

Alíquota Única *Versus* Capacidade Contributiva: Desafios para uma Reforma Tributária da Tributação sobre o Consumo no Brasil

Single Tax Rate versus the Ability to Pay Principle: Challenges for a Tax Reform of Consumption Taxation in Brazil

Tiago Luiz de Moura Albuquerque

Mestrando em Direito Tributário Comparado pelo IBDT. *LL.M.* em
Direito Tributário pelo Insper. *E-mail:* ta@francavilla.adv.br.

Recebido em: 17-8-2022 – Aprovado em: 20-10-2022

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.16.2022.2232>

Resumo

Este trabalho objetiva confrontar a possibilidade de uma reforma tributária adotando uma alíquota única e uniforme de tributação sobre o consumo e o princípio da capacidade contributiva. Após descrever a proposta de reforma tributária (PEC 45), analisar o princípio da capacidade contributiva sob uma perspectiva dogmática brasileira e compará-lo com o imposto sobre bens e serviços neozelandês, chegou-se à conclusão de que a proposta é inadequada. A capacidade contributiva prescrita pela Constituição, especialmente na dimensão de preservação do mínimo vital e considerando o objetivo constitucional de redução das desigualdades, impede a inserção no país de tributação sobre o consumo, com alíquota única e uniforme para todos os bens e serviços. *Palavras-chave:* reforma tributária, alíquota única, alíquota uniforme, capacidade contributiva, mínimo existencial, igualdade.

Abstract

This work aims to confront the possibility of a tax reform adopting a single and uniform rate for taxation on consumption and the principle of ability to pay. After describing the tax reform proposal (PEC 45), analyzing the ability to pay principle from a Brazilian dogmatic perspective, and comparing it with the New Zealand tax on goods and services, the conclusion was reached that the proposal is inadequate. The ability to pay prescribed by the Constitution, especially in the dimension of preservation of the vital minimum and considering the constitutional objective of reducing inequalities, prevents the insertion in the country of taxation on consumption, with a single and standard rate for all goods and services.

Keywords: tax reform, single rate, uniform rate, ability to pay, existential minimum, equality.

1. Considerações iniciais: objeto deste trabalho

No atual contexto brasileiro, despontam duas propostas de reforma tributária para instituição de um imposto sobre bens e serviços (IBS): a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45, que propõe a substituição do IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS pelo IBS; e a PEC 110, que propõe a substituição do IPI, IOF, PIS, Cofins, Cide-Combustível, Salário Educação, ICMS e ISS pelo IBS. Por um sistema de combinação de alíquotas a ser determinada pelo ente tributante, a PEC 45 busca uniformidade na tributação; i.e., mesma alíquota para bens e serviços. Pela PEC 110 há uma alíquota padrão, porém, seria possível a fixação de alíquotas diferenciadas para determinados bens e serviços, além da previsão para concessão de benefício fiscal; o que é vedado na PEC 45¹.

A alíquota uniforme para todo e qualquer bem e serviço tem dois objetivos principais: de um lado, reduzir a complexidade do sistema tributário, evitando os males daí decorrentes (litígios ligados a disputas sobre a adequação da classificação fiscal; custo de conformidade); de outro, garantir a neutralidade e eficiência econômica para o tributo. Eis aí os pilares defendidos pelos proponentes da PEC 45².

Se da perspectiva econômica moderna a alíquota uniforme parece ser desejável, na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF) consta dispositivo (§ 1º do art. 145) fixando em seu texto que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

A partir da construção da norma que se extrai desse texto, busca-se traçar os limites possíveis para reforma tributária no contexto brasileiro. Em forma de pergunta: considerando a capacidade contributiva, é possível à eventual reforma tributária sobre o consumo instituir alíquota única e uniforme para todos os bens e serviços? Quais os limites que, nesse ponto, a Constituição impõe ao legislador constituinte derivado?

Para responder a essa questão, este trabalho, após trazer premissas importantes para compreensão do tema, iniciará a análise da proposta de reforma tributária que consta especificamente na PEC 45, especialmente em relação ao critério quantitativo almejado com o IBS. Importante observar que as discussões sobre a proposta estão fixadas no atual momento a partir de propostas de altera-

¹ Para uma comparação entre as propostas, conferir a nota técnica emitida pelos Consultores Legislativos do Congresso nacional (CORREIA NETO, Celso de Barros *et al.* *Reforma tributária: comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019*. Consultoria legislativa, 2019. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf. Acesso em: 1º jul. 2022).

² APPY, Bernard *et al.* *Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços*. Centro de Cidadania Fiscal, versão 2.2, julho de 2019, p. 01, 09/10. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdfhttps://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf. Acesso em: 4 jul. 2022.

ção da Constituição. Não há discussão efetiva no Congresso sobre a concretização das propostas em lei complementar. Menos ainda há projeto de lei ordinária em debate. Assim, não obstante os desenhos traçados a partir do texto sugerido pelas propostas (inclusive da PEC 110), não há definições específicas sobre os critérios da regra tributária.

Passo seguinte, após o exame da proposta de reforma tributária, será analisado o significado que a capacidade contributiva tem para o sistema tributário brasileiro, especialmente em relação à tributação sobre o consumo. Nesse ponto, além da análise doutrinária sobre o tema, o trabalho buscará em dois julgados importantes do Supremo Tribunal Federal (STF) luzes sobre o direcionamento que a capacidade contributiva impõe ao legislador, ao produzir legislação sobre o consumo.

Feitas estas considerações mais amplas sobre a capacidade contributiva, e considerando que as propostas brasileiras de reforma tributária são inspiradas em tributos sobre o consumo extraídos de outros países, será analisado, ainda que de forma rápida, o desenho da tributação sobre o consumo em relação ao critério quantitativo da Nova Zelândia – tida como paradigma para tributação sobre o consumo –, buscando compreender como o sistema jurídico neozelandês responde ao desafio de compatibilizar direitos do contribuinte com a eficiência econômica.

2. As propostas de reforma da tributação sobre o consumo no Brasil

São acaloradas as discussões sobre a viabilidade jurídica da reforma desenhada na PEC 45 sobre a tributação do consumo no Brasil³ (o mesmo ocorre para a PEC 110). Há os que defendem as propostas de reforma ressaltando os benefícios econômicos que a suposta simplificação da tributação sobre o consumo traria⁴ e há os que apontam a sua inviabilidade considerando a nossa Constituição, notadamente em relação aos princípios do pacto federativo e da capacidade contributiva⁵. Há, ainda, os que, embora aceitem a necessidade de reforma, por vislumbrar nas propostas defeitos graves, sugerem alternativas, como a de desenhar a tributação de maneira que o verdadeiro e único contribuinte seja o consumidor, fixando nos demais agentes da cadeia a figura do substituto⁶.

³ Apenas para ficar em um exemplo, veja os posicionamentos de Misabel Derzi (a partir de 01:55:15) e de Barnard Appy (a partir de 02:45:59) no Congresso da Abradt de 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=MXDnjKEh-7c>. Acesso em: 4 jul. 2022.

⁴ SANTI, Eurico de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson; APPY, Bernard. Nossa reforma tributária. *Estadão*, 4 de julho de 2016. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,-nossa-reforma-tributaria,1000060810>. Acesso em: 4 jul. 2022.

⁵ SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio. A reforma tributária que o Brasil precisa – Parte I. *Conjur*, 8 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte>. Acesso em: 4 jul. 2022.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022.

2.1. Contexto histórico: uma primeira aproximação

Se a questão suscita posições extremadas, há certo consenso sobre a complexidade do sistema atual e a necessidade de aperfeiçoamento da tributação sobre o consumo. Na verdade, antes mesmo da Constituição de 1988, já se defendia uma reforma tributária para a tributação do consumo. Alcides Jorge Costa, por exemplo, já em 1987 advogava a extinção do imposto sobre serviços (ISS) de competência dos Municípios, com a extensão da base de cálculo do imposto sobre circulação de mercadoria (ICM) aos Estados, justamente para contemplar no ICM a hipótese de incidência relativa aos serviços e a adoção irrestrita do princípio de destino⁷. Alguns anos depois, observando-se a dificuldade de integração do Brasil ao Mercosul em razão do nosso sistema de tributação sobre o consumo, sobretudo diante da competência conferida aos entes subnacionais para tributar a circulação de mercadorias – o que geraria a “guerra fiscal” –, José Souto Maior Borges defendeu atribuir à União tal competência⁸. Há vários outros exemplos. A ideia de reforma tributária não pode ser tida como nova.

Justiça seja feita, entretanto. A gênese do nosso sistema tributário atual se encontra na Emenda Constitucional n. 18/1965⁹ (EC n. 18). E, tomando em consideração as mesmas razões que levaram a Comunidade Europeia a adotar o IVA, a Comissão que elaborou a proposta da EC n. 18 desenhou o ICM (e o IPI) como tributo plurifásico e não cumulativo, em lugar do imposto cumulativo até então vigente (imposto sobre venda e consignações)¹⁰. Buscou-se uma tributação sobre o consumo tida como mais moderna, inspirando-se no *taxe sur la valeur ajoutée*¹¹, em linha com o que estava sendo discutido na Europa à época¹².

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, no seu art. 24, II, § 4º, na redação dada pelo Ato Complementar n. 40, de 1968, já previa alíquota “uniforme para todas as mercadorias”. E a Comissão referida, embora reconhecesse as dificuldades políticas e relacionadas a diferenças geográficas-econômicas

⁷ COSTA, Alcides Jorge. Algumas idéias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* vols.7/8. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1987/88, p. 1.768/1.769.

⁸ BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre valor acrescido (IVA). In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 347.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 279.

¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 116.

¹¹ BRASIL. A reforma do Ministério da Fazenda e a sua metodologia (Relatório Final). São Paulo: FGV, 1966, p. 125. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12763/000309644.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

¹² As primeiras e segundas diretivas foram adotadas na União Europeia em abril de 1967. Em relação ao contexto histórico do VAT, especialmente os debates relacionados à harmonização, veja: BILL, Stephen. Harmonization of indirect taxes in Europe. In: DOURADO, Ana Paula *et. al.* *Planejamento e concorrência fiscal internacional*. Portugal: Fisco, p. 27-35.

entre os estados, tinha como proposta alíquota única nacional de 15%¹³ para o imposto sobre a circulação de mercadorias.

O ponto é que na Constituição de 1967 não havia menção à capacidade contributiva do contribuinte (ou à sua capacidade econômica, para usar a redação da atual Carta Magna). Mesmo no relatório final dos trabalhos da Comissão¹⁴ – que tão bem documentou as questões enfrentadas – não consta menção específica à capacidade contributiva do contribuinte¹⁵. No Anteprojeto da Discriminação Constitucional de Renda de 1965, nota-se a indicação da Comissão de que, sem embargo das respeitáveis opiniões de Aliomar Baleeiro e de Emílio Giardina, seria “inócua” – por ser meramente programática – a previsão constitucional que determinasse que os tributos, sempre que possível, fossem graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte¹⁶.

Percebe-se, portanto, que a alíquota uniforme foi defendida no contexto das discussões da reforma do sistema tributário de 1965, com propostas concretas para que não houvesse diferenciação entre os contribuintes em relação ao ICM. A par dessa perspectiva (moderna?), a proposta de inclusão de texto que assegurasse o respeito à capacidade contributiva do contributiva foi rechaçada pela Comissão. Embora não se faça aqui nenhum juízo de causa e efeito, observa-se que a combinação de uniformidade para alíquota e ausência de previsão de capacidade contributiva, que marca o sistema tributário de então, aparece em período de ditadura no Brasil. Esse fato chama a atenção porque o sistema brasileiro já conhecia a capacidade contributiva, por meio de regra expressa na Constituição de 1946 (art. 202).

Dessa breve contextualização histórica fica-se com a impressão preliminar de que a ideia de alíquota uniforme se contrapõe a ideia de maior concretização normativa para capacidade contributiva. Talvez até para confirmar essa impressão inicial, veio a Constituição Cidadã (CF) de 1988, de certa forma, invertendo as coisas.

¹³ BRASIL. A reforma do Ministério da Fazenda e a sua metodologia (Relatório Final). São Paulo: FGV, 1966, p. 126/128. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12763/000309644.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

¹⁴ BRASIL. A reforma do Ministério da Fazenda e a sua metodologia (Relatório Final). São Paulo: FGV, 1966. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12763/000309644.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

¹⁵ BRASIL. A reforma do Ministério da Fazenda e a sua metodologia (Relatório Final). São Paulo: FGV, 1966. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12763/000309644.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022. Localizamos cinco menções à capacidade contributiva e, em apenas uma delas, há menção à “capacidade contributiva industrial”, referindo-se ao imposto de renda, em transcrição de citação de obra de Rui Barbosa (p. 433). De toda forma, ainda neste ponto, não se discute especificamente eventuais limites da tributação considerando a capacidade contributiva.

¹⁶ BRASIL. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto). São Paulo: FGV, 1965, p. 47. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12424>. Acesso em: 7 jul. 2022.

2.2. A tributação sobre o consumo: uma segunda aproximação

Para que se entenda a proposta de reforma, é necessário, ainda que de forma muito rápida e suscinta, apontar o que se entende por tributação sobre o consumo.

Conforme nos ensina Luís Eduardo Schoueri, dentro do fluxo econômico, a tributação sempre recai sobre a renda. Porém, dependendo da materialidade eleita na regra de competência, a norma tributária pode ser instituída pelo ente tributante para capturar a renda quando auferida (por exemplo, imposto de renda), poupada (por exemplo, imposto sobre a propriedade de imóvel urbano) ou consumida (por exemplo, impostos sobre circulação de mercadorias e sobre serviços)¹⁷.

Da perspectiva econômica, a tributação sobre o consumo faz referência, assim, ao momento em que há o consumo de bens e serviços, i.e., quando a renda é consumida pelo ato da compra de bens e serviços; havendo múltiplas formas de se calcular a renda consumida e, como consequência, uma variedade de propostas de impostos que pode incidir economicamente sobre tal renda (por exemplo): (i) o *retail sales tax* americano, cuja incidência ocorre no momento da venda das mercadorias e serviços ao consumidor final; (ii) *value-added tax* (VAT) ou *good and service tax* (GST), cuja incidência plurifásica se dá sobre o valor agregado na cadeia produtiva e que pode resultar¹⁸ na transferência do ônus econômico do tributo ao consumidor final (daí ser tido como tributo sobre o consumo); (iii) *the flat tax*, no qual, de maneira similar ao VAT, a tributação recai sobre as receitas de venda das empresas e permite-se a dedução do tributo pago na aquisição de insumos, com a possibilidade de se deduzir os salários pagos aos empregados (o que, da perspectiva econômica, possibilitaria a instituição de progressividade já que os salários seriam tributados de forma separada); (iv) o *personal consumption tax*, cuja incidência se daria a partir da declaração de renda do contribuinte, considerando o total de rendimento auferido menos as poupanças (o que equivaleria ao consumo do contribuinte durante o período de apuração)¹⁹.

Dessa maneira, se da perspectiva econômica há várias maneiras de se chegar à tributação sobre a renda consumida, na prática, os impostos apresentam

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022, p. 72/73.

¹⁸ Luís Eduardo Schoueri relata que a transferência do ônus tributário ao consumidor depende de diversos fatores (menciona mais de 566 milhões de situações possíveis) relacionados à elasticidade da oferta e da demanda; sendo que somente na análise de caso concreto pode-se apontar se houve a translação (Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022, p. 67/71).

¹⁹ SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 4. ed. Cambridge: The MIT Press, 2008, p. 195/197.

diferenças relevantes principalmente em relação a: (i) justiça na distribuição do ônus fiscal (adequação à capacidade contributiva do contribuinte); (ii) neutralidade quanto às escolhas do consumidor e do produtor; (iii) alocação da receita tributária (princípio do destino ou da origem); (iv) custos de conformidade; e (v) praticabilidade²⁰. A questão toda é que a escolha de um desenho específico do tributo implicará a adoção de determinado predicado em detrimento (*trade-off*) de outro, em maior ou menor grau.

Tomemos a questão da Justiça consubstanciada na possibilidade de distribuição do ônus fiscal de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. O *personal consumption tax* poderia ser pensado de forma a dosar a carga tributária de acordo com sinais de riqueza do contribuinte, fixando, por exemplo, progressividade para a renda consumida (de acordo com o tipo de consumo e/ou valor do item consumido). Ter-se-ia, aqui, um imposto ideal para um Sistema Tributário Global, estruturado de modo mais justo e norteado pela capacidade contributiva²¹. Contudo, o calcanhar de Aquiles do *personal consumption tax* parece ser a praticabilidade: com os meios tecnológicos atuais, além da complexidade da declaração inerente ao lançamento de todas as despesas pelas pessoas físicas, com o enquadramento correto de cada despesa nas categorias previstas em lei (alimentação, moradia, lazer etc.), ter-se-ia dificuldade de fiscalização. Trata-se, para dizer o mínimo, de tributo complexo²².

De outro lado, um VAT “bem desenhado”, com alíquota única para todos os bens e serviços, embora seja possível afirmar que não permita a realização plena da capacidade contributiva da mesma forma que o *personal consumption tax*, pode ser a escolha adequada se se busca uma tributação mais neutra²³ da perspectiva econômica (com baixa interferência na modelagem dos negócios), mais simples de arrecadar e de fiscalizar²⁴.

²⁰ CNOSEN, Sijbren. *A VAT primer for lawyers, economists, and accountants*. Amsterdam: Tax Analysts, 2011, p. 28/30.

²¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva Jus, E-book Kindle, 2017, item 13.4. Sistema Tributário Global, posição 7.885 (paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

²² SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 4. ed. Cambridge: The MIT Press, 2008, p. 239.

²³ Como contraponto à alíquota única da perspectiva econômica, poder-se-ia defender a ideia de que, da perspectiva econômica, seria mais eficiente, minimizando distorções alocativas, uma tributação sobre o consumo fixada com alíquotas mais altas para produtos e serviços menos sensíveis à alteração de preço; e alíquotas reduzidas para as mercadorias e serviços cuja demanda ou a oferta fosse mais elástica (KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. *Rebellion, rascals, and revenue: tax follies and wisdom through the ages (English edition)*. Princeton University Press, E-book Kindle, 2021, p. 238/239).

²⁴ CNOSEN, Sijbren. *A VAT primer for lawyers, economists, and accountants*. Amsterdam: Tax Analysts, 2011, p. 31/34.

2.3. A tributação sobre o consumo na Constituição

Dentre todas as Constituições do mundo, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 parece ser a mais extensa e rígida em matéria tributária, havendo especial e singular regime de proteção constitucional em matéria tributária²⁵. As regras de competência, que partilham o poder fiscal entre os diferentes entes da federação²⁶, foram fixadas pelo legislador constituinte considerando aspectos históricos e políticos anteriores a 1988²⁷. A partir de signos presuntivos de capacidade contributiva²⁸, foram repartidas as competências tributárias. Os signos presuntivos plasmados na Constituição não representam, como regra geral, conceitos, com todas as suas notas distintivas devidamente delimitadas a partir da norma extraída dos textos dos arts. (principalmente) 153, 155, 156; mas, isto sim, tipos, com a descrição do cerne da materialidade eleita (dos seus elementos essenciais). Daí o porquê de a própria Constituição reconhecer a possibilidade de existir conflito de competência entre os entes tributantes (fossem conceitos não existiria conflito), reservando à Lei Complementar a tarefa de definir (i.e., conceituar) o fato gerador (em abstrato)²⁹⁻³⁰.

Não obstante, não consta na atual Constituição a atribuição de competência tributária a partir de referência a “imposto sobre consumo”. Embora talvez fosse aconselhável estabelecer a regra de competência a partir da delimitação economi-

²⁵ PETRY, Rodrigo Caramori. Direito constitucional tributário comparado: a tributação nas Constituições do Brasil e de outros países. *Revista Direito Tributário Atual* v. 30. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013, p. 362.

²⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1993, p. 362.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022, p. 281.

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto (1928-1986). *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 503/505.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022, p. 281/292.

³⁰ Como contraponto, dentre muitos, destaca-se a posição de Humberto Ávila: do texto constitucional seria possível extrair conceito de classe (que não se confunde com um conceito cerrado, plenamente determinado – p. 253) consubstanciado nas regras de competência, considerando, inclusive, as demais regras e princípios da CF (por exemplo, haveria um conceito de renda, como “resultado patrimonial líquido auferido por uma fonte econômica em um período determinado” (p. 262), já que outra definição esbarraria no conceito da materialidade de outros tributos, tais como faturamento, receita, capital); complementada a tarefa de extrair o conceito por uma teoria jurídica da argumentação, que permitiria a reconstrução de significados normativos de forma coerente, prestigiando argumentos linguísticos e sistemáticos (p. 267/268). Além do mais, dar ao legislador infraconstitucional a possibilidade de conceituar a hipótese de incidência implicaria reconhecer na lei complementar a possibilidade de alterar a Constituição, modificando a ordem hierárquica do sistema jurídico (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 240/272).

ca do imposto³¹, o constituinte preferiu desenhar a materialidade dos impostos nas regras de competência considerando aspectos históricos e políticos. É o caso do ICMS: a partir das experiências com o imposto sobre a venda mercantil de competência da União (Lei n. 4.625/1922), o imposto de vendas e consignações de competência dos estados (CF de 1934), o imposto do consumo de mercadorias de competência da União (CF de 1946), em linha e refletindo a rica experiência francesa de então, se chega ao ICM previsto pela EC n. 18³². Contudo, resistindo às pertinentes críticas da doutrina relativas à tributação do consumo por ente subnacional, e sem que se incluísse em sua base os serviços de competência dos Municípios, veio o ICMS na Constituição de 1988 construído na esteira de pressão política dos Estados pela descentralização do Poder Central. Como resultado, ao invés de tornar o ICMS imposto de competência da União, se estabeleceu a competência dos Estados para o imposto e, além disso, foram agregados à competência dos estados-membros tributos que antes eram de competência da União (relativamente à energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais), além dos serviços relativos a transporte e comunicação³³.

Surge, então, uma dificuldade teórica importante: se não consta na Constituição a delimitação das regras de competência a partir da especificação de campo econômico (por exemplo, tributação do consumo), e se os fatos signos consubstanciam-se, por vezes, em tipos (por exemplo, na noção econômica de renda que se extrai da Constituição³⁴), por vezes, em conceitos derivados do Direito Privado (por exemplo, folha de salário no art. 195, I, *a*, da CF), como identificar os impostos sobre o consumo?

Aqui aparece a utilidade das classificações propostas pelas ciências das finanças e da economia. Embora reconheça-se de início que os critérios financeiros e econômicos podem não coincidir com o que se extrai do plano jurídico (embora sejam usados para análises das figuras tributárias³⁵), e que, além disso, tais critérios não são imunes a críticas internas (nas próprias ciências) já que mesmo a economia não pode ser tida como uma ciência dura (*hard science*³⁶), deve-se consi-

³¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1993, p. 278.

³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 367/368.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro (comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo)*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 331/332.

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 246.

³⁵ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 73.

³⁶ SKIDELSKY, Robert. *What's wrong with economics?* Yale University Press, E-book Kindle, 2020, p. 48/49, posições 920/921 (paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

derar a sua utilidade para compreensão da junção de tributos nas propostas de reforma tributária, na perspectiva de que seriam, economicamente, tributos sobre o consumo.

Dessa maneira, é possível classificar como tributo sobre o consumo os que oneram indiretamente o consumidor, em razão da sua possível repercussão (ou translação) econômica³⁷. Seria a tributação sobre o consumo a expressão mais viva do imposto indireto³⁸ dado que, independentemente do seu desenho, objetiva-se repassar o encargo econômico ao consumidor. Não obstante as duras críticas (já que a repercussão econômica nem sempre ocorre³⁹ ou não ser possível sua verificação ou, ainda, ocorrer em níveis diferentes na cadeia produtiva⁴⁰), pode a classificação ser útil para compreensão e análise do fenômeno tributário⁴¹. Ademais, pode-se concluir que a própria Constituição toma partido em favor da classificação já que, em algumas disposições (em relação à seletividade em função da essencialidade do produto e da não cumulatividade), tem-se como relevante a figura do contribuinte de fato⁴².

De outra perspectiva, pode-se classificar a tributação sobre o consumo como real⁴³ (em contraposição a pessoal), já que não são considerados aspectos pessoais do contribuinte na norma tributária, como regra geral (como exceção, por exemplo, tem-se o *personal consumption tax*). Nesse sentido, fixada a premissa econômica de efeito translativo, uma pessoa extremamente rica que consumir (contribuinte de fato) determinado bem pagará o mesmo valor do que uma pessoa mais pobre⁴⁴.

Considerando (repita-se, considerações mais econômicas do que jurídicas⁴⁵) que: (i) a tributação sobre o consumo pressupõe o ato de adquirir bens ou serviços

³⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 150.

³⁸ DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1957, p. 173.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022, p. 67/71.

⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 536/548.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 10. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 277.

⁴² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 150.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 10. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 278.

⁴⁵ “Sabemos que o consumo toma considerações de ordem mais econômica do que jurídica, mas, na medida em que é um termo nacional e internacionalmente conhecido para denotar a tributação incidente diretamente sobre bens e serviços, em que a tendência é a repercussão econômica da carga desses tributos recair no consumidor final (também chamado ‘contribuinte de fato’), é desse signo (consumo) que nos voltaremos, pois é justamente sobre o que este trabalho pretende se

(consumir); (ii) como regra, no seu desenho busca-se a oneração do consumidor final pelo efeito da repercussão econômica; (iii) geralmente, não são considerados aspectos pessoais do contribuinte; os principais tributos sobre o consumo no Brasil seriam o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Importação (II), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o ICMS e o ISS.

Conforme a Constituição, o IPI, II, IOF, as contribuições ao PIS e a Cofins seriam tributos sobre o consumo de competência da União (CF, arts. 153, I, IV, V; 195, I, “b”; e 239), o ICMS, de competência dos Estados (CF, art. 155, II) e o ISS de competência dos Municípios (CF, art. 156, III)⁴⁶.

Ressalta-se que, juridicamente, esses impostos não trazem na materialidade extraída das regras tributárias o consumo em si. Não está o ato de consumir descrito na hipótese de incidência dessas exações. No entanto, é possível extrair dos seus efeitos econômicos, e mesmo jurídicos, o consumo. No caso do ICMS e do ISS, tem-se juridicizado o fim último do consumo dada a relevância da figura do consumidor das mercadorias postas em circulação ou dos serviços prestados⁴⁷. O mesmo raciocínio pode ser aplicado ao IPI já que, também aqui, há a saída do produto em direção ao consumidor final (a saída traz o critério temporal da regra tributária), contudo, ter-se-ia no termo “operação” que consta no parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional (CTN), referência ao processo de industrialização, diferenciando-o do ICMS⁴⁸. O II acaba também por onerar, economicamente, o consumidor final já que o bem importado, no mais das vezes, se insere na cadeia de consumo após a sua entrada no território nacional.

Já as contribuições ao PIS e da Cofins, que ganharam protagonismo no contexto de competição tributária entre os entes a partir de 1988, quando a União buscou obter receitas que não teriam que ser repartidas com Estados e Municí-

debruçar, especificamente, os conflitos de competência vertical entre os impostos que incidem na tributação sobre consumo de bens e serviços.” (MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 22. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>. Acesso em: 14 jul. 2022)

⁴⁶ Veja que são estes (IPI, II, IOF, as contribuições ao PIS e da Cofins, ICMS e ISS) os tributos que constam como “sobre o consumo” em trabalhos mais ligados às finanças: SAMPAIO, Maria da Conceição. *Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. (org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 212.

⁴⁷ MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>. Acesso em: 14 jul. 2022, p. 23.

⁴⁸ TOLEDO, José Eduardo Tellini. *O imposto sobre produtos industrializados – a incidência tributária e os princípios pertinentes ao artigo 153 da Constituição Federal*. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 55/58.

pios⁴⁹, ao menos em sua feição original (incidência sobre o faturamento dos empregadores, em regime cumulativo), enquadravam-se melhor como impostos diretos, à semelhança do imposto de renda⁵⁰. Todavia, quer no regime cumulativo (da Lei n. 9.718/1998), quer no regime não cumulativo (das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003), ainda que se considere a relevância do conceito de receita bruta tanto para o imposto de renda (como ponto de partida para apuração do lucro), como para as contribuições ao PIS e da Cofins, não há identidade entre as hipóteses de incidência (entre imposto de renda e as contribuições ao PIS e da Cofins)⁵¹. Hoje em dia, ao menos no regime imperfeito⁵² de não cumulatividade previsto para as contribuições ao PIS e para a Cofins, é possível enquadrá-las na classificação de imposto indireto⁵³.

Ademais, considerando que o ICMS atinge o preço das mercadorias, e que o ISS o preço dos serviços, da perspectiva econômica, as contribuições que atingem a receita bruta (grosso modo, a somatória dos valores obtidos com as vendas de mercadorias e com os serviços prestados) representam a busca da União pela base de incidência econômica próxima a que, originalmente, foi fixada para o ICMS e para o ISS. Nessa perspectiva, é possível considerar essas exações todas como tributos sobre o consumo⁵⁴.

⁴⁹ SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 199.

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANNA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Gilberto de Castro Moreira Jr. (coord.). *PIS/Cofins à Luz da Jurisprudência do Carf* – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP, 2011, p. 408.

⁵¹ ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio Cezar. Não incidência de PIS e Cofins sobre os juros e a correção monetária (Taxa Selic) na recuperação de débitos tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães *et al.* (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no Carf, STJ e STF*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022, p. 610/611.

⁵² Basta notar que as contribuições ao PIS e a Cofins representam retiradamente os maiores riscos de passivo tributário para União (NISHIOKA, Alexandre Naoki; LOMBA, Juliana Ferretti. Contribuições como espécie de tributo: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães *et al.* (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no Carf, STJ e STF*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022, p. 33).

⁵³ Em sentido contrário, entendendo que, mesmo no regime não cumulativo, as contribuições ao PIS e a Cofins não poderiam ser tidas como imposto indireto, já que, nem econômica nem juridicamente haveria repercussão (porque o cálculo do crédito seria de certa forma independente do recolhimento realizado na etapa anterior), e, portanto, a inviabilidade de serem consideradas tributos sobre o consumo, veja: FIGUEIREDO, Vanessa Tavares. Controvérsias sobre a substituição das contribuições ao PIS e à Cofins por um tributo único sobre bens e serviços. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BARRETO, Paulo Ayres; MOREIRA, André Mendes (coord.). *Tributação do consumo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 370/371.

⁵⁴ COOKE, Lina Braga Santin; ROCHA, Melina. A necessária reforma da contribuição ao PIS e da Cofins: a adoção do modelo IVA e sua compatibilidade com o setor de comércio e a economia digital. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães *et al.* (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no Carf, STJ e STF*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022, p. 1.105.

Da perspectiva Constitucional (art. 153, V), o IOF contempla cinco núcleos diversos (“operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”) reunidos em um único dispositivo, na medida em que servem ao propósito precípua de veículo para introdução de normas tributárias indutoras de comportamento⁵⁵. A reforçar o seu papel extrafiscal, e o pouco aporte da lei (em sentido estrito) em relação ao IOF, observa-se que foi ele administrado pelo Banco Central do Brasil desde a sua instituição em 1966 até 1988⁵⁶. O papel do IOF no mercado do consumo é evidente. Basta pensar na majoração do IOF crédito e seus efeitos para economia (por exemplo, controle da inflação), como resultado da diminuição de crédito para o consumidor⁵⁷.

A extinção do IOF na PEC 110 (em sua redação original de 2019) está ligada à inserção no sistema constitucional tributário de regra de competência para União, que possibilite a instituição de norma indutora de forma mais ampla (Imposto Seletivo), cujos produtos e serviços seriam elencados em Lei Complementar⁵⁸. A PEC 45, também em sua redação original, embora mantenha o IOF, também introduz imposto seletivo de forma um pouco mais restrita que a PEC 110, limitando seu alcance ao apontar, de forma exemplificativa, cigarros e bebidas como itens que deveriam ser combatidos (redação proposta para o art. 154, III, da CF). A redação atual do dispositivo na PEC 45 é mais ampla, sendo o imposto seletivo destinado “a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”⁵⁹. Veja-se que o imposto seletivo só poderia ser utilizado para desestimular o consumo de determinados bens, ficando inviabilizada a função de indução de comportamentos para outras finalidades; o que pode ser criticável⁶⁰.

2.4. A PEC 45 e a proposta de alíquota uniforme e base ampla para tributação sobre o consumo

Em 3 de abril de 2019, a PEC 45 foi apresentada à Câmara dos Deputados pelo deputado Baleia Rossi. Após diversas discussões e passar pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), com parecer favorável do Deputado

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 263/264.

⁵⁶ POLIZELLI, Victor Borges. Incongruências entre o fato gerador e a base de cálculo do IOF em operações de crédito rotativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50, ano 40. São Paulo: IBDT, 2022, p. 441/442.

⁵⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 98.

⁵⁸ BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição n. 110, de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 15 jul. 2022.

⁵⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022.

⁶⁰ LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 346.

Federal João Roma, foi formada Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre a proposta de emenda à Constituição. A Comissão Especial realizou diversas audiências públicas entre 2019 e 2021, sem que houvesse conclusão dos trabalhos. Em 4 de maio de 2021, a Mesa Diretora da Câmara, em decisão do seu presidente, Deputado Federal Arthur Lira, resolveu avocar ao Plenário a PEC 45. Atualmente, conforme consta no site da Câmara dos Deputados, a proposta encontra-se “pronta para entrar na pauta de votações no Plenário”⁶¹.

No relatório da PEC 45⁶² há a referência de que o texto da proposta de emenda à Constituição tem como base os trabalhos desenvolvidos pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). O texto original da proposta foi modificado durante as discussões nas Comissões, não obstante, mantida a ideia básica de substituição de cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) por um tributo que incidiria sobre uma base ampla de bens e serviços (IBS), de maneira a tributar (economicamente) o consumo por meio de um imposto não cumulativo, cobrado sobre o valor adicionado (IVA) em cada etapa da cadeia de produção, seguindo, supostamente⁶³, as melhores práticas internacionais⁶⁴.

Por melhores práticas internacionais se justificaria a fixação de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, assegurando, dessa forma, conforme dito, simplicidade (não haveria discussões em torno da classificação fiscal das mercadorias) e transparência (já que o consumidor saberia exatamente o valor pago a título de tributo⁶⁵).

A PEC 45, mesmo na versão alterada, conserva um sistema que busca preservar determinada autonomia dos entes para que haja (em tese) adequação à estrutura federativa brasileira. A ideia do sistema é possibilitar alterações de alíquotas pelos entes dentro de determinados parâmetros, contudo, criando mecanismos para que, no fim, as alíquotas sejam uniformes e mesmo únicas. Nesse sentido, o

⁶¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022.

⁶² BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022.

⁶³ Em sentido contrário, evidenciando que os sistemas tributários dos últimos 25 anos que adotaram o VAT mantiveram alíquotas diferenciadas, isenções e alíquota zero para determinados bens e serviços, veja o estudo de direito comparado da Professora Martha Leão e Vanessa Dexheimer (LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 341/343).

⁶⁴ APPY, Bernard *et. al.* Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. *CCiF*, 2018, p. 2/3. Disponível em: <https://ccif.com.br/tributacao-no-brasil-o-que-esta-errado-e-como-consertar/>. Acesso em: 15 jul. 2022.

⁶⁵ APPY, Bernard *et. al.* Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. *CCiF*, 2018, p. 3. Disponível em: <https://ccif.com.br/tributacao-no-brasil-o-que-esta-errado-e-como-consertar/>. Acesso em: 15 jul. 2022.

exercício da competência tributária se dá por meio de alteração de suas alíquotas⁶⁶, por lei ordinário do respectivo ente⁶⁷. No entanto, ainda que seja possível variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios, a alíquota seria uniforme para todos os bens, direitos e serviços⁶⁸, não sendo possível distinção considerando determinado tipo de bem (por exemplo, bens que constam na cesta básica teriam a mesma alíquota de bicicletas), nem de serviços (por exemplo, os serviços de saúde e educação teriam a mesma alíquota dos serviços relacionados ao lazer). Também não seria possível a concessão de benefício fiscal⁶⁹.

Na ausência de fixação de alíquota própria pelo ente, ter-se-ia a adoção de uma alíquota de referência, cujo valor é estabelecido pelo Tribunal de Contas da União e aprovado pelo Senado Federal, de maneira a preservar a receita atual dos governos, conforme regras de transição e compensação por perda de arrecadação⁷⁰.

Dentro das alíquotas próprias de cada ente, são previstas alíquotas singulares vinculadas a determinadas finalidades⁷¹; o que, de certa forma, engessa o or-

⁶⁶ “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.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022)

⁶⁷ “Art. 152-A. [...] I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022)

⁶⁸ “Art. 152-A. [...] VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022)

⁶⁹ “152-A. [...] IV – não será objeto de 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.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022)

⁷⁰ “152-A. [...] II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022)

⁷¹ “Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – seguridade social;

II – financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239;

III – financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239;

IV – Fundo de Participação dos Estados;

çamento público e traz a dúvida sobre a natureza (seria uma contribuição?) da exação.

Cabe ainda mencionar que se adotou na PEC 45 o princípio do destino: nas operações interestaduais e intermunicipais incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino⁷². Há a extinção do diferencial de alíquota (Difal) para as operações interestaduais.

Observa-se que o sistema de alíquotas estabelecido na PEC 45 é complexo: há alíquotas globais, uniformes, de referência, singulares nos dispositivos propostos para Constituição. E a complexidade se dá pela tentativa de, ao mesmo tempo, garantir a competência legislativa aos entes para fixar a alíquota do IBS, preservando de algum modo o pacto federativo, manter a suposta⁷³ uniformidade na

V – Fundo de Participação dos Municípios;

[...]”

“Art. 159-B. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;

II – ações e serviços públicos de saúde;

III – transferência aos municípios de cada Estado;

IV – outras destinações previstas na Constituição do Estado ou do Distrito Federal;

V – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IV deste artigo.

[...]”

“Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino;

II – ações e serviços públicos de saúde;

III – outras destinações previstas na lei orgânica do Município;

IV – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022)

⁷² “152-A. [...] § 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022)

⁷³ Confrontando a ideia de simplicidade, veja-se: “Afora essas questões que serão abordadas na futura nota sobre a constitucionalidade da PEC, o que nos chama atenção é que a previsão para alteração das alíquotas de referência pelos entes (por meio das respectivas leis ordinárias) pode confrontar, em alguma medida, a ideia de redução de complexidade introduzida com a alíquota uniforme: imaginemos a hipótese de que parte dos Municípios (digamos, dois mil Municípios) altere as alíquotas (da parte que lhes cabe do IBS) e digamos que os Estados também modifiquem suas alíquotas. Neste caso, o contribuinte será obrigado a consultar as alíquotas dos entes de destino para que possa calcular corretamente o tributo.” (ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. Nota 07: sobre o mecanismo de alíquotas singulares, de referência, globais e uniformes. São

tributação, criar vinculação para as receitas e, ainda, motivar os entes a adotar as mesmas alíquotas⁷⁴.

A PEC 45 não altera o texto da Constituição que prevê a necessidade de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica (art. 145, § 1º), mas revoga a seletividade em função da essencialidade prevista para o IPI (art. 153, § 3º, I) e para o ICMS (art. 155, § 2º, III). De outro lado, cria o imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, conforme já indicado neste trabalho, destinado a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos⁷⁵.

3. Capacidade contributiva na tributação sobre o consumo

3.1. Uma primeira aproximação: capacidade contributiva na economia e na ciência das finanças

Ao tratar das máximas as quais todos os tributos deveriam se submeter, Adam Smith enfatiza como primeira a que os cidadãos deveriam contribuir para as despesas públicas proporcionalmente às suas capacidades, conforme as rendas auferidas sob a proteção do estado⁷⁶. Ter-se-ia, aqui, a ideia de Justiça na tributação, ao se estabelecer que o ônus fiscal deve ser repartido segundo a capacidade contributiva de cada um⁷⁷.

Essa ideia de tributação conforme a capacidade contributiva dos cidadãos é tida como linha mestra do Sistema Tributário desde o século XIII até os dias

Paulo: aconstituição, 2019. Disponível em: <http://www.aconstituicao.com.br/2019/10/30/nota-07-sobre-o-mecanismo-de-aliquotas-singulares-de-referencia-globais-e-uniformes/>. Acesso em: 15 jul. 2022. No mesmo sentido: LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 340/341.

⁷⁴ “O que se constata em decorrência desses pontos é que há evidente desincentivo econômico e político para alterar a alíquota: (i) há a alíquota de referência que garantirá a receita atual ao ente, sem o custo político de discutir a carga tributária com a sociedade; (ii) como o imposto é devido no destino, a concessão de alíquota mais baixa tende a não representar relevante incentivo nem para as empresas (porque passam o encargo financeiro na cadeia), nem para os consumidores (porque não vão alterar o local do consumo em razão de alíquota mais baixa).” (ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. Nota 07: sobre o mecanismo de alíquotas singulares, de referência, globais e uniformes. São Paulo: aconstituição, 2019. Disponível em: <http://www.aconstituicao.com.br/2019/10/30/nota-07-sobre-o-mecanismo-de-aliquotas-singulares-de-referencia-globais-e-uniformes/>. Acesso em: 15 jul. 2022).

⁷⁵ “154 [...] III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.” (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoes-web/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022)

⁷⁶ “[...] The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state [...]” (SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Gutenberg E-book, 2001, p. 1.250. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/files/3300/3300-h/3300-h.htm#chap37>. Acesso em: 18 jul. 2021)

⁷⁷ DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1957, p. 92/93 e 102.

atuais⁷⁸. Não obstante, não sem polêmica é o conceito de capacidade contributiva debatido. A capacidade contributiva (*ability to pay*) pode, inclusive, gerar especulações sobre sua ligação com a teoria do comunismo de Karl Max, na medida que pode ser compreendida como uma imposição para contribuir de acordo com sua riqueza, sem que se estabeleça critérios ou limites⁷⁹. A tributação altamente progressiva, porque supostamente redutora das faixas de renda tipicamente capitalistas, poderia ser tida como expressão de uma atitude anticapitalista⁸⁰.

De todo modo, ainda da perspectiva econômica, a capacidade contributiva pode se consubstanciar na ideia de que, se há necessidade de financiamento das despesas estatais, e se o sacrifício no bem-estar de uma família mais rica para pagar tributos é menor do que o sacrifício de uma família mais pobre, faz sentido atribuir encargo maior aos mais ricos⁸¹. Não obstante, ainda que se aceite a ideia de menor sacrifício para os mais ricos e maior sacrifício para os mais pobres, a capacidade contributiva não ofereceria parâmetros concretos para que se optasse, por exemplo, pela tributação progressiva em detrimento de uma tributação proporcional. Mesmo no caso de tributação regressiva, poder-se-ia alegar adequação à capacidade contributiva: pense-se em um tributo de 25% sobre os primeiros R\$ 50.000,00 de renda durante o ano e 10% sobre as rendas adicionais. Ainda nessa hipótese, poder-se-ia concluir que a tributação regressiva retiraria mais dinheiro dos mais ricos em comparação com os mais pobres; o que poderia levar à conclusão de adequação à capacidade contributiva⁸².

3.2. Uma segunda aproximação: a capacidade contributiva da economia e da ciência das finanças públicas não se confunde com a capacidade contributiva do sistema jurídico

Se da perspectiva econômica as discussões revelam a dificuldade de se estabelecer o conteúdo da capacidade contributiva e sua função, no âmbito jurídico, conquanto haja diversos dissensos, é possível assumir algumas premissas (dogmáticas) extraídas da doutrina.

⁷⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação*: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva Jus, E-book Kindle, 2017, item 1.3. Princípios e sistema, posição 658 (paginação da versão eletrônica difere da versão impressa).

⁷⁹ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization* (Series; 2). English Edition. Madison Books, E-book Kindle, 1993, p. 292/293.

⁸⁰ SCHUMPETER, Joseph A. *Capitalismo, socialismo e democracia*. Editora Unesp, E-book Kindle, 2017, p. 312/314.

⁸¹ Em sentido contrário à teoria do sacrifício, vide: GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 212.

⁸² SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*. 4. ed. Cambridge: The MIT Press, 2008, p. 64/66.

Por primeiro, é importante enfatizar que o Direito, ao incorporar elementos de outras ciências (por exemplo, das finanças públicas ou da economia) ao sistema jurídico, necessariamente, deforma, de algum modo, os dados captados, inclusive, em razão da necessidade de se observar a certeza e a praticabilidade das normas jurídicas⁸³. Mais que isso: ao ser introduzido no sistema, o significado dos dados depende de sua construção normativa que leva em consideração outras normas do sistema, inclusive de princípios e regras que com eles interajam.

A capacidade contributiva discutida na econômica e na ciência das finanças públicas não coincide na sua inteireza, portanto, com o conteúdo normativo que se extrai da capacidade contributiva expressa na Constituição. Decorre das próprias diferenças metodológicas e do objeto de estudo (para os juristas, análise precípua do sistema jurídico e das respectivas normas; para os financistas, análise da tributação em seu aspecto factual, considerando as regras de causalidade) a impossibilidade de se ter o mesmo conceito⁸⁴.

Isso não quer dizer que os estudos das demais ciências tornam-se inúteis para compreensão do fenômeno. Quer isso dizer apenas que não há coincidência entre os significados que se extraem do mesmo termo no âmbito das respectivas ciências, embora a economia e a ciência das finanças possam auxiliar na compreensão do instituto. Aliás, na busca de aperfeiçoar o próprio Direito – no que a análise da reforma tributária é exemplo paradigmático –, o exame interdisciplinar permite aportes fundamentais⁸⁵.

3.3. Uma terceira aproximação: a capacidade contributiva na doutrina tributária

Da perspectiva jurídica, o significado da capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade: a diferenciação dos contribuintes a partir da sua capacidade contributiva concretiza a igualdade almejada pela Justiça Fiscal. Daí que, embora expresso no § 1º do art. 145 da CF, sua essência pode ser encontrada no art. 3º da Carta Magna⁸⁶. De fato, não se podem afastar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, tal como o de reduzir as desigualdades sociais e regionais, da concepção que se faça da capacidade contributiva: ao distribuir o encargo fiscal de forma mais gravosa àqueles que demonstrem maior

⁸³ BECKER, Alfredo Augusto (1928-1986). *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 77/85 e p. 494/501.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 71/72.

⁸⁵ TEODOROVICZ, Jeferson. O direito tributário brasileiro e a interdisciplinaridade: perspectivas, possibilidades e desafios. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48, ano 39. São Paulo: IBDT, 2021, p. 595/596.

⁸⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 291.

capacidade econômica se está privilegiando a solidariedade, a Justiça Fiscal, com finalidade de reduzir as desigualdades⁸⁷⁻⁸⁸.

É a capacidade contributiva o próprio critério de aplicação da igualdade, portanto, fundamentando o tratamento desigual entre os contribuintes, com vistas à Justiça Fiscal⁸⁹. Justifica a própria imposição dos impostos⁹⁰, sendo norma adequada a todos os direitos fundamentais de Constituições de Estados de Direito Social⁹¹. Mais que isso, o texto do § 1º do art. 145 revela norma de eficácia plena, com status de cláusula pétrea, notadamente quanto à proteção ao mínimo existencial e a vedação ao confisco⁹².

Pode-se contrapor a capacidade contributiva objetiva ou absoluta à subjetiva ou relativa, sendo que a primeira diz respeito à atividade do legislador de escolher eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas; já a segunda reporta-se a um sujeito individualmente considerado⁹³.

Da perspectiva objetiva, portanto, se estabelece a necessidade de se tributar signo presuntivo de capacidade contributiva, vedando-se a instituição de impostos sobre algo que não seja manifestação de riqueza objetivamente considerada. Da perspectiva subjetiva ou relativa, consideram-se aspectos pessoais dos contribuintes relativos a sinais (seus) de riqueza, com o objetivo de graduar a tributação, evitando a exação sobre o mínimo existencial, vedando o confisco, garantindo a isenção aos comprovadamente pobres na acepção jurídica do termo, inclusive, em relação à prestação jurisdicional do estado (em relação às taxas judiciais).

Roque Antonio Carrazza entende que a capacidade contributiva acolhida pela Constituição brasileira é a absoluta já que consubstanciada em manifestações objetivas de riqueza (ser proprietário de bens móveis e imóveis, por exemplo), sem considerar a situação individual de cada contribuinte⁹⁴. De modo oposto, Sacha

⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022, p. 222.

⁸⁸ Em sentido oposto, entendendo que a capacidade contributiva, enquanto critério para graduação do imposto, não teria como objetivo a redução de desigualdades sociais (função que caberia à progressividade), mas visaria apenas a distribuição do encargo fiscal de forma proporcional entre os indivíduos, vide: LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 98.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 433/434.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022, p. 214/224.

⁹¹ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 20.

⁹² MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 149/153.

⁹³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 26.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 108.

Calmon Navarro Coêlho expõe que a capacidade contributiva, por ter o homem como referência, traduz sempre uma medição de suas circunstâncias pessoais⁹⁵. A nosso ver, não há juízo de exclusão. A Constituição fixa a capacidade contributiva nas duas dimensões.

Com efeito, a Constituição estabelece que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (CF, art. 145, § 1º). Desta disposição, bem como dos textos que com esta tenha relação (não se interpreta a Constituição em tiras⁹⁶), chega-se a determinado conteúdo normativo. A norma que se extrai da Constituição pode ser uma regra, um princípio (e/ou mesmo um postulado). As regras, por descreverem condutas no seu antecedente, têm maior pretensão de decidibilidade. Já os princípios, por indicarem um estado de coisas a ser promovido, têm função precipuamente diretiva em relação à conduta abarcada pela norma⁹⁷. A distinção é importante porque a superação de uma regra exige um ônus argumentativo muito maior (“excepcional”) do aplicador em relação a um princípio, exatamente porque, dentre as condutas possíveis, na regra consta a escolha feita pelo próprio legislador⁹⁸. Como consequência, se de mesma hierarquia, a regra deve prevalecer sobre o princípio⁹⁹.

Ao interpretar o texto constitucional, Paulo Victor Vieira da Rocha argumenta que é possível extrair uma regra: haveria uma regulação da conduta do legislador, proibindo-o de instituir tributo sem que se observe, na eleição da hipótese de incidência, um evento que não seja índice de capacidade contributiva. Além do mais, ressalta o autor a influência da capacidade contributiva na base de cálculo, a justificar a graduação dos tributos¹⁰⁰. Nesse ponto, se verificaria um dever de otimizar (princípio, portanto) relativamente à base de cálculo dos impostos, para que ela fosse a mais precisa possível medida da hipótese de incidência¹⁰¹. Importante observar que para Paulo Victor, já que a capacidade contributi-

⁹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro (comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo)*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 83.

⁹⁶ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 10. ed. refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 39/41.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 104/111.

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 113/116.

⁹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 117.

¹⁰⁰ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. *Revista Tributária das Américas – RTA* 4, 2011, p. 49/50.

¹⁰¹ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. *Revista Tributária das Américas – RTA* 4, 2011, p. 57.

va mesmo da perspectiva mais objetiva exerce influência na base de cálculo, há vinculação entre a capacidade contributiva e a seletividade para os impostos indiretos (ICMS e IPI)¹⁰².

Ainda, Paulo Victor indica a facultatividade da observância da capacidade contributiva na norma da seletividade considerando interpretação literal do § 1º do art. 145 da CF. Assim, para o ICMS, seria possível ao legislador optar por observar ou não a capacidade contributiva. Mas se optasse pela seletividade, necessariamente, teria que observar a capacidade contributiva¹⁰³.

Luís Eduardo Schoueri aponta que, em sua feição relativa, a capacidade contributiva teria natureza de princípio jurídico, exigindo do legislador que se busque a capacidade contributiva do contribuinte, inclusive, para preservar o mínimo existencial, de um lado, e evitar o confisco de outro. E, da perspectiva objetiva, seria uma regra que proibiria o legislador de construir normas tributárias que alcançassem evento não revelador de riqueza, objetivamente considerada¹⁰⁴.

Veja-se, nessa linha, que as duas perspectivas (objetiva e subjetiva) estão contempladas pela norma que se extrai da Constituição. O legislador está obrigado a escolher fatos signos presuntivos de capacidade contributiva ao produzir a norma tributária, conforme estabelecido nas regras de competência; bem como, ao instituir as normas tributárias, sempre que possível, deve graduar os impostos conforme a capacidade contributiva. O texto, ao indicar que a capacidade contributiva deve ser realizada sempre que possível, aponta para compreensão da capacidade contributiva subjetiva como princípio, consubstanciado em um mandamento de maximização de eficácia¹⁰⁵. Os desdobramentos da capacidade contributiva subjetiva no mínimo existencial, de um lado, e na vedação ao confisco, de outro, estão ligados ao próprio princípio da dignidade da pessoa humana e ao direito à vida. Não só servem como fundamento de defesa contra eventuais restrições injustificadas do Estado, como obrigam o Estado a adotar medidas efetivas para sua proteção¹⁰⁶. É nesse sentido que o mínimo existencial deveria direcionar o legislador a, por exemplo, em operação de circulação de mercadoria isenta considerar

¹⁰² ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A normatividade e o sentido da seletividade da tributação sobre o consumo no Brasil. *Revista de Direito Internacional Econômico E Tributário – RDIET* v. 16, n. 2. Brasília, jul.-dez. 2021, p. 48-80, p. 60/61.

¹⁰³ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A normatividade e o sentido da seletividade da tributação sobre o consumo no Brasil. *Revista de Direito Internacional Econômico E Tributário – RDIET* v. 16, n. 2. Brasília, jul.-dez. 2021, p. 48-80, p. 63/67.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022, p. 369/371.

¹⁰⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 54.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 394.

o crédito de ICMS da operação anterior: justamente para concretizar a capacidade contributiva do consumidor¹⁰⁷⁻¹⁰⁸.

Da perspectiva objetiva, assim, a norma da capacidade contributiva impediria, por exemplo, a instituição de imposto único, que seria devido em razão de operações bancárias, já que as transações não revelariam capacidade contributiva¹⁰⁹. Da perspectiva subjetiva, como princípio portanto, traria um estado de coisas a ser perseguido: preservação do mínimo existencial, vedação ao confisco e adequação da dimensão econômica do encargo tributário à capacidade econômica do contribuinte.

Uma questão a ser enfrentada, não obstante, é entender se “sempre que possível” traz uma faculdade de adequação do imposto à capacidade contributiva para o legislador ou se a expressão traduz um outro significado. A nosso ver, o “sempre que possível” está relacionado a dever imposto ao legislador, e não mera permissão. Trata-se de uma “visão forte” da capacidade contributiva¹¹⁰. Como a redução das desigualdades constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (CF, art. 3º), e como a capacidade contributiva é critério aplicável aos impostos que concretiza a igualdade, nos parece que a construção da norma que se extrai do texto da Constituição (§ 1º do art. 145) implica reconhecer que “sempre que possível” tem relação com as circunstâncias materiais de possibilidade para graduação dos impostos. Em outras palavras: sempre que materialmente possível, i.e., havendo a possibilidade de se instituir determinado imposto de forma a onerar mais os mais ricos e menos os mais pobres, notadamente considerando o princípio da praticabilidade, a Constituição exige que se observe a capacidade contributiva, distribuindo adequadamente o encargo fiscal entre os contribuintes, observando-se os limites impostos pelas normas constitucionais que vedam o confisco, que preservam a propriedade e garantem o livre exercício da atividade.

Sendo possível a graduação dos impostos conforme a capacidade contributiva, inclusive, para os tributos indiretos ou reais, o legislador deveria observar o mandamento constitucional¹¹¹⁻¹¹². A finalidade indicada pelo § 1º do art. 145 da

¹⁰⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 114.

¹⁰⁸ Registre-se opinião oposta de Alcides Jorge Costa, para quem a capacidade contributiva atuaria apenas em relação ao contribuinte de direito (COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade contributiva*. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo, 1991, p. 302).

¹⁰⁹ COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade contributiva*. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo, 1991, p. 302.

¹¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 344.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, p. 83/84.

¹¹² Em sentido oposto, apontamos o texto de Luciano Amaro, para quem a expressão “sempre que possível” cabe como ressalva tanto para personalização como para a própria capacidade contri-

CF exige tal conduta. Pode-se até admitir exceções momentâneas e alguma flexibilidade, desde que justificada constitucionalmente¹¹³, adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito¹¹⁴. Mas não se poderia admitir o desprezo da capacidade contributiva no seu aspecto subjetivo se há possibilidade da concretização da igualdade, tomando a capacidade contributiva como critério, a fim de produzir Justiça Fiscal.

Coerente com esta ideia, a reforma tributária deveria buscar fórmulas, ainda que imperfeitas, para prestigiar a capacidade contributiva; e não o contrário. De toda forma, deve-se reconhecer a necessidade de sopesar o princípio da capacidade contributiva no aspecto subjetivo com os princípios da ordem econômica. Se é verdade que o legislador tem o dever de buscar a adequação do critério quantitativo da regra tributária à capacidade contributiva, não pode ultrapassar determinados limites inerentes à Ordem Econômica e ao direito de propriedade. Nesse sentido, ecoam fortes as palavras do Professor Luís Eduardo Schoueri: “entre a opção de o Estado distribuir riqueza e promover a mesma distribuição a partir do fomento ao trabalho e da livre iniciativa, parece-me que o mandamento constitucional impõe a segunda”¹¹⁵.

3.4. Posicionamento do STF sobre a capacidade contributiva e a tributação sobre o consumo

Em julgado recente, o Supremo Tribunal Federal (STF) debateu temas importantes para compreensão da interação entre capacidade contributiva e a seletividade. Trata-se do Recurso Extraordinário n. 714.139, de Santa Catarina, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, tendo como Redator do acórdão o Ministro Dias Toffoli¹¹⁶.

Discutiu-se no caso se seria constitucional a legislação estadual de Santa Catarina que, ao definir a alíquota para energia elétrica e telecomunicação, fixou-a em 25% para o serviço de telecomunicação e para os consumidores com

butiva. A ressalva daria ao legislador a possibilidade, inclusive, de utilização do imposto para induzir comportamentos (AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 133/134).

¹¹³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 54.

¹¹⁴ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, p. 288.

¹¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 20/21.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.2021, *DJe* 15.03.2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=icms%20e%20capacidade%20contributiva&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 19 jul. 2022.

consumo de energia mais elevado, sendo que a alíquota geral é de 17%. Ainda em relação à energia elétrica, na legislação impugnada consta alíquota mais baixa (de 12%) para aqueles que consomem menos energia.

Do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, além da indicação da essencialidade da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação, conforme dados do IBGE e da Anatel que comprovariam a importância atual destes bens para população, o voto indica desvirtuamento da técnica da seletividade, já que, considerados os arts. 1º e 3º da CF, não seria possível estabelecer uma onerosidade maior para itens de primeira necessidade. Embora facultativa a seletividade, se estabelecida a alíquota em desacordo com a essencialidade, seria possível o controle de validade da norma. Na argumentação do Ministro é possível extrair da norma que dispõe sobre a seletividade a necessidade de sua conjugação com a capacidade contributiva, ainda que se tome o ICMS como tributo indireto. Mas a capacidade contributiva não levou à conclusão de validade da legislação estadual. Não seria constitucional a diferenciação entre os contribuintes que consomem menos energia elétrica (alíquota de 12%), em comparação com aqueles que consomem mais energia (alíquota de 25%).

Como contraponto, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu pela constitucionalidade da legislação estadual de Santa Catarina em relação à alíquota estabelecida para os serviços de energia elétrica. Observou que a legislação teria estabelecido alíquota inferior (de 12%) para os consumidores que possuíam menor capacidade econômica revelada pelo reduzido consumo (até 150 Kwh mensais para “usuários domiciliares” e 500 Kwh mensais para produtores rurais, cooperativas e produtor) e 25% para os consumidores considerados de maior porte. Desta feita, a alíquota inferior estaria adequada à concretização da capacidade contributiva e, além de observar a capacidade contributiva, a alíquota superior teria efeito extrafiscal justificado constitucionalmente, porque buscaria reduzir o consumo de energia elétrica.

Já em relação aos serviços de comunicação, o Ministro Alexandre de Moraes seguiu o entendimento do Ministro Marco Aurélio: a alíquota majorada não teria qualquer justificativa amparada pela Constituição, sendo, portanto, inválida.

Em relação à energia elétrica e acompanhando o Ministro Relator, anota o Ministro Dias Toffoli que a essencialidade do bem seria independente da classe do consumidor; ou da quantidade de consumo. A essencialidade da energia elétrica seria analisada de uma perspectiva bastante ampla, com referência na coletividade: seria a energia elétrica essencial ao desenvolvimento do país. Em relação aos serviços de telecomunicação, o mesmo raciocínio de essencialidade foi realizado pelo Ministro, destacando a importância do uso dos serviços de telecomunicação, inclusive, para as pessoas de menor capacidade contributiva. Conclui o Ministro, assim, pela inconstitucionalidade da norma impugnada, porém, propondo a modulação dos seus efeitos.

O Ministro Gilmar Mendes constrói o significado da norma da seletividade considerando os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Assim, a seletividade não se consubstanciaria apenas na essencialidade relacionada à natureza do produto, mas teria que considerar a capacidade contributiva e outros valores constitucionais igualmente relevantes. Ressalta o Ministro o entendimento do próprio Supremo de que o princípio da capacidade contributiva seria aplicável a todos os impostos, e mesmo a outros tributos.

Nessa esteira, entendeu o Ministro pela constitucionalidade da legislação estadual eis que, ao diferenciar as alíquotas de acordo com o consumo de energia elétrica, ter-se-ia, a um só tempo, a concretização da capacidade contributiva e o efeito indutor, com estímulo econômico para uso racional da energia elétrica. De outro lado, entendeu pela inconstitucionalidade relacionada à alíquota de 25% incidente sobre os serviços de telecomunicações, já que, aqui, não teria o legislador cuidado de diferenciar os contribuintes amparado em mandamento constitucional. Haveria finalidade meramente arrecadatória na fixação de alíquota de 25% para os serviços essenciais de telecomunicações, o que contribuiria para regressividade do sistema. A inconstitucionalidade ficaria evidenciada pela finalidade meramente arrecadatória de serviço essencial; o que não se coadunaria com o princípio da seletividade.

O acórdão não registra voto dos demais Ministros em relação ao mérito da questão. Há debate realizado pelo Ministro Edson Fachin em relação à modulação dos efeitos e há registro do Ministro Nunes Marques, no sentido de acompanhar o Relator no mérito, e o Ministro Dias Toffoli quanto à modulação dos efeitos.

Da análise dos fundamentos que constam nos votos nota-se que, ainda que mencionada a capacidade contributiva em trechos dos votos de todos os Ministros, o entendimento vencedor afasta da essencialidade considerações sobre a capacidade contributiva. É dizer: a diferenciação de alíquota por sinais de riqueza do consumidor (o consumo seria o parâmetro eleito pelo legislador estadual¹¹⁷) não traria o significado específico da essencialidade, para justificar a aplicação da norma da seletividade ao ICMS. A energia elétrica (bem como os serviços de telecomunicação) seria essencial para ricos e pobres, para industriais e pequenos produtores agrícolas; não sendo viável sua distinção em razão da capacidade contributiva. A aplicação da seletividade não poderia se justificar apenas na capacidade contributiva, desconsiderando a essencialidade do produto. Da mesma forma, o STF afastou a justificativa da seletividade a partir dos efeitos indutores visados pela legislação estadual. Ainda que se pudesse invocar o princípio de proteção ao meio ambiente para fundamentar a diferença nas alíquotas para a

¹¹⁷ Observa-se que não houve debate sobre ser o consumo de energia elétrica parâmetro adequado para determinar a capacidade contributiva do consumidor.

energia elétrica, o STF concluiu que, sendo a mercadoria essencial, não haveria muito espaço para norma indutora. Outra conclusão importante para este trabalho é que, além de desvincular a capacidade contributiva da essencialidade, o STF entendeu pela facultatividade da seletividade.

Nessa linha de entendimento, se a seletividade é facultativa e se a essencialidade não está atrelada à capacidade contributiva, a retirada dos atuais dispositivos constitucionais relativos à seletividade do sistema jurídico, com sua substituição por imposto de alíquota uniforme e um imposto seletivo para combater externalidades sociais e econômicas, nos parece, não implica inconstitucionalidade. No fundo, o que o STF está a dizer é que o estabelecimento de alíquotas diferenciadas em razão da norma de seletividade por essencialidade não é obrigatório. Todavia, não se pode concluir o mesmo em relação à capacidade contributiva já que o tema não foi debatido por este enfoque.

Esse debate é importante porque, se se tomar a capacidade contributiva como norma que impõe ao legislador a graduação dos impostos, mesmo a supressão dos textos constitucionais relativos à seletividade em razão da essencialidade do produto pela PEC 45 (e pela PEC 110) não afastaria a discussão sobre a constitucionalidade da alíquota uniforme. Além do mais, se a seletividade decorre da capacidade contributiva, e se extrai desta sua adequação a categoria dos Direitos Fundamentais, ao menos na perspectiva subjetiva de proteção ao mínimo essencial¹¹⁸, a própria supressão da seletividade poderia ser questionada, na medida em que não se permitiria o retrocesso constitucional, conforme proteção assegurada em cláusulas pétreas (CF, art. 60, § 4º).

O outro julgado analisado é o rumoroso Recurso Extraordinário (RE) n. 593.849, de Minas Gerais, com relatoria do Ministro Edson Fachin¹¹⁹, em que o STF, alterando entendimento anterior, afirmou ser “devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (Tema n. 201).

Em precedente de 2002, em ADI n. 1.851, proposta pela Confederação Nacional do Comércio contra o art. 10 da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) e Convênio ICMS n. 13/1997, o STF, com relatoria do Ministro Ilmar Galvão, ao interpretar o § 7º do art. 150 da CF, entendeu que o fato gerador presumido na hipótese de substituição tributária para frente não era provisório. Sendo defi-

¹¹⁸ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 57/59.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 593.849/MG. Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, *DJe* 05.04.2017. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=icms%20e%20capacidade%20contributiva&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 20 jul. 2022.

nitivo, o imposto pago pelo substituto, ainda que superior ao que o efetivamente apurado na realidade (considerando o fato gerador efetivamente realizado na cadeia de fornecimento), não daria ensejo à restituição. Conforme leitura perspicaz de Paulo Victor Vieira da Rocha, houve por parte do STF a flexibilização da capacidade contributiva no julgamento, mas considerando determinadas premissas fáticas da época (como, por exemplo, a parcimônia na utilização da substituição, com a sua utilização em situação em que seria difícil a fiscalização – como para o setor de bebidas), a fim de justificar o regime da substituição tributária em razão da praticabilidade e da eficiência¹²⁰.

Ocorre, porém, que, em 2016, quando o STF se manifestou sobre a mesma tese, as premissas fáticas eram outras. A substituição tributária, posto que facilitadora de arrecadação, passou a ser utilizada intensamente pelos Estados. Além disso, justamente em razão da disseminação indevida do regime, a dimensão quantitativa fixada na substituição tributária passou a não representar parâmetros mínimos de mercado, em muitos casos. Se, outrora, adequada à igualdade geral já que a padronização da dimensão quantitativa na substituição estava congruente à média dos casos¹²¹, no momento do julgamento do RE n. 593.849, a substituição tributária para frente foi confrontada com a dimensão subjetiva da capacidade contributiva e com a tese do enriquecimento ilícito por parte do Estado.

O caso apresenta certa complexidade já que, embora o foco fosse a legislação de Minas Gerais (impugnada pelo contribuinte), que impedia a restituição do valor pago em valor superior ao que constatado, de fato, no ato do consumo, no mesmo período estavam sendo julgadas ações que discutiam as leis de São Paulo e Pernambuco. O ponto é que, ao contrário da lei mineira, as paulista e pernambucana davam ao contribuinte a possibilidade de restituir o excesso do valor recolhido em regime de substituição tributária. O foco do RE n. 593.849 é a lei de Minas Gerais, mas a situação dos Estados de São Paulo e Pernambuco foi levada em consideração no julgamento. Para este trabalho, destacam-se do entendimento que prevaleceu os fundamentos dos votos do Ministro Relator e do Ministro Luís Roberto Barroso.

Com efeito, após pontuar o entendimento histórico do STF sobre o tema, o voto vencedor do Ministro Relator Edson Fachin passa a combater a tese de que,

¹²⁰ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A substituição tributária no ICMS: problemas (não) resolvidos pelo RE 593.849. In: FAIM FILHO, Eurípedes Gomes; SERRANO, Mônica Almeida Magalhães (coord.). *ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência*. São Paulo: Ipam, 2019, p. 256/257.

¹²¹ ÁVILA, Humberto. Parecer. ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor final. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 124. São Paulo: Dialética 2005, p. 125/126.

ao possibilitar a restituição do valor pago a maior no regime de substituição tributária, haveria o desvirtuamento e a perda da praticabilidade do instituto. Segundo o ministro, a “praticidade tributária”, que justificaria a fixação do fato gerador presumido como se definitivo fosse, deve ser sopesada diante dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação do confisco, bem como, considerando a neutralidade fiscal no ICMS. Ademais, menciona o Ministro Relator a necessidade de se coibir o enriquecimento ilícito, quer do contribuinte, quer do Estado. A vedação do enriquecimento ilícito seria fundamento para permitir a restituição do excedente pago pelo contribuinte, se o fato gerador real se concretizar por valor inferior ao previsto no regime de substituição tributária. Com esses fundamentos, dá provimento ao recurso do contribuinte, declarando a lei mineira inconstitucional.

Concordando com o Relator, o Ministro Luís Roberto Barroso aponta que, sem a possibilidade de restituição do excesso, a substituição tributária resultaria violadora da capacidade contributiva, notadamente “quando é possível utilizar a base de cálculo do valor efetivo da operação”. Põe em relevo o Ministro o contexto fático de 2016 frente ao de 2002: a flexibilidade da capacidade contributiva só seria possível se houvesse excessiva onerosidade para a fiscalização, na situação concreta (o que se dava quando do julgamento da ADI n. 1.851, mas não seria mais o caso em 2016). Nesse ponto, o Ministro argumenta pela violação da razoabilidade em sua dimensão de congruência, já que não haveria uma relação harmônica entre a construção feita da norma (a partir da interpretação do § 7º do art. 150 da CF) e as condições externas da sua aplicação.

São várias as lições que se pode retirar deste julgado. Para a análise abrangida neste artigo, vale a observação de que o fundamento da capacidade contributiva na sua dimensão subjetiva foi considerado pela Corte para justificar a superação do precedente anterior, assegurando ao contribuinte a possibilidade de restituição na hipótese de o valor do consumo ter sido fixado de forma majorada na substituição tributária. Seria possível a ponderação da capacidade contributiva com a praticabilidade, e, considerando os elementos fáticos do período (que diferiam dos de 2002), não se admitiu o fato gerador presumido¹²². Mais que isso: entre a praticabilidade representada pela técnica da substituição e a Justiça Fiscal, a Corte preferiu este àquela, dado o contexto fático mais atual.

A segunda observação relacionada à capacidade contributiva é que a análise foi realizada considerando a etapa final do consumo da mercadoria. Veja-se que o valor efetivo da operação só se verifica no fim do ciclo de fornecimento do produto (ou do serviço). E foi este elemento, que diz respeito ao contribuinte de fato,

¹²² Para análise mais aprofundada sobre o exame da questão com foco na proporcionalidade, vide: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

que foi pressuposto¹²³ para discutir a constitucionalidade da lei mineira. Assumiu relevo a repercussão do encargo econômico na cadeia de fornecimento.

Por fim, o acórdão revela a atenção dada pelo STF ao contexto fático. Pode-se mesmo dizer que a interpretação do § 7º do art. 150 foi alterada porque, no entender da Corte, a técnica da substituição tributária não seria tão necessária atualmente ou, ao menos, a restituição do valor pago a mais seria factível aos Estados.

4. Direito comparado: apontamentos sobre a tributação sobre o consumo por meio de alíquota única no sistema neozelandês

É bastante comum no debate sobre a reforma tributária ser invocado o imposto sobre bens e serviços neozelandês (*Good and Services Tax* – GST) como modelo paradigmático para tributação sobre o consumo. De uma forma geral, vigente a partir de 1986, o GST neozelandês (GST NZ) tem base tributária bastante ampla, alcançando quase todos os bens e serviços consumidos dentro da Nova Zelândia. Possui, atualmente, duas alíquotas: a de 0%, que objetiva desonerar determinados – e poucos – bens e serviços –, e a de 15%; que é a alíquota geral¹²⁴. São pouquíssimos os bens ou os serviços não alcançados pelo GST NZ. Há incidência sobre alimentos, serviços de educação e de saúde, e mesmo sobre serviços prestados por administrações locais, como pedágios, são tributados pelo GST NZ¹²⁵.

Em razão da sua base ampla de tributação, em classificação da OCDE, cujo escopo é medir a capacidade do tributo de atingir todos os gastos com consumo em um determinado país (economicamente, a natural base tributária do imposto sobre o consumo), a Nova Zelândia é, de longe, o país com melhor classificação. Em índice que vai até 1 (igual à tributação sobre todo gasto de um país em consumo), a Nova Zelândia pontuou com 0,99 em 2018¹²⁶. Sua arrecadação tem sido maior do que a esperada¹²⁷. Para atingir a tributação sobre o consumo, o GST NZ

¹²³ Pressuposto porque não houve discussão efetiva deste ponto (da repercussão econômica ou jurídica), embora conste na ementa e no voto do relator a menção à “arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS”.

¹²⁴ ELGAARD, Karina Kim Egholm. Lessons from New Zealand for EU VAT Grouping and Tax Avoidance Issues. *Intertax* (Deventer), v. 48, Issue 5, 2020, p. 02.

¹²⁵ VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014, p. 20. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas>. Acesso em: 21 jul. 2021.

¹²⁶ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. Consumption tax trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. OECD, 2020, item 2.7 (não paginado). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Acesso em: 21 jul. 2022.

¹²⁷ MUSGRAVE, Peggy. *International aspects of value added taxes. VAT monitor*. IBFD, may/june 2001, p. 117.

é não cumulativo, com pouquíssimas exceções ao direito de crédito. Até mesmo em relação aos gastos para execução dos seus serviços as prostitutas podem requerer créditos¹²⁸.

Por força da sua capacidade de arrecadação, neutralidade e simplicidade, o GST NZ influencia a discussão da tributação sobre o consumo. Mesmo o GST australiano, também tido como um VAT moderno (foi introduzido no sistema australiano em 2000), tomou de empréstimo diversos aspectos do modelo neozelandês, buscando a incidência sobre uma base ampla com uma alíquota única, mas, por razões políticas, tenha tido que isentar alguns bens e serviços, como alimentos, para que fosse aprovado pelo seu Parlamento¹²⁹. Nesse sentido, nos parece que o debate sobre reforma tributária tem como protagonismo inicial perspectivas econômicas de eficiência e neutralidade. Porém, ao passar pelo Poder Legislativo, tende a ceder para acomodar argumentos relacionados à Justiça Fiscal, notadamente consubstanciados em capacidade contributiva.

Veja-se que mesmo na Índia, país com dimensões continentais, com condições sociais que revelam alta desigualdade, a introdução do seu GST foi informada por princípios econômicos também presentes no debate brasileiro: ter-se-ia que visar à igualdade horizontal (em detrimento da vertical); o que exigiria uma base ampla para tributação do consumo, sujeita a alíquotas baixas e com poucas diferenças de alíquota¹³⁰. Porém, após passar por intenso processo político que durou muitos anos, a base do GST indiano foi reduzida (por exemplo, bebidas alcoólicas, bilhetes lotéricos e combustíveis automotivos estão sujeitos a outros impostos estaduais), e foram estabelecidas quatro alíquotas bases, além de uma lista relativamente extensa de itens isentos¹³¹; afora o fato de que, para preservar a federação e respeitar a Constituição, foram estabelecidos três tributos dentro do GST indiano (CGST, de competência do governo central; SGST, de competência dos Estados; IGST, de competência do governo central em relação às operações interestaduais), com legislação harmonizada. O sistema resultou relativamente

¹²⁸ EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Payul; SUMMERS, Victoria. The modern VAT. USA: International Monetary Fund, 2001, p. 17. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/07173-9781589060265-en/07173-9781589060265-en-book.xml>. Acesso em: 22 jul. 2022.

¹²⁹ D'ASCENZO, Michael. *Australian VAT design and federalism. International VAT monitor*. IBFD, 2019, p. 267.

¹³⁰ RAO, Govinda M. Tax reform in India: achievements and challenges. *Asia-Pacific Development Journal* v. 07, n. 02, 2000, p. 60/61. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Govinda_Rao/publication/254388312_Tax_reform_in_India_Achievements_and_challenges/links/0a85e5355eea0a5d45000000/Tax-reform-in-India-Achievements-and-challenges.pdf. Acesso em: 21 jul. 2022.

¹³¹ VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas>. Acesso em: 21 jul. 2021, p. 35.

complexo, embora a reforma tributária tenha trazido inegáveis ganhos, no sentido de melhorar o ambiente para negócios e evitar distorções de alocação, se comparado ao antigo regime indiano¹³².

Se, geralmente, questões políticas e constitucionais acabam por amenizar as pretensões impostas pelos princípios econômicos geralmente propagados (em perspectiva mais liberal, por óbvio) nos debates das reformas tributárias, é de se perguntar como a Nova Zelândia conseguiu introduzir o seu GST. Talvez, a resposta passe pelo sistema jurídico neozelandês e pelo fato de ser a Nova Zelândia um Estado Unitário¹³³.

Com raízes históricas decorrentes da sua relação de colônia com a Grã-Bretanha, a Nova Zelândia é país de *common law*, embora haja entre suas fontes de direito a previsão para leis aprovadas pelo seu Parlamento e, até mesmo, a recepção de algumas poucas leis do Reino Unido¹³⁴. Não há propriamente uma Constituição escrita de hierarquia superior às demais normas. O que há é uma Lei Constitucional de 1986, com pouquíssimas disposições tributárias, basicamente, relacionadas ao princípio da legalidade, exigindo lei do Parlamento para instituição e cobrança de imposto¹³⁵. Há escassez de normas assegurando direitos mínimos ao contribuinte¹³⁶.

Para que se tenha uma ideia, é possível ao Parlamento legislar em relação a determinado fato (por exemplo, uma lacuna que dê margem para planejamento tributário), a fim de dar à norma a ser introduzida no sistema efeitos retrospectivos¹³⁷. Não constatamos na análise feita menção à capacidade contributiva no sistema neozelandês.

¹³² Vijay cita que, antes da reforma, os empresários eram obrigados a ter armazéns em diversos estados e circular as mercadorias via consignação para poder realizar as operações no estado, a fim de dar crédito nas operações realizadas, evidenciando a inexistência de mercado comum antes da reforma (KRISHNAMURTHY, V. *India's GST law and its input tax mechanism: a commentary. International VAT Monitor* v. 28, n. 6, 2017, p. 472).

¹³³ POUBEL, Daniel Lannes. O sistema tributário da Nova Zelândia. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel. *Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 510/511.

¹³⁴ POUBEL, Daniel Lannes. O sistema tributário da Nova Zelândia. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel. *Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 513.

¹³⁵ "It shall not be lawful for the Crown, except by or under an Act of Parliament, (a) to levy a tax; or (b) to borrow money or to receive money borrowed from any person; or (c) to spend any public money." (NOVA ZELÂNDIA. Parliament Counsel Office. Constitution Act 1986. Disponível em: <https://www.legislation.govt.nz/act/public/1986/0114/latest/DLM94252.html>. Acesso em: 22 jul. 2022)

¹³⁶ POUBEL, Daniel Lannes. O sistema tributário da Nova Zelândia. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel. *Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 517.

¹³⁷ ELGAARD, Karina Kim Egholm. Lessons from New Zealand for EU VAT Grouping and Tax Avoidance Issues. *Intertax* (Deventer) v. 48, Issue 5, 2020, p. 15.

Ainda que haja efetiva participação da sociedade e de especialistas quando da elaboração das normas tributárias na Nova Zelândia¹³⁸, não consta na legislação neozelandesa a especificação dos direitos mínimos dos contribuintes, tornando a limitação ao poder de tributar efetiva¹³⁹; exceto por algumas regras procedimentais, com a garantia do contraditório, e de segurança jurídica (por exemplo)¹⁴⁰.

O que se busca demonstrar aqui é que, embora os economistas e financistas tenham razões para preferir um tributo sobre consumo com alíquota única e uniforme, sobre uma base ampla de bens e serviços, questões históricas, jurídicas, políticas e sociais restringem o desenho possível para o tributo¹⁴¹. Embora os financistas e economistas insistam na alíquota única, a maioria dos países têm optado por alíquotas variadas¹⁴². Nesse sentido, em estudo já noticiado neste trabalho, Martha Leão e Vanessa Dexheimer, ao analisarem as mudanças ocorridas nos diversos países do mundo nos últimos 25 anos em relação à tributação sobre o consumo, concluíram que a maioria adotou ou manteve alíquotas diferenciadas, isenções e alíquota zero para determinados bens e serviço¹⁴³.

Afora diferenças culturais e geográficas, o sistema unitário de governo, o Parlamento unicameral, a ausência de direitos constitucionais limitando o poder de tributar e, ainda, a total adesão ao liberalismo no momento da reforma tributária pela Nova Zelândia, são diferenças importantes que rechaçam os pedidos de, simplesmente, seguir o modelo neozelandês¹⁴⁴.

5. A capacidade contributiva e a alíquota uniforme na tributação sobre o consumo: incompatibilidade da PEC 45 com a Constituição

Anota-se, primeiramente, que as questões de Justiça, inclusive de Justiça Fiscal, ganham contornos específicos conforme o ordenamento jurídico analisado¹⁴⁵. Deve-se ter bastante cuidado ao se importar solução de outros países, desconside-

¹³⁸ BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. *General Report*. IFA – International Fiscal Association, 2015, p. 68.

¹³⁹ BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. *General Report*. IFA – International Fiscal Association, 2015, p. 97 (vide respostas aos questionamentos 78 e 79).

¹⁴⁰ POUBEL, Daniel Lannes. O sistema tributário da Nova Zelândia. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel. *Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 517/519.

¹⁴¹ JAMES, Kathryn. *The raise of value-added tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 207.

¹⁴² JAMES, Kathryn. *The raise of value-added tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 116.

¹⁴³ LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 341/343.

¹⁴⁴ JAMES, Kathryn. *The raise of value-added tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 237.

¹⁴⁵ ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 87.

rando questões, além de jurídicas, históricas e políticas. Simplesmente não cabe abraçar respostas específicas dadas por outros países a problemas jurídicos comuns, desconsiderando as particularidades do sistema jurídico do Brasil. Ainda que seja interessante objeto de pesquisa, inviável importar a solução neozelandesa da tributação sobre o consumo, tal como concebida acolá.

Entende-se pela inadequação de eventual reforma tributária que busque a tributação sobre o consumo, fazendo incidir alíquota uniforme (a mesma alíquota) sobre bens e serviços de naturezas diversas, com a norma constitucional que dispõe sobre a capacidade contributiva.

Dentre outros fundamentos, a capacidade contributiva, cujo conteúdo normativo abrange perspectivas subjetivas e objetivas, cuja construção normativa pressupõe articulação com princípios (igualdade, justiça social, dignidade da pessoa humana, solidariedade, direitos sociais) e regras constitucionais (vedação ao confisco) que evidenciam sua natureza de direito fundamental, impede que eventual reforma tributária deixe de respeitar a Justiça Fiscal fundada na concretização da igualdade.

É verdade que, se se tomar capacidade contributiva no seu aspecto objetivo, portanto, como regra que impõe a escolha de signo presuntivo de riqueza ao desenho do núcleo da norma tributária, a reforma tributária que traz alíquota uniforme não encontra resistência do sistema jurídico brasileiro. Aqui, não há óbice à PEC 45 porque a renda consumida ou mesmo a operação de circulação de bens e a prestação de serviços (caso se desconsidere consumidor como contribuinte) são manifestações de riqueza suficientes à tributação.

Ainda que se faça a ligação da capacidade contributiva à regra atual da seletividade prevista para o ICMS e o IPI, também não haveria impedimento para a reforma tributária. O referido julgamento do STF em relação à energia elétrica e aos serviços de telecomunicações traz o entendimento de facultatividade para o estabelecimento da seletividade em função da essencialidade. Se há facultatividade, a alteração constitucional com a supressão dos dispositivos, e a proposta de regra específica de seletividade destinada a introduzir normas indutoras para evitar determinados consumos, não são fatores que geram a inconstitucionalidade da PEC 45.

De outro lado, no aspecto subjetivo, a capacidade contributiva impõe limites à introdução de imposto sobre bens e serviços com alíquota uniforme. De início, assegurar o mínimo existencial impõe buscar desonerar determinados bens e serviços vitais ao ser humano. Trata-se de objetivo central imposto ao Estado, justamente, para preservar o direito à vida e a dignidade humana. Ainda no aspecto subjetivo, em relação à tributação sobre bens e serviços, a capacidade contributiva tem por finalidade adequar a dimensão econômica do tributo à capacidade econômica do consumidor. No imposto indireto, a análise se dá considerando o consumo efetivamente realizado, sendo este o sinal de riqueza que justifica a

tributação. O que se coloca é que a capacidade contributiva, como critério para graduação do imposto, é direito fundamental, ainda que se esteja se referindo ao ICMS¹⁴⁶.

Por mais que a simplicidade, a praticabilidade e a neutralidade possam ser construídas a partir de textos extraídos da Constituição, inclusive da igualdade¹⁴⁷, na atual quadra, a tributação de bens e serviços por alíquota única não é meio adequado, necessário ou proporcional (estrito senso) para justificar a eventual superação da capacidade contributiva. Com efeito, a tributação sobre o consumo pode ser simplificada, reduzindo sua complexidade, de forma a buscar uma maior neutralidade, sem que se colocasse em risco (até) o mínimo existencial (inclusive, em relação a um percentual relevante da população).

Ainda que houvesse a desoneração de determinados bens e serviços, a simplicidade, a praticabilidade e a neutralidade almejada não poderiam impedir a busca pela igualdade na tributação. A uniformidade na tributação do consumo impede ajustar a carga tributária à capacidade econômica do consumidor, intervindo de forma demasiada no princípio constitucional. Conforme o citado julgado do STF em relação à substituição tributária evidenciou, a praticabilidade não prevalece sobre a capacidade contributiva, em determinados contextos fáticos. E o atual momento, em que há no Brasil enorme desigualdade social¹⁴⁸, parece justificar ainda mais a conclusão de prevalência de capacidade contributiva.

Ressalta-se que, da maneira como configurada, com alíquotas singulares, globais, de referência, podendo os entes estabelecerem alíquotas diferentes e específicas, a PEC 45 enfraquece ainda mais o argumento de constitucionalidade sob o enfoque da proporcionalidade. Analisados os meios escolhidos conforme se verifica do texto proposto, não há ao certo sequer a segurança de que será alcançado o fim almejado de simplicidade na tributação. De outro lado, é certo que a alíquota uniforme restringe a capacidade contributiva. Não há razões suficientes que justifiquem a restrição da capacidade contributiva na sua perspectiva subjetiva, se a PEC 45 peca, inclusive, nos objetivos a que se propõe.

É verdade que a tributação sobre o consumo, ainda que fixada a partir de alíquotas diversas, não resolve a questão da regressividade do sistema, na medida em que os mais pobres pagarão mais impostos do que os mais ricos, proporcionalmente à sua renda auferida e/ou acumulada, ao consumir o mesmo bem ou

¹⁴⁶ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade*: entre capacidade contributiva e praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 102.

¹⁴⁷ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade*: entre capacidade contributiva e praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012 p. 98.

¹⁴⁸ Para informações sobre o aumento da desigualdade em 2021 frente a 2020, inclusive em relação ao índice de GINI, veja pesquisa relativa ao PNAD Contínua do IBGE. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/34052-em-2021-rendimento-domiciliar-per-capita-cai-ao-menor-nivel-desde-2012>. Acesso em: 22 jul. 2022.

serviço. Contudo, constata-se que, à medida que a renda aumenta, o consumo também aumenta¹⁴⁹; o que implica reconhecer que pessoas com mais renda consomem mais, produtos essenciais e não essenciais. Some-se a isso a majoração de alíquotas para bens de luxo e a desoneração de bens essenciais para que, ainda que de modo imperfeito, o sistema jurídico busque uma aproximação maior da concretização da igualdade pela distribuição da carga fiscal de forma mais conforme à capacidade contributiva. Decorre daí que a regressão pode ser mitigada, e, ademais, pode não ser tão grave se se considerar perspectivas como renda durante o ciclo de vida¹⁵⁰ e a informalidade constatada principalmente em países em desenvolvimento, onde parte da população de mais baixa renda (mas não só) consome produtos sem pagar tributos¹⁵¹.

Faz-se uma ressalva importante: se alterado o contexto fático, a reforma tributária que buscasse a alíquota uniforme poderia se viabilizar, sem ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Por exemplo, se a tecnologia permitisse, com segurança, a devolução de valores no ato da compra aos mais pobres, a capacidade contributiva do consumidor ficaria preservada; ou ainda se houvesse menor desigualdade social no Brasil.

De todo modo, as questões sociais e de Justiça Fiscal não podem ser resolvidas a partir da mudança de um único tributo¹⁵². Deve-se considerar alterações em todo sistema tributário para que seja modificado o perfil de tributação de um país, aí sim, buscando ajustar a carga fiscal à capacidade contributiva do contribuinte. Mais que isso, tomados os problemas da federação, relacionados não só à receita, como também a despesas e a dívidas interfederativas, no caso brasileiro, ter-se-ia que se buscar uma reforma tributária verdadeiramente ampla, incluindo a discussão da repartição de receitas tributárias¹⁵³.

6. Conclusão

As colaborações da economia e da ciência das finanças, além de exemplos de outros países, devem ser obviamente consideradas em eventual discussão de reforma tributária. O que este trabalho buscou demonstrar é que o Direito interno

¹⁴⁹ NOGAMI, Otto; PASSOS, Carlos Roberto Martins. *Princípios de economia*. 7. ed. rev. São Paulo: Cengage Learning, 2018, p. 396.

¹⁵⁰ BARRO, Jorge. 2017. Are consumption taxes really regressive? *Issue brief* no. 11.30.17. Rice University's Baker Institute for Public Policy, Houston, Texas, p. 04.

¹⁵¹ BACHAS, Pierre; GADENNE, Lucie; JENSEN, Anders. Can taxes on consumption help reduce inequality? p. 03/04. Disponível em: <https://blogs.worldbank.org/developmenttalk/can-taxes-consumption-help-reduce-inequality>. Acesso em: 20 jul. 2022.

¹⁵² EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. Washington D.C: International Monetary Fund, 2001, p. 105.

¹⁵³ SCAFF, Fernando Facury. O fracasso das reformas tributárias pós-1988 e a necessária reforma financeira federativa. In: MOREIRA, André Mendes *et. al.* (coord.). *Direito tributário e interdisciplinaridade: homenagem a Paulo Ayres Barreto*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 159/192.

também deve oferecer sua contribuição, notadamente diante do seu conteúdo normativo principiológico e, por que não, ético¹⁵⁴.

Nesse sentido, a finalidade de se buscar a distribuição da carga fiscal considerando a capacidade contributiva como critério de realização da igualdade, mesmo do consumidor (contribuinte de fato), não pode ser superada por razões de praticabilidade, de neutralidade e de simplicidade, no estado atual econômico e social do Brasil. Assim sendo, inconstitucional a PEC 45 quando busca a uniformidade de alíquotas para bens e serviços.

Para se chegar a essa resposta para a pergunta objeto de pesquisa (seria a PEC 45, em relação à alíquota única e uniforme, compatível com a capacidade contributiva fixada na Constituição?), o trabalho expôs algumas conclusões parciais. Primeiro, em perspectiva histórica, constatou-se que a alíquota única e uniforme prevista nas discussões relativas ao ICM, e que levaram à EC n. 18, foi defendida em meados do século XX, no contexto normativo de ausência de previsão da capacidade contributiva no texto constitucional; o que indicou, em análise preliminar, a possível contraposição entre alíquota única e uniforme e capacidade contributiva.

Passo seguinte, este estudo evidenciou a existência de diversos meios para se alcançar, economicamente, a tributação sobre a renda consumida, alertando para os desdobramentos de se optar por um modelo em detrimento de outro, contrapondo-se, por exemplo, a Justiça na distribuição do ônus fiscal com a neutralidade econômica e a praticabilidade.

Ressaltando as premissas econômicas e financeiras da proposta de reforma tributária, buscou-se justificar a aglutinação dos tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS) e sua substituição pelo IBS, dada a relevância da classificação financeira (direto e indireto/pessoal e real) e econômica (tributação que atinge economicamente o ato de consumir) para tal fim, fixando, assim, de forma clara, os principais pontos de discussão (relevância do contribuinte de fato, facultatividade para graduação dos impostos conforme capacidade contributiva no imposto real) para confrontação da PEC 45 com a capacidade contributiva.

Na descrição da PEC 45 foi salientada a dificuldade de se implementar a alíquota única e uniforme considerando a necessidade de preservação do modelo federativo (o que impôs garantir autonomia para alteração de alíquotas pelos entes); resultando em modelo relativamente complexo, o que foi importante para conclusão de inconstitucionalidade.

Após trazer alguns aportes da teoria das finanças e da economia, fez-se análise dogmática jurídica acerca da capacidade contributiva, concluindo-se que do texto da Constituição é possível extrair, no aspecto objetivo, uma regra jurídica

¹⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A ética no direito e na economia. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 133.

que impõe ao legislador a escolha de fato signo presuntivo de capacidade contributiva ao estabelecer a norma tributária; no aspecto subjetivo, um princípio, estabelecendo um estado ideal (busca pela graduação dos impostos conforme capacidade contributiva) a ser perseguido e efetivado pelo legislador em grau máximo. Nesse ponto, considerando o suporte de outras normas constitucionais (princípios da dignidade da pessoa, da vida, do mínimo existencial, vedação ao confisco, da busca pela redução das desigualdades), reconheceu-se que “sempre que possível” referido no texto da Constituição está relacionado a condições materiais para adoção da capacidade contributiva.

Foram selecionados dois julgados do Supremo Tribunal Federal, nos quais foram articulados entendimentos sobre o princípio da capacidade contributiva na tributação indireta. Pelo posicionamento do STF nos casos foi possível reforçar algumas conclusões em torno das premissas adotadas para construção normativa da capacidade contributiva. Além disso, para solução da questão debatida neste trabalho, os julgados revelam: a importância do contribuinte de fato para análise de adequação da graduação do imposto indireto; que a ponderação entre capacidade contributiva e praticabilidade depende do contexto fático e normativo.

Já a análise do sistema tributário da Nova Zelândia, em que se verificou a ausência de Constituição rígida, de hierarquia superior as demais normas, prevendo expressamente limitações ao poder de tributar, ausente ainda norma dispendo sobre capacidade contributiva, revelou a dificuldade de transposição do imposto sobre bens e serviços neozelandês (*Good and Services Tax – GST NZ*) para o sistema brasileiro. Transparece dessa análise, novamente, a contraposição entre capacidade contributiva e alíquota única e uniforme.

Dessa ideia de contraposição que liga os diversos pontos trazidos neste trabalho surge a análise de compatibilidade da PEC 45 com a capacidade contributiva considerando o postulado da proporcionalidade. A ponderação dos princípios acabou por revelar a incompatibilidade da alíquota única e uniforme com a capacidade contributiva, no atual contexto social brasileiro.

7. Referências bibliográficas

- ADAMS, Charles. For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization (Series 2). English Edition. Madison Books, E-book Kindle, 1993.
- ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. Nota 07: Sobre o mecanismo de alíquotas singulares, de referência, globais e uniformes. São Paulo: aconstituicao, 2019. Disponível em: <http://www.aconstituicao.com.br/2019/10/30/nota-07-sobre-o-mecanismo-de-aliquotas-singulares-de-referencia-globais-e-uniformes/>. Acesso em: 15 jul. 2022.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio Cezar. Não incidência de PIS e Cofins sobre os juros e a correção monetária (Taxa Selic) na recuperação de débitos tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães *et al.* (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no Carf, STJ e STF*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022.
- APPY, Bernard *et al.* Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Centro de Cidadania Fiscal, versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdfhttps://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf. Acesso em: 4 jul. 2022.
- APPY, Bernard *et. al.* Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. CCiF, 2018. Disponível em: <https://ccif.com.br/tributacao-no-brasil-o-que-esta-errado-e-como-consertar/>. Acesso em: 15 jul. 2022.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. Parecer. ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor final. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005.
- BACHAS, Pierre; GADENNE, Lucie; JENSEN, Anders. Can taxes on consumption help reduce inequality? Disponível em: <https://blogs.worldbank.org/developmenttalk/can-taxes-consumption-help-reduce-inequality>. Acesso em: 20 jul. 2022.
- BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. *General Report*. IFA – International Fiscal Association, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 10. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRO, Jorge. 2017. Are consumption taxes really regressive? *Issue brief no. 11.30.17*. Rice University's Baker Institute for Public Policy, Houston, Texas.
- BECKER, Alfredo Augusto (1928-1986). *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BILL, Stephen. Harmonization of indirect taxes in Europe. In: DOURADO, Ana Paula *et. al.* *Planejamento e concorrência fiscal internacional*. Portugal: Fisco.
- BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre valor acrescido (IVA). In: SCHOUER, Luís Eduardo. *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

- BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição n. 110, de 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 15 jul. 2022.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jul. 2022.
- BRASIL. *A reforma do Ministério da Fazenda e a sua metodologia (Relatório Final)*. São Paulo: FGV, 1966. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12763/000309644.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.
- BRASIL. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto). São Paulo: FGV, 1965. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12424>. Acesso em: 7 jul. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.2021, *DJe* 15.03.2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=icms%20e%20capacidade%20contributiva&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 19 jul. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 593.849/MG. Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, *DJe* 05.04.2017. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=icms%20e%20capacidade%20contributiva&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 20 jul. 2022.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CNOSEN, Sijbren. *A VAT primer for lawyers, economists, and accountants*. Amsterdam: Tax Analysts, 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro (comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo)*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COOKE, Lina Braga Santin; ROCHA, Melina. A necessária reforma da contribuição ao PIS e da Cofins: a adoção do modelo IVA e sua compatibilidade com o setor de comércio e a economia digital. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães *et al.* (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no Carf, STJ e STF*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022.
- CORREIA NETO, Celso de Barros *et al.* Reforma tributária: comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. *Consultoria legislativa*, 2019. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf. Acesso em: 1º jul. 2022.

- COSTA, Alcides Jorge. Algumas idéias sobre uma reforma do Sistema Tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v.7/8. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1987/88.
- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo, 1991.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- D'ASCENZO, Michael. *Australian VAT design and federalism. International VAT monitor*. IBFD, 2019.
- DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1957.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Payul; SUMMERS, Victoria. *The modern VAT*. USA: International Monetary Fund, 2001. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/07173-9781589060265-en/07173-9781589060265-en-book.xml>. Acesso em: 22 jul. 2022.
- ELGAARD, Karina Kim Egholm. Lessons from New Zealand for EU VAT Grouping and Tax Avoidance Issues. *Intertax* (Deventer) v. 48, Issue 5, 2020.
- FIGUEIREDO, Vanessa Tavares. Controvérsias sobre a substituição das contribuições ao PIS e à Cofins por um tributo único sobre bens e serviços. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BARRETO, Paulo Ayres; MOREIRA, André Mendes (coord.). *Tributação do consumo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juizes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 10. ed. refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2021.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- JAMES, Kathryn. *The raise of value-added tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015.
- KEEN, Michael; SLEMROD, Joel. *Rebellion, rascals, and revenue: tax follies and wisdom through the ages (English edition)*. Princeton University Press, E-book Kindle, 2021.
- KRISHNAMURTHY, V. India's GST law and its input tax mechanism: a commentary. *International VAT Monitor* v. 28, n. 6, 2017.

- LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no imposto sobre a renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020.
- LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: IBDT, 2021.
- MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>. Acesso em: 14 jul. 2022.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A ética no direito e na economia. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1993.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- MUSGRAVE, Peggy. *International aspects of value added taxes. VAT monitor*. IBFD, may/june 2001.
- NISHIOKA, Alexandre Naoki; LOMBA, Juliana Ferretti. Contribuições como espécie de tributo: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães *et al.* (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no Carf, STJ e STF*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022.
- NOGAMI, Otto; PASSOS, Carlos Roberto Martins. *Princípios de economia*. 7. ed. rev. São Paulo: Cengage Learning, 2018.
- NOVA ZELÂNDIA. Parliament Counsel Office. Constitution Act 1986. Disponível em: <https://www.legislation.govt.nz/act/public/1986/0114/latest/DLM94252.html>. Acesso em: 22 jul. 2022.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. *Consumption tax trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. OECD, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Acesso em: 21 jul. 2022.
- PETRY, Rodrigo Caramori. Direito constitucional tributário comparado: a tributação nas Constituições do Brasil e de outros países. *Revista Direito Tributário Atual* v. 30. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013.
- POLIZELLI, Victor Borges. Incongruências entre o fato gerador e a base de cálculo do IOF em operações de crédito rotativo. *Revista Direito Tributário Atual* n. 50, ano 40. São Paulo: IBDT, 2022.

- POUBEL, Daniel Lannes. O sistema tributário da Nova Zelândia. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel. *Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020.
- RAO, Govinda M. Tax reform in India: achievements and challenges. *Asia-Pacific Development Journal* v. 07, n. 02, 2000. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Govinda_Rao/publication/254388312_Tax_reform_in_India_Achievements_and_challenges/links/0a85e5355eea0a5d45000000/Tax-reform-in-India-Achievements-and-challenges.pdf. Acesso em: 21 jul. 2022.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. *Revista Tributária das Américas – RTA* n. 4, 2011.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A normatividade e o sentido da seletividade da tributação sobre o consumo no Brasil. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET* v. 16, n. 2. Brasília, jul.-dez. 2021.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A substituição tributária no ICMS: problemas (não) resolvidos pelo RE 593.849. In: FAIM FILHO, Eurípedes Gomes; SERRANO, Mônica Almeida Magalhães (coord.). *ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência*. São Paulo: Ipam, 2019.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- SANTI, Eurico de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson; APPY, Bernard. Nossa reforma tributária. *Estadão*, 04 de julho de 2016. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,nossa-reforma-tributaria,10000060810>. Acesso em: 4 jul. 2022.
- SCAFF, Fernando Facury. O fracasso das reformas tributárias pós-1988 e a necessária reforma financeira federativa. In: MOREIRA, André Mendes *et. al.* (coord.). *Direito tributário e interdisciplinaridade: homenagem a Paulo Ayres Barreto*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor*, 20 de julho de 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 4 jul. 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANNA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR., Gilberto de Castro (coord.). *PIS/Cofins à luz da jurisprudência do Carf* – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020.
- SCHUMPETER, Joseph A. *Capitalismo, socialismo e democracia*. Editora Unesp, E-book Kindle, 2017.
- SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves: a citizen’s guide to the debate over taxes*. 4. ed. Cambridge: The MIT Press, 2008.
- SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio. *A reforma tributária que o Brasil precisa* – Parte I. *Conjur*, 8 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opinioao-reforma-tributaria-brasil-parte>. Acesso em: 4 jul. 2022.
- SKIDELSKY, Robert. *What’s wrong with economics?* Yale University Press, E-book Kindle, 2020.
- SMITH, Adam. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations. Gutenberg E-book, 2001. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/files/3300/3300-h/3300-h.htm#chap37>. Acesso em: 18 jul. 2021.
- TOLEDO, José Eduardo Tellini. O imposto sobre produtos industrializados – a incidência tributária e os princípios pertinentes ao artigo 153 da Constituição Federal. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- TEODOROVICZ, Jeferson. O direito tributário brasileiro e a interdisciplinaridade: perspectivas, possibilidades e desafios. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48, ano 39. São Paulo: IBDT, 2021.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <https://publications.iadb>.

org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas. Acesso em: 21 jul. 2021.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva Jus, E-book Kindle, 2017.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.