

# Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal

## *Tax Reform and Regressivity: Taxation on Consumption and the Search for Fiscal Justice*

Gustavo Buzatto

Advogado e professor. Bacharel em Direito pela Universidade Regional Integrada (URI). Especialista em Direito Constitucional Aplicado pela Faculdade de Direito Damásio de Jesus. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Mestre em Direito pela Universidade de Passo Fundo (UPF).  
*E-mail:* gustavo.buzatto@gmail.com.

Miquerlam Chaves Cavalcante

Doutorando (UPO/Sevilha). Procurador da Fazenda Nacional. Assessor de Ministro do STF e Professor do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).  
*E-mail:* miquerlam@gmail.com.

Recebido em: 10-3-2022 – Aprovado em: 14-11-2022  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.6.2022.2136>

### *Resumo*

O presente artigo visa analisar o modelo de tributação adotado pelo Sistema Tributário Nacional, que concentra sua incidência sobre o consumo de bens e serviços. Como característica desse modelo, permite-se que o ônus tributário recaia sobre o consumidor final, ao que se denomina tributação indireta, e do que decorre a regressividade do sistema vigente, por onerar quem detém menor capacidade contributiva. Em um contexto de discussões legislativas acerca da iminente reforma do Sistema Tributário Nacional, evidencia-se a oportunidade de repensar este modelo, com vistas à promoção de justiça fiscal. Nesse sentido, impõe-se analisar as Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e n. 110/2019, que tramitam, respectivamente, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, dando ênfase às proposições relacionadas à tributação sobre o consumo. Intenta-se verificar/projetar uma possível ou improvável limitação da regressividade a partir das disposições das referidas propostas e de suas justificativas.

*Palavras-chave:* reforma tributária, consumo, regressividade, justiça fiscal.

### *Abstract*

This paper aims to analyze the taxation model adopted by the National Tax System, which focuses its incidence on the consumption of goods and services. As a characteristic of this model, it is allowed that the tax burden falls over the final consumer. This is called indirect taxation, and that is where the

regressivity of the current system arises from, as it places a burden on those who have the lowest contributory capacity. In a context of legislative discussions about the imminent reform of the National Tax System, there is an opportunity to rethink this model, in order to promote fiscal justice. In this regard, it is necessary to analyze the Proposed Amendments to the Constitution n. 45/2019 and n. 110/2019, which are being processed, respectively, in the House of Representatives and in the Federal Senate, emphasizing the propositions related to taxation on consumption. It is intended to verify/project a possible or unlikely limitation of regressivity from the provisions of the aforementioned proposals and their justifications.

*Keywords:* tax reform, consumption, regressivity, Fiscal justice.

## 1. Introdução

O Sistema Tributário Nacional brasileiro evidencia-se um sistema regressivo. A regressividade se dá, mormente, pela opção de um modelo de tributação que se concentra precipuamente sobre o consumo, através do que se possibilita a translação do encargo econômico-financeiro da tributação aos consumidores finais dos produtos e serviços consumidos dos verdadeiros contribuintes.

Nesse sentido, a tributação indireta acaba por onerar, em muitos casos, pessoas que não detêm capacidade econômica para sofrer a incidência tributária, o que vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva que norteia o Sistema Tributário brasileiro, acarretando, de um lado, no aumento da concentração de renda, de outro, na acentuação das desigualdades sociais, e, portanto, em grave injustiça fiscal.

O modelo vigente, nesse sentido, difere-se do adotado em outros países, desenvolvidos, em que a maior parcela da arrecadação decorre da tributação direta, com acentuada incidência em bases econômicas como o patrimônio e a renda, em relação às quais é amplamente verificada a realização da capacidade contributiva e, por conseguinte, da isonomia tributária em sua feição material.

Nesses termos, em um cenário de propostas e discussões acerca de uma iminente reforma do Sistema Tributário Nacional, vivenciado, sobretudo, desde o ano de 2019, apresenta-se a oportunidade de se modificar, com vistas a evoluir, o modelo vigente, no sentido de promover a justiça fiscal. Para tanto, urge a necessidade de se analisar criticamente o atual modelo e as Propostas de Emenda Constitucional em trâmite no Congresso Nacional.

Com estes objetivos é que o artigo abordará, com base em pesquisas bibliográfica e legislativa, o Sistema Tributário brasileiro e seu caráter regressivo, sob o prisma da tributação indireta incidente sobre o consumo, almejando estabelecer, por conseguinte, diagnósticos e proposições para a limitação da regressividade em busca de justiça fiscal.

Ao final, far-se-á uma análise sobre as Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e n. 110/2019, que tramitam, respectivamente, na Câmara dos Deputa-

dos e no Senado Federal, com enfoque nas proposições relacionadas à tributação sobre o consumo, com vistas a verificar/projetar uma (im)possível limitação da regressividade.

## **2. O Sistema Tributário brasileiro e seu caráter regressivo: uma análise sob o prisma da tributação indireta**

Em que pesem as relações tributárias e a tributação remontarem, no Brasil, desde muito tempo, o Direito Tributário brasileiro ganhou maior consistência e harmonia, passando a ser reconhecido com maior veemência pela doutrina como ramo autônomo do Direito, sobretudo, a partir da Emenda Constitucional n. 18/1965, quando se estabeleceu substancial reforma ao Sistema Tributário Nacional.

Anteriormente, mesmo que já existisse, ao menos na nomenclatura, um sistema, não havia uma organização e harmonia entre as normas e institutos, o que se requer de um sistema. Ao contrário, verificavam-se notórias imperfeições, desarmonia normativa e dúvidas quanto às aplicações, o que facilitava a prática de abusos e ilegalidades<sup>1</sup>. Nesse sentido, evidenciava-se uma ampla abertura aos conflitos e uma grave insegurança jurídica aos sujeitos participantes da relação tributária.

Dessa forma, pela própria definição do vocábulo “sistema”, que, pelo dicionário, significa “reunião dos elementos que, concretos ou abstratos, se interligam de modo a formar um todo organizado”<sup>2</sup>, verifica-se a inadequação da definição de sistema àquilo que se tinha como previsão normativa tributária anterior à EC n. 18/1965.

A EC n. 18/1965 representou, à época, não apenas uma reformulação, mas a verdadeira instituição de um Sistema Tributário Nacional, decorrendo da citada reforma a elaboração da Lei n. 5.172/1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, norma conhecida como Código Tributário Nacional.

No documento oficial de publicação da Lei n. 5.172/1966, evidencia-se claramente o espírito e importância da norma para o contexto nacional à época, através da “introdução” à lei, da qual se retira a seguinte transcrição:

“Consubstanciada na Emenda Constitucional nº 18 e complementada no Sistema Tributário Nacional, a Reforma Tributária que entra em vigor a primeiro de janeiro de 1967 traz, em seu bojo, como se vê, um impacto de verdadeira transformação estrutural; e parece fadada a provocar fundas e duradouras repercussões na vida fiscal da União, dos Estados e Municípios, no ritmo do

<sup>1</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma*. São Paulo, 2000.

<sup>2</sup> Dicionário on-line de português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/sistema/>. Acesso em: 27 out. 2021.

progresso econômico e social do País, assim como nas relações financeiras entre os três níveis de governo em que se divide o nosso Estado Federal.”<sup>3</sup>

Assim, pela reformulação havida, ou, por que não dizer, pela instituição advinda da EC n. 18/1965, o Sistema Tributário Nacional, considerado como o “conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos”<sup>4</sup>, trouxe consigo importante evolução acerca dos institutos tributários, da tributação e da organização jurídico-normativa do Direito Tributário, o que foi replicado e aperfeiçoado na previsão constitucional da Carta de 1988, a qual traz em capítulo próprio – Capítulo I – do Título VI a disciplina do Sistema Tributário Nacional.

Entretanto, apesar da reconhecida evolução, o Sistema Tributário Nacional não evoluiu ao ponto de realizar, efetivamente, um dos grandes potenciais da tributação, qual seja, de redistribuição de renda e, logo, de redução das desigualdades sociais, mediante concretização da capacidade contributiva dos contribuintes.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da CF/1988, é corolário do princípio da isonomia, o qual deve ser considerado sob as ópticas horizontal e vertical. Nesse sentido, segundo Canazaro, a par da igualdade horizontal, que requer tratamento equânime para contribuintes que demonstrem mesma capacidade de suportar o ônus tributário, a “igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas”<sup>5</sup>.

Para tanto, a capacidade contributiva representa importante parâmetro para aferição da desigualdade a ser considerada para o estabelecimento de tratamento diferenciado entre os contribuintes pela lei considerados diferentes, como manifestação de equidade, com vistas a uma justiça fiscal. Nesse contexto, no julgamento do RE 423.768, constante do Informativo STF 433, o Min. Rel. Marco Aurélio asseverou que “o § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, p. XIII. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12757/000367794.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 25 out. 2021.

<sup>4</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. *Sistema Tributário Nacional*. Consultoria legislativa. Câmara dos Deputados, 2019, p. 3. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/Textobase1.pdf>. Acesso em: 26 out. 2021.

<sup>5</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 153.

<sup>6</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 423.768/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, 28.06.2006. *Informativo STF 433*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo433.htm>. Acesso em: 28 out. 2021.

Schoueri vai além, quando, ao se questionar acerca do critério de diferenciação adequado visando ao atingimento da igualdade, refere que é em nome do princípio da solidariedade, objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3º, I, CF/1988), que “o critério aceitável para a diferenciação dos contribuintes será aquele que atingir a máxima: cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos. Eis o objetivo da construção de uma nação fundada na solidariedade entre seus membros”<sup>7</sup>.

Paradoxalmente, o Sistema Tributário Nacional, ao passo que possui como princípio norteador a capacidade contributiva e, para tanto, disponha de instrumentos para sua efetivação, por outro lado, guarda como característica intrínseca e eminente a regressividade. “Um tributo é regressivo na medida em que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte, prejudicando os contribuintes de menor poder aquisitivo”<sup>8</sup>.

Nesse sentido, dentre as bases de incidência selecionadas pelo legislador brasileiro para servirem à tributação, possui ampla evidência a tributação sobre o consumo de bens e serviços. Como característica própria da tributação sobre o consumo, é possível que o ônus tributário recaia não sobre o sujeito passivo direto, mas sobre o consumidor final.

Olhar para a tributação sob esse prisma é transcender da análise jurídica da incidência, que se volta a determinar quem é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, para a análise econômica, que se destina a reconhecer quem, de fato, é onerado pela tributação e, portanto, conhecer os efeitos da legislação tributária<sup>9</sup>.

Pela sistemática da tributação indireta, permite-se a passagem do encargo tributário para pessoa diferente daquela que compõe a relação jurídico-tributária. Assim, quem acaba por sofrer o ônus econômico da tributação não é o verdadeiro contribuinte, realizador do fato gerador da incidência tributária e detentor da riqueza tributada, mas sim o consumidor do produto ou serviço, que carrega em seu preço toda a tributação verificada na cadeia de produção/circulação do produto ou da prestação do serviço, por essa razão denominado contribuinte de fato<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 368.

<sup>8</sup> CLASEN, Roberto Neme. *Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade*. Pelotas: Dissertação do Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Políticas Sociais da UCPEL, 2014, p. 70. Disponível em: [https://pos.ucpel.edu.br/ppgps/wp-content/uploads/sites/5/2018/03/ROBERTO\\_CLASEN\\_SISTEMA-TRIBUTARIO-E-DESIGUALDADE-SOCIAL-NO-BRASIL-a-regressividade-do-sistema-como-indutora-de-desigualdade.pdf](https://pos.ucpel.edu.br/ppgps/wp-content/uploads/sites/5/2018/03/ROBERTO_CLASEN_SISTEMA-TRIBUTARIO-E-DESIGUALDADE-SOCIAL-NO-BRASIL-a-regressividade-do-sistema-como-indutora-de-desigualdade.pdf). Acesso em: 18 out. 2021.

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, p. 60.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 49-50.

“Quanto à distorção conhecida por ‘regressividade’, diz-se que o sistema tributário brasileiro encerra evidente paradoxo: o dilema de conciliar a ação afirmativa do Estado na distribuição equitativa da riqueza social com a impossibilidade de expansão da incidência tributária para além das fronteiras do mínimo vital e do não confisco. Tal paradoxo tem sido, lamentavelmente, solvido pela indesejável opção da tributação regressiva, que onera mais gravosamente as famílias com menor poder aquisitivo, amplificando a concentração de renda e as desigualdades sociais.”<sup>11</sup>

Além de parecer injusto que o ônus tributário recaia sobre alguém que nem fez parte da relação tributária na condição de sujeito passivo, agrava-se a injustiça ao se deparar com o fato de que o consumidor final será tanto alguém que detém capacidade econômica para arcar com o ônus da tributação, como alguém que não possui capacidade para tanto.

À medida que o Sistema Tributário brasileiro seja estruturado sob a aplicação de tributação eminentemente indireta, isto se apresenta como um dos fatores que contribuem para a manutenção da distribuição desigual da renda, e, pois, para a manutenção ou aumento dos níveis de pobreza no País<sup>12</sup>.

Contrária à regressividade, a progressividade também está a serviço do Direito Tributário. “A progressividade é uma técnica de tributação através da qual se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata, fundada normalmente na maior ou menor revelação de capacidade contributiva”<sup>13</sup>, sendo que, segundo Roque Carrazza, “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”<sup>14</sup>.

Contudo, a progressividade, assim como a capacidade contributiva, para a qual aquela está a serviço, não é passível de aplicação sobre todos os impostos, menos ainda sobre as demais espécies tributárias, recaindo, basicamente, sobre o imposto sobre a renda, com intuito fiscal; e em relação a impostos que recaem sobre a propriedade, como o IPTU e o ITR, com o intuito eminentemente extrafiscal.

Dessa forma, havendo a escolha por tributar de maneira mais acentuada o consumo em relação a outras bases econômicas, há preponderância da tributação

<sup>11</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 194.

<sup>12</sup> VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; SILVEIRA, Fernando Gaier; TOMICH, Frederico Andrade. *Tributação e desigualdade social no Brasil. Proposta n. 89*, março/agosto de 2001, p. 43.

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 153.

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 88.

indireta, a qual, aliada a uma incipiente progressividade na tributação limitada à renda e ao patrimônio, resulta em um sistema tributário regressivo como um todo<sup>15</sup>.

Embora haja no Sistema institutos tendentes a mitigar a regressividade, na prática não se verifica, em muitos casos, sua efetividade. Nessa linha, a seletividade é prevista para definir a tributação, se mais branda ou mais pesada, mediante aplicação de alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade do produto, apresentando-se como meio de corrigir ou, ao menos, amenizar o efeito regressivo da tributação sobre o consumo que predomina no Brasil<sup>16</sup>. A afirmação de que o instituto tem aplicação em relação a tributos que incidem sobre o consumo decorre da previsão constitucional dos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF/1988, que dizem respeito, respectivamente, ao IPI e ao ICMS.

Pela seletividade, ocorre a análise acerca da essencialidade do bem, considerando a (im)prescindibilidade do seu consumo pelos brasileiros, de forma que sejam aplicadas alíquotas maiores em relação a bens prescindíveis, superficiais ou de menor necessidade à vida das pessoas, e alíquotas mais brandas em relação a produtos essenciais à vida de todos, de modo a oportunizar que pessoas de menor renda tenham acesso ao seu consumo.

Consoante Aliomar Baleeiro, a essencialidade diz respeito:

“[...] à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.”<sup>17</sup>

Dessa forma, “a seletividade, em função da essencialidade, exige que o ônus econômico do tributo indireto recaia sobre bens na razão direta de sua superficialidade e na razão inversa de sua necessidade”<sup>18</sup>.

Todavia, em que pese a importância do instituto, a análise leva em consideração o bem em si, e não o consumidor, e, nesse sentido, retira-se o direito ou

<sup>15</sup> CLASEN, Roberto Neme. Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade. Pelotas: Dissertação do Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Políticas Sociais da UCPEL, 2014, p. 64. Disponível em: [https://pos.ucpel.edu.br/ppgps/wp-content/uploads/sites/5/2018/03/ROBERTO.CLASEN\\_SISTEMA-TRIBUTARIO-E-DESIGUALDADE-SOCIAL-NO-BRASIL-a-regressividade-do-sistema-como-indutora-de-desigualdade.pdf](https://pos.ucpel.edu.br/ppgps/wp-content/uploads/sites/5/2018/03/ROBERTO.CLASEN_SISTEMA-TRIBUTARIO-E-DESIGUALDADE-SOCIAL-NO-BRASIL-a-regressividade-do-sistema-como-indutora-de-desigualdade.pdf). Acesso em: 18 out. 2021.

<sup>16</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 441.

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 90.

<sup>18</sup> LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2021, p. 9. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-tributacao-indireta-e-o-mito-da-aliquota-unica/>. Acesso em: 25 out. 2021.

onera-se demasiadamente uma pessoa de baixa renda que pretenda ou necessite adquirir, por exemplo, um perfume, um celular, ou, se viciado, bebida ou cigarro.

Dessa forma, a seletividade, mesmo que a serviço da capacidade contributiva e da mitigação da regressividade, seja pela limitada aplicação a, basicamente, dois impostos, seja pela inefetividade no caso concreto, não tem o condão de, verdadeiramente, neutralizar a regressividade do Sistema.

Verificado o caráter regressivo do Sistema Tributário Nacional, necessária uma melhor análise acerca do que se tratou, até aqui, como tributação sobre o consumo, marca precípua da matriz tributária brasileira e que possibilita a incidência indireta do encargo financeiro da tributação.

### 3. A tributação sobre o consumo e seu caráter regressivo

Como dito, o Sistema Tributário brasileiro adotou como principal base de arrecadação tributária o consumo de bens e serviços, a qual permite a translação do encargo econômico do tributo ao consumidor final, depois de ter incidido tributação sobre as diversas fases do processo produtivo e de circulação, e, em cada uma dessas fases, terem sido impostas as incidências sobre os diversos sujeitos passivos. Nesse contexto:

“No caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. [...]

Quando se tem em mente que o tributo não incide sobre o produto, mas sobre a renda manifestada no ato do consumo, o efeito regressivo se torna imediato.”<sup>19</sup>

Schoueri destaca ponto fulcral à análise que se propõe, de que na tributação sobre o consumo a incidência não é objetiva, ou seja, sobre o bem ou o serviço adquirido em si, mas sim sobre a renda investida na aquisição do produto ou serviço, relacionando-se imediatamente, nesse aspecto, com o princípio da capacidade contributiva.

Sob essa perspectiva resta nítido o caráter regressivo da tributação, haja vista que há produtos e serviços comumente essenciais a quem detém e a quem não detém capacidade contributiva, de forma que uma pessoa de poucos recursos acabará destinando toda ou grande parte de sua renda ao consumo, enquanto uma pessoa de maior potencial econômico, ao pagar o mesmo preço pelo mesmo produto/serviço, poderá não sentir qualquer efeito da tributação.

Nesses termos, a escolha jurídico-constitucional de tributar com maior veemência o consumo torna o Sistema Tributário vigente eminentemente regressivo e, no entendimento ora defendido, injusto. Diz-se escolha, pois é nítido que, den-

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 440.



tre os fatores de incidência tributados no Brasil, o legislador optou por “pesar” a arrecadação tributária sobre o consumo. Nesse sentido:

“A tributação indireta, que incide sobre o consumo, sempre teve centralidade na carga tributária brasileira. Entre 1946 e 1966, essa participação relativa cresceu gradativamente, atingindo quase 65% do total da arrecadação nacional; em 2015, atingiu 49,4% da carga tributária bruta, um patamar muito distante do praticado nos países desenvolvidos.”<sup>20</sup>

Somente a título exemplificativo, retirado da obra de Evilásio Salvador, da carga tributária brasileira, relativa ao ano de 2007, levando em conta as bases econômicas de incidência, do total de R\$ 880,04 bilhões arrecadados, R\$ 486,35 bilhões (55,26%) tiveram como base o consumo; sobre a renda, base de tributação direta e pessoal e sobre o que se aplica a técnica da progressividade, a arrecadação atingiu R\$ 242,09 bilhões (27,51%); por sua vez, o patrimônio representou R\$ 29,58 bilhões de arrecadação (3,36%)<sup>21</sup>.

Ao se tratar acerca da tributação sobre o consumo está a se referir, mormente, a três impostos, que são típicos tributos sobre o consumo: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União; o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a cargo dos Estados e do Distrito Federal; e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Além destes, em que pese certa controvérsia, pode ser incluído no rol o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), de competência federal.

Sob um contexto mais amplo de tributação indireta, não estritamente de consumo, trata-se, ainda, da incidência tributária sobre o lucro e o faturamento, incluindo-se as contribuições para o PIS, a Cofins e a CSLL.

Sobre os impostos supra referidos, tipicamente de consumo, sem o objetivo de esgotar a análise, mas sim de trazer à tona suas principais características, o IPI “é um tributo incidente sobre o consumo; não cumulativo (BRASIL, 1988); seletivo de acordo com a essencialidade do bem [...] e considerado um tributo indireto, pois o valor do imposto é repercutido ao consumidor final”<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP; FENAFISCO, São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 62.

<sup>21</sup> SALVADOR, Evilásio. *Fundo público e seguridade social no Brasil*. São Paulo: Cortez, 2010.

<sup>22</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013, p. 213-234, p. 216. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbs-n/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.

Já o ICMS trata-se de “tributo sobre o consumo, não cumulativo, indireto, poderá ser seletivo de acordo com a essencialidade da matéria tributada e suas alíquotas são fixadas considerando se a operação é interna ou interestadual”<sup>23</sup>.

Por sua vez, o ISS, tributo sobre o consumo e com incidência indireta, possui um regime jurídico distinto em relação aos dois impostos citados, no que concerne à cumulatividade, pois tributo cumulativo. Já quanto à seletividade, não há previsão constitucional ou legal, “o que não impede do ente tributante optar, nos limites das alíquotas mínima e máxima, pela seletividade em função da essencialidade do serviço prestado, o que contribuiria para a construção de uma matriz tributária progressiva ou para a redução do grau de regressividade”<sup>24</sup>.

Essa diversidade de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços é vista como uma das principais causas de necessidade de reformulação do Sistema Tributário, vez que isso contribui para um “sistema caótico, ultrapassado e oneroso, o que, aliado à complexidade da legislação, torna muito difícil o controle e a fiscalização, tanto para empresários, como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária”<sup>25</sup> (ANFIP; FENAFISCO, 2018, p. 62).

Com vistas à análise prática acerca dos efeitos da tributação do consumo no Brasil, Schoueri apresenta, em sua obra, os resultados de pesquisa promovida por Maria Helena Zockun, divulgada no Boletim de Informações da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) da Universidade de São Paulo (USP), da qual também se utiliza na presente pesquisa<sup>26</sup>.

O estudo fez uma análise comparativa entre os efeitos da tributação direta e indireta, culminando com a carga tributária total a partir da análise combinada dos dois efeitos. Nesse sentido, tomando os números relativos ao ano de 2004, a pesquisadora encontrou os seguintes resultados: uma família com renda mensal de até 2 (dois) salários mínimos suporta um ônus tributário indireto de 45,8% da renda familiar, enquanto uma família com renda de mais de 30 (trinta) salários mínimos suporta o ônus tributário indireto de 16,4% da renda familiar; já quanto ao ônus tributário direto da tributação progressiva, a mesma família com renda

---

<sup>23</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013, p. 213-234, p. 217. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.

<sup>24</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013, p. 213-234, p. 6. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.

<sup>25</sup> ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP; FENAFISCO, São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 62.

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 441-444.

de até 2 (dois) salários mínimos suporta um ônus de 3,1% da renda familiar, enquanto a família de renda de mais de 30 (trinta) salários mínimos suporta o ônus de 9,9% da renda; da análise combinada dos dois efeitos, a pesquisa chegou ao resultado do ônus tributário total, em relação à família com renda de até 2 (dois) salários mínimos, de 48,8% da renda familiar, e, em relação à família de renda de mais de 30 (trinta) salários mínimos, de 26,3%<sup>27</sup>.

Da análise dos resultados, conclui-se pela grande injustiça fiscal provocada pela evidente e excessiva regressividade da tributação do consumo e, por conseguinte, por ser essa a principal base de incidência tributária no Brasil, do Sistema Tributário como um todo. E, embora haja instrumentos que visam mitigar essa regressividade, como, por exemplo, a progressividade aplicada na tributação direta, esses não têm o condão de afastar a injustiça fiscal decorrente.

No mesmo sentido, outra importante pesquisa foi realizada e divulgada pela Secretaria do Tesouro Nacional, através de seu Boletim publicado em março de 2021, contendo dados relativos aos anos de 2019 e 2020, com a finalidade de apresentar uma estimativa da carga tributária bruta dos governos em todas as esferas<sup>28</sup>.

Um dos parâmetros de análise da pesquisa foi a carga tributária bruta de acordo com a classificação econômica, em um contexto de governo geral, englobando todas as suas esferas. Sob essa perspectiva, da referida pesquisa decorreram os seguintes resultados, quanto ao ano de 2020, respectivamente, em milhões de reais e em percentual do PIB: impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital, 525.647 e 7,06%; impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra, 42.239 e 0,57%; impostos sobre a propriedade, 117.843 e 1,58%; impostos sobre bens e serviços, 999.170 e 13,42%; e impostos sobre o comércio e transações internacionais, 45.722 e 0,61%<sup>29</sup>.

Da mesma forma, a citada pesquisa aponta a tributação sobre o consumo de bens e serviços como a principal fonte arrecadatória do governo, a ponto de todas as demais bases econômicas, somadas, não alcançarem os números, em milhões de reais e representativos do PIB, que são alcançados por aquela.

Certamente, muitas outras pesquisas e análises existem e já foram divulgadas acerca do tema, sob os mesmos ou diferentes parâmetros de verificação, e não é o objetivo do presente estudo o esgotamento, até mesmo porque inviável, mas as análises e os números supra apontados, consonantes no objetivo almejado, de-

---

<sup>27</sup> ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. *Informações Fipe* n. 297, 2005, p. 11-13. Disponível em: [https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/bif/2005/6\\_bif297.pdf](https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/bif/2005/6_bif297.pdf). Acesso em: 31 out. 2021.

<sup>28</sup> BRASIL. Estimativa da carga tributária bruta do Governo Geral. Secretaria do Tesouro Nacional. *Boletim* 2020, mar. 2021, p. 5-9. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233). Acesso em: 30 out. 2021.

<sup>29</sup> BRASIL, 2021, p. 6.

monstram com solar clareza a regressividade do Sistema Tributário brasileiro, mormente devido à ampla tributação indireta do consumo de bens e serviços.

#### **4. Diagnósticos e proposições para a limitação da regressividade em busca de justiça fiscal**

Mais do que simplesmente apontar o problema da regressividade como uma causa de injustiça fiscal do Sistema Tributário brasileiro e associá-lo à tributação sobre o consumo, o presente estudo objetiva apresentar proposições para a tentativa de mitigar a regressividade e pensar em um sistema mais distributivo da renda, com aplicação mais ampla da tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte.

A pertinência da análise se justifica, sobretudo, pelo atual contexto de discussões e projetos de reforma do Sistema Tributário Nacional, acerca dos quais tratar-se-á no tópico a seguir, haja vista o consenso sobre o fato de que as reformulações realizadas no Brasil nas últimas décadas não foram bem pensadas, pois, além de terem mantido um sistema complexo e pouco transparente, não tiveram o condão de diminuir o ônus tributário para os contribuintes no dever de pagamento, tampouco do Fisco no dever fiscalizatório e arrecadatório.

As proposições, portanto, tendem a apontar caminhos potenciais a um Sistema Tributário mais eficiente e justo, e, nesse contexto, verificar o quanto as propostas em voga preocupam-se em enfrentar a questão da regressividade e da tributação indireta sobre o consumo.

Nesse contexto, como primeira proposição, entende-se ser de fundamental importância a reavaliação, para dar mais efetiva e/ou ampla aplicação, ao instituto da seletividade. O princípio da seletividade está a serviço da capacidade contributiva e se aplica à tributação sobre o consumo, tendo, assim, o potencial de frear/atenuar a regressividade da matriz tributária. Nesse sentido, de acordo com Schoueri, é necessário “reavaliar o emprego do Princípio da Seletividade. É da aplicação consistente deste que depende a redução da regressividade da tributação do consumo”<sup>30</sup>.

Como já tratado, a seletividade impõe a seleção de produtos, conforme sua essencialidade aos consumidores, para conferir múltiplos tratamentos tributários<sup>31</sup>, no intuito de atribuir alíquotas maiores a produtos supérfluos ou menos essenciais, e alíquotas menores a produtos considerados essenciais às pessoas em geral, com vistas a possibilitar o consumo, mormente, das pessoas com menor capacidade contributiva.

Verifica-se, nesse sentido, que a seletividade é instrumento à concretização do princípio da capacidade contributiva, mesmo que o foco direto de sua incidên-

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 444.

<sup>31</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 155.

cia não seja o contribuinte, mas sim o produto<sup>32</sup>. E é exatamente esse viés – no produto, e não no contribuinte – que acaba, em muitos casos, por onerar, ainda mais, a pessoa de menores recursos que queira, por exemplo, adquirir um perfume, considerado bem supérfluo e, logo, com incidência tributária mais gravosa.

E, mesmo quando não se possa considerar um bem como supérfluo, levando-se em conta as necessidades da vida e o exercício de direitos fundamentais, por vezes, a alta tributação incidente sobre um produto, que deve ser considerado, na prática, essencial, faz verificar que a seletividade não se opera. Exemplo disso é o aparelho celular, bem essencial à liberdade de comunicação e ao direito ao trabalho, que, porém, sofre pesada carga tributária, próxima a 40% de seu valor<sup>33</sup>, ferindo a capacidade contributiva, haja vista que não se pode imaginar, hodiernamente, que um aparelho moderno e com mais recursos e, logo, mais caro, seja necessário apenas a pessoas com boa capacidade econômica.

De qualquer forma, inegável que a previsão de alíquotas reduzidas sobre produtos essenciais vem em proveito do contribuinte de fato, sobre quem recai o ônus da tributação, “transformando a tributação sobre o consumo em importante ferramenta de combate às desigualdades existentes em nossa sociedade”<sup>34</sup>.

Ocorre que, pela sistemática atual, somente um dos tributos típicos da tributação sobre o consumo sofre, obrigatoriamente, a incidência da seletividade, por previsão do art. 153, § 3º, I, da CF/1988, qual seja, o IPI, o qual “será seletivo”. “Em razão disso, a tabela do IPI (Tipi) estabelece inúmeras alíquotas diferentes conforme o produto industrializado objeto de tributação”<sup>35</sup>.

Quanto ao ICMS, não há uma obrigatoriedade, mas sim uma autorização à seletividade, pois, segundo o art. 155, § 2º, III, da CF/1988, o imposto “poderá ser seletivo”. “Assim é que os Estados deliberaram, através de convênios, que a carga tributária de ICMS sobre a cesta básica poderia ser reduzida ao patamar de 7%, bem inferior às alíquotas comuns de 17% ou 18%”<sup>36</sup>.

Nesse contexto, ressalta-se a atual discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso Extraordinário n. 714.139<sup>37</sup>, Tema n. 745 da Repercussão Geral, acerca de se reconhecer a essencialidade ou não dos produtos/serviços energia elétrica e telecomunicação e, por consequência, apreciar a constitu-

<sup>32</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 439.

<sup>33</sup> Conforme consulta efetuada junto ao sítio eletrônico da Associação Comercial do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://impostometro.com.br/home/relacaoprodutos>.

<sup>34</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013, p. 229. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHzyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 155.

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 156.

<sup>37</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 30 nov. 2021.

cionalidade de lei estadual que prevê alíquota de ICMS sobre tais produtos/serviços em patamar superior em relação à alíquota incidente sobre operações em geral, deixando, portanto, o Estado de reconhecer a essencialidade dos mesmos e de aplicar a seletividade autorizada constitucionalmente.

Por fim, em relação ao ISS, nada se dispõe quanto à (in)observância da seletividade.

Dessa forma, dada a importância da seletividade como instrumento capaz de atenuar a regressividade da matriz tributária sobre o consumo, sua aplicação poderia ser ampliada ou, ao menos, mereceria uma melhor análise a classificação dos produtos essenciais/não essenciais, e, até mesmo, a verificação quanto à viabilidade de, em alguns casos, ampliar o foco além do produto para alcançar o olhar sobre o consumidor.

A par da seletividade, a simples redução sistemática de alíquotas de tributos incidentes sobre o consumo, sem aliar a qualquer elemento – como, no caso da seletividade, a essencialidade –, pode se apresentar como alternativa viável e adequada a atenuar a regressividade. Ao contrário do que se pode pensar, a redução de alíquotas não resulta, necessariamente, em redução de arrecadação, haja vista que:

“[...] a redução das alíquotas pode significar um estímulo ao consumo, que acarreta um estímulo à produção, proporcionando um crescimento sustentável da economia, com a consequente criação de novos postos de empregos, transformando-se em um verdadeiro círculo virtuoso, que traz benefícios para toda a sociedade.”<sup>38</sup>

O referido estímulo ao consumo de bens e serviços se justifica pelo fato de que, quanto mais justa pareça a tributação e o consequente preço do produto, além de ficar mais ao alcance das pessoas em geral, o consumidor se sente atraído à aquisição. E, daí para adiante, o círculo naturalmente se forma, resultando, conseqüentemente, no aumento da arrecadação, em que pese a redução das alíquotas.

Para além de uma redução sistemática de alíquotas, quando se trata da reforma de um sistema, vem à tona a questão da unificação dos impostos incidentes sobre o consumo em um único imposto, com alíquota única a incidir sobre o valor agregado do produto, a exemplo da forma de tributação do consumo adotada em Sistemas Tributários de outros países, como os integrantes da União Europeia, consoante “Directiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia”<sup>39</sup>.

<sup>38</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013, p. 229. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.

<sup>39</sup> CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 12 nov. 2021.

Tal proposição se mostra interessante, sobretudo, como alternativa à simplificação do complexo Sistema Tributário brasileiro, tanto sob o ponto de vista do Fisco, no sentido de permitir uma melhor eficiência fiscalizatória e arrecadatória, quanto sob o olhar do contribuinte, de direito e de fato, o qual seria favorecido com uma maior transparência da tributação e uma melhor compreensão da relação jurídico-tributária.

Especificamente em relação ao consumo de bens e serviços, o Brasil realiza sua tributação com base em quatro tributos: imposto sobre produtos industrializados (IPI) e PIS/Cofins, de competência da União; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), que compete aos Estados e ao Distrito Federal; e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Por si só, a distribuição de competências entre todas as pessoas jurídicas públicas internas já torna o Sistema complexo, especialmente ao contribuinte, que se vê, por vezes, sujeito passivo/devedor de mais de um ente tributante em relação a uma mesma base econômica, mesmo que sobre fatos geradores distintos.

Soma-se a isso o “emaranhado de legislações federais, estaduais e municipais” a que estariam sujeitos a conhecimento os contribuintes. Isso certamente “contribuiu para a criação de um ambiente confuso e com baixa coordenação entre os entes federativos responsáveis pela arrecadação, que gera, por sua vez, um custo adicional aos contribuintes, principalmente os chamados contribuintes de fato”<sup>40</sup>.

Por certo que, sob uma análise de simplificação, a adoção de uma única espécie tributária, com incidência de uma única alíquota padrão, mesmo que haja a adoção, em determinados casos, de alíquotas reduzidas, alíquota zero ou isenção, tornaria a tributação mais simples, compreensível e transparente, sobretudo ao contribuinte.

Mas, também ao Fisco, essa unificação traria ganhos, haja vista que:

“[...] Permitiria também o aumento da eficiência econômica e melhoria na alocação de recursos, uma vez que facilitaria a arrecadação e fiscalização por meio de uma estrutura única em todo o território nacional. Dessa forma, combateria a evasão e a sonegação fiscal, aumentando o montante a ser recolhido pelo Estado. Além disso, possibilitaria ainda uma maior harmonização e integração do Brasil com seus demais parceiros do Mercosul, visto que nos-

---

<sup>40</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013, p. 227. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.

so país é o único do bloco a possuir mais de um imposto sobre circulação e consumo.”<sup>41</sup>

Sob essa perspectiva, pode-se indicar mais um ganho ao contribuinte, pois, à medida que houvesse uma melhor eficiência econômica, tanto sob o aspecto da arrecadação quanto da alocação dos recursos, poder-se-ia pensar em redução da alíquota unificada e, logo, em redução do valor final do produto, sem abrir mão da necessária arrecadação com vistas ao atingimento das finalidades estatais.

E, como no caso do já citado “círculo virtuoso”, pensa-se, todo esse ganho ao contribuinte poderia resultar na diminuição da evasão fiscal, que, por sua vez, traria incontestemente benefício arrecadatário ao Estado.

Dessa forma, podem ser verificados variados ganhos mediante a instituição de um imposto sobre valor agregado, principalmente se adotado “um IVA moderno – ou seja, simples, de base ampla, poucas alíquotas e isenções e com pleno aproveitamento de créditos que resulta na isenção completa dos investimentos e das exportações”<sup>42</sup>.

Outro aspecto que pode ser considerado objetivando atenuar a regressividade, e que, aqui, apresenta-se como proposição para tanto, levando-se em conta as evidências apresentadas no tópico anterior, é a reanálise das bases econômicas tributadas no Brasil.

É incontroverso que o consumo de bens e serviços é fator de incidência sobre a qual deve incidir tributação, uma vez que revela riqueza e potencial contributivo do sujeito passivo. Todavia, outras bases, sobre as quais a tributação é direta e, logo, oneram o próprio contribuinte de direito, parecem sofrer, proporcionalmente considerando, insuficiente tributação, a exemplo do patrimônio. Nesse mesmo sentido, há tributo de mesma índole – incidência direta do encargo-econômico –, previsto constitucionalmente como de competência da União, que sequer foi regulamentado e, conseqüentemente, não pode gerar tributação, qual seja, o imposto sobre grandes fortunas (IGF).

Mediante uma reanálise das bases econômicas tributadas, no sentido de equilibrar as incidências entre as diversas bases, e, finalmente, instituindo-se e regulamentando em lei complementar o IGF, os tributos incidentes sobre o consumo poderiam sofrer menor gravame, sem comprometer a necessária arrecadação estatal.

<sup>41</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013, p. 227. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.

<sup>42</sup> ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. *Scielo Brasil*, 2018, p. 217. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/nec/a/SPvDS-txHz47863pCGcxWTHN/?lang=pt#>. Acesso em: 04 out. 2021.



No mesmo intuito de atenuar a regressividade e de promover uma justiça fiscal, poder-se-iam propor outras alternativas, mesmo que indiretas, como, por exemplo, a aplicação da não cumulatividade, como instrumento de desoneração do setor produtivo; com este mesmo objetivo, a retirada do cálculo por dentro do ICMS, ou seja, a exclusão do montante do imposto de sua própria base de cálculo; ainda, a “adoção de uma alíquota proporcionalmente maior para os Estados de destino nas transações interestaduais”, como forma de oportunizar “maior transferência de recursos para os Estados menos desenvolvidos da Federação, contribuindo para a redução das distorções regionais observadas no nosso país hoje”<sup>43</sup>, o que, inclusive, serviria como medida de combate à chamada guerra fiscal.

Sem o fito de esgotar a análise, todas as proposições acima, entende-se, apresentam-se como alternativas viáveis e adequadas a uma reformulação efetiva do Sistema Tributário Nacional, no que diz respeito à atenuação da regressividade e da pesada, e injusta, tributação indireta dos contribuintes de fato nas relações de consumo.

### **5. Reforma tributária: uma análise das PECs 45/2019 e 110/2019 sob o prisma da tributação sobre o consumo e da limitação da regressividade**

O Brasil vive um momento de expectativa por uma reformulação do Sistema Tributário Nacional. Em verdade, há vários anos se ventila uma reforma tributária, mas foi somente no ano de 2019 que essa expectativa mostrou efetivo potencial de se concretizar.

Nesse sentido, tramita na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45/2019, cuja ementa “altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências”, de autoria do Deputado Baleia Rossi, do MDB/SP, apresentada em 03/04/2019<sup>44</sup>.

Simultaneamente, tramita no Senado Federal a Proposta de Emenda à Constituição n. 110/2019, cuja ementa igualmente “altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências”, apresentando-se como explicação à ementa: “estabelece reforma tributária, para extinguir tributos e criar o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)”, de iniciativa parlamentar coletiva, apresentada em 09/07/2019<sup>45</sup>.

<sup>43</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013, p. 228. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.

<sup>44</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 18 nov. 2021.

<sup>45</sup> BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição n. 110/2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 18 nov. 2021.

Nesse contexto de discussões e trâmites parlamentares acerca das referidas propostas de reforma do Sistema Tributário Nacional, defende-se no presente estudo uma mudança que observe e efetive as garantias do contribuinte em face do poder tributador estatal, especialmente no que tange à tributação sobre o consumo, a qual, como visto, permite a transferência do encargo econômico-financeiro ao consumidor final, acarretando na oneração desproporcional de quem detém menor capacidade contributiva.

Nesse aspecto, a presente análise não intenta analisar as PECs em todos os seus objetivos, mas destacar se as mesmas se preocupam e, em caso afirmativo, com que intensidade e limites, em enfrentar a tributação sobre o consumo, com vistas a frear a regressividade decorrente dessa ampla incidência.

Por certo que a reforma frustrará as expectativas de quem está à espera de uma diminuição da carga tributária. Entende-se que uma diminuição de arrecadação só seria possível com a respectiva diminuição do custo estatal, o que não se verifica. Porém, já seria um grande avanço se a reforma fosse capaz de redistribuir o encargo econômico da tributação, onerando, tanto quanto possível, os contribuintes proporcionalmente às suas respectivas capacidades contributivas, o que requer a reformulação da tributação sobre o consumo, seja com vistas a simplificá-la, seja com o objetivo de desonerar este objeto de incidência, com a respectiva oneração de bases de tributação direta.

Nitidamente, as propostas de reforma preocuparam-se em tratar dos tributos que compõem a incidência sobre o consumo, a destacarem-se o IPI, o ICMS, o ISS, a contribuição para o PIS e a Cofins. Isso porque ambos os textos propõem a instituição do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), como imposto único sobre as operações de consumo, em substituição àqueles, os quais deixariam de existir.

Aliás, faz-se uma importante constatação acerca das propostas para justificar sua íntima correlação. A PEC n. 110/2019 trata-se de reprodução de um projeto aprovado em uma comissão da Câmara dos Deputados, de autoria do ex-Deputado Luiz Carlos Hauly, que propôs a substituição de vários tributos por um imposto no modelo IVA (imposto sobre valor agregado), qual seja, o IBS, além da criação de um imposto seletivo, de competência da União<sup>46</sup>.

Nesse sentido, transcreve-se o parágrafo introdutório da justificativa à PEC n. 45/2019:

“A presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre

---

<sup>46</sup> LUZ NETO, Luiz Guedes da. Reforma tributária e a contribuição da teoria da tributação ótima. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2020, p. 297-298. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/reforma-tributaria-e-a-contribuicao-da-teoria-da-tributacao-otima/>. Acesso em: 24 out. 2021.

bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.<sup>47</sup>

Consoante a justificativa, além de o modelo proposto ter sido “importado” de outros países que o adotam, a PEC tem como referência “proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência”<sup>48</sup>.

Com vistas à simplificação da tributação parece interessante a proposta de substituir um modelo plural de tributos sobre uma mesma base de incidência por um único tributo a incidir sobre uma base de valor agregado. Nesse sentido, segundo a justificativa à PEC n. 45/2019, “o modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro”<sup>49</sup>.

Todavia, isso não indica, necessariamente, que haverá uma menor tributação e, da mesma forma, que haverá menor onerosidade sobre o contribuinte de fato. Aliás, pode ser exatamente o contrário, pois “há um amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas. Não por acaso, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 anos no mundo tem apenas uma alíquota”<sup>50</sup>.

Nesses termos, a proposta traz em seu art. 1º a previsão de acréscimo do art. 152-A à CF/1988, com a respectiva proposta de texto:

“Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.”<sup>51</sup>

Consoante § 1º, tal imposto, que será regulado exclusivamente em lei complementar, será não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores; e não poderá ser objeto de

<sup>47</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, 2019, p. 22. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 set. 2021.

<sup>48</sup> BRASIL, 2019, p. 22.

<sup>49</sup> BRASIL, 2019, p. 22.

<sup>50</sup> BRASIL, 2019, p. 30.

<sup>51</sup> BRASIL, 2019.

concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais.

Ademais, o IBS terá alíquota uniforme, que será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios (§ 2º), a incidir sobre todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Destaca-se que, nos termos das propostas, não há previsão de diferenciação de alíquotas de acordo com a essencialidade dos bens e serviços. Aliás, pelo que se denota da justificativa às propostas, a adoção do modelo IVA tem como um de seus expressos e propositais objetivos a não adoção da seletividade. Nesse sentido:

“[...] com relação à alíquota uniforme do IBS, essa seria uma alternativa à seletividade da tributação sobre o consumo existente hoje no país. Segundo os defensores da medida, a seletividade a fim de diminuir as desigualdades fazia sentido num padrão de consumo que não existiria mais nos dias de hoje, porque os padrões de consumo atuais não diferenciariam adequadamente pobres e não pobres, deixando de fazer sentido tributar de maneira diferenciada determinados bens e serviços.”<sup>52</sup>

Além disso, as propostas preveem a inserção na CF/1988 dos arts. 159-A, 159-B e 159-C, os quais estabelecem as destinações e a formação das alíquotas do IBS, decorrente da soma das alíquotas singulares vinculadas às referidas destinações, a serem fixadas, respectivamente, pela União, Estados e Distrito Federal e Municípios. Nesse intuito, o art. 159-D prescreve que a receita do imposto sobre bens e serviços arrecadada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será distribuída entre as destinações de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C, na proporção da participação de cada alíquota singular na alíquota total.

Por fim, quanto ao prisma da presente análise, a proposta ainda traz a inclusão ao art. 154 da CF/1988 de um inciso III, segundo o qual a União poderá instituir impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. Ou seja, a manutenção do instituto da seletividade estará a serviço não do estímulo ao consumo de bens essenciais por todas as pessoas, mesmo de parca capacidade contributiva, mas sim para desestimular o consumo de “bens e serviços geradores de externalidades negativas”<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2021, p. 339. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-tributacao-indireta-e-o-mito-da-aliquota-unica/>. Acesso em: 25 out. 2021.

<sup>53</sup> BRASIL, 2019, p. 28.

Pela simples análise das proposições supra referidas, percebe-se a manifesta intenção do constituinte derivado de alterar a sistemática da tributação sobre o consumo, reconhecendo-se, logicamente, a problemática do modelo atual. E a alternativa encontrada para tanto foi a de unificar os tributos sobre o consumo de bens e serviços em um único tributo – o IBS – mediante aplicação de alíquota única.

Contudo, pela mesma análise, ainda é imprevisível se esse modelo servirá, de fato, à simplificação do Sistema; se acarretará a diminuição ou o aumento da carga tributária; e se permitirá a diminuição do encargo econômico da tributação em relação ao consumidor final.

Primeiramente, não se identifica nas justificativas que acompanham as propostas que estas foram baseadas em elementos concretos ou em pesquisas/estudos/análises amplos, cuidadosos e fundados, com avaliações/projeções de resultados práticos. Apesar disso, as justificativas afirmam que a reforma trará resultados benéficos para o País, porém não se sabe se estes benefícios aproveitarão aos contribuintes. A única referência que se faz é a uma suposta proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), à qual apenas se faz menção, sem trazer nenhuma informação concreta. Nesse contexto:

“Diante da ausência da apresentação do estudo realizado pelo CCiF na proposta da PEC n. 45/2019, consultou-se o site do referido centro em busca de dados acerca dos estudos promovidos para o desenvolvimento da proposta de reforma tributária para se verificar se essa proposta foi formulada com base em dogmas jurídico-econômicos, ou se é resultado de um amplo estudo transdisciplinar.

As notas técnicas estão disponíveis no sítio eletrônico do CCiF, e em seu texto, infelizmente, não há a explicação da metodologia de estudo empregada para a elaboração da mencionada proposta, o que dificulta sobremaneira a avaliação acerca dos dados que informam a nota técnica, se baseados em análises de modelos matemáticos e econômicos que possam ser verificados, ou se é possível simular o impacto das mudanças propostas na economia, ou se as propostas são baseadas apenas em postulados teóricos.”<sup>54</sup>

Ademais, as propostas brasileiras, em que pesem fazerem referência expressa quanto à aplicação do modelo no Direito Comparado, os IVAs adotados por outros países/blocos econômicos possuem algumas características peculiares que os distinguem do modelo proposto.

Em uma análise comparativa, verificam-se, ao menos, dois problemas: a alíquota do IBS, na forma prevista, não seria realmente uniforme em todo o território

---

<sup>54</sup> LUZ NETO, Luiz Guedes da. Reforma tributária e a contribuição da teoria da tributação ótima. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2020, p. 297. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/reforma-tributaria-e-a-contribuicao-da-teoria-da-tributacao-otima/>. Acesso em: 24 out. 2021.

rio nacional, pois as alíquotas entre Estados e entre Municípios podem variar, acarretando na manutenção de algumas complexidades e depondo contra a simplificação proposta; e a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, sem aplicação de alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade do produto, bem como sem previsão de alíquota zero e de bens e serviços isentos, destoa do IVA aplicado globalmente, a exemplo do modelo instituído pela União Europeia, perdendo força, assim, a justificativa das propostas<sup>55</sup>.

Assim, considerando os modelos internacionais que adotaram um IVA em relação à sua tributação indireta, há um consenso acerca da não aplicação de uma alíquota única, e, a contrário senso, sobre a tributação diferenciada entre bens e serviços essenciais e não essenciais<sup>56</sup>.

Por fim, sob o viés da regressividade, não há maiores elementos que indiquem se as propostas têm o potencial de mitigá-la, no sentido de desonerar o contribuinte de fato da tributação sobre o consumo. Da análise das propostas, não se verifica nenhum elemento que indique uma preocupação do constituinte derivado quanto a quem suporta o ônus da tributação indireta, até mesmo porque, como afirmado na justificativa à proposta, “tributos sobre o consumo – como o IBS e os IVAs em geral – devem ter como função essencial a arrecadação, visando o financiamento adequado de políticas públicas, não sendo adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas”<sup>57</sup>.

Todavia, da análise da mesma justificativa emerge uma esperança de, ao menos, de maneira indireta, restar atenuado o encargo suportado pelo consumidor final dos bens e serviços. Nesse contexto:

“Isto não significa que o modelo não deva contemplar medidas que mitiguem o efeito regressivo da tributação do consumo. Para tanto, propõe-se um modelo em que grande parte do imposto pago pelas famílias mais pobres seja devolvido através de mecanismos de transferência de renda. Este modelo seria viabilizado pelo cruzamento do sistema em que os consumidores informam seu CPF na aquisição de bens e serviços (já adotado por vários Estados brasileiros) com o cadastro único dos programas sociais. Trata-se de um mecanismo muito menos custoso e muito mais eficiente do ponto de vista distributivo que o modelo tradicional de desoneração da cesta básica de alimentos.”<sup>58</sup>

<sup>55</sup> LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2021, p. 340-341. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-tributacao-indireta-e-o-mito-da-aliquota-unica/>. Acesso em: 25 out. 2021.

<sup>56</sup> LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2021, p. 341. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-tributacao-indireta-e-o-mito-da-aliquota-unica/>. Acesso em: 25 out. 2021.

<sup>57</sup> BRASIL, 2019, p. 31.

<sup>58</sup> BRASIL, 2019, p. 31.

Por todo o exposto, se, por um lado, a reforma proposta se apresenta como necessária, com vistas a simplificar o complexo sistema de tributação do consumo, por outro lado, não se tem maiores elementos para precisar se o modelo escolhido é o ideal e irá, de fato, acarretar nessa simplificação, a não ser a promessa de que a reforma trará resultados benéficos para o País.

Nesse mesmo sentido, não há maiores evidências ou previsão quanto à futura reforma servir à atenuação da regressividade decorrente da tributação indireta, a não ser a esperança de que o intuito eminentemente arrecadatório do IBS não represente que o modelo não irá contemplar medidas, mesmo que indiretas, de mitigação do efeito regressivo da tributação do consumo.

## 6. Considerações finais

Por todo o exposto, demonstrou-se o caráter regressivo do Sistema Tributário brasileiro, decorrente da opção de concentrar a tributação, dentre as bases de incidência tributária existentes, mormente, sobre o consumo de bens e serviços. Como consequência, evidenciou-se a incidência do encargo econômico sobre o consumidor final, o qual, em muitos casos, não detém capacidade contributiva para suportar o ônus tributário, culminando com a não observância do princípio da isonomia e, por conseguinte, com a ocorrência de grande injustiça fiscal.

Forte em tais evidências, intentou-se estabelecer alguns diagnósticos e proposições possíveis com vistas a limitar a regressividade do modelo vigente.

Nesse contexto, fora proposta a melhor aplicação, para dar mais efetiva e/ou ampla aplicação, do instituto da seletividade, consoante a essencialidade dos produtos e serviços, reanalisando-se, sobretudo, a classificação dos bens considerados supérfluos e essenciais, e, quanto a estes, flexibilizando-se sobremaneira as alíquotas incidentes.

A par da seletividade, propôs-se a redução sistemática de alíquotas de tributos incidentes sobre o consumo, o que poderia ensejar, inclusive, o aumento da arrecadação, mediante o estímulo ao consumo e ao cumprimento das obrigações tributárias.

Ainda, entende-se que a unificação dos impostos incidentes sobre o consumo em um único imposto, com alíquota única a incidir sobre o valor agregado do produto, com vistas à simplificação do complexo Sistema Tributário brasileiro, pode ser alternativa viável e concreta de limitação à regressividade. Dentre as proposições, verifica-se que esta se pretende adotar através da reforma tributária analisada.

Ademais, a reanálise das bases econômicas tributadas no Brasil e da intensidade de tributação incidente sobre cada uma delas também é alternativa que pode servir ao atingimento do objetivo de diminuição da regressividade, como bem se evidenciou pela discrepância dos números comparativos entre a ampla carga tributária incidente sobre o consumo e as mais flexíveis cargas incidentes sobre a renda e o patrimônio.

A partir de tais proposições com vistas à limitação da regressividade, realizou-se análise acerca das Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e n. 110/2019, em trâmite, respectivamente, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, que intentam alterar o Sistema Tributário Nacional vigente.

Nesse contexto, sob o prisma da tributação sobre o consumo, a reforma apresenta-se como necessária, haja vista a complexidade do atual sistema e o injusto encargo econômico tributário suportado pelos contribuintes de fato, e, nesse sentido, propõe-se um modelo, semelhante ao adotado em outros países, de substituição da pluralidade de tributos incidentes sobre o consumo por um tributo único e sob a incidência de alíquota única.

Por outro lado, sob o viés da regressividade, não há como precisar se as propostas apresentam solução ou, ao menos, atenuação à injustiça fiscal ocasionada pela tributação indireta, que acarreta na translação do ônus tributário, desproporcional pelo ponto de vista da capacidade contributiva, ao consumidor final. Isso porque, como dito, não há uma previsão quanto à diminuição ou o aumento da carga tributária com a substituição dos tributos existentes pelo IBS, nem quanto a uma eventual diminuição do encargo econômico da tributação em relação ao consumidor final.

Nesse mesmo viés, torna mais imprevisível o fato de que, como dito, não há elementos concretos, estudos, avaliações, projeções que indiquem, com segurança, o que se pode esperar da reforma.

À primeira vista, parece a reforma proposta não ter o condão de flexibilizar/atenuar a tributação sobre o consumo quanto ao aspecto econômico, haja vista não ser este um dos objetivos da reforma, ao menos não o é de forma direta, segundo sua justificativa, restando apenas a esperança que o seja, ao menos de maneira indireta, através dos mecanismos de transferência de renda a serem eventualmente pensados e instituídos, como citado na própria justificativa das propostas.

Por outro lado, a reforma tende a, ao lado do contribuinte, simplificar a tributação quanto ao aspecto operacional da arrecadação, o que permitirá uma maior transparência acerca do cumprimento das obrigações principais e acessórias; e, ao lado do Fisco, tenderá à facilitação da fiscalização e, por consequência, da arrecadação e de eventual necessária autuação.

De qualquer forma, espera-se que a reforma que se avizinha seja implementada com vistas a alcançar características que, entende-se, um bom Sistema Tributário deve ter: transparência, simplificação, oneração do contribuinte de acordo com sua capacidade econômica, distribuição de renda e adequada alocação dos recursos arrecadados. Com a observância destas características, seguramente, é possível vislumbrar uma reforma que alcance a tão almejada justiça fiscal.

## Referências

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. A reforma



- tributária necessária. justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO, São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 set. 2021.
- BRASIL. Estimativa da carga tributária bruta do Governo Geral. Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim 2020, mar. 2021. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233). Acesso em: 30 out. 2021.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12757/000367794.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 25 out. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 26 out. 2021.
- BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional n. 110/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 15 set. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 423.768/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, 28.6.2006. *Informativo STF* n. 433. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo433.htm>. Acesso em: 28 out. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 30 nov. 2021.
- CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CLASEN, Roberto Neme. *Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade*. Pelotas: Dissertação do Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Políticas Sociais da UCPEL, 2014. Disponível em: <https://pos.ucpel.edu.br/ppgps/wp-content/uploads/si>

- tes/5/2018/03/ROBERTO. CLASEN\_SISTEMA-TRIBUTARIO-E-DESIGUALDADE-SOCIAL-NO-BRASIL-a-regressividade-do-sistema-como-indutora-de-desigualdade.pdf. Acesso em: 18 out. 2021.
- CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Diretiva n. 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, de 28 de novembro de 2006. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 12 nov. 2021.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *Sistema Tributário Nacional*. Consultoria legislativa. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/Textobase1.pdf>. Acesso em: 26 out. 2021.
- FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/capacidade-contributiva-e-dever-fundamental/>. Acesso em: 24 out. 2021.
- GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* n. 66. Florianópolis, jul. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 out. 2021.
- LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-tributacao-indireta-e-o-mito-da-aliquota-unica/>. Acesso em: 25 out. 2021.
- LUZ NETO, Luiz Guedes da. Reforma tributária e a contribuição da teoria da tributação ótima. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/reforma-tributaria-e-a-contribuicao-da-teoria-da-tributacao-otima/>. Acesso em: 24 out. 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma*. São Paulo, 2000.
- ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. Scielo Brasil, 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/nec/a/SPvDStxHz47863pCGcxWTHN/?lang=pt#>. Acesso em: 04 out. 2021.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SALVADOR, Evilásio. *Fundo público e seguridade social no Brasil*. São Paulo: Cortez, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

- SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? *Scielo Brasil*. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sdeb/a/Q7J8sZJ8kGH73ZZMx3rPYkQ/?lang=pt>. Acesso em: 27 set. 2021.
- VARSANO, Ricardo. A evolução do Sistema Tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *Repositório Ipea*. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf). Acesso em: 18 set. 2021.
- VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; SILVEIRA, Fernando Gaier; TOMICH, Frederico Andrade. Tributação e desigualdade social no Brasil. *Proposta* n. 89, março/agosto de 2001.
- ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. *Informações Fipe* n. 297, 2005. Disponível em: [https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/bif/2005/6\\_bif297.pdf](https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/bif/2005/6_bif297.pdf). Acesso em: 31 out. 2021.