

IMPLEMENTAÇÃO DO “EXPENDITURE TAX” NO BRASIL: ANÁLISE E DISCUSSÃO DO PENSAMENTO DE NICHOLAS KALDOR E DE IRVING FISHER

Camila de Sales Guerreiro Britto¹
Hélder Uzêda Castro²

RESUMO

Tomando por base as muitas discussões existentes na academia, na política e no mercado sobre tributação do consumo, o presente artigo tem o objetivo de apresentar os elementos principais de um tributo direto (não indireto) sobre o consumo das pessoas físicas. Para tanto, optou-se por uma pesquisa de natureza qualitativa, através da literatura selecionada dos economistas Nicholas Kaldor, da Universidade de Cambridge (Inglaterra) e Irving Fisher, da Universidade de Yale (Estados Unidos). Adicionalmente, o texto tem o propósito de discutir a possibilidade da implementação de um tributo dessa natureza no Brasil, com fulcro na Constituição Federal de 1988, de caráter progressivo, definindo seus principais elementos, como base de cálculo, sujeitos ativo e passivo, alíquotas e atendimento ao princípio da capacidade contributiva. No contexto de aumento da desigualdade, principalmente a partir da concentração de renda, as considerações finais e sugestão caminham para que seja implementado na forma de Imposto Residual sobre o Consumo, em adição ao já existente Imposto sobre a Renda, com foco no grupo de pessoas de renda mais elevada, buscando reduzir a regressividade do sistema de tributação brasileiro.

Palavras-chave: Tributo Direto sobre Consumo no Brasil. Imposto sobre Renda das Pessoas Físicas. Nicholas Kaldor. Irving Fisher. Imposto Residual. Progressividade.

ABSTRACT

Based on the many discussions existing in academia, politics, and the market on consumption taxation, this article aims to present the main elements of a direct (not indirect) tax on the consumption of individuals. For this purpose, a qualitative research approach was applied, through the selected literature, analyzing the studies of economists Nicholas Kaldor, from the University of Cambridge (England) and Irving Fisher, from Yale University (United States). Additionally, the text has the purpose of discussing the possibility of implementing a tax of this nature in Brazil, based on the 1988 Federal Constitution, with a progressive character, defining its main elements, such as the calculation base, taxpayer and tax collector, rates, and compliance with the principle of ability to pay taxes. In the context of increasing inequality, mainly due to the concentration of income, the final considerations and suggestions point towards the implementation of a Residual Consumption Tax, in addition to the existing Income Tax, focusing on the group of higher-income people, seeking to reduce the regressivity of the Brazilian tax system.

Keywords: Direct Tax on Consumption in Brazil. Individual Income Tax. Nicholas Kaldor. Irving Fisher. Residual Tax. Progressivity.

¹ Mestranda do Curso de Direito, Governança e Políticas Públicas (PPGDGPP) da Universidade Salvador (UNIFACS, Brasil). csgbritto@gmail.com

² Professor Titular nos Programas de Pós-graduação em Administração (PPGA) e em Direito, Governança e Políticas Públicas (PPGDGPP) da Universidade Salvador (UNIFACS, Brasil). helderuzeda@gmail.com

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No ano de 1955, o economista britânico e professor na Universidade de Cambridge, Nicholas Kaldor, publicou o livro “An Expenditure Tax” (impostos sobre despesas), para divulgar os resultados de seu trabalho como membro da “Royal Commission on the Taxation of Profits and Income³” assignada no Reino Unido no ano de 1950 com o objetivo de contribuir para uma reforma tributária para o país. A proposta dada era para instituir e, eventualmente, substituir o Imposto sobre a Renda (“income tax”) por um tributo que capturasse a capacidade contributiva do sujeito pela maneira como ele gasta a sua renda, e não por meio de sua renda auferida.

O novo modelo de tributação da renda, embora muito debatido e estudado naquele país, nunca foi aprovado. Vale dizer que a referida proposta também foi apresentada nos Estados Unidos no ano de 1974 pela Comissão Consultiva de Relações Intergovernamentais formada a pedido do Presidente Nixon, não com o objetivo de substituir o Imposto sobre a Renda, mas como uma forma de reforçar a estrutura de pagamento de tributos diretos no país (ACIR⁴, 1974).

O próprio Kaldor, reconhecido por suas teorias sobre crescimento econômico e distribuição de renda, na introdução da obra, informa que não se trata de uma ideia nova, embora discutida sob novos contornos. O caso foi tratado de maneira bastante sucinta por Thomas Hobbes no livro *Leviatã*, no trecho intitulado “Igualdade dos Impostos”, do Capítulo XXX:

Dado isto, a igualdade dos impostos consiste mais na igualdade daquilo que é consumido do que nos bens das pessoas que o consomem. Pois que razão há para que aquele que trabalha muito e, poupando os frutos do seu trabalho, consome pouco, seja mais sobrecarregado do que aquele que vivendo ociosamente, ganha pouco e gasta tudo o que ganha, dado que um não recebe maior proteção do Estado do que o outro? Mas quando os impostos incidem sobre aquelas coisas que os homens consomem, todos os homens pagam igualmente por aquilo que usam e o Estado também não é defraudado pelo desperdício luxurioso dos particulares (*Op. cit.*, p. 325, tradução própria).

John Stuart Mill, notadamente defensor da liberdade individual e da autonomia, no texto “Principles of Political Economy” (Princípios de Economia Política), também advogou em favor da instituição de um Tributo Direto sobre o Consumo, uma vez que

³ Comissão oficial criada pelo governo para investigar e propor reformas na tributação de lucros e renda, geralmente constituída por especialistas em economia, finanças e direito tributário, com objetivo de realizar análises abrangentes e apresentar recomendações ao governo sobre como melhorar o sistema tributário.

⁴ Advisory Commission on Intergovernmental Relations (ACIR).

considerava que nenhum tributo sobre a renda que fosse justo poderia incidir sobre a poupança do indivíduo. Mill argumentou que:

A menos que as poupanças sejam isentas de imposto sobre o rendimento, os contribuintes são tributados duas vezes sobre o que poupam e apenas uma vez sobre o que gastam [...]. Tributar o montante investido, e depois tributar também o produto do investimento, é tributar duas vezes a mesma parte do rendimento do contribuinte (*apud* Kaldor, 2014, p.79).

Os economistas Arthur Cecil Pigou e John Maynard Keynes (*apud* Kaldor, 2014, p.12), embora reconhecendo a superioridade técnica do Tributo Direto sobre o Consumo (“expenditure tax” ou “expenses tax”), em detrimento do tributo direto sobre a renda, descartaram a sua utilização no Comitê Nacional de Débito e Taxação do Reino Unido, em 1927, em razão da sua impraticabilidade, bem como dos possíveis elevados custos para a sua administração.

As breves experiências práticas deste tributo, na Índia e no Ceilão, em 1957 e 1959, respectivamente, que não lograram êxito. Como acentuou Patrick Kelley, professor no Programa de Tributação Internacional da Escola de Direito de Harvard, em artigo escrito para a Revista “National Tax Journal” (1970, v. 23, p. 237-253), as autoridades indianas reportaram extrema dificuldade de realizar verificações nas declarações prestadas pelos contribuintes, parte em função da legislação interna do país, que restringia a ação de auditores, e parte em razão das inúmeras concessões dadas em lei aos contribuintes, em contradição às orientações de Kaldor.

Como o tributo foi implementado apenas em relação a uma pequena parcela de contribuintes, em ambos os países, sua receita era muito baixa - nunca superou 0,125% da arrecadação total do governo federal na Índia e 1,1% no Ceilão - e, sendo o custo administrativo considerado muito alto, as experiências se encerraram nos anos de 1966 e 1963 respectivamente.

Irving Fisher, importante pensador sobre economia do consumo e estatística, em artigo publicado no Jornal da “Econometrica Society” vinculada à Universidade de Nova York, em janeiro de 1937, com o título “Income in Theory and Income Taxation in Practice” (Renda na Teoria e Tributação da Renda na Prática, tradução própria), demonstrou que a apuração do “expenditure tax” poderia ser feita por um modo muito parecido com o do clássico Imposto sobre a Renda, utilizando apenas uma lógica reversa: o somatório de todas as “entradas”, não importando se decorrente do trabalho, do capital, de bens que o contribuinte possua ou de outras formas diversas, reduzido do valor da poupança, dos investimentos de provisões para o futuro, que

sempre deveriam ser isentos do tributo, resultaria, obviamente, no valor que a pessoa teria disponível para gastar, sendo esta a base de cálculo a ser utilizada.

Vale notar que o trabalho apresentado por Fisher tem um viés bastante matemático e contábil, com a apresentação de fórmulas que resolvem eventuais questões colocadas contra a implementação do Tributo Direto sobre o Consumo. Mesmo após essa evidência, ainda assim o novo modelo de tributação não recebeu muita atenção dos países, especialmente após a notícia do fracasso de sua implementação na Índia e no Ceilão, como citado acima.

Diante do exposto, o objetivo deste texto é investigar a possibilidade de implementação do “expenditure tax”, ou do Tributo Direto sobre o Consumo das pessoas físicas no Brasil, à luz da Constituição Federal de 1988, especialmente dos princípios insculpidos no artigo 145, §1º (capacidade contributiva) e no novel parágrafo 3º (especialmente, justiça tributária). No espaço possível do artigo científico, pretende-se delimitar os aspectos da sua materialidade, espacialidade e temporalidade, bem como sua base de cálculo, possíveis alíquotas (incluindo progressividade) e sujeitos passivos.

A abordagem utilizada neste estudo fundamenta-se no método qualitativo, que de acordo com Pereira *et al.* (2018), alicerça uma estrutura para a análise de fenômenos ou fatos, de forma a buscar conhecer o percurso, desde o ponto de partida até o ponto final da pesquisa, tornando mais clara ou mais simples a construção. Para os supracitados autores, o método qualitativo dá liberdade à interpretação por parte dos pesquisadores com suas opiniões sobre o fenômeno em investigação, a partir dos dados coletados, que ocorre muitas vezes por meio de dados secundários sobre bases literárias de obras amplas e diversificadas, bem como em sites oficiais do governo e eventos online.

O estudo possui natureza descritiva, que, de acordo Pádua (2016), é muito utilizada para tratar de fenômenos ainda pouco desnudados que possuam alto grau de complexidade, fragmentação e interligações. A coleta de dados e informações foi realizada por meio de pesquisa bibliométrica e revisão de literatura em obras publicadas por autores jurídicos, econômicos e demais pensadores reconhecidos, coletâneas de artigos científicos, consulta à Constituição Federal e outras legislações de direito tributário, para compilação de ideias e conceitos considerados fundamentais ao desenvolvimento da presente pesquisa.

Este artigo está dividido em quatro seções, a saber: começa com esta *Considerações Iniciais*, incluindo estratégias metodológicas; a segunda seção apresenta o tributo direto sobre o consumo, *análise e discussão*; a terceira *comenta* possibilidades de sua instituição no país; e a quarta e última seção apresenta as *Considerações Finais*.

2 TRIBUTO DIRETO SOBRE O CONSUMO: ANÁLISE E DISCUSSÃO

Inicialmente, importa discutir a principal distinção entre o convencional Imposto sobre a Renda e o Imposto Direto sobre o Consumo, que são as bases de cálculo. Embora os estudiosos liberais, como Mill e Fisher, estivessem convencidos de que o tributo sobre o consumo seria mais justo porque afastaria da tributação a poupança das pessoas, Kaldor, embora reconhecendo esse aspecto, preferiu desenvolver seus argumentos sob mérito da justiça na medição da capacidade contributiva do sujeito, que segundo ele seria melhor mensurada pelo que ele retira do patrimônio comum (“common pool”, ou o produto nacional) do que o que ele recebe dela.

A ideia seria então mensurar a capacidade de pagamento do indivíduo, para estabelecer a sua capacidade contributiva e determinar o *quantum* de Imposto sobre a Renda pagar. Parte, assim, do pressuposto de que o sujeito demonstra muito mais capacidade contributiva na forma como ele contribui para a riqueza dos outros do que pelo modo como obtém a própria riqueza. “É apenas gastando, e não ganhando ou poupando, que um indivíduo impõe um fardo ao resto da comunidade na consecução dos seus próprios fins” (Kaldor, 2014, p. 53, tradução própria).

No clássico Imposto sobre a Renda, as legislações, em regra, consideram as poupanças dos indivíduos e isentam as despesas; no caso do Tributo Direto sobre o Consumo, a lógica seria inversa: tributar o consumo e isentar a poupança e as demais provisões para o futuro.

Para Kaldor, o poder de gasto (“spending power”) deve considerar todas as diversas formas de riqueza econômica: fluxos recorrentes e irregulares ou inesperados de dinheiro, estoques de riqueza e vários outros recursos que têm características de ambas as categorias, inclusive empréstimos, heranças, revendas de bens, presentes, doações e os ganhos de capital. Para efeitos fiscais, esta mistura - que difere essencialmente do conceito de renda auferida - deve ser reduzida a um valor por ano que o sujeito tem disponível para gastar.

Ademais, Kaldor não ignorava que a medição do gasto, para efeito fiscal, deveria levar em conta as diferenças nas necessidades individuais que tornam algumas pessoas - ou unidades familiares - mais ou menos capazes de pagar do que outras com o mesmo valor disponível por ano, como em verdade já ocorre no Imposto sobre a Renda (Kaldor, 2014, p. 51):

O caso mais importante destas necessidades é o tamanho da família que o contribuinte específico tem de sustentar. É evidente que se um homem tem de gastar mais porque tem mais pessoas para apoiar, isso deveria e poderia ser adequadamente cuidado na estruturação do sistema tributário (tradução própria).

Outra consideração interessante é a respeito da capacidade de pagamento em relação aos meios de viver que um sujeito possui. Para Kaldor, dois homens que ganhassem a mesma quantia de £5.000 por ano, sendo o primeiro por meio de seu trabalho pessoal e o segundo por meio de uma propriedade no valor de £100.000, não poderiam ser considerados como possuidores do mesmo poder de compra ou da mesma capacidade contributiva. Isto porque “o primeiro provém de uma fonte mais precária e tem uma duração limitada” e, “principalmente porque a posse de bens disponíveis confere ao homem um potencial poder de compra *per se*, independentemente do rendimento que produz”. (Kaldor, 2014, p. 31, tradução própria).

Outro exemplo de Kaldor, relevante para a discussão, é o de um homem que recebe o valor de £10.000 uma vez na vida - um novelista, autor de um best-seller que tenha experimentado um exercício com excelentes resultados de vendas, mas que não se espera sejam reproduzidos nos anos subsequentes - e outro que recebe o mesmo valor recorrentemente. Para Kaldor (2014, p. 35), não é concebível tributar os dois da mesma maneira, entretanto, por outro lado, afirma o autor, “é igualmente absurdo deixar de considerar tais receitas por completo, com o fundamento de que não representam um rendimento genuíno” (tradução própria). Esse entrave, então, seria resolvido não por meio de um imposto que tenha como base a renda, mas a despesa do contribuinte.

Desta forma, importa considerar quais despesas dos indivíduos poderiam ser excluídas da base do tributo para ajustar à sua real condição. Voltando ao conceito do “common pool”, no sentido de produto nacional, seria possível entender que toda vez que uma compra de um bem ou direito é realizada, o adquirente priva os demais sujeitos da comunidade de usufruir de seus benefícios, independentemente de a

transação ter sido realizada com outras pessoas físicas ou no sistema de livre mercado, bem como independentemente de se tratar de bens usados ou novos⁵. Para Kaldor, apenas as aquisições destinadas aos negócios da pessoa física poderiam ser excluídas da base do tributo, cabendo ao contribuinte fazer prova dessa utilização específica. Também seriam incluídas as despesas com juros de financiamentos, despesas com educação, moradia, e aquisições de bens maiores – como casas, terrenos e obras de arte – estes últimos que tendem a ser interpretados não como consumo, mas como investimento.

Fisher explica que, em parte, esse entendimento equivocado da questão está relacionado com a utilização do termo “consumo”, que dá a conotação de que um bem precisa ser desgastado ou exaurido para ser considerado “consumido”, o que não acontece na compra de bens que podem sofrer valorização no mercado de compra e venda, como ocorre com um imóvel.

Nada obstante, do ponto de vista do Tributo Direto sobre o Consumo, não há qualquer diferença entre um indivíduo comprar uma casa por £50.000,00 ou gastar o mesmo valor na compra de produtos perecíveis. Qualquer retirada da “common pool” promove o mesmo efeito, que é o de negar aos demais indivíduos da comunidade o acesso às satisfações que os bens ou serviços podem provocar. Em todo caso, mesmo que a casa em questão possa posteriormente ser vendida pelo dobro do preço, recompensando o indivíduo pelo seu sacrifício, essa possibilidade não pode ser levada em conta no momento da compra e, no final das contas, para a comunidade, o resultado é o mesmo.

Para fins de inclusão na base de cálculo das despesas de aquisição de bens maiores, que geralmente são objeto de financiamento, Kaldor e Fisher trazem soluções, que, ao final, já são conhecidas dos contribuintes do Imposto de Renda, que seria uma espécie de diferimento. Se a casa comprada for ocupada pelo seu dono para moradia própria e de sua família, Kaldor discute que a despesa a ser considerada poderia equivaler ao montante anual de aluguel de um imóvel equivalente na mesma região ou ainda ser dividido pelo número de anos de vida útil do bem, utilizando o mesmo conceito da depreciação contábil. Fisher propôs, ainda, que poderia ser

⁵ Não são consideradas as produções domésticas de bens ou a prestação de serviços realizadas pelo próprio contribuinte, por questões de praticabilidade. Essa questão não será abordada neste artigo.

considerado o valor do financiamento (principal e juros) efetivamente incorridos no ano de apuração do tributo.

O Relatório Informativo sobre a tributação direta do consumo, produzido pela Comissão Consultiva de Relações Intergovernamentais em Washington (ACIR, 1974, p. 20), aponta que esta forma particular de considerar o consumo pode conduzir ao efeito de desestimular as compras improdutivas de terras e outros bens. Caso uma pessoa resolva adquirir um pedaço de terra com objetivos apenas especulativos, sem intenção de desenvolver ali nenhum tipo de negócio (que poderia afastar da tributação aquele consumo específico), então ela deve arcar com o tributo pelo simples fato de representar um dreno do patrimônio comum, efeito esse que continua pelo tempo que aquela aquisição (e todas as despesas posteriores de manutenção do bem) permaneça improdutiva, até que seja revendida ou que seja aplicada na consecução de alguma atividade econômica.

Da leitura do material produzido por Kaldor (2014, p. 26), não há dúvidas de que a sua defesa é pela da tributação progressiva. Para tanto, destaca-se que:

O objetivo político da promoção da igualdade econômica e social; e o grau ideal de progressividade da tributação só pode ser pensado como aquele que reflete mais de perto as concepções sociais prevaletentes de equidade – isto é, até que ponto a comunidade, agindo através do Parlamento, deseja reduzir a desigualdade de riqueza através do instrumento de tributação.

Compreende-se que essa ideia fica demonstrada quando o autor defende que não seria justo tributar da mesma forma dois homens, um que recebe £5.000 por ano e outro que recebe £500 por ano. Segundo Kaldor, a carga fiscal somente poderia ser distribuída equitativamente entre os dois, se o primeiro homem fosse obrigado a pagar uma soma *proporcionalmente* mais elevada do que o segundo (2014, p. 26).

No Capítulo II de seu multicitado livro, intitulado “Taxation and Savings” (Tributação e Poupança, tradução própria), Kaldor defende que os efeitos da progressividade no Imposto sobre a Renda são mais lesivos ao patrimônio do sujeito do que no Tributo Direto sobre o Consumo, e que, ademais, este último seria muito mais efetivo para reduzir a desigualdade social, sem interferir na vontade natural do ser humano de acumular riquezas (2014, p. 95).

Esse argumento em particular se dava porque os liberais à época alertavam para o fato de que um tributo sobre a renda desincentiva a cultura da poupança e, quando na sua forma progressiva, constituía “duplo roubo” (Mill *apud* Kaldor, 2014, p.

53). Apesar disso, Kaldor entende claramente que um tributo direto sobre as grandes riquezas é a melhor forma de combater o acúmulo de grandes fortunas.

Como já mencionado, Fisher apresenta, em 1937, que a forma de medir o consumo não seria por meio da acumulação das despesas anuais do sujeito, não somente porque isso poderia realmente tornar impraticável a apuração do “expenses tax”, como também porque *a ideia é tributar o indivíduo pelo que ele poderia gastar, ou seja, pelo seu poder de compra e não pelo que de fato ele gastou* (Kaldor, 2014, p. 29). Entende-se que este formato assume como única maneira de tornar o tributo insusceptível aos gostos pessoais de cada contribuinte, atingindo assim a sua real capacidade contributiva.

Uma das partes mais interessantes do estudo diz respeito ao creditamento, ou ao denominado “consumo negativo”, que se dá quando o sujeito se desfaz de um bem adquirido. Neste caso, Kaldor e Fisher propõem um “tributo negativo” ou um crédito fiscal que poderá ser abatido da base de cálculo no ano de sua realização. Essa operação pode trazer alguns efeitos, dependendo se o bem é vendido por um montante maior, menor ou igual ao valor de aquisição, e se ambas as operações (de compra e revenda) se realizam no mesmo ano de apuração do tributo ou não.

Se as operações se dão no mesmo exercício e se o bem for vendido por um montante menor que o da aquisição, o sujeito ainda sofrerá uma incidência de tributo, pelo valor líquido. No caso de um imóvel, é possível que haja valorização e, neste caso, seria necessário admitir que o sujeito possa utilizar um crédito relativo à devolução do bem à “common pool”, em valor superior ao montante informado pela sua aquisição. Em alguns casos, a operação será neutra - o valor de compra equivale ao valor de revenda - tendo efeito líquido igual a zero.

Segundo o Relatório Informativo sobre a tributação direta do consumo (ACIR, 1974, p. 23), da Comissão Consultiva de Relações Intergovernamentais dos Estados Unidos, o montante de consumo negativo que o indivíduo receberia na revenda de um bem deve ser visto como “um imposto negativo e não como uma redução de imposto”. O tributo sobre despesas deve incidir sobre o *consumo líquido* do indivíduo; nesse espedeque, o consumo líquido da “common pool” para cada exercício considerado individualmente, sem levar em conta quaisquer transações em anos anteriores.

Sendo assim, se as operações se dão em exercícios diferentes, é possível que em determinado ano o contribuinte afira um tributo negativo, e, neste caso, como o

tributo sobre consumo visualiza apenas o consumo líquido anual do indivíduo em relação ao produto nacional, o contribuinte deve ser ressarcido em dinheiro no montante correspondente - como, afinal, já ocorre de forma muito parecida no caso das restituições do Imposto sobre Renda das pessoas físicas. Alternativamente, o contribuinte poderá “guardá-lo” para compensação com tributos devidos em exercícios posteriores.

Os autores, entretanto, informam que essa hipótese tem grandes chances de não serem recorrentes, uma vez que os ganhos decorrentes desta transação: (a) serão vertidos em uma poupança do sujeito, caso em que estará isenta; (b) será utilizada na compra de um novo bem (por exemplo, vende-se uma casa para adquirir outra, sendo certo que essa nova transação estaria sujeita à tributação); ou (c) uma combinação de ambas as hipóteses. De toda maneira, o produto da revenda deverá ser reportado como entrada no fluxo de caixa do contribuinte e, se eventualmente for consumido, será objeto de nova tributação.

Para finalizar esta parte, alguns comentários do Relatório Informativo sobre a tributação direta do consumo da ACIR, acerca dos aspectos da administração do tributo pelo fisco. A referida comissão demonstra a tabela reproduzida a seguir, que compara de forma resumida as técnicas para aferir as bases de tributação sobre o consumo e imposto de renda (1974, p. 33, tradução própria):

Tributo sobre o Consumo	Imposto sobre a Renda
Receitas (total das entradas de caixa)	Receita Bruta Ajustada
(-) Poupança	--
(=) Valor disponível para consumo	--
(-) Deduções (consumos negativos)	(-) Deduções (despesas dedutíveis)
(-) Isenções	(-) Isenções
Base de cálculo (Despesas Tributáveis)	Base de cálculo (Renda Tributável)

Nota-se, em geral, que o contribuinte do Imposto de Renda já está familiarizado com a maior parte das rubricas listadas acima. Ademais, reforça o relatório, o preenchimento de uma declaração com essa estrutura poderia partir simplesmente dos extratos bancários. Para cada conta, o contribuinte precisaria apenas subtrair o saldo do final do saldo inicial do ano, registrando a diferença no campo de “receitas” se houver uma diminuição do saldo, ou em “poupança”, se observar um aumento. O simples cruzamento de informações entre os dados enviados à autoridade fiscal e os

extratos bancários do contribuinte poderiam servir de base para uma auditoria inicial dos montantes declarados (conhecida no Brasil como “malha fina”).

A tabela acima é uma forma resumida de apresentação da ideia, mas a discussão caminha para a adoção de estímulos a apresentar as entradas e saídas no fluxo de caixa de forma detalhada, principalmente para permitir cruzamentos de informações entre contribuintes e para que possam adequadamente comprovar as operações geradoras de ressarcimentos em razão de “consumos negativos”.

A possibilidade de obter de volta os montantes deste consumo estimularia as pessoas físicas a declararem operações que normalmente não declarariam, a exemplo de operações realizadas informalmente, e em dinheiro, justamente para obter o efeito do ressarcimento. Do outro lado, o sujeito que deveria declarar a receita (ou entrada do fluxo de caixa, em dinheiro), e que poderia ficar tentado a não fazê-lo para evitar a tributação, contaria com um estímulo sistêmico intrínseco à incorporação dos montantes em sua declaração.

O efeito acima, de acordo ainda com o mesmo relatório, tem a potencialidade de se espalhar por todo o sistema, desde que as empresas em geral fossem obrigadas a reportar à autoridade fiscal todos os pagamentos realizados por pessoas físicas. O mesmo se daria no caso de pessoas que reportem a compra de ativos financeiros, bastando que as instituições financeiras reportem tais investimentos, para que fosse possível revelar eventuais fraudes nas declarações.

3 COMENTÁRIOS SOBRE A VIABILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO NO BRASIL

3.1 ASPECTOS DA NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTOS RESIDUAL DIRETO SOBRE O CONSUMO

No Brasil, um Tributo Direto sobre o Consumo poderia assumir o formato de *imposto residual*, com base no artigo 154, inciso I da Constituição Federal de 1988 (CF/88). De acordo com esse dispositivo, a nova exação deverá ser instituída mediante lei complementar, tendo caráter não-cumulativo e assumindo fato gerador ou base de cálculo que não sejam idênticos aos já discriminados na Constituição.

Conforme já assignado acima, a metodologia de cálculo do Imposto Residual sobre o Consumo deveria contemplar a possibilidade de abatimento de créditos referentes aos “consumos negativos” (devoluções à “common pool”), funcionando a

sua apuração de maneira muito parecida com a atualmente aplicada para o cálculo das contribuições PIS e COFINS, cujas despesas relativas a insumos, fretes, serviços, ativo imobilizado e outras despesas podem ser *abatidas diretamente* da base de cálculo nas saídas, apurada com base na receita ou faturamento da pessoa jurídica, conforme se lê das Leis n. 10.637/2002 (PIS não-cumulativo) e n. 10.833/2003 (COFINS não-cumulativa).

Ademais, a base de cálculo e o fato gerador do Imposto Residual sobre o Consumo não teria qualquer coincidência com as demais materialidades já previstas na CF/88. Sua base de cálculo seria o consumo particular da pessoa física, não se igualando à sua renda, embora objetivando atingir a sua capacidade contributiva de outra forma - através do seu “poder de compra”. Eventualmente, o mesmo Imposto Residual poderia ser instituído sobre o consumo da pessoa jurídica, embora esse tema não seja objeto do presente artigo.

Quanto ao sujeito ativo, a proposta de Kaldor para o Reino Unido era a de que tivesse caráter federal. No Brasil, em se tratando de Imposto Residual de competência da União, não poderia ser diferente. Ademais, assumindo que o Imposto precisaria abarcar as transações de pessoas físicas entre si e entre pessoas físicas e jurídicas no país, e até mesmo os consumos realizados no exterior, se a CF/88 não trouxesse essa previsão, o entendimento não poderia ser diferente.

Quanto ao sujeito passivo, cabem algumas considerações. A priori, nada impediria que o imposto fosse implantado de forma geral, ou seja, com o objetivo de abranger todas as pessoas que realizassem um consumo acima de determinado montante, como já ocorre atualmente no Brasil, como também sugeriu Kaldor (2014, p. 29). Entretanto, a Comissão Consultiva de Relações Intergovernamentais dos Estados Unidos (ACIR, 1974, p. 53) propõe sejam realizados estudos econômicos dos efeitos de uma tributação direta sobre o consumo, para fins de definir se o tributo deveria incidir apenas sobre um grupo de produtos de luxo, ou sobre todos os tipos de consumo, bem como para definir se o tributo deveria atingir a massa de consumidores do país ou se deve ser direcionado a um grupo de pessoas com rendas mais altas.

Analisando a questão apenas do ponto de vista teórico, conclui a referida Comissão que haveria razões de equidade para o estabelecimento de um piso para a

cobrança do Tributo Direto sobre o Consumo substancialmente maior que o aplicado no Imposto sobre a Renda, pelas seguintes razões (*Op. Cit.*, p. 53):

Uma diferença importante entre o imposto sobre o consumo e o imposto sobre o rendimento é que, no primeiro caso, as pessoas podem evitar a tributação gastando menos, enquanto no segundo a opção comparável consistiria na redução no rendimento. Assim, enquanto as pessoas que estão muito acima do limiar da pobreza teriam uma oportunidade razoável de evitar ou reduzir substancialmente o tributo sobre o consumo, poupando porções significativas dos seus rendimentos, a mesma oportunidade não se aplicaria para as pessoas mais próximas do limiar da pobreza, que seriam obrigadas a gastar praticamente todo o seu rendimento disponível para manter um nível de vida “decente” (tradução própria).

Em relação às alíquotas, Kaldor (2014, p. 16) sugere que, mantendo as taxas de tributação da renda no Reino Unido à época (1955) e mudando apenas a forma de medir a capacidade contributiva - segundo ele, trocando uma base medida em uma peneira (a do “income tax”) por uma base a ser medida num recipiente fechado (a do “expenses tax”), “resultados incríveis” seriam atingidos. Entretanto, o autor reforça que seria impossível, por razões políticas, sociais e administrativas, produzir um sistema efetivo “a menos que a mudança na distribuição da tributação seja devidamente reconhecida na tabela de taxas de imposto”.

Em qualquer sistema tributário, a definição de taxas decorre de um processo muito mais político, moral ou social que científico. A definição destas, em todo caso, também poderá variar de acordo com os objetivos que se pretendem alcançar e, como defendeu Kaldor (2014, p. 26), até onde o povo vai, através de seu Parlamento, utilizar a tributação como forma de promover uma sociedade mais justa e equitativa.

No Brasil, de acordo com o artigo 153, § 2º, inciso I, o imposto sobre a “renda e proventos de qualquer natureza” deve ser informado pelo princípio da progressividade e, no caso de o Imposto Residual vir a ser implantado como um imposto adicional sobre a renda da pessoa física, poderia ser utilizado em sua forma progressiva (ou seja, com alíquotas mais altas e crescentes) sobre os consumos das famílias com as mais altas rendas, de maneira a combater a regressividade atual do sistema.

Quanto ao aspecto temporal, considerando que o tributo visa mensurar a capacidade contributiva da pessoa física, deveria ser preservado o período mínimo de um ano (um exercício financeiro) para a avaliação do poder de compra do indivíduo ou de sua família ao longo de um ciclo inteiro, da mesma maneira que no Imposto sobre Renda.

3.2 SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A ideia de que os impostos devem ser cobrados de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte esteve presente em estudos nas áreas Econômica, Política, Social e do Direito. À luz das ideias apresentadas, vale questionar se a medida “consumo” atende à consecução deste princípio, de maneira mais adequada que “renda”. Aliomar Baleeiro (2010, p. 846 e 847) leciona que o Princípio da Capacidade Contributiva decorre do Princípio da Igualdade, embora sob sua égide se justifiquem diversas discriminações, justamente para que as pessoas sejam tratadas de forma igual, mas sem deixar de levar em conta as diferenças que lhes caracterizam em relação a outros indivíduos do grupo (igualdade material). Trata-se de princípio que nasceu na França, logo após a Revolução de 1789, e que reflete o esforço dos povos para se libertar de privilégios e iniquidades de classe (apesar de o autor referido, citando Jèze, reconhecer que normalmente as soluções preconizadas em matéria de impostos são inspiradas em interesse de classe).

Do ponto de vista do legislador tributário, este deve cuidar dos deveres de não distinguir e do dever de discriminar, que são, segundo Derzi (Baleeiro; Derzi, 2010, p. 863), dois ângulos de um mesmo dado que se interpenetram e se conjugam. O artigo 3º, inciso IV da Constituição informa quais critérios não podem ser utilizados para distinção entre as pessoas: origem, raça, sexo, cor e idade. No art. 5º encontram-se outros critérios impeditivos, tais como crença, religiosidade e convicções políticas que são absolutamente irrelevantes para dar tratamento discriminatório no sistema jurídico brasileiro, e não sendo diferente no campo tributário.

Entretanto, as diferenças econômicas consistem em motivos que podem e devem ser levados em conta para estabelecer tratamentos distintos entre os contribuintes. Na CF/88, esses princípios não são implícitos; ao contrário, estão expressamente previstos no art. 145, parágrafo primeiro e no art. 153, parágrafo segundo. Com a recente aprovação da Emenda Constitucional nº 132, em 20 de dezembro de 2023, a Carta Magna ainda ganhou outros princípios correlatos, como os do parágrafo terceiro e quarto do art. 149, que preveem a *justiça tributária* e a *atenuação de efeitos regressivos*.

Neste ponto, algumas considerações entre capacidade contributiva e capacidade econômica. Derzi (Baleeiro; Derzi, 2010, p. 863) não promove distinção

entre os conceitos, antes informando que “a capacidade econômico-contributiva” é aquela que se encontra após a dedução dos gastos que o indivíduo realiza para adquirir, produzir e manter sua renda e patrimônio. Já Regina Helena Costa, citando Luigi F. Natoli (1998, p. 34-35 *apud* Dutra, 2022, p. 22), estabelece distinção entre as duas expressões para indicar que um indivíduo pode expressar capacidade econômica, mas não necessariamente em montante suficiente para recolher tributos, em razão de consumir integralmente sua renda para manutenção do mínimo vital. Desta forma, conclui que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, mas uma e outra não são a mesma coisa.

Entre as autoras acima citadas, a diferença de entendimento é que a primeira não verifica capacidade econômica no sujeito que consome integralmente sua renda com o mínimo indispensável à vida. Derzi (Baleeiro; Derzi, 2010, p. 866) destaca que a Constituição garante a essas pessoas imunidades especiais (a exemplo do art. 153, §4º, inciso II, que afasta da incidência do imposto sobre a renda “as pequenas glebas rurais, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”). Estabelece ainda que, para além do nível de subsistência, ou seja, desde que o indivíduo manifeste capacidade econômico-contributiva, o legislador é obrigado a assegurar a graduação dos impostos (progressividade, conforme o disposto no art. 153, §4º, inciso I, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003).

Segundo Zilveti (2004, p. 250 *apud* Dutra, 2022, p. 26), as eventuais distinções entre capacidade econômica e capacidade contributiva que existem na doutrina italiana são desprovidas de sentido no âmbito brasileiro, justamente porque a primeira sempre pode ser presumida em relação à segunda, e sem a qual a tributação não seria possível. Ainda segundo Zilveti, no mesmo sentido entende Ferreira Filho.

Para Cabral (2018, p. 11), o princípio da capacidade contributiva orienta para uma tributação que considere as características pessoais do contribuinte, em especial a sua capacidade econômica, que pode ser aferida por diversos meios - *renda, patrimônio e atividades econômicas por ele desenvolvidas*. O objetivo é o de graduar o montante a ser exigido de cada contribuinte, cobrando “maior valor daqueles que possuem melhores condições (...), ao passo em que se exija menor valor, ou até mesmo valor nenhum, daqueles que estejam em piores condições ou não possuam nenhuma condição de contribuir”.

No mesmo sentido de Derzi, o Ilustre Aliomar Baleeiro (1987, p. 259, *apud* Cabral, 2018, p. 11) ensina que

[...] a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos.

Pelas razões acima assignadas, é possível entender que não há prejuízos em assumir a *renda gasta* pelo contribuinte (que equivale ao seu consumo) ao invés da *renda auferida*, desde que, através de *mecanismos apropriados* de apuração sua capacidade econômica ou contributiva seja corretamente capturada, ou seja, desde que preservados os recursos essenciais à existência digna da pessoa humana.

Como já tinha acentuado Kaldor (2014, p. 19, tradução própria)

As nossas mentes tornaram-se tão habituadas a considerar a definição convencional de rendimento tributável como a medida da capacidade tributável, que é necessário um esforço de imaginação para compreender as repercussões – as que se seguiriam imediatamente e as que seriam desencadeadas – se a base tributável fosse transferida do “rendimento” para a despesa [...].

Não há por que imaginar que as atuais isenções e ajustes à renda, de modo a encontrar a renda tributável e calcular o imposto não possam ser igualmente aplicáveis e até melhorados no âmbito de um tributo direto sobre o consumo. As mesmas considerações sobre quantidade de dependentes ou das necessidades de cuidado e saúde de cada unidade familiar - que externam o maior ou menor esforço que o contribuinte precisa fazer para dar conta de sua própria vida - são elementos que podem e devem ser utilizados para fins da instituição de um Imposto Residual sobre o Consumo. Não se pode olvidar, igualmente, que a maior parte destas informações já são conhecidas pelas autoridades fiscais brasileiras, não consistindo este ponto em uma grande complexidade do ponto de vista administrativo.

Caso a opção seja a de adotar um Imposto Residual progressivo, que considere um piso mais elevado, ou ainda que tenha o enfoque sobre consumo de certo tipo de produtos, que sejam prejudiciais à saúde e ao meio ambiente; ou também como meio de desestimular alguns comportamentos desregrados, com efeitos extrafiscais e eventualmente temporários, sobre o excesso de consumo de energia elétrica ou combustíveis, sempre de forma a afetar as pessoas de rendas mais elevadas.

O caminho acima é recomendável, especialmente pelo que nos dá conta Evilásio Salvador, em seu estudo intitulado “Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária”, elaborado com base nas informações disponibilizadas pela Receita

Federal do Brasil na base de dados “Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas”⁶ para os anos-calendário de 2007 a 2013. De acordo com o referido autor (2016, p. 8-9), o sistema tributário brasileiro tem operado no sentido da maior concentração de renda no país, em especial em razão da baixa tributação sobre o patrimônio, que em 2011 não superou 1,40% do PIB, e de um aspecto particular da tributação sobre a renda no Brasil: nem todos os rendimentos tributáveis de pessoas físicas são levados obrigatoriamente à tabela progressiva do Imposto de Renda, como os rendimentos de capital e de outras rendas da economia, privilegiando os rentistas que ficam sujeitos a isenções (como os dividendos recebidos pelo sócio de pessoa jurídica) ou a alíquotas bem inferiores às aquelas incidentes sobre a renda decorrente do trabalho.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As reflexões sobre a potencial instituição de um Imposto Residual sobre o Consumo no Brasil remetem fortemente à peculiar divisão de classes sociais formulada por Jessé Souza em seu livro “A Elite do Atraso” (2017, p. 54-57), que leva em conta não os níveis de renda, mas “os capitais decisivos na luta de todos contra todos pelos recursos escassos”.

Para o autor, é o monopólio de certos capitais que permite que determinadas classes possam reproduzir seus privilégios no sistema de forma permanente. O autor os distingue em capital pessoal - que se traduz nas relações pessoais do sujeito e nos capitais impessoais, que são os capitais econômico e cultural. Essa discussão remete ao problema da desigualdade social, entendida como a disparidade injusta e sistemática na distribuição de recursos, oportunidades e benefícios dentro de uma sociedade, resultando em diferenças significativas de *status*, poder, acesso a serviços essenciais e qualidade de vida entre diferentes grupos populacionais.

A persistência da desigualdade social pode ser atribuída a uma série de fatores complexos. No Brasil, pode-se citar a discriminação, acesso desigual a recursos econômicos e sociais, políticas governamentais inadequadas e estruturas sociais que perpetuam vantagens para alguns grupos em detrimento de outros. Portanto, a

⁶ Em consulta ao site “Dados Abertos” do Governo Federal (<https://dados.gov.br/>) em 31/12/2023, é possível observar que já foram disponibilizados os Grandes Números do Imposto de Renda da Pessoa Física até o exercício de 2022, o que possibilita a atualização dos estudos voltados à implantação de um sistema mais progressivo na tributação brasileira.

discussão sobre formato de tributação é hodierna e importante, relevo para os efeitos de concentração de renda pós-pandemia.

O texto recupera alguns exemplos para alargar entendimento de estudantes e de profissionais interessados em alternativas com rebatimentos sociais. Na perspectiva tributária, o modo como um sujeito vive, ou seja, o tamanho de seus gastos pessoais, corresponde a um signo de riqueza. Mesmo que o indivíduo decida gastar mais do que pode para externar uma vida de luxo, esse não constitui um motivo bastante para deixar de implementar um tributo sobre o consumo, pelo contrário. Uma pessoa que adota este tipo de conduta tende a impor um peso muito maior ao “common pool” do que aquelas que vivem de acordo com suas posses, se ao final das contas não tiver liquidez suficiente para honrar os compromissos assumidos.

Não é que tal tipo de imposto não possa produzir efeitos econômicos adversos. Kaldor e Fisher, assim como outros autores citados neste artigo, mencionaram alguns deles, por exemplo: por ser um tributo que estimula a poupança, ao invés do gasto, se adotado em massa, tem o potencial de provocar um efeito deletério sobre as camadas mais pobres da população, que tendem a consumir tudo ou quase tudo que ganham. Outro ponto é que, nos Estados Unidos e no Reino Unido, foi pensado como um tributo para combater a inflação *de demanda*, que, aparentemente, não é o caso brasileiro, cuja inflação tem sido mais associada à *escassez* de produção. Adiciona-se que, se regulado de forma geral, em nível federal, com cargas muito elevadas, pode provocar uma queda de consumo que prejudique o desenvolvimento das atividades empresariais, e até mesmo os demais tributos sobre o consumo, de competência de estados e municípios.

Todos esses pontos, entretanto, podem ser simplesmente tratados com uma modalidade de tributação que enfoque as pessoas com uma renda mensal igual ou superior a 40 ou 80 salários-mínimos, porque, segundo Salvador (2016), é a partir desta faixa de renda que a tributação sobre a renda perde fortemente a sua progressividade. O estabelecimento de diversas faixas de contribuição para rendas de 40 a 80 salários-mínimos, 80 a 160 salários-mínimos e acima de 160 salários-mínimos abarcaria um número pequeno de pessoas - menos de 3% do total de contribuintes que declararam o Imposto de Renda em 2014, o que certamente tornaria mais fácil a sua administração.

Embora daí não resultasse uma arrecadação expressiva, dado o diminuto grupo de contribuintes envolvidos, ainda assim é uma hipótese a ser estudada na academia e no legislativo, especialmente em tempos que são chegados para uma reforma do imposto sobre a renda e o patrimônio no Brasil. A aprovação da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, impôs ao Poder Executivo um prazo de 90 dias para envio ao Congresso Nacional de projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado dos respectivos estudos de orçamentários e financeiros (ver, a esse respeito, o artigo 18, inciso I da referida EC).

A combinação de dois tipos diferentes de bases capturará com muito mais correção a capacidade contributiva do sujeito. A tributação que duplamente use a *renda auferida* (uma base que, segundo Kaldor, equivale a uma peneira) em conjunto com a *renda gasta*, com as características elencadas acima, além de medir melhor a capacidade econômica do sujeito poderá ter o efeito de reduzir a regressividade, fazendo com que os mais ricos suportem uma carga adicional sobre as despesas relativas ao seu modo de viver. O Imposto Residual sobre o consumo, além de ter a virtude de capturar todos os fluxos de renda, não importando se decorrentes do trabalho, do patrimônio, dos ganhos de capital ou mesmo das doações e heranças, teria ainda o efeito de estimular o indivíduo a declarar suas riquezas com mais propriedade às autoridades fiscais (efeito *compliance*).

Ao realizar as suas declarações, de um e de outro imposto, o sujeito precisaria observar que a sua renda declarada teria que ser compatível com os seus gastos declarados. Esse efeito ainda seria potencializado pela possibilidade que teria o sujeito de reportar os “consumos negativos” para obtenção de créditos fiscais do Imposto Residual, o que, por seu turno, importaria a informação da entrada dos recursos no Imposto sobre a Renda.

Outrossim, pela forma de apuração do Imposto Residual, não estariam discriminados os fluxos de receitas advindos de operações realizadas fora do país, e nem mesmo os consumos realizados no exterior. Embora atualmente a Receita Federal tenha meios de monitorar as compras feitas por pessoas físicas fora do país, ainda assim essa não seria uma preocupação adicional em termos de administração tributária.

Sabe-se que, apesar de existir uma previsão expressa no art. 153, inciso VII da CF/88 para criação de um Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) por meio de lei

complementar, tal como o Imposto Residual, não há, por outro lado, um ambiente político favorável para sua instituição. O Imposto Residual sobre o Consumo, apesar de não ser um substituto do IGF - até porque não se trata de um tributo direto sobre a riqueza-, pode ser um excelente começo no processo de tornar progressiva a tributação sobre o patrimônio e a renda no Brasil, oferecendo, ao menos, a priori, uma resistência menor para sua instituição do que o IGF. O receio já começa pelo nome - Grandes Fortunas! - e pelos muitos são critérios que podem ser adotados para defini-la.

Neste ponto, entende-se que o consumo é algo mais palatável, com o qual o contribuinte possui contato no cotidiano. Esperar-se que, entrando em contato aos poucos com o conceito da progressividade, e tomando gosto com os benefícios em termos de redução das desigualdades sociais que ela pode trazer, possa-se aos poucos educar os cidadãos para promover a construção de uma sociedade mais justa e igualitária para todos. Esta foi uma abordagem preliminar ao pensamento de Kaldor e Fisher sobre o “expenditure tax”, cabendo diversas análises ou verticais de pesquisa, que possam apoiar a formulação de políticas públicas no Brasil e em outros países no mesmo estágio de desenvolvimento.

REFERÊNCIAS

- ADVISORY COMMISSION ON INTERGOVERNMENTAL RELATIONS (ACIR). **The Expenditure Tax: Concept, Administration and Possible Applications**. Washington, D.C. Mar. 1974. Disponível em: <https://library.unt.edu/gpo/ACIR/Reports/information/M-84.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2023.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 29 dez. 2023.
- BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 29 dez. 2023.
- CABRAL, Marcos Vinícius Costa. Imposto de renda e justiça fiscal à luz do princípio constitucional da capacidade contributiva. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 6, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/rfptd.2018.31249>. Acesso em: 29 dez. 2023.

- DAVIES, David G. Expenditure versus income taxation. **United States Taxes and Tax Policy**, 1986. p.77-90. Disponível em: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511664380.005>. Acesso em: 29 dez. 2023.
- DUTRA, Micaela Dominguez. **A capacidade contributiva**: análise à luz dos direitos humanos e fundamentais. 2022. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3909>. Acesso em: 30 dez. 2023.
- FISHER, Irving. Income in Theory and Income Taxation in Practice. **Econometrica**, 1937. p. 1–55. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1905400>. Acesso em: 27 dez. 2023.
- HOBBS, Thomas. **Leviathan**. Seattle: Amazon Classics. E-book Kindle.
- KALDOR, Nicholas. **An Expenditure Tax**. Abingdon, Reino Unido: Taylor and Francis, 2014. Disponível em: <https://ereader.perlego.com/1/book/1664155/13>. Acesso em: 27 dez. 2023.
- KELLEY, Patrick. Is An Expenditure Tax Feasible? **National Tax Journal**, 1970. p. 237–253. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/41791720>. Acesso em: 28 dez. 2023.
- KEYNES, J. Maynard. The Colwyn Report on National Debt and Taxation. **The Economic Journal**, 1927. p.198–212. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2224354>. Acesso em: 28 dez. 2023.
- PÁDUA, E. M. M. **Metodologia da Pesquisa**: Abordagem teórico-prática. São Paulo: Papyrus Editora, 2016.
- PEREIRA, A. S. et al. **Metodologia da pesquisa científica**. Santa Maria: ED. UAB/NTE UFSM, 2018.
- SALVADOR, Evilásio. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007—2013. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, 2016, 25p. Disponível em: <https://inesc.org.br/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria/>. Acesso em: 30 dez. 2023.
- SOUZA, Jessé. **A Elite do Atraso**: da escravidão à Lava Jato. Rio de Janeiro: Editora Leya, 2017.