.

Comparando os dados obtidos, vê-se que enquanto aproximadamente 70% do preço de venda do Playstation 4 representa gastos realizados com tributos⁵⁶, apenas 4% do valor comercial do console constitui a quantia efetivamente auferida pela Sony com a venda do produto no Brasil⁵⁷.

⁵¹ R\$ 2.795,12/R\$ 3.999,00 = 0,69895474 (aproximadamente 69,9%).

⁵² R\$ 3.999,00 - R\$ 2.795,12 = R\$ 1.203,88.

⁵³ R\$ 104,82 (ICMS) + R\$ 153,33 (PIS/COFINS) = R\$ 258,15.

⁵⁴ R\$ 419,28 - R\$ 258,15 = R\$ 161,13.

⁵⁵ R\$ 161,13/R\$ 3.999,00 = 0,04029257 (aproximadamente 4,03%).

⁵⁶ R\$ 2.795,12/R\$ 3.999,00 = 0,69895474 (aproximadamente 69,9%).

⁵⁷ R\$ 161,13/R\$ 3.999,00 = 0,04029257 (aproximadamente 4,03%).

Assim, não restam mais dúvidas de que os tributos são os verdadeiros responsáveis pelo preço exorbitante de lançamento do Playstation 4 no Brasil no final de 2013.

Acrescente-se que, apesar de a responsabilidade pelo elevado valor de venda do PS4 não ser da Sony, a empresa tentou buscar estratégias para diminuir o preço do console no Brasil, tendo resolvido fabricar o aparelho no país⁵⁸. Isso porque, com a fabricação em solo nacional, a fase de importação, a mais custosa em termos tributários, deixaria de existir, cortando gastos da ordem de R\$ 1.238,39 (resultado da soma de todos os tributos incidentes no desembaraço aduaneiro).

Na dúvida entre importar ou não importar, a Sony preferiu a segunda opção, capaz de tonar a incidência tributária menor, reduzindo e tornando, pois, mais competitivo o preço final de venda do console de vídeo game.

⁵⁸ Informação disponível no blog oficial do Playstation, canal utilizado pela Sony para comunicar-se com os consumidores do produto no Brasil, no link: <http://blog.br.playstation.com/2015/06/16/ps4-sera-fabricado-no-brasil/>.

4 ENTRE O BRASIL E OS EUA HÁ MAIS DIFERENÇAS TRIBUTÁRIAS DO QUE IMAGINA A NOSSA VÃ FILOSOFIA

Consoante os ensinamentos de Rousseau (1981), em sua clássica obra “Do Contrato Social”, os homens, necessitando viabilizar a existência da sociedade civil, bem como organizá-la, teriam estatuído um pacto social. Desse compromisso, garantidor de liberdades e instrumento de soberania, haveria surgido o Estado, cujas finalidades, segundo Harada (2008, p. 4), “em última análise, se resumem na realização do bem comum”.

Embora seja tarefa árdua conceituar “bem comum”, pode-se afirmar, genericamente, ser o resultado da concretização dos interesses de toda uma comunidade, ou, a par dos ensinamentos de Aristóteles (1997), em “Política”, a consubstanciação da melhor vida possível para os integrantes de dada sociedade.

Para que seja o bem comum alcançado, necessária é a satisfação dos variados interesses coletivos. A fim de atendê-los, o Estado organiza e presta serviços – os chamados serviços públicos⁵⁹. Para tanto, contudo, precisa estruturar um grande arsenal de recursos materiais e humanos, o que é bastante custoso e impõe o mister de angariar recursos.

Surge, pois, a necessidade de instituir tributos: como forma de possibilitar ao Estado obter os recursos necessários para realizar o bem comum.

O poder de tributar, por meio do qual os tributos são estatuídos, sempre exerceu forte influência sobre o evoluir das experiências sociais, econômicas, políticas e jurídicas das sociedades (COELHO, 2006). O exame de determinados momentos históricos permite atestar essa afirmação: não fosse a alta carga de tributos cobrada pelo Império Romano aos povos a que chamavam de bárbaros (estrangeiros), Roma não teria sido invadida; nos Estados Unidos, foi a Revolta do Chá, em 1767, decorrente da instituição do monopólio inglês sobre o produto, com o conseqüente aumento de tributos, que contribuiu para o recrudescimento da luta pela independência das Treze Colônias, declarada em 1783; a principal causa de eclosão da Revolução Francesa foram os altíssimos tributos cobrados dos cidadãos franceses destinados não a melhorar sua qualidade de vida, mas, antes, a manter o alto padrão da corte de Luís XIV, o Rei Sol, nem tão brilhante assim perante a sociedade francesa da época (ALBERGARIA, 2011); no Brasil, o quinto e a derrama, impostos cobrados do ouro extraído das terras tupiniquins, sedimentaram o sentimento de rejeição à Coroa Portuguesa dentre os cidadãos das Minas Gerais, o que ocasionou a eclosão da Inconfidência Mineira em 1789

⁵⁹ Nas palavras de Carvalho Filho (2014, p. 329), configura serviço público “toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”.

(CAMPOS; CLARO, 2010); na Índia, a marcha do sal, organizada por Gandhi em protesto contra as práticas comerciais abusivas dos ingleses no país, levou os indianos, no ano de 1930, a buscarem coletar o seu próprio sal no mar para não ter de pagar os altos tributos cobrados pelo produto importado; essa marcha fez parte de uma série de eventos voltados à conquista da independência indiana (ARRUDA; PILETTI, 2000).

Ainda à guisa de exemplo, dois documentos jurídicos, considerados marcos na História, merecem ser lembrados: a Carta Magna Inglesa, de 1215, e a Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 (PAULSEN, 2012).

A Magna Carta Inglesa, datada do início do século XIII, ainda vigora nas terras bretãs. Surgindo como resposta às pressões dos nobres ingleses e da Igreja Católica sobre o monarca da época, o Rei João Sem Terra, que se viu prestes a enfrentar uma guerra civil no país devido à insatisfação popular com seu reinado, a Constituição Inglesa, além de garantidora de direitos fundamentais, como o direito de petição, ao devido processo legal, ao *habeas corpus*, ao livre acesso à justiça e à aplicação proporcional das penas, foi responsável pelo surgimento da primeira noção de Estado de Direito, caracterizado pela submissão do Ente Público aos ditames da Lei.

A principal razão para a elaboração da Magna Carta Inglesa foi a tentativa dos barões britânicos de limitar o poder real. Para tanto, asseguraram, para si, direitos. Ocorre que um dos principais motivos que fez nascer nos nobres ingleses a vontade de limitar o poder do rei foram os altos tributos estabelecidos pela Monarquia. Os barões da Inglaterra consideravam tão absurda a carga tributária que lhes era cobrada, tão confiscatória, diziam, que dedicaram uma importante parte de sua Carta a regulá-la. Assim surgiu o famoso jargão inglês *no taxation without authorization*⁶⁰: para que um tributo alheio ao contrato feudal típico pudesse ser estabelecido, seria necessária a aprovação do Grande Conselho (Parlamento), formado por nobres e clérigos. Em suma: sem autorização, vedada é a taxação (ALBERGARIA, 2011).

A exemplo da Constituição Inglesa, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 também representa documento jurídico paradigmático no que concerne tanto aos direitos fundamentais quanto à importância conferida ao poder de tributar (PAULSEN, 2012), duas vertentes independentes, mas de implicações mútuas, no âmbito do Direito⁶¹.

A citada declaração foi editada na França pós-revolucionária, tendo como inspiração a declaração de independência dos Estados Unidos e o espírito filosófico do século XVII.

⁶⁰ Esse jargão inglês corresponde ao princípio da legalidade no Direito Tributário Brasileiro: para a cobrança de tributos, indispensável é a sua previsão legal.

⁶¹ Conforme será explicitado adiante, no início do próximo capítulo.

Estabelecendo a liberdade, a igualdade, a propriedade e a segurança como direitos naturais e imprescritíveis, o documento serviu de base para a elaboração das constituições francesas posteriores ao período, assim como de textos similares por toda a Europa (ALBERGARIA, 2011).

Apesar da fama de alguns dispositivos específicos da Declaração, imperativa, ao presente estudo, a análise do art. 13, *in verbis*:

Art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés (FRANCE, 2015).⁶²

A norma contida no texto acima é clara: o cidadão francês deverá colaborar com o funcionamento do ente estatal de pelo menos dois modos: por meio da prestação de serviço militar e mediante o pagamento de tributos, a depender da capacidade contributiva de cada um.

Surge, então, na França, juntamente com a positivação dos direitos humanos, o chamado Dever Fundamental de Pagar Tributos⁶³: custo financeiro público necessário à existência de uma comunidade e indispensável à realização das tarefas do Estado, especialmente no que concerne à efetivação dos chamados direitos fundamentais⁶⁴.

Qualquer comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada na forma que mais êxito teve até ao momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização visa justamente realizar um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais (NABAIS, 2007, p. 15).

⁶² Em uma tradução livre: Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

⁶³ O professor português da Universidade de Coimbra José Casalta Nabais concebeu a expressão “Dever Fundamental de Pagar *Impostos*” em 1998, quando defendeu sua tese de doutorado em ciências-jurídico políticas “O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Contemporâneo”, publicada no mesmo ano na forma de livro pela Editora Almedina em Portugal (NABAIS, 1998). No presente trabalho, a referida expressão foi ampliada, com a substituição do termo *impostos* por *tributos*. O alargamento é tido por necessário devido ao fato de, no Estado Brasileiro, conforme será visto ao longo de todo esse capítulo e do seguinte, não apenas os impostos, mas também as contribuições sociais e as taxas, só para citar dois exemplos, serem obrigações financeiras e compulsórias necessárias à manutenção de serviços públicos voltados à concretização dos direitos fundamentais.

⁶⁴ Importante ressaltar que a despeito da instituição do Dever Fundamental de Pagar Tributos pela Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, a Assembleia Constituinte responsável pela elaboração do documento rejeitou a proposta de torná-lo, também, uma declaração de deveres, ao argumento de que em uma comunidade liberal há identidade entre os direitos e deveres, os quais seriam dois lados de uma mesma moeda (NABAIS, 2007).

Um Estado para poder cumprir as tarefas que lhe incumbem tem de recorrer a meios que só pode exigir dos seus cidadãos. Esses meios ou instrumentos de realização das suas finalidades são os impostos, cuja cobrança é condição da posterior satisfação das prestações sociais. Compreende-se, assim, que o dever de pagar impostos seja um dever fundamental.

(PORTUGAL. Tribunal Constitucional Português. Acórdão nº 312/2000. Processo nº 442/99. 1ª Secção. Crime de Abuso de Confiança Fiscal. Pedido de indenização à pessoa coletiva. Relator: Cons.º Vítor Nunes de Almeida. Julgado em 20/06/2000).

Nabais (2007, p. 11) afirma que embora os deveres fundamentais estejam esquecidos⁶⁵ nesta “Era dos Direitos”⁶⁶ não se pode olvidar de sua imprescindibilidade para a garantia dos direitos fundamentais. É que os *deveres fundamentais*, cuja maior expressão encontra-se no dever fundamental de pagar tributos, são os verdadeiros sustentáculos dos *direitos fundamentais*, pois:

Os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos (NABAIS, 2007, p. 11).

Em outras palavras: não sendo auto-realizáveis, os direitos configuram prestações a serem executadas pelo Ente Público para que o bem comum seja alcançado. Sendo uma prestação, os direitos implicam um custo, que deve ser sustentado pelos seus destinatários, os cidadãos da sociedade contemporânea, para a garantia de sua efetivação. Esse custo se traduz na obrigação do pagamento de prestações pecuniárias intituladas de tributos⁶⁷, necessários à manutenção do sistema. É nesse sentido que Nabais (2007, p. 14-15) complementa seu raciocínio aduzindo que:

Todos os direitos têm, assim, por suporte, meios financeiros públicos ou, noutras palavras, atenta a natureza fiscal do estado contemporâneo, todos os direitos têm por suporte fundamentalmente a figura dos impostos. [...] Os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos.

Há uma clássica máxima legal que afirma: “*Where there is a right, there is a remedy*” (HOLMES; SUSTEIN, 1999, p. 21). Em outras palavras: para cada direito, corresponde um remédio, compreendido como o instrumento de que se vale o Estado para, de modo justo e previsível, combater eventuais lesões e ameaças ao direito que lhe corresponde.

⁶⁵ Esse esquecimento, segundo Nabais (2007), deveu-se à necessidade de impedir um retorno ao passado totalitário que imperou durante o período da II Grande Guerra, bem como ao regresso a uma visão liberal estrita dos direitos fundamentais que permeou os países europeus no pós-guerra.

⁶⁶ Referência ao livro “A Era dos Direitos”, de Norberto Bobbio.

⁶⁷ Conforme se verá mais adiante, segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Esse instrumento, esse remédio, utilizado com o objetivo imediato de coibir transgressões, tem, como fim mediato, resguardar e efetivar direitos, sendo sua utilização bastante custosa por carecer de uma atuação do Estado mediante o acionamento da Justiça, de agências governamentais e da força policial, só para citar três exemplos básicos. No caso específico das cortes de justiça, segundo Holmes e Susteain (1999), apenas para demandá-las faz-se necessário recrutar, treinar, dar suporte e pagar juízes e outros tantos funcionários públicos, o que é financeiramente caro.

Como direitos não tutelados pelo Estado transformam-se em promessas vazias, todos os direitos, para serem reais e efetivos, necessitam da custosa atuação do Ente Público:

Rights are costly because remedies are costly. Enforcement is expensive, especially uniform and fair enforcement; and legal rights are hollow to the extent that they remain unenforced. Formulated differently, almost every right implies a correlative duty, and duties are taken seriously only when dereliction is punished by the public power drawing on the public purse. [...] No court can function without receiving regular injections of taxpayers' dollars to finance its efforts to discipline public or private violators of rights, and when those dollars are not forthcoming, rights cannot be vindicated. To the extent that rights enforcement depends upon judicial vigilance, rights cost, at a minimum, whatever is costs to recruit, train, supply, pay, an (in turn) monitor the judicial custodians of our basic rights. (HOLMES; SUSTEIN, 1999, p. 21-22).⁶⁸

Com base nessas considerações, pode-se assegurar: todos os direitos são positivos, pois, todo e qualquer direito, tanto aqueles intitulados de clássicos ou negativos, por, supostamente, pressuporem uma abstenção estatal, como o direito à liberdade e à propriedade, quanto aqueles ditos sociais ou positivos, como o direito à educação e à saúde, que, hipoteticamente, seriam a única classe de direitos a exigir uma ação do Estado, todos eles, necessitando ser garantidos e efetivados, carecem de uma resposta estatal, sempre manifestada por uma prestação positiva, uma atuação, um fazer, nem que seja apenas no sentido de aplicar um remédio para tolher uma possível violação:

To claim a right successfully, by contrast, is to set in motion the coercive and corrective machinery of public authority. This machinery is expensive to operate, and the taxpayer must defray the costs. That is one of the senses in which [...] [we can say] all rights are positive rights (HOLMES; SUSTEIN, 1999, p. 23).⁶⁹

⁶⁸ Em uma livre tradução: Os direitos custam caro porque os remédios são custosos. A execução da lei é dispendiosa, principalmente uma execução justa e uniforme; os direitos positivados são uma promessa vazia enquanto permanecerem inaplicáveis. Dito de outro modo: quase todo direito implica um dever correlativo, e os deveres apenas são levados a sério quando sua transgressão é punida pelo Poder Público valendo-se de recursos públicos. [...] Corte alguma pode funcionar sem receber injeções regulares de recursos para financiar seus esforços em disciplinar violações públicas ou privadas de direitos, e quando os recursos não estão disponíveis, os direitos não podem ser efetivados. Na medida em que a eficácia dos direitos depende da atuação judicial, os direitos custam, no mínimo, o valor dispendido para recrutar, treinar, dar suporte, pagar, e (por sua vez) monitorar as tutelas judiciais de nossos direitos básicos.

⁶⁹ Em uma livre tradução: Reivindicar um direito com sucesso, em contrapartida, é colocar em ação o maquinário corretivo e coercivo da autoridade pública. Esse maquinário é dispendioso de ser operado, e os

Por tudo quanto foi exposto, conclui-se, pois, serem os tributos o custo que deve ser pago para a manutenção e realização das finalidades do Estado Moderno, qualificado como Fiscal (NABAIS, 1998)⁷⁰. Tendo o Ente Público o fito de alcançar o bem comum, o que faz por meio da garantia de direitos, os tributos, dito de outro modo, são o custo que se paga para que efetivados sejam os direitos fundamentais.

Segundo Sarlet (2005, p. 35), os direitos fundamentais constituem “as posições jurídicas básicas reconhecidas como tais pelo Direito Constitucional positivo de um dado Estado, em um dado momento histórico”. É nessa medida que a melhor doutrina (SARLET, 2005; MAZZUOLI, 2010) ensina que a diferença entre os direitos fundamentais e os direitos humanos reside não no conteúdo desses direitos, mas sim em suas fontes consagradoras, pois os primeiros encontram respaldo nas Constituições, enquanto os últimos são previstos nos documentos de Direito Internacional, como tratados e convenções.

Sabe-se que os direitos fundamentais apresentam duas características básicas, segundo as melhores lições de Alexy (2011, p. 520-522): a fundamentalidade substancial e a formal. Pela primeira característica, tem-se que os direitos alçados à categoria de fundamentais o são “porque, com eles, são tomadas decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da Sociedade”; a segunda característica, a seu turno, “decorre da sua posição no ápice da estrutura escalonada do ordenamento jurídico, como direitos que vinculam diretamente o legislador, o Poder Executivo e o Judiciário”.

A segunda característica, da fundamentalidade formal, considerada em conjunto com o princípio da Supremacia da Constituição, vigente na grande maioria dos ordenamentos jurídicos mundiais, a exemplo do Brasil e dos Estados Unidos, objetos de estudo do presente trabalho, informa serem os direitos fundamentais, ao menos em sua maioria, previstos nas Cartas Constitucionais. É nessa medida que se pode assegurar que: nos Estados cujas constituições classificam-se como essencialmente consagradoras de uma vasta gama de direitos, impõe-se a necessidade de infligir uma elevada carga tributária aos cidadãos, pois, sendo todos os direitos positivos, como visto, há um custo – um alto custo, aliás – para subsidiá-los, o qual deve ser arcado pelos seus beneficiários mediante o pagamento de tributos; por sua vez, os Estados cujas *Lex Mater* não instituem um rol bastante extenso de direitos, limitando-se a positivar apenas aqueles básicos e essenciais, como a igualdade, a liberdade e a segurança, por exemplo, caracterizam-se pela imposição de uma carga tributária

contribuintes devem arcar com os custos. É nesse sentido que [...] [podemos dizer que] todos os direitos são positivos.

⁷⁰ Estado Fiscal é aquele cujas necessidades financeiras encontram suporte principalmente na figura dos tributos, especialmente nos impostos (NABAIS, 1998).

menor e mais leve. É nesse ponto, no que concerne à caracterização das constituições em vigor no Brasil e nos Estados Unidos, que têm início as diferenças tributárias existentes entre os dois países.

A Constituição Norte-Americana, vigente desde 1787, caracteriza-se por ser um texto sintético e flexível (BULOS, 2014), na medida em que é composta por apenas sete artigos emendados somente 27 vezes nesses seus mais de duzentos anos de aplicação (UNITED STATES, 2015a), qualificando-se por ter seu conteúdo, considerado aberto, concretizado e adaptado através de leis, costumes e ações dos tribunais.

Segundo Bulos (2014, p. 116), a Constituição dos EUA é exemplo de carta sintética, tópica, breve ou curta, pois constitui Lei Fundamental que se caracteriza como sendo compacta, concisa, sucinta, cuja “matéria constitucional vem predisposta de modo breve e resumido, sem o predomínio de pleonasmos, repetições inúteis ou construções prolixas”.

Os sete artigos da Carta Magna Americana são divididos em seções e tratam, sobretudo, acerca de regulações aos três poderes do Estado, do processo de emendas constitucionais e da supremacia da *Lex Mater*. As emendas, a seu turno, cuidam de temáticas mais diversificadas: as dez primeiras tratam, essencialmente, sobre os direitos individuais dos cidadãos das Treze Colônias, constituindo o chamado “*Bill of Rights*” americano; as demais regulam o direito de voto, a composição das casas legislativas, a configuração dos mandatos do Poder Executivo e a organização das eleições, além de outros temas (UNITED STATES, 2015a).

Essa composição deve-se ao fato de os americanos, no período em que foi promulgada a Constituição do país, qual seja, no pós-independência, terem sentido a necessidade de limitar o poder estatal, tendo em vista o recente passado de dominação britânico sobre as Treze Colônias da América.

Uma análise simplificada da Constituição Norte-Americana já permite concluir que o documento, sintético, não se demora em elencar um vasto rol de direitos fundamentais, em contraste com o que faz a Constituição Brasileira de 1988. A Carta Americana preocupa-se em assegurar expressamente uma lista de direitos básicos e pelo legislador constituinte originário considerados essenciais ao bem comum, tais como a liberdade de expressão, a liberdade de religião, o direito de guardar e usar armas, a liberdade de assembleia, o direito de petição, o direito ao devido processo legal e a garantia de um julgamento público rápido com um júri imparcial no distrito em que o crime ocorreu, além do direito ao silêncio, à ampla defesa e à proteção da propriedade privada (UNITED STATES, 2015a). É esse o principal motivo por que os EUA não apresentam um regime de tributação intrincado e oneroso.

Em posição diametralmente oposta está a vigente Constituição da República Federativa do Brasil, composta por 250 artigos e 95 emendas em apenas 28 anos de vigor, razão por que se aduz que “nunca uma Constituição brasileira foi tão modificada como a de 1988” (BULOS, 2014, p. 500).

A extensão é, de acordo com Bulos (2014, p. 120), “sua principal característica”, por constituir-se em uma Carta “longa, pleonástica, amplíssima, detalhista, minuciosa e dirigente”. Essa conformação decorreu da tentativa de superar o vezo autoritário que permeou a História Brasileira nos mais de vinte anos anteriores, no período da ditadura militar.

Sendo documento analítico, a Constituição Federal Brasileira dispensa regramentos e tratamentos, em seus nove títulos, a diversos temas, desde a organização do Estado e princípios fundamentais até o estabelecimento de que o Colégio Pedro I, situado no Rio de Janeiro, será mantido na órbita federal⁷¹. Influenciada pelo Constitucionalismo Alemão, a *Lex Mater* de 1988 dedicou um título inteiro (título II) às disposições concernentes aos direitos e garantias fundamentais. Nesse título, compreendido entre os arts. 5º e 17 - quase o dobro da quantidade total de dispositivos constantes da Constituição Americana – são assegurados, dentre outros: o direito à igualdade, a liberdade de pensamento, de expressão, de crença e de culto, de associação, o direito de propriedade, o direito de petição, o direito ao devido processo legal, à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência, ao transporte⁷², à greve.

É nessa medida que se afirma que um vasto rol de direitos e garantias, meramente exemplificativo, conforme disposição do art. 5º, § 2º⁷³, estão previstos na Constituição cidadã de 1988 – apelido que recebeu a Carta vigente pelo fato de prever tantos direitos aos cidadãos brasileiros.

Assegurando tantas liberdades públicas, que de acordo com o art. 5º, § 1º⁷⁴ devem ter “aplicação imediata”, a atual Constituição da República teve de erigir um grande e intrincado sistema tributário a fim de possibilitar a efetivação dos direitos e garantias por ela previstos. É por conta disso que Coêlho (2006, p. 4) afirma que:

O Brasil [...] inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação.

⁷¹ Art. 242, §2º, CF/88.

⁷² Acrescente-se que o direito ao transporte foi expressamente adicionado à Constituição Federal recentemente, pois meio da Emenda Constitucional 90/2015.

⁷³ Art. 5º, § 2º, CF/88: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

⁷⁴ Art. 5º, § 1º, CF/88: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

São tantos os regramentos concernentes ao Direito Tributário constantes na Constituição Brasileira que se pode afirmar ter o Sistema Tributário Nacional fonte constitucional (COELHO, 2006).

Um Sistema Tributário tem por base o chamado Regime Geral de Tributação, conceituado, por Melo (2012, p. 389), como um “conjunto de normas e diretrizes que conformam a estrutura do tributo e possibilitam sua regular aplicação”.

No Brasil, o estudo do Regime Geral de Tributação adota como marco inicial o conceito de tributo previsto no Código Tributário Nacional (CTN), que aduz:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Vários tipos de prestações pecuniárias e compulsórias encaixam-se no conceito acima. Mas quais são exatamente as espécies de tributos existentes no ordenamento brasileiro? Algumas teorias tentam responder a essa pergunta, sem que, entretanto, tenha-se chegado a um consenso sobre qual delas deva prevalecer. Duas são, contudo, as teses que se destacam: a teoria tripartite, com fundamento na Constituição da República e no Código Tributário Nacional, que defende a existência de apenas 3 espécies tributárias: os impostos⁷⁵, as taxas⁷⁶ e as contribuições de melhoria⁷⁷ (CARRAZZA, 2003); e a teoria pentapartite, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, segundo a qual, às espécies de tributo citadas acima, somar-se-iam os empréstimos compulsórios⁷⁸ e as contribuições especiais⁷⁹ como componentes do regime geral de tributação nacional (MACHADO, 2004).

⁷⁵ Segundo o Código Tributário Nacional, “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação ter por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Dito de outro modo: imposto é espécie tributária cujo fato gerador relaciona-se a uma situação da vida do contribuinte, e não a qualquer tipo de atuação direta por parte do Estado.

⁷⁶ De acordo com Machado e Machado (2011, p. 215), taxa é toda “espécie (tributária) que se caracteriza por ter como fato gerador uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

⁷⁷ Consoante Melo (2012, p. 80), contribuição de melhoria é o “Tributo devido em razão de valorização mobiliária, decorrente de obra pública realizada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios”.

⁷⁸ De acordo com Melo (2012, p. 145), empréstimo compulsório é “Tributo de competência da União instituído por lei complementar a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (CF, art. 148), sem específica previsão da respectiva materialidade”.

⁷⁹ Segundo Melo (2012, p. 86-87), contribuições especiais são “Tributos de natureza vinculada ou não vinculada à atuação do Poder Público, implicando receitas públicas derivadas, compulsórias, com afetação a fundos, entidades, categorias profissionais (destinação constitucional ou legal), observando regime jurídico pertinente ao sistema tributário”.

Estima-se que cerca de 94 tributos são cobrados no Brasil (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2017), dentre, especialmente, impostos, taxas e contribuições, que incidem tanto direta⁸⁰ quanto indiretamente⁸¹.

Não obstante a tributação no Brasil espelhe a forma federativa de Estado adotada, com competências tributárias repartidas entre todos os entes da Federação, a estrutura fiscal nacional é centralizada, pois a União figura como a grande detentora do poder fiscal, com a mais ampla competência para instituir e cobrar tributos - os quais, entretanto, são, posteriormente e em parte, repassados aos Estados e Municípios.

De acordo com estudo realizado pela Receita Federal, em outubro de 2015 (RECEITA FEDERAL, 2015a), a carga tributária do Brasil em 2014 foi da ordem de 33,47% do PIB, percentual considerado elevado, embora inferior ao de 2013, que foi de 33,74%⁸².

Comparando-se as cargas tributárias do Brasil e dos países componentes da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) no ano de 2013 (OECD, 2015b), percebe-se que o percentual brasileiro daquele ano (33,74%) está bem próximo do apontado pela média das nações da organização (34,2%) e acima dos apresentados por diversos países desenvolvidos e em desenvolvimento, tais como Chile⁸³, Estados Unidos⁸⁴, Suíça⁸⁵, Reino Unido⁸⁶ e Canadá⁸⁷.

Duas das principais razões que justificam a imposição de uma carga tributária considerada tão elevada são a taxação essencialmente indireta adotada pelo ordenamento brasileiro⁸⁸ e o grande número de tributos cobrados em território nacional, sendo toda essa conformação tributária - complexa, hermética e intrincada - instituída, ressalte-se, devido ao imperativo de tornar viável a efetivação dos muitos direitos e garantias previstos na Constituição.

⁸⁰ De acordo com Melo (2012), o tributo direto é toda exação fiscal cujo valor financeiro recai exclusivamente sobre o contribuinte.

⁸¹ O Tributo dito Indireto é uma exação fiscal cuja carga financeira pode ser transferida a terceiros, como, por exemplo, o industrial e o comerciante nos casos de cobrança de IPI e ICMS; esse terceiro, contudo, poderá ser ressarcido financeiramente *a posteriori*, quando da venda do produto, ocasião em que repassará, embutido no preço da mercadoria, ao consumidor, o valor do (s) tributo (s) pago (s).

⁸² A diminuição da carga tributária, a primeira desde 2009, deveu-se, segundo avaliação da Receita, à retração da economia e às políticas de desoneração adotadas pelo governo, que diminuiram a arrecadação.

⁸³ Da ordem de 20%, para 2013.

⁸⁴ Da ordem de 25,4%, para 2013.

⁸⁵ Da ordem de 26,9%, para 2013.

⁸⁶ Da ordem de 30,5%, para 2013.

⁸⁷ Da ordem de 32,9%, para 2013.

⁸⁸ Segundo estudo realizado pela Receita Federal em outubro de 2015 (RECEITA FEDERAL, 2015a), relativamente à taxação de bens e serviços, o Brasil despontou como o país campeão, no ano de 2013 e em comparação aos países membros da OCDE, na cobrança de tributos indiretos.

Segundo Pêgas (2015), pesquisador, professor de contabilidade tributária do Ibmecc (Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais) e contador do BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social), mais da metade da carga tributária do Brasil - cerca de 52% - advém da tributação do consumo (tributação indireta), em contraste com o percentual de 18% relativo à tributação da renda (tributação direta). Só o IVA (imposto sobre valor agregado ou adicionado), expressão máxima da tributação sobre o consumo, por exemplo, que no resto do mundo representa um só tributo, no Brasil encontra-se dividido em três, aumentando os encargos no comércio: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nacional, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), estadual, e o Imposto Sobre Serviços (ISS), municipal.

Além de vantajosa, por trazer facilidades de cobrança, devido ao fenômeno da anestesia fiscal, a ser explicado adiante, a tributação do consumo, no Brasil, é bastante profícua, tendo rendido aos cofres públicos, no ano de 2013, R\$ 893 bilhões (PÊGAS, 2015). Esse valor contrasta com a soma de R\$ 315 bilhões advindos da taxaçoão da renda. A tributação indireta foi escolhida como modelo pelo Brasil porque, sendo baixa a renda do brasileiro médio, a tributação do consumo mostra-se mais eficaz, conveniente.

A taxaçoão do comércio situa-se em vertente diametralmente oposta à tributação da renda, adotada como regra nos ordenamentos jurídicos dos países desenvolvidos do *Common Law*, como Estados Unidos e Reino Unido.

Nos EUA, segundo dados da OCDE (OECD, 2015c), a carga tributária, em 2013, foi da ordem de 25,4% do PIB, cerca de 10% mais baixa que a brasileira. Alguns fatores explicam o baixo patamar em que se situa a carga tributária norte-americana: a base tributária adotada no país, a inexistência de um IVA nacional e a estrutura do sistema de previdência social existente (LAGEMANN; BORDIN, 1995), características que se coadunam com o modelo de Estado fundado pela Constituição Americana de 1787: garantidor e efetivador de direitos tidos como mínimos e básicos, reconhecidos como realmente *fundamentais*.

O Sistema Tributário Norte-Americano, baseado no federalismo do país, sustenta-se na repartição de competências entre as três esferas de governo: nacional⁸⁹, estadual⁹⁰ e local⁹¹, sendo composto, basicamente, por duas categorias de impostos⁹²: impostos sobre fatores, incidentes sobre as fontes de renda, e impostos sobre produtos (DWECK, 2005).

⁸⁹ Exemplos de impostos de competência da União: Imposto de Renda, Imposto sobre Folha de Pagamentos.

⁹⁰ À guisa de exemplo, cite-se o Imposto sobre Vendas, o *Sales Tax*, em inglês, de competência estadual.

⁹¹ Como exemplo, cite-se o Imposto incidente sobre a Propriedade de Imóveis.

⁹² Ao passo que, nos EUA, o Sistema Tributário repousa em basicamente duas categorias de impostos, no Brasil, como visto anteriormente, o Regime Geral de Tributação pauta-se, segundo o Código Tributário Nacional

Apesar de tomar como base o federalismo fiscal, o Regime Geral de Tributação dos EUA tende à centralização, por encontrar-se “fortemente baseado na taxação da renda e da folha de pagamentos para custeio previdenciário” (LAGEMANN; BORDIN, 1995, p. 323), ou seja, em tributos diretos⁹³, que correspondem à 48% da carga tributária americana, em contraste com o percentual de 18% equivalente à arrecadação de tributos incidentes sobre o consumo – indiretos (PÊGAS, 2015).

A tributação direta é mais igualitária e causadora de menores distorções econômicas por levar em consideração as características pessoais dos cidadãos, possibilitando uma cobrança proporcional aos ganhos de cada um. Além disso, os tributos diretos não provocam regressões, pois, à medida que se ascende na escala da renda, ocupam, proporcionalmente, uma maior porcentagem nos gastos pessoais, isto é, implicam um maior peso num maior orçamento, com cobrança aumentada ou diminuída conforme o acréscimo ou a redução da renda.

A maior cobrança de tributos diretos nos EUA, contudo, não exclui a existência de tributos indiretos no país, a exemplo do Imposto sobre Vendas a Varejo⁹⁴, aplicado apenas no estágio final da comercialização como um imposto de caráter geral sobre os dispêndios dos consumidores (LAGEMANN; BORDIN, 1995).

Sendo os tributos diretos mais perceptíveis, poder-se-ia concluir que um país cuja base tributária repousa sobre a taxação direta seria mais suscetível a impor uma elevada carga tributária; todavia, a experiência demonstra que *é nos países de tributação indireta* que uma alta carga tributária é infligida.

Isso ocorre porque, sendo os tributos indiretos de cobrança menos perceptível, menos explícita, pois embutida no preço do produto ou serviço comercializado, são mais facilmente retirados dos bolsos dos cidadãos e transferidos para os cofres estatais, em fenômeno conceituado já no século XVII por Pe. Antônio Vieira como anestesia fiscal:

(CTN), em 5 espécies diferentes de tributos, dentre eles os impostos, de fatos geradores dos mais diversos. Essa diferença na conformação tributária entre os dois países é outro motivo a ser invocado para justificar a exorbitante discrepância de preço apresentada pelo PS4 a venda no Brasil e nos EUA no fim de 2013.

⁹³ A centralização da tributação nos EUA decorreu da evolução econômica e histórica do país. No período da Segunda Guerra Mundial, a necessidade de incremento da arrecadação do governo tornou imperativo o aumento das alíquotas de imposto de renda sobre pessoa física, de competência da União. Desde então, esse tributo se tornou o grande gerador de receita nos Estados Unidos, tornando mais centralizada, pois, a tributação na nação (DWECK, 2005).

⁹⁴ No Brasil, conforme já exposto anteriormente, o Imposto sobre Vendas, exemplo de Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), divide-se em três: ISS, ICMS, IPI, estes incidentes sobre o PS4 importado para venda, contribuindo, pois, para o incremento de seu valor comercial no país.

A costa de que se havia de formar Eva, tirou-a Deus a Adão dormindo e não acordado, para mostrar quão dificultosamente se tira aos homens, e com quanta suavidade se deve tirar, ainda o que é para seu proveito. Da criação e fábrica de Eva dependia não menos que a conservação e propagação do género humano; mas repugnam tanto os homens a deixar arrancar de si aquilo que se lhes tem convertido em carne e sangue, ainda que seja para bem de sua casa e de seus filhos, que por isso traçou Deus tirar a costa a Adão, não acordado, senão dormindo; adormeceu-lhe os sentidos, para lhe escusar o sentimento. Com tanta suavidade como isto, se há-de tirar aos homens o que é necessário para sua conservação. Se é necessário para a conservação da Pátria, tire-se a carne, tire-se o sangue, tirem-se os ossos, que assim é razão que seja; mas tire-se com tal modo, com tal indústria, com tal suavidade, que os homens não o sintam, nem quase o vejam. Deus tirou a costa a Adão, mas ele não viu nem sentiu; e se o soube, foi por revelação. Assim aconteceu aos bem governados vassalos do imperador Teodorico, dos quais por grande glória sua dizia ele: *Sentimus auctas illationes, vos addita tributa nescitis*: 'Eu sei que há tributos, porque vejo as minhas rendas acrescentadas; vós não sabeis se os há, porque não sentis as vossas diminuídas' (VIEIRA, 2000, p. 322).

Tendo por base uma tributação precipuamente direta, os Estados Unidos permanecem como o único país desenvolvido e um dos poucos no cenário mundial que nunca adotou um IVA (Imposto sobre Valor Adicionado) nacional ou imposto sobre vendas a nível nacional (LAGEMANN; BORDIN, 1995).

A tributação indireta norte-americana, como dito, repousa sobre o Imposto Sobre Vendas a Varejo, de competência estadual e local, e também sobre impostos específicos ou seletivos, aplicados basicamente sobre bebidas alcoólicas, cigarros e gasolina, de competência concorrente entre os três níveis de governo.

A despeito do caráter extremamente rentável do IVA, considerado como a forma mais moderna de tributação do consumo, os Estados Unidos hesitam em adotá-lo por temerem que parcela excessiva da carga desse imposto cause distorções, recaindo sobre os pobres e a classe média, ou ainda que seja esse tributo utilizado como uma 'máquina de dinheiro' para financiar um crescimento sem fim do governo (UNITED STATES OF AMERICA, 1992).

Contando com uma base tributária pautada essencialmente na tributação da renda e sem adotar um IVA nacional, que, no Brasil, corresponde a 2/5 dos tributos incidentes sobre o Playstation 4 importado para comercialização⁹⁵, os EUA, como não poderia deixar de ser, impõem a seus cidadãos uma carga tributária relativamente baixa.

Consoante estudo comparativo internacional relativo à previdência social realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada em setembro de 2007 (IPEA, 2015c), enquanto o Brasil despendeu 11,7% de seu PIB, naquele ano, para o custear a Previdência Pública, os Estados Unidos gastaram 7,5% do PIB para o mesmo fim.

⁹⁵ Conforme visto no capítulo anterior, 5 são os tipos de tributos incidentes sobre o PS4 importado para venda no Brasil; dois deles são o ICMS e o IPI, que, como já explicado, junto com o ISS, compõem o trinômio do IVA brasileiro.

Essa diferença ganha destaque quando se analisam os números da população senil (acima de 65 anos) dos dois países para o mesmo ano (THE WORLD BANK, 2015): 12% da população total do EUA, contra 6% da do Brasil.

Essas disparidades numéricas já começam a demonstrar as diferenças no sistema previdenciário – e consequentemente tributário – existentes entre os dois países: ao passo que o brasileiro é complexo e custoso, o norte-americano compõe-se de modo mais simplificado e menos oneroso.

A Previdência Pública Norte-Americana funciona do seguinte modo: as contribuições pagas mensalmente destinam-se ao financiamento de pensões e aposentadorias dos atuais beneficiados pelo sistema, tal como ocorre no Brasil⁹⁶; a idade mínima de aposentadoria, tanto para homens quanto para mulheres, é de 66 anos⁹⁷ com pelo menos 10 anos de contribuição, não sendo admitida a concessão de aposentadorias sem limites mínimos de idade, como ocorre no Brasil, no caso da aposentadoria por tempo de contribuição ou serviço⁹⁸ - o que, acrescente-se, naturalmente contribui para justificar o elevado gasto previdenciário brasileiro, já que, quanto maior a idade exigida para a aposentadoria, menor o tempo de sua fruição e, por conseguinte, menor o gasto necessário para arcar com os compromissos assumidos; não há possibilidade de aposentadoria integral no funcionalismo público, que se limita, em média, a 40% do salário recebido; os tributos pagos para custear as aposentadorias (impostos sobre a folha de pagamentos) pautam-se em alíquotas de 6,2%, tanto para empregados como para empregadores, num valor total de 12,4%⁹⁹ (IPEA, 2015c).

Com um Regime Previdenciário Público limitado, pois permeado por regras rígidas que dificultam o acesso ao sistema, não houve necessidade de se impor, nos Estados Unidos, custosos tributos para subsidiá-lo, havendo, até mesmo, por parte dos sucessivos governos do país, incentivos para a contratação de regimes de previdência privada pela população. Tal conjuntura encontra-se em vertente diametralmente oposta ao que ocorre no Brasil, cujo sistema previdenciário pauta-se em uma gama de benefícios¹⁰⁰ que, para poderem ser

⁹⁶ Devido à aplicação do Princípio da Solidariedade, que torna imperativa a participação imediata de todos os cidadãos no custeio do sistema de previdência.

⁹⁷ Embora, acrescente-se, os norte-americanos, em média, aposentem-se um pouco mais tarde, devido à garantia de pagamentos ligeiramente mais altos.

⁹⁸ A aposentadoria por tempo de contribuição é um benefício devido ao cidadão que comprovar o tempo total de 35 anos de contribuição, se homem, ou 30 anos de contribuição, se mulher.

⁹⁹ Alíquotas vigentes quando da realização do estudo pelo IPEA, que, na época, para o Brasil, eram de 11% para o empregado e 20% para o empregador, totalizando um valor de 31% sobre a folha de pagamentos.

¹⁰⁰ Só para citar alguns, mencione-se os devidos em caso de: doença, acidente, gravidez, prisão, morte e velhice.

efetivados, necessitam de um custeio mais oneroso, traduzido em muitos¹⁰¹ e elevados tributos pagos pela sociedade.

Pautados na Tributação Direta, contando com uma Constituição sintética e asseguradora de direitos ditos básicos e materialmente fundamentais, sem jamais ter adotado um IVA nacional e estabelecendo um sistema público de previdência mais simples e limitado, os Estados Unidos impõem, aos seus cidadãos, uma carga tributária tida como justa e necessária à manutenção do modelo de Estado escolhido pelo país, sendo uma nação onde, na prática, *“to secure [...] rights, Governments are established among men”* (UNITED STATES OF AMERICA, 2015b).¹⁰²

¹⁰¹ À guisa de exemplo, cite-se: o PIS, a COFINS (ambos incidentes sobre o Playstation 4 importado para venda) e a Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

¹⁰² Em uma livre tradução: Para assegurar direitos, governos são estabelecidos entre os homens.

5 QUAL O ESTADO QUE QUEREMOS?

É inegável a relação existente entre o poder de tributar e os direitos fundamentais: apesar de integrantes de ramos independentes do Direito, no Estado contemporâneo, são duas vertentes que se influenciam mutuamente, de modo que, a eles, pode-se, analogicamente, aplicar o princípio de complementaridade que rege a “dialética de implicação e polaridade” da Teoria Tridimensional do Direito de Reale (2002): dois elementos, distintos, e, à primeira vista, em contraste, que não se fundem, mantendo-se autônomos, correlacionando-se, entretanto, e exercendo entre si implicações mútuas, de maneira a se complementarem.

Isso porque, ao passo que os direitos só se efetivam se houver tributos para subsidiá-los, os tributos encontram sua principal razão de existência na figura dos direitos, sendo tanto mais elevados e em maior quantidade quanto mais direitos sejam assegurados pelo Estado.

Sendo todos os direitos positivos, isto é, dependentes de uma atuação estatal, bastante custosa, tem-se que uma nação cuja Constituição – documento que, ao menos no plano formal, prevê os direitos fundamentais – caracteriza-se como asseguradora de bastantes direitos e garantias deverá, em contrapartida, adotar um regime de tributação denso, impondo uma elevada carga tributária aos seus cidadãos.

É o que ocorre no Brasil: com o nascimento da Constituição de 1988, surgiu um sistema tributário complexo e hermético, qualificado pela imposição de muitos e altos tributos à sociedade como forma de tornar viável efetivar o grande leque de direitos e garantias previstos constitucionalmente. É essa a principal razão por que produtos eletrônicos, a exemplo do Playstation 4, objeto de estudo do presente trabalho, têm um custo financeiro tão elevado no país.

Nos EUA, como visto, dá-se o oposto: a Constituição Norte-Americana, documento sintético, prevendo apenas direitos considerados essenciais à realização do bem comum, não tornou necessária a imposição de um regime de tributação complicado e espesso.

A análise da relação entre o poder de tributar e os direitos fundamentais, contudo, não se esgota na apreciação da qualificação das constituições. É preciso ir além. É necessário perguntar-se: por que algumas constituições são essencialmente garantidoras de direitos e outras não? O que leva um legislador constituinte a optar por inundar o texto da Carta Magna com normas asseguradoras de variadas sortes de direitos?

A resposta a essa questão é uma só: o modelo de Estado escolhido, estruturado pela ordem jurídica que nasce com a promulgação (ou outorga) de uma constituição.

As Cartas Magnas, ao iniciarem sua vigência, organizam um Estado mediante a instauração de uma ordem jurídica (SILVA, 2007). Assim, a depender do modelo de Estado escolhido pelo legislador constituinte, que representa – ou deveria representar, ao menos no que diz respeito a um governo democrático – a vontade da sociedade, a *lex fundamentalis* caracterizar-se-á de dada maneira.

Países de tradição Liberal¹⁰³, caracterizados pelo absentéismo econômico¹⁰⁴, pelo individualismo¹⁰⁵ e pela valorização da liberdade, isto é, baseados na ideologia do Estado Mínimo, adotaram constituições sintéticas, de conteúdo aberto¹⁰⁶ e garantidoras dos chamados direitos fundamentais de primeira dimensão¹⁰⁷, a exemplo do direito à liberdade e à propriedade. É o caso dos Estados Unidos (BOMFIM, 2011).

Os EUA, ao alcançarem sua independência em relação à Inglaterra, em 1776, e promulgarem sua Constituição, em 1787, optaram pela estruturação de um Estado Liberal, com sustentáculo máximo no ideário de Liberdade. Figurando como guardião da ordem pública, o Estado Liberal Norte-Americano concedia liberdade ao seu cidadão para produzir e gerar riqueza. Caracterizando-se por prover apenas os direitos ditos básicos – os direitos fundamentais de primeira dimensão – esse modelo estatal impunha um regime de tributação limitado, ancorado na figura dos impostos, com arrecadação destinada à manutenção do Ente Público (BOMFIM, 2011).

Contudo, se é possível assegurar terem os Estados Unidos nascido como um Estado Liberal, não é correto afirmar terem assim permanecido completamente durante a História. É que, com o evoluir das experiências sociais, políticas e econômicas, os EUA tiveram de adaptar seu modelo de estado ao contexto em que viviam. Isso foi possível devido ao fato de sua Carta Fundamental apresentar-se como documento aberto, de conteúdo adequável ao momento histórico vivido pelo país (BOMFIM, 2011).

Sabe-se que, ao aliar o modelo Liberal de Estado ao modelo capitalista de produção, os Estados Unidos se tornaram, ao longo do tempo, a principal potência econômica do mundo. O desenvolvimento econômico do país, porém, pautado na produção industrial

¹⁰³ À guisa de exemplo, cite-se os Estados Unidos, a Inglaterra, a Austrália e o Canadá.

¹⁰⁴ Interferência limitada do Estado na Economia (BOMFIM, 2011).

¹⁰⁵ Doutrina Econômica que valoriza a autonomia individual na busca da liberdade e das satisfações das necessidades dos mercados (BOMFIM, 2011).

¹⁰⁶ Conteúdo variável, adequável a diferentes formas de interpretação que surgem com o evoluir das experiências sociais, políticas, econômicas e jurídicas.

¹⁰⁷ Direitos surgidos após a Revolução Francesa, assim chamados por terem sido, historicamente, a primeira grande categoria de direitos fundamentais a ser reconhecida. Estão intrinsecamente interligados ao valor *liberdade* e afirmam-se como direitos dos indivíduos frente ao Estado. São exemplos os direitos civis e políticos (BONAVIDES, 2006).

descontrolada, terminou por gerar efeitos colaterais graves, cuja expressão máxima ocorreu em 1929, com o *Crash* da Bolsa de Nova York¹⁰⁸ (BOMFIM, 2011).

A solução para contornar a crise veio com a adoção do *New Deal*, plano econômico estatizante que introduziu nos Estados Unidos uma nova tendência estatal: o *Welfare State*, ou Estado de Bem-Estar Social, caracterizado pela intervenção do Ente Público sobre o domínio econômico e social e pelo reconhecimento dos ditos direitos fundamentais de segunda¹⁰⁹ e terceira dimensões¹¹⁰, com destaque para os direitos sociais (BOMFIM, 2011)¹¹¹.

Esse reconhecimento ocorreu no plano infraconstitucional, com a positivação dos direitos de segunda geração nos *statutes*¹¹² e *codes*¹¹³ organizados pelo Congresso Americano.

Sob a égide de um Estado Social, os EUA tiveram de aumentar a arrecadação de receitas mediante a majoração das alíquotas dos tributos já existentes e da instituição de novos:

Omitindo-se os períodos das guerras, a carga tributária americana girou em torno de 6% nas primeiras duas décadas do século. Nas três décadas seguintes, a carga tributária sofreu um aumento de cinco pontos percentuais, atingindo 20% em 1950, 26% em 1960 e 30% em 1970. A partir dos anos 70, a carga tributária estabilizou-se em torno dos 30% até o início da década de 80 (LAGEMANN; BORDIN, 1995, p. 322).

O *Welfare State*, contudo, não perdurou. Os custos crescentes do Estado Interventor causaram distorções econômicas, provocando endividamento e inflação. Abriu-se espaço para o surgimento, no final da década de 70, de uma nova ideologia para guiar a atuação do Ente Público e o funcionamento do mercado: o neoliberalismo (BOMFIM, 2011).

Com base nas ideias defendidas pelo liberalismo, como a mínima intervenção do Estado na economia (desregulamentação) e o princípio do livre-mercado¹¹⁴, o neoliberalismo defendia fortemente a diminuição do tamanho do Estado, como forma de torná-lo mais eficiente, e posicionava-se contrariamente ao estabelecimento de uma carga tributária elevada,

¹⁰⁸ Quebra do Mercado de Ações de Nova York, nos Estados Unidos, em 24 de outubro de 1929, que ocasionou a queda brusca do valor das ações na Bolsa e levou à falência empresas e bancos do país, inaugurando uma era de grande crise econômica (CAMPOS; CLARO, 2010).

¹⁰⁹ Segunda categoria de direitos fundamentais a ser reconhecida. Extremamente ligados ao valor *igualdade*, são direitos de titularidade coletiva. Exemplos: direitos sociais, econômicos e culturais (BONAVIDES, 2006).

¹¹⁰ Direitos relacionados ao progresso, ao meio ambiente, à autodeterminação dos povos e à comunicação. Foram a terceira categoria de direitos fundamentais reconhecida, historicamente, como tal. São os direitos transindividuais, tal como o direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade (BONAVIDES, 2006).

¹¹¹ Exemplos de direitos sociais: direito à saúde, à educação, à moradia, ao transporte, dentre outros.

¹¹² Estatutos legais.

¹¹³ Códigos legais.

¹¹⁴ Princípio regente do modo capitalista de produção que permite a livre troca de mercadorias por qualquer agente econômico, desde que respeitados os princípios da livre concorrência e da oferta e da procura (BOMFIM, 2011).

pois os tributos, na concepção neoliberal, deveriam servir apenas para a manutenção do Estado e realização de suas reduzidas finalidades (BOMFIM, 2011).

O grande implementador nos EUA do neoliberalismo foi o presidente Ronald Reagan (1981-1989). Durante seu mandato, ocorreram cortes nos programas sociais federais, possibilitando uma redução nos gastos governamentais e uma diminuição dos impostos cobrados, o que limitou o tamanho do Estado (LAGEMANN; BORDIN, 1995).

O neoliberalismo estabeleceu-se como a ideologia hegemônica nos Estados Unidos até o início dos anos 2000, quando a crise econômica mundial de 2008 passou a exigir uma nova postura do governo americano (BOMFIM, 2011).

Essa postura, embora um pouco mais interventora do que a anterior, pois caracterizada por uma maior atuação estatal na economia e na sociedade, com a destinação, por exemplo, de pacotes de dinheiro para equilibrar as contas de bancos e empresas que passavam por dificuldades financeiras, não se compara à atuação predominantemente interventora e de cunho paternalista adotada pelo Estado no Brasil, o qual, desde as ordenações portuguesas¹¹⁵, aplicadas à época da colonização, apresenta-se com grandes dimensões.

Como visto, a Constituição Brasileira vigente classifica-se como dirigente por enunciar diretrizes, programas e fins a serem pelo Estado seguidos mediante a regulação das áreas social, econômica e cultural e a garantia de uma grande quantidade de direitos e liberdades públicas.

Essa conformação constitucional do Brasil coaduna-se com o modelo de Estado escolhido: Estado paternalista de tendência interventora que, segundo os ensinamentos de Silva (2005), caracteriza-se pela adoção de uma ordem social socializante e de uma ordem econômica liberalizante, o que faria o país oscilar entre o modelo de Estado Liberal e Social.

A despeito dessa oscilação, o que se percebe é a prevalência da atuação estatal intervencionista no Brasil, respaldada nas várias Constituições já vigentes no país. Alguns exemplos merecem ser mencionados a fim de atestar tal afirmação: a Constituição de 1824, ao instituir um quarto poder, o poder moderador, conferiu amplos poderes ao Imperador, própria personificação do Estado; a Constituição de 1934, baseada em Weimar, ao prever pela primeira vez em âmbito constitucional os direitos sociais, estatuiu um Estado de grandes dimensões; a Constituição de 1937, instituidora do Estado Novo, estabeleceu um Estado ditatorial, autoritário e paternalista; a Constituição de 1967, vigente durante a ditadura militar, concentrou e ampliou os poderes do Estado Militar (BULOS, 2014).

¹¹⁵ Conjunto de normas jurídicas portuguesas aplicadas ao Brasil à época da colonização.

Esse histórico intervencionista rendeu ao Brasil, em pesquisa realizada pela *Heritage Foundation* em parceria com o *Wall Street Journal* (HERITAGE, 2016), o 118º lugar num ranking que classificou em ordem decrescente os 178 países mais liberais do mundo. Com essa posição, o Brasil foi qualificado como Estado “*mostly unfree*”, isto é, de tendência interventora.

O modelo de Estado previsto na Constituição de 1988, como não poderia deixar de ser, tornou o Brasil um país bastante custoso, pois a incumbência dada ao Ente Público de promover políticas sociais das mais variadas a fim de efetivar os direitos previstos na Carta Magna injunziu uma elevada carga tributária à sociedade, conforme, inclusive, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (STF):

A solução do presente caso perpassa, portanto, pela compreensão de que, no Brasil, o pagamento de tributos é um dever fundamental. A propósito do tema, vale destacar, por seu pioneirismo, a obra do jurista português José Casalta Nabais. No livro “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, o professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra demonstra, em síntese, que, no Estado contemporâneo – o qual é, essencialmente, um Estado Fiscal, entendido como aquele que é financiado majoritariamente pelos impostos pagos por pessoas físicas e jurídicas – pagar imposto é um dever fundamental. Na doutrina brasileira, vale mencionar os estudos de Marciano Buffon, que, se debruçando sobre a conceito em referência, destacou a importância do dever fundamental de pagar tributos numa sociedade que se organiza sob as características do Estado Social – como é o caso do Brasil –, pois, nesse modelo, o Estado tem o dever de assegurar a todos uma existência digna, o que pressupõe a concretização de direitos sociais, econômicos e culturais do cidadão, por meio da prestações que demandam recursos públicos. O autor disserta: “Enfim, não se faz necessário um profundo esforço intelectual para se compreender a importância do dever fundamental de pagar tributos, pois sem ele a própria figura do Estado resta quase inviabilizada, uma vez que não é possível pensar uma sociedade organizada sem que existam fontes de recursos para financiar o ônus dessa organização, exceto se o exemplo pensado for uma sociedade na qual os bens de produção estejam concentrados nas mãos do próprio Estado. Esse dever fundamental se torna mais significativo quando a sociedade se organiza sob as características do denominado Estado Social, pois esse modelo tem como norte garantir a todos uma existência digna, e isso passa, especialmente, pela realização dos denominados direitos sociais, econômicos e culturais, o que demanda uma gama expressiva de recursos. (...) Dentro do modelo do Estado Social, a tributação ocupa um papel de fundamental importância, porque é esse modelo de Estado que tem o dever de assegurar os direitos fundamentais, sendo que tais direitos são mais necessários aos menos providos da capacidade de contribuir para com a coletividade” (BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2009. p. 91). O tributo corresponde, pois, à contribuição de cada cidadão para a manutenção do Estado e, conseqüentemente, para a realização de atividades que assegurem os direitos fundamentais – notadamente os direitos daqueles que possuem menos condições de contribuir financeiramente com o Estado. Tendo isso em conta, José Casalta Nabais ressalta que o imposto não deve ser encarado como mero exercício de poder pelo Estado, ou como um sacrifício pelo cidadão, mas como “contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte” (O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 679, grifo nosso). Nesse quadro, evidencia-se a natureza solidária do tributo, o qual

é devido pelo cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade, com a qual tem o dever de contribuir. O dever fundamental de pagar tributos está, pois, alicerçado na ideia de solidariedade social. Consoante aduz Marciano Buffon, “o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de se pertencer a uma sociedade” (p. 99). A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão.

(STF. Plenário. ADI 2390/DF, ADI 2386/DF, ADI 2397/DF e ADI 2859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgados em 24/2/2016 (Info 815)).

(STF. Plenário. RE 601314/SP, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 24/2/2016 (repercussão geral). (Info 815)).

Devido à grande margem de liberdade de que gozam os cidadãos americanos, pouco dependentes da assistência estatal, comparativamente a cidadãos de países como o Brasil, por exemplo, não é raro observar muitos estadunidenses defenderem: “*adult making an honest living and minding his own business deserves to be left alone*”¹¹⁶ (MURAY, 1997, p. 5) e “*real problem in the United States is the same one being recognized all over the world: too much government.*”¹¹⁷ (BOAZ, 1997, p. 12).

Um exemplo bem elucidativo que demonstra esses descontentamentos merece ser citado: o Texas. Esse estado, embora seja conhecido por limitar a interferência do governo estadual nos negócios e na vida privados, razão por que uma reduzida carga tributária é imposta aos texanos¹¹⁸, tem assistido ao desenvolvimento de um movimento intitulado de “cidades da liberdade” (BBC, 2015).

Uma recente lei instituída no estado permite a criação de pequenos novos municípios, desde que os moradores aceitem se submeter a determinadas condições. É a chamada lei das “cidades libertárias”, de iniciativa da senadora estadual Konni Burton, que tem servido de base para auxiliar cidades do Texas na luta pela diminuição da intervenção estatal na vida privada do cidadão comum e pela redução dos tributos locais cobrados¹¹⁹.

¹¹⁶ Em uma livre tradução: Um cidadão que vive honestamente e cuida de seu próprio negócio merece ser deixado sozinho.

¹¹⁷ Em uma livre tradução: Um problema real nos Estados Unidos é o mesmo que vem sendo reconhecido por todo o mundo: governos grandes demais.

¹¹⁸ Nos Estados Unidos, as competências tributárias, diferentemente do que ocorre no Brasil, realmente obedecem à forma federalista de Estado adotada. Dessa forma, nas Terras do Tio Sam, a União não é o ente ao qual incumbe instituir a maior parte dos tributos, como no território tupiniquim. Lá, os Estados Membros podem, autonomamente, impor suas próprias cargas tributárias aos seus habitantes, o que faz com que a tributação varie de uma unidade federada para outra.

¹¹⁹ Tributos estaduais e municipais.

O movimento encampado no Texas materializa um dos grandes debates da contemporaneidade: a discussão acerca de quanto do dinheiro do contribuinte deve ser gasto pelo Estado e de quanto deve ser utilizado em benefício individual:

One of the great debates of our time is about how much of your money should be spent by the State and how much you should keep to spend on your family. Let us never forget this fundamental truth: the State has no source of money other than money which people earn themselves. If the State wishes to spend more it can do so only by borrowing your savings or by taxing you more. It is no good thinking that someone else will pay—that "someone else" is you. There is no such thing as public money; there is only taxpayers' money¹²⁰.

Os direitos têm custos, e os tributos prestam-se especialmente para subsidiá-los. Direitos não financiados pela sociedade através do pagamento de tributos não são senão uma promessa vazia, podendo-se até mesmo afirmar, como dizia Lassale (1933, p. 30), que uma Constituição que prevê direitos não passíveis de custeio não passa de uma “folha de papel”.

Os tributos pagos pelos cidadãos devem reverter-se em seu próprio benefício, pois as receitas tributárias devem ser destinadas ao financiamento de serviços públicos voltados a efetivar os direitos garantidos pelo ordenamento jurídico. É nesse sentido que se afirma existir um dever fundamental de pagar tributos: paga-se impostos e contribuições, por exemplo, para que se possa custear direitos e, assim, torná-los reais, efetivos, pois nenhum serviço público é prestado gratuitamente, mas sim financiado por seus próprios beneficiários:

In [...] the Health Service, [for example], People talk about a “free” service. It is not free. You have to pay for it. [...] I pay tribute, as we all do, to those doctors, nurses and others who work so hard to keep up the standards of care¹²¹.

Na Europa, o fim social dos tributos é tão reconhecido que nos aeroportos dos países componentes da União Europeia há um serviço intitulado “VAT Refund” (EUROPEAN COMMISSION, 2017) ou Reembolso dos valores pagos a título de IVA (Imposto sobre Valor Agregado), imposto indireto incidente sobre o valor de venda de mercadorias.

¹²⁰ Trecho de discurso proferido pela ex-primeira ministra britânica Margaret Thatcher (1979-1990) em Conferência do Partido Conservador, em 1983, disponível no link: <http://www.margaretthatcher.org/document/105454>.

Em livre tradução: Um dos grandes debates de nosso tempo versa sobre quanto do seu dinheiro deveria ser utilizado pelo Estado e quanto você deveria gastar com sua família. Nunca nos esqueçamos desta verdade fundamental: o Estado não tem outra fonte de recursos que não aquela proveniente do bolso dos cidadãos. Se o Estado pretende gastar mais, ele só poderá fazê-lo mediante empréstimos ou por meio do aumento da tributação. É errôneo pensar que alguém vai pagar a conta: esse alguém é você. Não há dinheiro público; há apenas o dinheiro dos contribuintes.

¹²¹ Trecho de discurso proferido pela ex-primeira ministra britânica Margaret Thatcher (1979-1990) em Conferência do Partido Conservador, em 1983, disponível no link: <http://www.margaretthatcher.org/document/105454>.

Em livre tradução: No Sistema de Saúde, [por exemplo], as pessoas falam em serviço “gratuito”. Não é gratuito. Você tem que pagar por ele. [...] Eu pago tributos, assim como todos nós, àqueles médicos, enfermeiros e a outros profissionais da área que trabalham duro para manter os elevados padrões do sistema público de saúde.

A ideia por trás desse serviço é simples e justa: sendo os tributos os custos pagos para o financiamento de direitos, estrangeiros que consumam bens na Europa no período em que lá estiverem poderão ser reembolsados pelos valores pagos, uma vez que não serão beneficiários dos serviços públicos prestados para efetivar os direitos dos cidadãos europeus.

No Brasil, esse tipo de serviço não existe. E está longe de ser implantado, dado que o Estado Brasileiro tem demonstrado bastante interesse em aumentar sua arrecadação tributária, embora sem revertê-la em melhorias sociais.

Em estudo realizado, em março de 2015, pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2015a), intitulado de “Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade)”, analisou-se a relação entre a carga tributária e o retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida. 30 países – detentores das 30 maiores cargas tributárias do mundo – foram estudados e classificados em lista de ordem decrescente relativamente ao IRBES, de forma que quanto maior o índice, melhor o retorno da arrecadação dos tributos à sociedade. O Brasil apareceu em último lugar no ranking, pelo 5º ano consecutivo (IBPT, 2015d), atrás, inclusive, de países da América Latina, como Uruguai e Argentina, caracterizando-se como a nação de tributação mais onerosa em relação ao retorno social dos recursos: os brasileiros pagam muitos e altos tributos, sem receber, em contrapartida, as equivalentes melhorias sociais.

Os EUA, no mesmo estudo, por outro lado, despontaram como o 3º país de tributação mais vantajosa: com uma das menores cargas tributárias dentre as nações do grupo¹²², é um dos locais onde melhor os recursos são empregados, sendo realmente revertidos em benefício da população.

Como já explicitado, a disparidade de cargas tributárias entre Brasil e Estados Unidos tem como primeiro fundamento o modelo de Estado escolhido por cada um desses países: Estado de tendências liberais, escolha dos EUA, Estado Social, opção do Brasil.

A predileção americana por um Estado de tendência liberal concedeu uma maior margem de liberdade aos estadunidenses para gerir seus negócios e organizar suas vidas, sem tantas interferências estatais. Ademais, fortaleceu no país o sistema da meritocracia, segundo o qual o crescimento profissional deve ocorrer com base no desenvolvimento de habilidades e no esforço próprio a fim de tornar o indivíduo merecedor de maiores e melhores posições e salários dentro de sua carreira. É a aplicação da doutrina, tão benquista pelos norte-americanos, do *self made man*, o homem que faz a si mesmo e rege seu próprio destino.

¹²² De 26,4%, segundo os dados constantes da pesquisa, e atrás apenas das cargas tributária da Coreia do Sul (24,3%) e do Uruguai (26,3%).

O Brasil, por outro lado, adotando um Estado de grandes proporções, mais interventor, não possibilitou grande margem de independência aos seus cidadãos, de modo que é possível afirmar imperar em território brasileiro a doutrina do *state made man*, tamanha a dependência estatal do brasileiro¹²³. Exemplos da aplicação dessa doutrina não faltam: segundo dados datados de novembro de 2016, provenientes do Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário (BRASIL, 2017), mais de 13,5 milhões de famílias são beneficiadas pelo programa social do governo federal “Bolsa Família”; consoante estudo realizado, em 2011, pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2015b), o número de funcionários públicos *federais* encontra-se no patamar de 600 mil. Os números falam por si.

É certo que não existem indivíduos plenamente independentes do Estado. Uma sociedade anárquica é fadada ao insucesso, pois é insustentável. O Estado é imprescindível para organizar a vida social e impedir o “*homo homini lupus est*”¹²⁴. Os cidadãos, todos eles, independentemente da nação onde vivam, dependem, em certo grau, do Estado. Essa dependência não é maléfica; torna-se, contudo, perniciososa quando, em Estados Assistencialistas, a população arca com o pagamento de uma elevada carga tributária, sem, em contrapartida, receber de volta os serviços públicos devidos.

¹²³ Segundo Holmes e Sustain (1999), os programas assistencialistas tendem, em geral, a tornar seus destinatários recebedores passivos dos serviços, benefícios ou recursos sociais, em vez de estimulá-los a desenvolver seus esforços individuais e sua autonomia; os programas assistenciais veem os beneficiários do sistema de políticas públicas não como potenciais produtores, outrossim como *charity cases* (indivíduos que necessitam de ações de caridade). Apesar disso, o correto não seria eliminar tais programas, mas sim reformulá-los – por exemplo, fornecendo créditos comerciais para investimentos, concedendo incentivos financeiros àqueles que contratam e treinam empregados de baixa renda ou proporcionando treinamento profissional.

¹²⁴ Expressão latina que significa *o homem é o lobo do homem*. Tornou-se famosa por meio da obra *Leviatã*, do eminente escritor inglês Thomas Hobbes (1588-1679).

6 METODOLOGIA

A escolha da metodologia aplicada ao presente trabalho de conclusão de curso tomou como base a classificação dos métodos de abordagem e de procedimento elaborada por Lakatos e Marconi (2003, p. 221) – que dispõe, respectivamente, sobre uma “abordagem mais ampla, em nível de abstração mais elevado” e sobre “etapas mais concretas da investigação, com finalidade mais restrita em termos de explicação geral dos fenômenos menos abstratos” – e a classificação de tipos de pesquisa quanto aos critérios de meios e fins proposta por Vergara (2010) – que prevê, respectivamente, as formas de coleta de dados e os objetivos buscados pela investigação.

Relativamente aos métodos de abordagem, foi adotado o método indutivo, vez que houve amparo em constatações particulares – o preço de lançamento do Playstation 4 no Brasil em 2013 – para elaborar generalizações – o porquê de produtos eletrônicos terem um custo tão elevado no país. Ademais, a utilização de comparativo entre as cargas tributárias, os modelos de Estado e as Constituições, especificamente do Brasil e dos Estados Unidos, embasou reflexões teóricas gerais que podem ser aplicadas a outras nações, conduzindo a “conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que o das premissas nas quais se basearam” (LAKATOS; MARCONI, 2003, p. 86).

Com relação aos métodos de procedimento, os métodos estatístico e comparativo foram os adotados. Segundo Lakatos e Marconi (2003, p. 108), o método estatístico é aquele em que dados numéricos são utilizados como base para a investigação, fornecendo “uma descrição quantitativa da sociedade, considerada como um todo organizado”. É o caso do presente trabalho, permeado por relatórios e estudos estatísticos acerca da temática desenvolvida e objetivando, por meio de cálculos matemáticos, averiguar se, de fato, os tributos incidentes sobre o Playstation 4 importado para venda no Brasil em 2013 eram o principal fator responsável pelo estabelecimento do alto valor comercial do console de vídeo game no país. O método comparativo, a seu turno, foi empregado por possibilitar a realização de relações e “comparações, com a finalidade de verificar similitudes e explicar divergências” entre o Regime Geral de Tributação, as características das Constituições e os modelos de Estado do Brasil e dos Estados Unidos (LAKATOS; MARCONI, 2003, p. 107).

Quanto aos meios, o presente trabalho de conclusão de curso qualifica-se como pesquisa bibliográfica - pois debruçou-se sobre materiais já publicados em livros, revistas, artigos publicados na internet, documentos jurídicos, isto é, em material de acesso público, especialmente livros de direito tributário e constitucional, as obras de Holmes e Sustain

(1999) e de Nabais (1998) e leis tributárias pertinentes – e documental – uma vez que tomou como base relatórios, dados estatísticos, documentos que ainda não receberam tratamento analítico, a exemplo de estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Receita Federal do Brasil e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (SILVA; MENEZES, 2005).

Quanto aos fins, a presente investigação classifica-se como pesquisa explicativa, dado que tem como finalidade analisar os principais fatores que justificam o elevado preço de comercialização de produtos eletrônicos no Brasil, tomando como base, para tanto, o preço de lançamento do Playstation 4 no país em 2013, além de prestar-se a estudar a relação existente entre as características da Constituição Federal de 1988 e da Constituição Norte Americana de 1787 e a carga tributária e o modelo de Estado dos dois países, aprofundando, pois, o conhecimento da realidade ao explicar o porquê da ocorrência de dados fenômenos (SILVA; MENEZES, 2005).

7 CONCLUSÃO

No Brasil, pode-se afirmar haver uma confluência de fatores a justificar o elevado preço de comercialização de produtos eletrônicos no país: a defesa da indústria nacional - que desde meados do século XX busca estabelecer tributação rigorosa sobre produtos importados, a burocracia exacerbada - que impõe uma série de entraves ao ingresso e ao despacho de mercadorias no território brasileiro, a falta de infraestrutura para o transporte de produtos no interior da nação, a conformação da Constituição Federal de 1988 - que se caracteriza por ser uma carta analítica, minuciosa e garantidora de uma gama de direitos, e a política tributária adotada.

Apesar da conjugação de variados fundamentos, os tributos constituem, conforme analisado no segundo capítulo do presente trabalho, a principal causa do estabelecimento do exorbitante valor comercial dos produtos eletrônicos. No caso do preço do Playstation 4, objeto de estudo da pesquisa devido à celeuma causada pelo valor imódico de seu lançamento no Brasil em 2013, viu-se que quase 70% de seu custo adveio da incidência de tributos.

A necessidade de imposição de tão alta carga tributária no Brasil deve-se, fundamentalmente, à estrutura de sua Constituição Federal, que, de forma detalhista, pleonástica, analítica, garante um extenso rol de direitos, de primeira, segunda e terceira dimensões. Tendo todos os direitos - tanto aqueles ditos negativos por, supostamente, pressuporem uma abstenção estatal, quanto aqueles ditos positivos por, hipoteticamente, serem a única classe de direitos a exigir uma ação do Estado - um custo, por dependerem sempre de um fazer por parte do Estado, nem que seja no sentido de tolher eventual violação, o Brasil teve de adotar um intrincado, hermético e pesado regime geral de tributação.

Em posição diametralmente oposta, os Estados Unidos da América, conforme analisado, ao optarem por uma Constituição sintética, de conteúdo aberto, garantidora apenas de um rol de direitos considerados mínimos e essenciais para uma vida digna, não tiveram de impor uma carga tributária tão elevada aos seus cidadãos. Assim, foi-lhe possível pautar-se, ao contrário do Brasil, na tributação direta - sem jamais precisar adotar um IVA nacional - e estabelecer um sistema público de previdência simples e limitado, prescindindo, assim, de uma política tributária tão custosa.

É por isso que, com base nos estudos e análises realizados, é possível concluir: quantos mais direitos fundamentais forem previstos por uma dada constituição, maior a necessidade de estabelecimento de um sistema tributário denso e oneroso para subsidiá-los.

Mas o que leva a *Lex Mater* a garantir um rol mais extenso ou mais enxuto de direitos? Conforme analisado, a resposta para essa pergunta está assentada no modelo de Estado escolhido por cada nação.

No caso do Brasil, a opção por um Estado Social, de tendência paternalista, assistencialista, interventora, ocasionou a previsão, na Carta Constitucional de 1988, de uma amplíssima gama, meramente exemplificativa, de direitos fundamentais. Os Estados Unidos, a seu turno, ao escolherem adotar um Estado de vertente Liberal, estabeleceram, em sua Constituição, apenas direitos considerados básicos, essenciais, mínimos, realmente fundamentais.

Não há como se defender ou sequer afirmar que seja mais saudável para um país a opção por um ou outro modelo de Estado. O que se sabe, todavia, ser pernicioso para a sociedade é a adoção de um modelo estatal que, apesar de sua adequação teórica, não funciona, na prática, dentro de uma determinada realidade fática.

É o caso do que ocorre no Brasil: apesar de impor aos seus cidadãos uma das maiores cargas tributárias do mundo, não consegue converter os recursos arrecadados em melhorias sociais, como visto. É incontestável, pois, que o Grande Estado, no Brasil, não tem funcionado bem. Necessário é que seja reformulado: ou melhorando a gestão dos recursos angariados, para que sejam realmente revertidos em benefício da sociedade, evitando a necessidade de aumentar as receitas estatais com a criação de novos tributos ou a majoração dos já existentes; ou reduzindo seu tamanho, ao, por exemplo, redesenhar os programas sociais do governo de forma a transformá-los em instrumentos efetivos de melhoramento da autonomia e iniciativa individuais, sem tornar os cidadãos mais e mais dependentes da assistência estatal. Só assim, no Brasil, o Estado deixará de ser problema para ser solução, possibilitando ao país dar seu tão propalado salto para o futuro.

REFERÊNCIAS

ALBERGARIA, Bruno. **Histórias do direito: evolução das leis, fatos e pensamentos**. São Paulo: Atlas, 2011.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

AMORIM, Ricardo. **Por que pagamos mais caro no Brasil?** Disponível em: <http://ricamconsultoria.com.br/news/artigos/palestra_brasil_caro#5539074633270502>. Acesso em: 25 nov. 2015.

ARISTÓTELES. **Política**. Brasília: Ed. UnB, 1997.

ARRUDA, José Jobson de Andrade; PILETTI, Nelson. **Toda a história: história geral e história do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BBC. British Broadcasting Corporation. **'Cidades da liberdade', com impostos e governo mínimos, pipocam no Texas**. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/04/150410_texas_cidades_imposto_pai>. Acesso em: 25 jan. 2016.

BOAZ, David. **Libertarianism: a primer**. New York: Free Press, 1997.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário. **Bolsa Família complementa a renda de mais de 13,5 milhões de famílias em novembro**. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/webarquivos/sala_de_imprensa/boletins/release/2016/novembro/17112016_boletim_bolsa.html>. Acesso em: 30 mar. 2017.

_____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 nov. 2015a.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 7.212**, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 03 nov. 2015b.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 7.660**, de 23 de dezembro de 2011. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm>. Acesso em: 02 nov. 2015c.

_____. Presidência da República. **Decreto-lei nº 2.472**, de 01 de setembro de 1988. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2472.htm>. Acesso em: 01 nov. 2015d.

_____. Presidência da República. **Decreto-lei nº 37**, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 30 nov. 2015e.

_____. Presidência da República. **Decreto-lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 01 nov. 2015f.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 7**, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 03 nov. 2015g.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 03 nov. 2015h.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 04 nov. 2015i.

_____. Presidência da República. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 03 nov. 2015j.

_____. Presidência da República. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 03 nov. 2015k.

_____. Presidência da República. **Lei nº 10.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em: 02 nov. 2015l.

_____. Presidência da República. **Lei nº 13.137**, de 19 de junho de 2015. Altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, 11.941, de 27 de maio de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 7.827, de 27 de setembro de 1989, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.935, de 18 de novembro de 1994, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 12.810, de 15 de maio de 2013, 5.861, de 12 de dezembro de 1972, 13.043, de 13 de novembro de 2014, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.469, de 26 de agosto de 2011, 12.995, de 18 de junho de 2014, 13.097, de 19 de janeiro de 2015, 10.996, de 15 de dezembro de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 12.024, de 27 de agosto de 2009, e o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; revoga dispositivos das Leis nos 4.380, de 21 de agosto de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 8.177, de 1o de março de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113137.htm>. Acesso em: 03 nov. 2015m.

_____. Presidência da República. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 30 nov. 2015n.

_____. Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX). Ministério das Relações Exteriores. **Resolução nº 57**, de 23 de junho de 2016. Aplica direito antidumping definitivo a importações brasileiras de ácido cítrico e determinados sais de ácido cítrico, originárias da República Popular da China. Disponível em:

<<http://www.camex.itamaraty.gov.br/noticias/62-resolucoes-da-camex/em-vigor/1656-resolucao-n-57-de-23-de-junho-de-2016>>. Acesso em: 29 nov. 2016a.

_____. Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX). Ministério das Relações Exteriores. **Resolução nº 94**, de 08 de dezembro de 2011. Altera a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM e a Tarifa Externa Comum - TEC, a Lista de Exceções à TEC e a Lista de Exceções de Bens de Informática e Telecomunicações - BIT para adaptação às modificações do Sistema Harmonizado (SH-2012). Disponível em: <<http://www.camex.itamaraty.gov.br/legislacao/interna/id/1045>>. Acesso em: 29 de nov. de 2016b.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CAMPOS, Flávio de; CLARO, Regina. **A escrita da história**. 2. ed. São Paulo: Escala Educacional, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Lucas de Lima. O novo protecionismo brasileiro e a ameaça ao investimento direto da China. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 104, set. 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. Rio De Janeiro: Forense, 2006.

CONVERGENCE. **Pesquisa: é mais barato viajar para os EUA e comprar na black friday de lá**. 2014. Disponível em: <<http://www.convergence.com.br/pesquisa-e-mais-barato-viajar-para-os-eua-e-comprar-na-black-friday-de-la/>>. Acesso em: 20 nov. 2015.

DWECK, Ruth Helena. Federalismo fiscal – experiências distintas: Estados Unidos e Brasil. **Textos para Discussão: UFF/Economia**, Niterói, n. 182, out. 2005.

ESTADO DE SÃO PAULO. **Apple aumenta preços de iPhones 5s; 6 e 6 Plus no Brasil**. Disponível em: <<http://link.estadao.com.br/noticias/geral,apple-aumenta-precos-de-iphones-5s-6-e-6-plus-no-brasil,10000029879>>. Acesso em: 25 nov. 2015.

EUROPEAN COMMISSION. **Travellers leaving the EU**. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/travelling/travellers-leaving-eu_en>. Acesso em: 20 abr. 2017.

FIESP. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. **Plano Brasil maior: análise das principais medidas anunciadas em abril/2012**. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=10829>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

FIRJAN. Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **Análise do processo de desembaraço financeiro**. Disponível em: <<http://www.firjan.org.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908CEC45F062B601461F02C5C51E12>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

FRANCE. Assemblée Nationale. **Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789**. France: LegiFrance, 2000. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>>. Acesso em: 18 out. 2015.

FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 15. ed. São Paulo: Nacional, 1977.

HARADA, Hyioshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HERITAGE. **Country rankings**. Disponível em: <<http://www.heritage.org/index/ranking>>. Acesso em: 20 jan. 2016.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: Library of the Congress, 1999.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade): estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH**. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2015a.

_____. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2140/ESTUDODIASTRABALHADOS EDICAO2015.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2015b.

_____. **Imposto faz panetone brasileiro custar menos no Japão**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2023/Imposto-faz-panetone-brasileiro-custar-menos-no-Japao>>. Acesso em: 27 nov. 2015c.

_____. **Pelo 5º ano seguido, Brasil arrecada muito, mas não dá retorno.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>>. Acesso em: 15 dez. 2015d.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Governo Federal. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil.** Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2015a.

_____. Governo Federal. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Ocupação no setor público brasileiro: tendências recentes e questões em aberto.** Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110908_comunicadoipea110.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2015b.

_____. Governo Federal. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. **Comparativo internacional para a previdência social.** Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1302.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2015c.

LAGEMANN, Eugênio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. **A tributação nos países do NAFTA (EUA, México e Canadá).** Revistas FEE (Fundação de Economia e Estatística), Rio Grande do Sul, v. 23, n.º. 2, 1995.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LASSALE, Ferdinand. **O que é uma constituição?** São Paulo: Edições e Publicações Brasil, 1933.

LISBOA, Wellington Teixeira. **Santos, em duas viradas de século (do século 19 ao século 20 e do século 20 ao século 21):** dinâmicas de configuração social do território de migrações internacionais. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=000959133>>. Acesso em: 02 dez. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário: material e processual**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MURRAY, Charles. **What it means to be a libertarian: a personal interpretation**. New York: Broadway Books, 1997.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Revista de Direito Público de Economia, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

OECD. Organisation for Economic Cooperation and Development. **Latin America and the Caribbean: tax revenues remain stable**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/newsroom/latinamerica-and-the-caribbean-tax-revenues-remain-stable.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2015a.

_____. **Revenue statistics - OECD countries: comparative tables**. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>. Acesso em: 20 dez. 2015b.

_____. **Total tax revenue as % of GDP 1965-2013**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/table-2-total-tax-revenue--gdp-1965-2013.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2015c.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Tributação sobre o lucro e receita no brasil: verdades e mentiras**. Disponível em: <<http://www.ipeccrj.com.br/contabilizando-a-leitura/fonte/Estudo-2014.pdf>>. Acesso em: 27 dez. 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no brasil**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 30 mar. 2017.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Ministério da Fazenda. **Estudos Tributários: carga tributária no Brasil – 2014** (análise por tributo e bases de incidência). Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 29 nov. 2015a.

_____. Ministério da Fazenda. **Estudos Tributários: carga tributária no Brasil – 2013** (análise por tributo e bases de incidência). Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2015b.

_____. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa nº 1.312**, de 28 de dezembro de 2012. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=392>>. Acesso em: 05 nov. 2015c.

_____. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa nº 1.401**, de 09 de outubro de 2013. Dispõe sobre o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Revoga a Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46792&visao=anotado>>. Acesso em: 05 nov. 2015d.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social e discursos sobre a economia política**. São Paulo: Hemus, 1981.

SÃO PAULO (Estado). **Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS**, de 30 de novembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - RICMS. 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: 01 dez. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005.

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

SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular: estudos sobre a constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

STJ. Superior Tribunal de Justiça. **É legítima a incidência de IPI na saída do produto importado para revenda**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/Print/pt_BR/noticias/noticias/É-legítima-a-incidência-de-IPIna-saída-do-produto-importado-para-revenda>. Acesso em: 15 dez. 2015.

THE WORLD BANK. **Population ages 65 and above (% of total)**. Disponível em: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.65UP.TO.ZS>>. Acesso em: 18 dez. 2015.

UNITED STATES OF AMERICA. U.S. Senate. **Constitution of the United States**. 1789. Disponível em: <http://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm>. Acesso em: 19 dez. 2015a.

_____. U.S. Congress. **Declaration of Independence**. 1776. Disponível em: <http://www.archives.gov/exhibits/charters/declaration_transcript.html>. Acesso em: 20 de out. de 2015b.

_____. U.S. Congress, Congressional Budget Office. **Effects of adopting a value-added tax**. Washington, DC: U.S. Government Printing Office, 1992.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VIEIRA, Antônio. **Sermões: padre Antônio Vieira**. Tomo I e II. Organização e introdução de Alcir Pécora. São Paulo, Hedra, 2000.

WORLD ECONOMIC FORUM. **The global competitiveness report 2011-2012: section II - infrastructure**. Disponível em: <<http://www3.weforum.org/docs/GCR2011-12/14.GCR2011-2012DTIIInfrastructure.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2015.

WTO. World Trade Organization. **World trade report 2014: trade and development: recent trends and the role of the WTO**. Disponível em: <https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/world_trade_report14_e.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2015.