



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE DIREITO

**FLÁVIA ANDRADE BARRETTO**

**A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE  
O CONSUMO NO BRASIL**

SALVADOR

2021

FLÁVIA ANDRADE BARRETTO

**A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE  
O CONSUMO NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, no curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia.

Orientador: Prof.º Dr. Harrison Ferreira Leite

SALVADOR

2021

**FLÁVIA ANDRADE BARRETTO**

**A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE  
O CONSUMO NO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em Direito, Faculdade  
de Direito, Universidade Federal da Bahia.

Salvador, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2021.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Harrison Ferreira Leite (Orientador) – Doutor em Direito Tributário pela Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul. Universidade Federal da Bahia

---

Pedro Leonardo Summers Caymmi (Examinador) – Mestre em Direito Tributário pela  
Universidade Federal da Bahia. Universidade Federal da Bahia

---

Helcônio de Souza Almeida (Examinador) – Mestre em Direito Tributário pela Universidad  
Autonoma de Madrid. Universidade Federal da Bahia

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que, de qualquer forma, contribuíram para a elaboração desse trabalho e que fizeram diferença na minha formação na Faculdade de Direito da UFBA.

A todos os professores, principalmente ao orientador Harrison, pelos os ensinamentos compartilhados e auxílio no desenvolvimento do trabalho.

A família que a UFBA me presenteou, Ana Beatriz, Pedro, Rafael, Ricardo e Roberta, sou grata pela amizade de vocês, que fizeram a caminhada da universidade ser mais leve e divertida.

A meus pais e minha irmã, pelo apoio e incondicional amor, que é o que me faz chegar em qualquer lugar.

A meu namorado, Raphael, pela paciência nos momentos difíceis e por estar presente para compartilhar alegrias e comemorar conquistas.

As minhas amigas de infância, Ava, Carolina, Isabela, Isabelle e Natália, nossa amizade moldou a pessoa que sou hoje.

A todos os profissionais que me inspiram e me deram a oportunidade de aprender com o seu trabalho, principalmente à Dra. Josiane Minardi, Dr. Carlos e Dra. Isabella.

BARRETTO, Flávia Andrade. **A Concretização do Princípio da Isonomia na Tributação sobre o Consumo no Brasil**. Orientador: Harrison Ferreira Leite. 2021. 63 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

## RESUMO

A presente monografia pretende explorar as condições práticas e teóricas que viabilizaram a concretização do princípio da isonomia na tributação sobre o consumo no Brasil, através do estudo do sistema tributário nacional, dos princípios constitucionais tributários e das causas e efeitos da tributação indireta na perspectiva socioeconômica. A estrutura tributária vigente no país indica uma concentração da arrecadação fiscal na tributação indireta, incidente sobre o consumo de bens e serviços, repassada aos consumidores finais, o que acaba por onerar em grau proporcionalmente maior os mais vulneráveis financeiramente. Esta atual conjuntura transgride os valores fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal, especialmente no que tange ao princípio da isonomia, norteador da incidência tributária, que preza pela equidade fiscal e proporcionalidade às distintas possibilidades econômicas dos contribuintes. Não obstante os elevados índices da carga tributária sobre o consumo, tais impostos ainda ignoram diretrizes constitucionais próprias, oriundas da concepção de isonomia, quais sejam, o princípio da capacidade contributiva e da seletividade pela essencialidade do bem ou serviço, agravando sobremaneira o cenário de inequidade e regressividade. Nessa perspectiva, busca-se, a partir das noções de igualdade material e solidariedade, meios para promoção da isonomia tributária e do equilíbrio na tributação, a partir da desoneração das bases de incidência sobre o consumo, a ser efetivada através do processo gradativo de substituição da tributação indireta pela direta, de modo a possibilitar a análise das condições pessoais do contribuinte, em atenção ao princípio da pessoalidade, e às condições econômicas individuais, a fim de alcançar a progressividade fiscal.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário; Tributação Indireta; Desigualdade Socioeconômica; Tributação Regressiva; Capacidade contributiva; Seletividade.

BARRETTO, Flávia Andrade. **The Implementation of the Principle of Isonomy in Taxation on Consumption in Brazil**. Thesis advisor: Harrison Ferreira Leite. 2021. 63 p. Monography (Bachelor's degree in Law) – Law School, Federal University of Bahia, Salvador, 2021.

## ABSTRACT

This paper aims to explore the practical and theoretical conditions that enabled the implementation of the principle of isonomy in taxation on consumption in Brazil, through the study of the national tax system, the constitutional tax principles and the causes and effects of indirect taxation from a socioeconomic perspective. The current tax structure indicates a concentration of tax revenue in indirect taxation, levied on the consumption of goods and services, passed on to final consumers, which ends up burdening the most financially vulnerable to a proportionally greater degree. This current situation violates the fundamental values established by the Federal Constitution, especially with regard to the principle of isonomy, that guides tax incidence, which values fiscal equity and proportionality to the different economic possibilities of taxpayers. Notwithstanding the high rates of tax burden on consumption, such taxes still ignore their own constitutional guidelines, arising from the concept of isonomy, namely, the principle of contributory capacity and selectivity for the essentiality of the goods or services, aggravating the scenario of inequity and regressiveness. In this perspective, based on material equality and solidarity, the intent is to promote tax equality and balance in taxation, from the exoneration of bases on consumption, to be carried out through the gradual process of substitution direct indirect taxation, in order to enable the analysis of the taxpayer's personal conditions, in accordance with the principle of personhood, and individual economic conditions, in order to achieve fiscal progressivity.

**KEYWORDS:** Tax law; Indirect Taxation; Socioeconomic Inequality; Regressive Taxation; Contribution capacity; Selectivity.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	5
<b>2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	8
2.1. A amplitude da carga tributária sobre o consumo na arrecadação total do Brasil.....	12
2.2. Impacto socioeconômico da tributação indireta.....	15
2.3. Espécies de impostos sobre o consumo.....	17
2.3.1. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.....	18
2.3.2. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.....	18
2.3.3. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.....	20
2.3.4. Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) .....	20
<b>3 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA FRENTE À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO</b> .....	23
3.1. Vetores do princípio da isonomia: pessoalidade, capacidade contributiva e seletividade	
3.1.1. Esvaecimento do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo.....	25
3.1.2. Princípio da seletividade como mecanismo para concretização da isonomia tributária nos impostos indiretos.....	30
3.1.3. Seletividade do ICMS e o julgamento do RE n.º 714.139/SC pelo Supremo Tribunal Federal.....	32
<b>4 MEDIDAS PARA PROMOÇÃO DA IGUALDADE E DESONERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO</b> .....	38
4.1. Possíveis soluções para a regressividade da tributação sobre o consumo.....	42
4.1.1. Imposto único sobre o valor agregado do consumo: Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS).....	44
4.1.2. Incidência do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos pela pessoa jurídica.....	45
4.1.3. Privilégio tributário decorrente do regime do Simples Nacional.....	49
4.1.4. Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) .....	51
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	55

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com os dados estatísticos oficiais, a carga tributária do Brasil está repartida desigualmente entre o consumo, renda e propriedade, de forma a onerar mais os consumidores do que os detentores de patrimônio e alta renda. No ano de 2020, a arrecadação proveniente de impostos sobre o consumo contemplou 13,42% do Produto Interno Bruto (PIB), perfazendo cerca de 42,41% dos recursos advindos de tributos no país, enquanto a tributação da renda, lucros e ganhos de capital alcançou somente 7,06% do PIB, o que representa 22,94% da arrecadação tributária.

Nessa conjuntura, considerando que a totalidade de indivíduos realiza transações comerciais, ricos ou pobres, é cediço que a alta incidência tributária sobre o consumo onera mais aqueles que despendem todos os seus recursos no consumo de mercadorias, principalmente daquelas consideradas essenciais para a manutenção da vida humana. Essa circunstância desencadeia o notório efeito regressivo ostentado pelo sistema tributário nacional.

Diante disso, tendo em mente os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consagrados na Constituição Federal de 1988, constata-se que a estrutura fiscal vigente no país fere os valores estabelecidos pela Carta Maior, principalmente no que tange à proteção da igualdade material, ao combate da desigualdade social, ao dever de solidariedade, a observância à capacidade contributiva dos cidadãos e o dever de tributar bens e serviços seletivamente, de acordo com a essencialidade dos produtos.

Os impasses para a superação dessas incongruências são diversos, uma vez que a tributação sobre o consumo proporciona uma elevada arrecadação com baixo custo, em razão de não exigir uma estrutura complexa da Administração Tributária, sem contar na ordenação política e social elitista existente, consagrada pela ótica capitalista, que não pretende ceder privilégios em prol da justiça social.

Contudo, não obstante tais dificuldades, o evidente desnivelamento de um sistema que onera proporcionalmente os mais vulneráveis, em nítida ofensa ao texto constitucional, não pode se manter. Diversas propostas para reestruturação do sistema tributário brasileiro foram sugeridas pelos cientistas jurídicos, econômicos e sociais, tendo surgido Projetos de Leis sobre o tema, alguns deles, inclusive, encontram-se atualmente em trâmite, no processo de votação nas casas legislativas.

Ganham destaque, nessa oportunidade, eventuais medidas que originariam receitas fiscais, de forma a viabilizar a redução da carga tributária sobre o consumo, para alcançar o equilíbrio das bases de incidência fiscal. Outrossim, explora-se a possibilidade de extinção de

determinados gastos tributários que não proporcionam benefícios à administração pública, pois não ensejam qualquer contrapartida à sua aplicação, seja no aspecto econômico, cultural ou social, considerados verdadeiros privilégios tributários.

Ante ao relatado, esta pesquisa se justifica por conta da relevância temática, em destaque na atualidade, em razão dos projetos de reforma tributária em trâmite no âmbito legislativo, e também pelos projetos a serem elaborados futuramente. A elaboração e votação de projetos de reforma ao sistema tributário brasileiro são inevitáveis, seja pela regressividade inconstitucional do seu modelo, por sua estrutura obsoleta, extremamente complexa - o que induz a sonegação -, ou pela extrema oneração ao setor produtivo e comercial, que prejudica a competitividade e os consumidores.

Além disso, justifica-se a escolha do tema uma vez que é de extrema relevância a disseminação da informação de que políticas tributárias têm aptidão para configurar importante instrumento para o Estado na condução de redistribuição de renda e na diminuição de desigualdades socioeconômicas, a fim de se proporcionar o equilíbrio social.

As referências teóricas utilizadas no presente trabalho abrangem estudos que pormenorizam os dados estatísticos da tributação no Brasil e em Estados Internacionais, constatando que a redução da carga tributária incidente sobre o consumo viabilizaria a atenuação das desigualdades sociais, a partir da análise dos impactos das políticas tributárias em todo o mundo. Ademais, examina-se os efeitos da adoção de eventuais políticas tributárias progressistas, por meio de estudos estimativos que se baseiam na comparação de dados estatísticos do Brasil e de diversos outros países.

A partir da problemática apresentada, além da questão da efetividade e simplicidade da tributação indireta, este trabalho desencadeia a hipótese de que o sistema tributário brasileiro possui capacidade para promoção da justiça social através de políticas fiscais progressivas, no entanto, privilegia um modelo fiscal de baixo custo, que ignora as desigualdades socioeconômicas e reflete um modelo histórico-cultural característico da sua formação social, evidentemente, o acúmulo de riquezas na mãos poucos, as políticas arbitrárias, a inolvidável concentração fundiária, aspectos que convergem para o benefício de pequena parcela da população, os mesmos que controlam a política e a economia. Assim, essa conjuntura dificulta o emprego das políticas públicas sociais-desenvolvimentistas.

Quanto à metodologia adotada, o presente trabalho possui caráter teórico-explicativo, com abordagem qualitativa, pois preocupa-se em responder, com base em dados coletados e estudos bibliográficos, a razão das informações analisadas.

Ademais, utilizou-se mecanismos próprios da pesquisa empírica, ao pretender interpretar a objetividade da realidade sócio-cultural, apesar de não se restringir a dados mensuráveis. As técnicas metodológicas aplicadas neste trabalho referem-se à revisão de literatura e pesquisa bibliográfica, através de informações e fundamentações retiradas de livros doutrinários e artigos científicos, pesquisas teóricas de cunho qualitativo, além da análise documental de legislações e dados estatísticos, provenientes de órgãos oficiais e independentes.

## 2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) implementa o Sistema Tributário Nacional, ditando suas diretrizes e princípios orientadores, além de estipular os tributos incidentes sobre o território nacional e outorgar a competência tributária aos entes federativos.

A partir dessa estruturação tributária realizada pela CF/88, a doutrina aloca estes tributos em diversas classificações, definidas a partir de algum critério pretendido. O presente trabalho propõe-se a estudar, principalmente, a classificação que distingue os tributos em diretos e indiretos, no que tange, especialmente, à definição dos impostos sobre consumo.

De acordo com a classificação realizada por Luís Eduardo Schoueri, o binômio direto/indireto pode ser definido por alguns critérios, como o da translação econômica, no qual os impostos diretos seriam aqueles em que a incidência atinge contribuintes definidos pelo legislador como sujeito passivo da obrigação tributária, o dito “contribuinte de direito”, e o indireto é aquele em que, devido ao fenômeno da translação, o contribuinte definido como sujeito passivo não suporta o ônus, que é transferido para terceiro, o “contribuinte de fato” da relação jurídico-tributária<sup>1</sup>.

No mesmo sentido, da análise da repercussão econômica, qual seja, a transferência de ônus do imposto, Hugo de Brito Machado classifica os impostos em diretos e indiretos a partir da possibilidade de diferenciar quem suporta o ônus financeiro, e quem a lei atribui o dever de realizar o respectivo pagamento. Para o autor, impostos diretos seriam aqueles em que o ônus é suportado pela própria pessoa a quem a lei atribui o dever de pagar, como os impostos sobre o patrimônio e sobre a renda, enquanto os impostos indiretos representam aqueles em que o ônus é transferido a um terceiro, que mantém relação com o correspondente fato gerador<sup>2</sup>.

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a intenção do legislador ao criar impostos indiretos é a repercussão nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica, uma vez que o ato visado é o de consumo. Assim, os agentes econômicos que atuam na produção, circulação e consumo de bens e serviços apenas adiantam e repassam o ônus financeiro do tributo para frente. Corroborando com tal elucidação, o referido autor realiza, ainda, menção ao art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), que veda aos

---

<sup>1</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 152.

<sup>2</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. P. 70-71

contribuintes de direito receber de volta o indébito, salvo prova de que não repassaram o ônus do imposto ou de que possuem autorização para restituição<sup>3</sup>.

Nessa perspectiva, Hugo de Brito Machado Segundo defende que devem-se considerar indiretos aqueles tributos que oneram fatos que demonstram capacidade para contribuir por parte de indivíduos diversos daqueles legalmente definidos com sujeito passivo, como é o caso dos impostos incidentes sobre o consumo, os quais alcançam a capacidade contributiva dos consumidores, e não dos produtores ou revendedores<sup>4</sup>.

Com efeito, do exame desta classificação a partir da análise econômica da tributação, resta evidente a correspondência entre a definição de imposto indireto com as espécies tributárias incidentes sobre o consumo, justamente por estas serem, via de regra, transferidas ao consumidor final.

Isto ocorre porque os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores de capacidade econômica, visando justamente o ato de consumir e a renda gasta no consumo. Os agentes econômicos que atuam na cadeia de produção e circulação apenas repassam o ônus financeiro do tributo. Não obstante, não é em todas as situações que esse critério se aplica perfeitamente, em razão da incidência econômica tributária, fenômeno influenciado pela elasticidade de oferta e demanda<sup>5</sup>.

Schoueri<sup>6</sup> contempla a incidência tributária pelo viés econômico, a fim de determinar com precisão qual sujeito é efetivamente atingido pela tributação. O objetivo da teoria da incidência econômica tributária visa investigar se existe, ou não, coincidência entre a pessoa juridicamente atingida pela tributação é aquela que efetivamente suporta o encargo tributário. Os estudos econômicos apresentados pelo autor evidenciam fatores relevantes para o fenômeno da transladação, como a elasticidade de oferta e demanda, que faz com que a incidência real independa da incidência legal, dado que, de modo geral, parte do imposto é paga pelos compradores e parte é paga pelos vendedores.

O doutrinador explica, ainda, que a elasticidade reflete a disposição do comprador ou vendedor desistir da transação, conforme ocorra qualquer alteração no preço da mercadoria. Assim, quando a demanda é mais elástica, qualquer pequena variação de preço implica um grande recuo ou avanço por parte dos compradores, e na demanda inelástica, os compradores

---

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 522.

<sup>4</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição de Tributos “Indiretos”. Revista Nomos, Volume 32.2, jul./dez., 2012. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359/341>>. Acesso em: 26 de setembro de 2021. p. 227.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 152.

<sup>6</sup> Ibid. p.53-55.

adquirirão a mesma quantidade do produto, não importa a variação de preço. Logo, no caso de oferta totalmente elástica ou de demanda perfeitamente inelástica, conclui-se que a carga do imposto é suportada pelos compradores, e, se a demanda for perfeitamente elástica, os vendedores suportarão integralmente a carga tributária.

Conclui-se que, na realidade, não existe mercado que possua oferta ou demanda perfeitamente elásticas ou inelásticas. No entanto, a análise da incidência econômica da tributação permite a compreensão de que quanto mais elástica for a oferta, ou menos elástica for a demanda, maior será a parcela do tributo suportado pelos compradores. Ou seja, apenas em um modelo de total elasticidade da oferta ou inelasticidade da demanda é que o vendedor conseguiria repassar integralmente o tributo para o consumidor.

Apesar dessas pontuadas renitências, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça considera como tributo indireto o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)<sup>7</sup> e o Imposto Sobre Serviços (ISS)<sup>8</sup>, este último apenas quando incidente proporcionalmente sobre o valor cobrado pelo serviço prestado<sup>9</sup>.

Com efeito, revela-se a finalidade geral da tributação sobre o consumo, que visa, em princípio, onerar o consumidor final, ao impor ônus econômico sobre o consumo usual. Há, por outro aspecto, concepções baseadas na teoria econômica, que costumam defender a ocorrência de divisão do ônus tributário entre consumidores e produtores, de acordo com a estrutura de mercado na qual o agente econômico está inserido e as respectivas elasticidades das curvas de demanda e oferta. Além disso, a teoria econômica afirma, ainda, que é impossível ao Estado determinar efetivamente sobre quem recairá o ônus tributário<sup>10</sup>.

Feitas estas considerações, convém, ainda, discorrer a respeito do caráter regressivo que a tributação sobre o consumo assume no Brasil. Para isto, cumpre mencionar mais uma

---

<sup>7</sup> “O art. 166, do CTN, só tem aplicação aos tributos indiretos, isto é, que se incorporam explicitamente aos preços, como é o caso do ICMS, do IPI etc.” (STJ, 1.ª T., AGA 452.588/SP, DJ de 5/4/2004, p. 205)

<sup>8</sup> “O ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto” (STJ, REsp 1131476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010).

<sup>9</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Restituição de Tributos “Indiretos”. Revista Nomos, Volume 32.2, jul./dez., 2012. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359/341>>. Acesso em: 26 de setembro de 2021. p. 228.

<sup>10</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. Texto para discussão/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA: Rio de Janeiro, set. 2018. Disponível em <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9312/1/td\\_2418.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9312/1/td_2418.pdf)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

categorização tributária relevante para esta reflexão, que se refere a distinção dos impostos em progressivos, proporcionais e regressivos.

Leandro Paulsen remete à progressividade, proporcionalidade e regressividade como “técnicas de tributação”. Sua obra ensina que, no caso de tributação proporcional, ainda que se modifique a base de cálculo, a alíquota permanece invariável, de modo que o percentual é sempre o mesmo, apurando-se o montante devido proporcionalmente à variação da base de cálculo. De outro aspecto, nos tributos em que a CF/88 determina a utilização de alíquotas progressivas, os contribuintes estarão sujeitos a percentuais diferentes, conforme suas capacidades contributivas, fazendo com que aqueles que revelem maior riqueza suportem carga tributária progressivamente maior, ou seja, transfiram aos cofres públicos percentuais maiores das suas riquezas, já que possuem maior disponibilidade para tanto<sup>11</sup>.

Nessa senda, o autor explica, ainda, que a partir de alíquotas progressivas, é possível fazer com que aqueles contribuintes que demonstram melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. Sendo assim, a progressividade representa um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza, tampouco provocar efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da CF/88<sup>12</sup>.

Por sua vez, Machado Segundo ensina que os tributos progressivos são aqueles cujo ônus aumenta conforme se majora uma outra variável, relativa à pessoa ou ao objeto a serem tributados, que, via de regra, é a base de cálculo correspondente. Assim, o objetivo da técnica progressiva, no que se refere aos tributos incidentes sobre o patrimônio e sobre a renda, é a realização da justiça tributária, na medida em que uma mesma alíquota representa ônus cada vez maior para o contribuinte, conforme cresce a sua riqueza. Ademais, a progressividade visa o controle de rendimentos muito expressivos, limitando assim o crescimento das desigualdades sociais<sup>13</sup>.

Por fim, define-se como regressivos aqueles tributos que possuem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte, ou seja, onera mais os contribuintes de menor poder aquisitivo, enquanto o tributo progressivo aumenta o encargo financeiro daqueles que possuem

---

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 219.

<sup>12</sup> Ibid. p. 219.

<sup>13</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 157.

maior renda. Logo, a progressividade incita a justiça fiscal, pois faz com que os cidadãos com mais renda arquem com o maior ônus da tributação<sup>14</sup>.

Conforme anteriormente exposto, os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, dado que, de modo geral, não são passíveis de transferências para terceiros, sendo mais viáveis a aplicação da técnica de tributação progressiva. Por seu turno, os tributos indiretos, que incidem sobre a indústria e o consumo e são passíveis de transferência ao consumidor, possuem alíquotas fixas, indistintas pelo grau de renda do contribuinte de fato.

Nesse cenário, em razão dos tributos indiretos predominarem na estrutura tributária do Brasil, consoante será demonstrado, torna-se nítido o caráter regressivo que o Sistema Tributário Nacional ostenta, em que a maioria da população, sobretudo os trabalhadores e os mais pobres, suportam os efeitos deletérios dessa ordenação, onde quem possui menos riquezas contribui, proporcionalmente, mais.

## **2.1 A amplitude da carga tributária sobre o consumo na arrecadação total do Brasil**

A teoria econômica da tributação desenvolve duas ordens de preocupações relacionadas à organização institucional de qualquer economia, pelos prismas da equidade e eficiência. Por um lado, o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos para sociedade, a fim de alcançar a eficiência econômica. Por sua vez, o aspecto da equidade nas políticas de finanças públicas se traduz na tentativa do Estado em obter a mais equitativa distribuição de bens na sociedade, haja vista que a economia atual é imperfeita e existem ânimos sociais que se empenham para promover políticas públicas para o bem-estar social<sup>15</sup>.

No caso do Estado brasileiro, de acordo com a estudo da Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral, realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional em março de 2021, no ano de 2020, a carga tributária bruta (CTB) do governo geral (governo central, estados e municípios) foi de 31,64% do Produto Interno Bruto (PIB)<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> SALVADOR, Evilásio. As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda. Instituto de Estudos Socioeconômicos. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. 1. ed. Brasília, 2014. Disponível em: <[https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema\\_tributario\\_e\\_desigualdades\\_evilasio.pdf](https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2021. P. 9.

<sup>15</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. P. 17-18.

<sup>16</sup> BRASIL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília – 2021. Disponível em <[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

A partir desta apuração, verificou-se que o Brasil concentra seus índices arrecadatórios na tributação sobre o consumo, que contempla 13,42% do PIB, perfazendo cerca de 42,41% dos recursos advindos de tributos no país no último ano.

Cumprе salientar que essa porcentagem se refere apenas aos impostos sobre bens e serviços, não contemplando as contribuições sociais pagas pelas empresas com base em seu faturamento, ou seja, venda de bens e prestações de serviços. Observe-se o gráfico completo, com registro dos últimos dez anos:

Figura 1 – Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2020

Dados em % do PIB

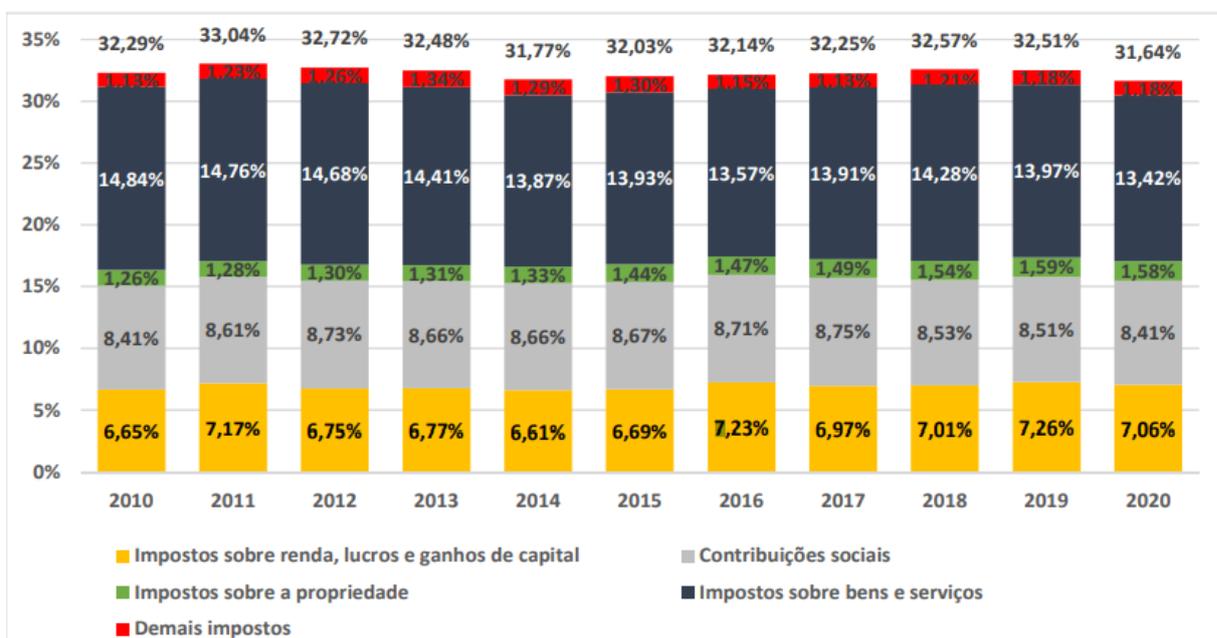


Gráfico retirado da Secretaria do Tesouro Nacional.

Da análise dos dados fornecidos pela pesquisa, nota-se a concentração da tributação indireta e regressiva no Brasil, em discrepância à baixa tributação sobre a renda e o patrimônio, que atinge níveis módicos.

Em países com o nível de desenvolvimento social mais elevado, a tributação sobre o patrimônio e a renda corresponde a cerca de 2/3 da arrecadação dos tributos, conforme dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>17</sup>.

A OCDE atualmente é composta por um grupo de 35 países, em sua maioria desenvolvidos, que reúnem as economias mais avançadas do mundo, regida pelos princípios da

<sup>17</sup> SALVADOR, Evilásio. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. Brasília 2016. Disponível em <<https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439bbf33.59808206.pdf>>. Acesso em 30 de setembro de 2021.

democracia representativa e da economia de mercado. A organização provê uma plataforma que disponibiliza uma base de dados detalhados da carga tributária dos seus países membros, bem como um conjunto de publicações com análises sobre o sistema tributário e as tendências comuns de reformas tributárias<sup>18</sup>.

A partir da análise destes dados, constata-se a irrisória tributação da renda, lucros e ganho de capital no Brasil, que fez somente 7,06% do Produto Interno Bruto (PIB) do país em 2020, representando apenas 22,94% da arrecadação tributária. Esses dados apresentam diferença relevante de notáveis países capitalistas, onde os tributos sobre a renda e sobre o lucro corporativo representam, pelo menos, mais de 10% do PIB, como, por exemplo, Dinamarca (25,3%), Canadá (16%), Reino Unido (11,6%), França (11,8%), Estados Unidos (11,1%)<sup>19</sup>.

Ademais, um aspecto particular da tributação sobre a renda no Brasil é que uma parte dos rendimentos tributáveis das pessoas físicas não são submetidos à tabela progressiva do Imposto de Renda (IR) e nem ao ajuste anual de declaração de renda. Enquanto a tributação dos salários obedece às quatro alíquotas estabelecidas na legislação (7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%), os rendimentos decorrentes de renda fundiária variam de 0,03% a 20% (conforme o grau de utilização da terra e a área total do imóvel) e os rendimentos de aplicações financeiras têm alíquotas que variam entre 0,01% e 22,5% (conforme o prazo e o tipo de aplicação), privilegiando os rentistas<sup>20</sup>.

Por conseguinte, constata-se uma maior tributação sobre as rendas derivadas do trabalho no atual capitalismo brasileiro. Isso ocorre devido ao fato de que a legislação não submete à tabela progressiva do IR os rendimentos de capital e de outras rendas da economia, que são tributados com alíquotas inferiores à do Imposto de Renda sobre as receitas provenientes do trabalho.<sup>21</sup>

Ante o exposto, resta evidente que as receitas da arrecadação dos impostos indiretos são relativamente altas no Brasil, em comparação com as dos países da OCDE. Assim, a regressividade do sistema tributário é acentuada pela dependência da receita tributária dos

---

<sup>18</sup> Instituto Fiscal Independente – IFI. Relatório de acompanhamento fiscal. Brasília – dez. 2018. Disponível em <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23\\_DEZ2018\\_TopicoEspecial\\_CargaTributaria.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

<sup>19</sup> OECD (2021), Tax on property (indicator). doi: 10.1787/213673fa-em. Disponível em <<https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>>. Acesso em 26 set. de 2021.

<sup>20</sup> SALVADOR, Evilásio. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007—2013. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. Brasília – 2016. Disponível em <<https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439bbf33.59808206.pdf>>. Acesso em 12 de out. 2021.

<sup>21</sup> Ibid.

impostos indiretos, pela baixa contribuição dos impostos sobre a renda, lucros e ganho de capital, e pelo peso significativo de contribuições sociais, previdenciárias e trabalhistas<sup>22</sup>.

## 2.2 Impacto socioeconômico da tributação indireta

Conforme exposto, o sistema tributário nacional concentra tributos regressivos e indiretos que oneram os trabalhadores e pobres em maior grau, uma vez que mais da metade da arrecadação provém de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, havendo baixa tributação sobre o patrimônio e a renda. Dessa forma, o país sofre com uma baixa eficácia redistributiva da política tributária, que menospreza os rendimentos mais elevados não originários do trabalho, como aluguéis, aplicações financeiras, lucros e dividendos, e o patrimônio<sup>23</sup>.

Da análise da Síntese de Indicadores Sociais da População Brasileira de 2020 realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que tem como fonte a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD), explora-se a distribuição de rendimentos da sociedade, a fim de estudar as desigualdades econômicas e a pobreza monetária. O estudo demonstra que, no ano de 2019, 40% da população com os menores rendimentos detinham 10,2% do rendimento domiciliar *per capita* total, enquanto os 10% com maiores rendimentos possuíam 42,9% do rendimento domiciliar *per capita*<sup>24</sup>.

Somado a isto, o índice de Gini, coeficiente de rendimento domiciliar *per capita*, um dos mais conhecidos indicadores de desigualdade de rendimentos, que varia de 0 (perfeita igualdade) a 1 (desigualdade máxima, situação em que apenas um indivíduo receberia toda a renda de uma economia), foi de 0,543 no Brasil, em 2019<sup>25</sup>.

Para além do aludido, a desigualdade financeira no Brasil, no que diz respeito a bens materiais como imóveis ou propriedades, e bens financeiros como aplicações e ações, é ainda maior que a desigualdade de renda. O 1% mais rico concentra 48% de toda a riqueza nacional

---

<sup>22</sup> OECD. Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990 – 2010. Disponível em <[https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL\\_PT\\_country%20note\\_final.pdf](https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf)>. Acesso em 26 de set. de 2021.

<sup>23</sup> SALVADOR, Evilásio. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007—2013. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. Brasília – 2016. Disponível em <<https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439bbf33.59808206.pdf>>. Acesso em 12 de out. 2021.

<sup>24</sup> IBGE. Síntese de indicadores sociais uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro 2020. Disponível em <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>>. Acesso em 12 de out. de 2021. P. 49-54.

<sup>25</sup> Ibid., p. 51-52.

e os 10% mais ricos ficam com 74%. Por outro lado, 50% da população brasileira possui cerca de 3% da riqueza total do País<sup>26</sup>.

A partir desses dados, verifica-se que a alta tributação sobre o consumo, maior fonte de recursos financeiros do Estado brasileiro, faz com que a circulação de bens e mercadorias seja mais tributada do que a renda e o patrimônio, o que reforça desigualdades socioeconômicas, na medida em que a maior parte da população não tem o privilégio de acumular ativos ou patrimônio, já que necessita empregar todos os seus recursos financeiros no consumo de insumos básicos.

De acordo com os dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares 2017-2018 as despesas das famílias brasileiras com o consumo absorveram 81,0% do orçamento familiar, enquanto o pagamento de outras despesas correntes, como os impostos e contribuições trabalhistas, consumiu outros 11,7%, e 3,2% foram destinados à diminuição de dívidas. Apenas 4,1% do orçamento familiar foram dirigidos ao aumento do ativo, ou seja, a despesas com aquisição de imóveis, construção ou melhoramento de imóveis próprios e investimentos financeiros rentáveis<sup>27</sup>.

Nesta senda, o sistema tributário nacional reforça desigualdades, de modo que o efeito da tributação é, no geral, aumentar a concentração de renda, ou, ao menos, não a alterar. Apesar da carga tributária bruta no país estar em torno de 33% do PIB, nível similar ao de países da OCDE, ela é mal distribuída, na medida em que os mais pobres e a classe média pagam mais impostos proporcionalmente do que indivíduos com rendas muito altas<sup>28</sup>.

De acordo com o estudo realizado pela Inesc<sup>29</sup> no ano de 2014, 10% das famílias mais pobres do Brasil destinam 32% da renda disponível para o pagamento de tributos, enquanto 10% das famílias mais ricas gastam 21% da renda em tributos.

Importa mencionar, ainda, as estatísticas do Imposto de Renda<sup>30</sup>, baseados nos dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal, os quais demonstram que as menores rendas e a

---

<sup>26</sup> OXFAM. A distância que nos une. São Paulo – set. de 2017. Disponível em <[https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file\\_attachments/relatorio\\_a\\_distancia\\_que\\_nos\\_une\\_170925.pdf](https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/relatorio_a_distancia_que_nos_une_170925.pdf)>. Acesso em 12 de out. de 2021. P. 30.

<sup>27</sup> IBGE. Pesquisa de orçamentos familiares: 2017-2018 - perfil das despesas no Brasil. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101844.pdf>>. Acesso em 12 de out. de 2021.

<sup>28</sup> OXFAM. Op. Cit. p. 44.

<sup>29</sup> SALVADOR, Evilásio. As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda. Instituto de Estudos Socioeconômicos. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. 1. ed. Brasília, 2014. Disponível em: <[https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema\\_tributario\\_e\\_desigualdades\\_evilasio.pdf](https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2021.

<sup>30</sup> Idem. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007—2013. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. Brasília – 2016. Disponível em <<https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439bbf33.59808206.pdf>>. Acesso em 12 de out. 2021.

classe média pagam proporcionalmente muito mais imposto sobre a renda do que os “super-ricos”. Isso ocorre porque a progressividade das alíquotas efetivas cresce até a faixa dos 20 a 40 salários mínimos, reduzindo rapidamente para altos rendimentos, justamente nos grupos mais ricos do país.

Em 2016, os rendimentos mensais superiores a 80 salários mínimos possuíam isenção média de 66% de impostos, podendo chegar a 70% para rendimentos superiores a 320 salários mínimos mensais, enquanto a isenção para a classe média (considerando as faixas de 3 a 20 salários mínimos), é de 17%, chegando até 9% no caso de rendas entre 1 a 3 salários mínimos mensais.

Ademais, tais dados demonstram que o fato de quem recebe cerca de 6 salários mínimos mensais pagar 27,5% de alíquota, igual percentual de quem ganha 320 salários mínimos mensais, somado à defasagem de mais de 80% da tabela do IRPF – há mais de 20 anos sem reajuste – contribuem para a perda de progressividade do Imposto de Renda.

Destarte, a consequência lógica de um país subdesenvolvido, que adota um sistema tributário que privilegia a tributação sobre o consumo e não explora a progressividade permitida pelos impostos sobre a renda e a propriedade, é o alto índice de desigualdade socioeconômica.

### **2.3 Espécies de impostos sobre o consumo**

Feitas as considerações a respeito da tributação indireta no território nacional, cabe especificar, brevemente, os impostos sob exame. No Brasil, há, principalmente, três espécies tributárias sobre o consumo, responsáveis por 27,49% da arrecadação fiscal<sup>31</sup>, quais sejam, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Na oportunidade, cabe ainda mencionar as particularidades das Contribuições ao PIS e a COFINS, que, apesar de não serem consagradas pela jurisprudência pátria como tributos indiretos, é evidente a oneração que esses tributos provocam sob o consumo, conforme, vejamos.

---

<sup>31</sup> BRASIL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Economia. Brasília, 2020. Disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233). Acesso em 10 de out. de 2021. P. 8-9.

### **2.3.1 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), instituído pelo artigo 153, inciso X, da CF/88, incide sobre o consumo de bens industrializados, entendidos como todo aquele bem que passou por operação física, química, mecânica ou técnica que modifique a natureza da coisa ou sua finalidade, ou que aperfeiçoe para o consumo<sup>32</sup>.

Nas lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>33</sup>, o IPI deve obrigatoriamente observar o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto. À vista disso, nas operações envolvendo produtos considerados essenciais, o ônus econômico a ser suportado pelo consumidor final em razão da sua incidência deve ser nulo, ou, ao menos, bastante reduzido, enquanto que, naquelas em que o bem é considerado luxuoso ou supérfluo, as alíquotas devem ser sensivelmente elevadas.

Também caracteriza o IPI a extrafiscalidade, configurando um agente de intervenção na economia, além de constituir barreira alfandegária. Ademais, esse imposto deverá ser não cumulativo, ou seja, o imposto pago em operações anteriores torna-se crédito do contribuinte adquirente, que o abaterá no cálculo do valor de IPI a ser pago.

Em termos práticos, o IPI é responsável por 3,57% da arrecadação tributária federal, perfazendo 0,75% do PIB brasileiro no ano de 2020<sup>34</sup>.

### **2.3.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS**

Previsto no artigo 155, inciso II, da CF/88, o ICMS, de competência dos estados federados, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ICMS é um dos impostos mais complexos da estrutura tributária brasileira, sujeito à extensas legislações, Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para

---

<sup>32</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 367.

<sup>33</sup> Idem.

<sup>34</sup> BRASIL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília – 2021. Disponível em <[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

determinadas situações, e intermediado por lei complementar que uniformiza alguns pontos do seu regime jurídico<sup>35</sup>.

O ICMS é o imposto de maior arrecadação no país, responsável por mais de 20% do montante de captação de recursos tributários no Brasil, o que configura uma peculiaridade da estrutura tributária nacional em relação aos sistemas de outros países, já que é incomum o principal imposto de um Estado pertencer a uma esfera subnacional<sup>36</sup>.

Ademais, a CF/88 dispõe que o ICMS será não cumulativo, o que visa afastar a tributação em cascata. Significa dizer que o valor do tributo devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, deve ser compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. A finalidade do princípio da não cumulatividade é evitar que a quantidade de incidências ou de etapas pelas quais um produto passa, durante sua fabricação e circulação pela cadeia comercial, integre o ônus tributário total incidente<sup>37</sup>.

Outro princípio aplicável ao ICMS é o da seletividade, uma vez que a CF/88 prevê, em seu artigo 155, §2º, inciso II, que esse imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. O objetivo desta disposição é ordenar a aplicação de alíquotas diferenciadas conforme o critério da essencialidade do bem tributado, conforme será melhor explorado no decorrer deste trabalho.

As principais considerações realizadas sobre esse imposto relacionam-se ao fato dele ser um tributo indireto, essencialmente regressivo, incidindo diretamente sobre bens e serviços, o que onera a população mais pobre do país. Além disso, envolve inúmeras alíquotas diferentes e a convive com a assimetria das legislações estaduais no território nacional. Por fim, a mais relevante incoerência dessa espécie é que, apesar de regido pelo princípio da seletividade, o que se observa predominantemente é exatamente o inverso, com bens supérfluos sendo menos tributados do que os bens essenciais, havendo verdadeira transgressão ao princípio constitucional<sup>38</sup>, situação que será melhor explorada posteriormente.

---

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 598.

<sup>36</sup> SALVADOR, Evilásio. As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda. Instituto de Estudos Socioeconômicos. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC 1. ed. Brasília, 2014. Disponível em <[https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema\\_tributario\\_e\\_desigualdades\\_evilasio.pdf](https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf)> Acesso em 21 set. 2021. P. 12.

<sup>37</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 427.

<sup>38</sup> SALVADOR, Evilásio. Op. cit.

Em 2020, a arrecadação do ICMS chegou a 7,02% do PIB brasileiro, colaborando para 22,18% da receita tributária total do país<sup>39</sup>.

### **2.3.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS**

Estipulado pelo artigo 156, inciso III, da CF/88, o ISS, de competência dos municípios, incide sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência do ICMS, e definidos em lei complementar.

O Supremo Tribunal Federal, no RE 651.703, conceituou serviço de qualquer natureza como sendo o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador<sup>40</sup>.

Consoante já mencionado, o STF entende que o ISS pode assumir caráter direto ou indireto, a depender da sua incidência no caso concreto<sup>41</sup>. Ou seja, havendo transferência do encargo financeiro decorrente do recolhimento do ISS ao consumidor, o imposto adotará natureza indireta.

Cumprido salientar, ainda, a relevância dessa espécie tributária para os municípios brasileiros, uma vez que o ISS configura significativa fonte de recursos municipais, compreendendo cerca de 42% da arrecadação tributária dos municípios do país<sup>42</sup>.

### **2.3.4 Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)**

As contribuições ao PIS/PASEP e a Cofins, abarcadas pelas contribuições sociais mencionadas no artigo 149 da CF/88, e destinam-se a custear as despesas da União no que se

---

<sup>39</sup> BRASIL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília – 2021. Disponível em <[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

<sup>40</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 618.

<sup>41</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REsp 1131476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010.

<sup>42</sup> BRASIL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília – 2021. Disponível em <[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

refere ao financiamento da seguridade social, abrangendo a assistência social, a previdência social e a saúde<sup>43</sup>.

Nos termos dos artigos 2 e 3, da Lei nº 9.718/1998, o PIS e a Cofins incidem sobre o faturamento do contribuinte, compreendido como a receita bruta de que trata o artigo 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77. Nos incisos I e II do referido artigo, há a previsão de que a receita bruta compreende “o produto da venda de bens e nas operações de conta própria” e “o preço da prestação de serviços em geral”. Com efeito, resta claro que essas contribuições repercutem na tributação sobre o consumo.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, apesar destes tributos serem denominados de contribuições, por serem cobrados de agentes econômicos que os incluem nos custos de produção e circulação, para serem transferidos aos preços, é evidente a sua natureza de imposto indireto sobre o consumo.<sup>44</sup>

Em decorrência do exposto, essas contribuições sociais são tributos de elevada regressividade, transferidos ao preço de bens e serviços, o que limita os efeitos redistributivos das políticas da seguridade social, pois são justamente as camadas mais pobres que financiam seus próprios programas sociais<sup>45</sup>.

As principais controvérsias do PIS e COFINS dizem respeito à complexidade do recolhimento de tais contribuições sociais, em razão da coexistência de diferentes regimes de apuração tributária, como no lucro real, presumido e sistemas monofásicos, e a adoção de alíquotas diferentes, o que gera obstáculos para os contribuintes em suas relações na cadeia produtiva. Com isso, empresas optantes pelo Simples Nacional ou sujeitas à sistemática do lucro presumido não apuram créditos nas compras provenientes de empresas que operam no regime não cumulativo, o que agrava a incidência tributária em cascata e avulta os preços das mercadorias, já que o ônus é repassado ao consumidor, além de incentivar a substituição de produtos nacionais por importados<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 163.

<sup>44</sup> Ibid., p. 522.

<sup>45</sup> SALVADOR, Evilásio. As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda. Instituto de Estudos Socioeconômicos. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. 1. ed. Brasília, 2014. Disponível em: <[https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema\\_tributario\\_e\\_desigualdades\\_evilasio.pdf](https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2021.

<sup>46</sup> Ibid.

Essas contribuições sociais impactam cerca de 9,92% da arrecadação tributária brasileira, chegando a 3,14% do PIB no ano de 2020<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> BRASIL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília – 2021. Disponível em <[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

### 3 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA FRENTE À TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A Constituição Federal, norma hierarquicamente superior às demais normas vigentes na ordem jurídica, estabelece os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos que norteiam o sistema jurídico e as relações de poder público. Assim sendo, tais princípios constitucionais devem ser incondicionalmente observados por todos, inclusive pelo próprio Estado<sup>48</sup>.

Roque Antônio Carrazza define princípios jurídicos em enunciados lógicos, implícitos ou explícitos, que, por sua grande generalidade, ocupam posição de preeminência em todas as áreas do direito, vinculando o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com eles se conectam. Por seu turno, os princípios previstos no texto constitucional se sobressaem aos demais princípios e regras, pois orientam a atuação de todas as normas jurídicas, interferindo, dessa maneira, também no exercício da competência tributária<sup>49</sup>.

No que concerne aos princípios constitucionais tributários, estes preceitos configuram verdadeiras normas limitadoras ao poder de tributar, visando a conservação dos valores fundamentais em proteção ao contribuinte, como a preservação da segurança, da justiça, da liberdade e da forma federativa de Estado<sup>50</sup>.

Dentre os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, o mais significativo para a reflexão proposta neste trabalho é o princípio da isonomia tributária, materializado no artigo 150, inciso II, da CF/88, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Este dispositivo faz alusão aos princípios gerais da isonomia e da igualdade<sup>51</sup>, consagrada não apenas no sentido formal, mas também em seu aspecto material, que tem significado de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam”<sup>52</sup>.

---

<sup>48</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013, p. 34-35

<sup>49</sup> Ibid., p. 45.

<sup>50</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 178.

<sup>51</sup> Art. 5º da CF/88. “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)”.

<sup>52</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013, p. 104

O valor da igualdade amparado pelo texto constitucional decorre dos deveres fundamentais do Estado, especialmente do dever de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, previsto no artigo 3, inciso III da CF/88, em ordem a “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, nos termos do artigo 3, inciso I, da CF/88.

Destarte, a partir do princípio da isonomia, espera-se que a carga tributária alcance a todos com igualdade e justiça, e que o sacrifício econômico suportado pelos contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica seja equivalente, com propósito de que eles recebam o mesmo tratamento tributário. Nesse sentido, é possível afirmar que o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, a ser orientada, primordialmente, pela capacidade econômica dos indivíduos em contribuir com a arrecadação fiscal<sup>53</sup>.

Além disso, a igualdade tributária veda a diferenciação arbitrária, impondo que as distinções de tratamentos, mesmo quando fundamentadas, zelem pela razoabilidade e proporcionalidade, a justificar sua utilização e sua proporção. Em outras palavras, esse princípio visa a proibição de tratamentos diferenciados sem justificção constitucional, ao mesmo tempo em que exige que haja a efetiva diferenciação quando necessário, como na hipótese de haver sujeitos com distintas capacidades contributivas, ou produtos com graus de essencialidade discrepantes<sup>54</sup>.

Nesse sentido, a diferenciação tributária somente será adotada quando possuir uma finalidade constitucionalmente amparada, a ser estabelecida de forma efetivamente apta a alcançar o objetivo pretendido. Via de regra, tais providências se sustentam em razão do seu propósito extrafiscal – considerando a utilização do tributo para finalidades diversas da arrecadação –, ou por razões de capacidade contributiva – medida de justiça fiscal com suporte expresso no artigo 145, § 1º, da CF/88<sup>55</sup> – que visa à igualdade material<sup>56</sup>.

Em síntese, a isonomia tributária evita privilégios, limita a atuação do legislador, viabiliza a solidariedade social e permite que o Poder Judiciário adeque as condutas do legislador ordinário aos preceitos defendidos pelo texto constitucional.<sup>57</sup>

---

<sup>53</sup> Ibid., p. 87.

<sup>54</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 113.

<sup>55</sup> Constituição Federal. Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>56</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 113.

<sup>57</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 288.

Tendo em vista que o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem justificção constitucional, como também exige abordagens distintas para situaões dissonantes – como no caso de se constatar indivíduos com capacidades contributivas discrepantes, ou produtos que possuem graus de essencialidades destoantes –, convém explorar essas concepões, que se destacam no estudo do princípio sob exame.

### **3.1 Vetores do princípio da isonomia: pessoalidade, capacidade contributiva e seletividade**

Conforme exposto, o princípio da isonomia visa alcançar a justiça fiscal através da igualdade material, a fim de que a lei considere as diferenças para buscar tratamentos adequados a cada condião. O próprio texto constitucional apresenta mecanismos para efetivaão deste princípio, considerados como subprincípios deste último, decorrentes do desdobramento da isonomia tributária, igualmente relevantes e vinculantes na ordem jurídica, pois protegem os mesmos valores, como a proporcionalidade, a reduão das desigualdades sociais, e o desenvolvimento econômico<sup>58</sup>.

Inicialmente, destaca-se o expressivo princípio da capacidade contributiva, que se ressalta como parâmetro de desigualdade a ser considerado para atribuião de tratamento diferenciado aos indivíduos<sup>59</sup>, empregado por meio da pessoalidade dos impostos, conforme dispõe o artigo 145, §1º, da Constituição Federal:

Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desse modo, o princípio da capacidade contributiva visa a equitativa repartião dos encargos tributários entre os contribuintes<sup>60</sup>, e se conecta, estreitamente, à pessoalidade dos tributos – o que remete a adequação do tributo às condiões pessoais de cada contribuinte, contemplando, assim, a capacidade econômica individual<sup>61</sup>.

---

<sup>58</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 111.

<sup>59</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 114.

<sup>60</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013, p. 96.

<sup>61</sup> CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 479.

É dizer, o princípio da capacidade contributiva, aspirando a divisão equitativa da carga tributária na proporção dos recursos financeiros dos indivíduos, será efetivado por meio do caráter pessoal dos impostos e da individualização da tributação, fundamentos que atuam como mecanismos para mensuração da possibilidade arrecadatória dos contribuintes.

Nessa concepção, Carrazza<sup>62</sup> afirma que “é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”, entendendo, dessa forma, que é através da capacidade contributiva que se concretiza a igualdade tributária e a justiça fiscal no âmbito da tributação, substanciando, dessa forma, este objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

O referido jurista correlaciona o princípio da capacidade contributiva ao princípio da solidariedade, pelo qual aqueles que detém recursos precisam custear os impostos em nome do bem-estar geral, inclusive no lugar daqueles que não possuem recursos para tanto, pois, se contribuíssem, seriam privados do mínimo essencial a uma existência digna. Acrescenta, por fim, a proximidade da técnica da progressividade com o princípio, uma vez que a incidência de alíquotas progressivas colabora para que os impostos atendam ao princípio da capacidade contributiva.

Noutro giro, o princípio da seletividade pela essencialidade também configura significativo vetor do princípio da igualdade, sendo a seletividade, igualmente, uma maneira de tratar diferentemente as pessoas que se encontram em situações desiguais<sup>63</sup>.

Com efeito, a tributação seletiva institui diferentes ônus tributários a produtos ou serviços distintos, a partir de um determinado critério. Em outras palavras, são estabelecidas distinções entre os objetos da tributação, a fim de onera-los distintamente, a partir de um parâmetro eleito<sup>64</sup>, normalmente a essencialidade daquele objeto.

O princípio da seletividade, previsto pela CF/88 ao tratar do IPI e do ICMS, orienta a fixação das alíquotas de acordo com a essencialidade do produto. Assim, os gêneros considerados essenciais devem ter alíquotas menores, enquanto os produtos supérfluos devem ter alíquotas maiores, de forma a onerar mais intensamente os bens consumidos principalmente pelos consumidores que possuem maiores recursos financeiros, e, por conseguinte, desonerar os bens essenciais, consumidos por indivíduos de todas as classes sociais<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013, p. 97-99.

<sup>63</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 56.

<sup>64</sup> Ibid., p. 154.

<sup>65</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 551.

Pela lição de Luís Eduardo Schoueri<sup>66</sup>, o conceito de essencialidade deve ser interpretado a partir dos objetivos e valores constitucionais, sendo, portanto, essencial o bem que oportunize a concretização desses preceitos. É por essa razão que será essencial o produto imprescindível ao consumo das classes sociais mais vulneráveis, devido ao objetivo fundamental da República de erradicar a pobreza e a marginalização<sup>67</sup>, bem como aqueles produtos que oportunizem os anseios da Ordem Econômica, em observância ao objetivo de garantir o desenvolvimento nacional<sup>68</sup>.

Destarte, é cediço que o princípio da capacidade contributiva, mensurado pelas condições individuais do sujeito passivo, e o princípio da seletividade, graduado pelo produto objeto da tributação, se vinculam ao princípio da isonomia, decorrendo diretamente dele. Assim sendo, deslocaremos a presente análise para a efetivação da igualdade no que se refere aos impostos indiretos, na qual não há como individualizar os contribuintes de fato, o que afasta o caráter pessoal da tributação e evidencia o princípio da seletividade pela essencialidade.

### **3.1.1 Esvaecimento do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo**

Conforme exposto anteriormente, o princípio da capacidade contributiva visa à divisão equitativa da carga tributária, na proporção dos recursos econômicos dos indivíduos. A aplicação deste princípio se dá através da pessoalidade e da individualização da tributação, fundamentos que atuam como meio para a mensuração da possibilidade arrecadatória dos contribuintes.

Apesar do dispositivo constitucional que prevê esse princípio iniciar sua redação com a expressão “sempre que possível”, entende-se que a aplicação da capacidade contributiva não é uma mera recomendação, devendo ser interpretada no sentido que, se a incidência do imposto, prevista pela Constituição, permitir, é obrigatório que este atenda à pessoalidade e seja graduado pela capacidade econômica do contribuinte<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 396.

<sup>67</sup> Constituição Federal. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

<sup>68</sup> Constituição Federal. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) II - garantir o desenvolvimento nacional;

<sup>69</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013, p. 120.

À vista disso, parte da doutrina – como Roque Antônio Carrazza<sup>70</sup> – defende que alguns impostos, em razão da sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. Este seria o caso dos impostos indiretos, nos quais a carga econômica é repassada ao preço da operação, de maneira idêntica para todos os consumidores finais, sejam ricos ou pobres.

Este autor elucida seu posicionamento, ao mencionar que nem sempre rendas e riquezas iguais representam equivalentes manifestações de capacidade contributiva, como nos casos em que indivíduos possuem potencialidade econômica, demonstrada pelo consumo, mas suas condições pessoais indicam a ausência de capacidade contributiva, exemplificando o caso de pessoas com deficiência física, que necessitam de tratamentos médico-hospitalares onerosos.

Por esse mesmo aspecto, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>71</sup> ensina que o caráter pessoal dos impostos corresponde à intenção de que o contribuinte seja tributado por suas características pessoais, sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Em outras palavras, o imposto pessoal considera as condições do contribuinte quando não há o repasse do encargo final, diferentemente do que ocorre na incidência dos impostos indiretos.

É por essa razão que a pessoalidade, e conseqüentemente a capacidade contributiva, se fazem mais presentes nos tributos diretos, que incidem diretamente sobre o contribuinte que efetivamente suporta o ônus patrimonial, possibilitando maior obediência a este princípio. Em contrapartida, os tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços, “não se prestam a realizar o princípio com perfeição<sup>72</sup>”.

Como visto, na incidência dos impostos indiretos ocorre a transferência do ônus econômico ao consumidor final diretamente no preço do bem ou do serviço. Portanto, não é possível para o Estado singularizar aquele que efetivamente sofre os efeitos da tributação, pois o imposto é pago pelo responsável, desconhecendo as características pessoais do contribuinte de fato. Assim, é possível constatar que o princípio da capacidade contributiva, nos impostos indiretos, tem sua eficácia restringida pela norma de incidência tributária, que ignora o elemento mais vulnerável da operação<sup>73</sup>.

---

<sup>70</sup> Ibid.

<sup>71</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 117.

<sup>72</sup> Ibid., p. 120.

<sup>73</sup> POROCA, Victor Lúcio Cavalcanti. A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos Indiretos. Trabalho de Conclusão do Curso da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Recife/PE, 2018, p. 30.

Destarte, a dificuldade de efetivação da capacidade contributiva na tributação indireta está na inviabilidade prática do legislador identificar o sujeito que suportará o encargo tributário, além de não haver como verificar sua possibilidade financeira de arcar com este ônus.

Diante das concepções apresentadas, nota-se o distanciamento dos elementos relacionados ao princípio da capacidade contributiva dos impostos indiretos, como a pessoalidade e a progressividade, tendo em vista o caráter regressivo da tributação sobre o consumo no Brasil, amplamente demonstrado no 1º Capítulo deste trabalho.

É por esse motivo que Fábio Canazaro<sup>74</sup> considera a seletividade como um princípio autônomo da capacidade contributiva, decorrente diretamente da isonomia, este sim aplicável aos impostos indiretos. Seus ensinamentos indicam que, no caso dos impostos indiretos, não há como o legislador garantir que um sujeito com menos capacidade contributiva suporte ônus fiscal menor do que outro que possua melhores condições econômicas, e, portanto, maior capacidade contributiva.

Nessa concepção, não há como o legislador concretizar o princípio da capacidade contributiva nesses casos, já que a regulamentação legal da incidência do imposto indireto não se sustenta, sendo impossível a distinção do ônus incidente sobre as operações de consumo por meio de uma análise pessoal e imediata do consumidor, no momento de cada transação.

Noutro giro, existe entendimento doutrinário em sentido contrário, de modo a considerar a seletividade como meio para que se viabilize a aplicação do princípio da capacidade contributiva<sup>75</sup>. Nessa perspectiva, a carga tributária dos impostos indiretos será graduada de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, portanto, se sujeitar a uma baixa carga tributária, enquanto os gêneros supérfluos – consumidos, via de regra, por pessoas de classes sociais mais privilegiadas –, devem ser tributados de maneira mais gravosa<sup>76</sup>.

Invariavelmente, conforme qualquer das correntes mencionadas, conclui-se que a tributação indireta não é a melhor forma de alcançar a capacidade contributiva através da pessoalidade, já que, nessas hipóteses de incidência, as pessoas economicamente vulneráveis

---

<sup>74</sup> CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 43.

<sup>75</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 100

<sup>76</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 518.

suportam as mesmas alíquotas do que as pessoas economicamente fortes, pois não se leva em conta a capacidade econômica de cada indivíduo para mensurar o ônus financeiro<sup>77</sup>.

### **3.1.2 Princípio da seletividade como mecanismo para concretização da isonomia tributária nos impostos indiretos**

Diante do exposto, resta claro que o princípio da seletividade será responsável por concretizar a isonomia tributária na incidência dos impostos indiretos. Como demonstrado, a seletividade pode se efetivar em maior grau nos tributos que têm seu montante dimensionado a partir de características do objeto a ser tributado, ao invés de considerar atributos da pessoa sujeita à tributação<sup>78</sup>.

Assim, em razão da impessoalidade da tributação indireta, é excessivamente difícil aferir com exatidão a capacidade econômica dos contribuintes de fato em cada transação comercial, buscando-se, através da seletividade das alíquotas, alcançar a isonomia tributária na incidência dos impostos sobre o consumo.

O princípio da seletividade é previsto expressamente pelo texto constitucional quando da regulamentação do IPI e do ICMS, impostos indiretos que incidem sobre o consumo. No que tange ao IPI, determina-se que este imposto deverá ser seletivo, nos termos do artigo 153, § 3º, inciso I da CF/88. Por sua vez, a Carta Maior indica, em seu artigo 155, § 2º, inciso III, que o ICMS “poderá ser seletivo”, em função da essencialidade do produto<sup>79</sup>.

No que tange a estes dispositivos, Hugo de Brito Machado Segundo acredita ser facultativa a adoção e alíquotas seletivas para o ICMS, isto é, a adoção de percentuais diferentes para o cálculo do valor devido. É dizer, os Estados-membros podem optar pela adoção do critério da seletividade ou não, de forma a instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. No entanto, se optarem pela seletividade, a medida da essencialidade não é facultativa, devendo ser obrigatoriamente empregada<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013, p. 100.

<sup>78</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 54.

<sup>79</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 153. da Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

<sup>80</sup> MACHADO SEGUNDO, Op. Cit. P. 155.

Por sua vez, Roque Antônio Carrazza entende que estas normas constitucionais não estão dando uma mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe impondo um dever indispensável, cujo cumprimento ele não pode evitar, pois são essenciais para consecução dos objetivos da República Federativa. Sendo assim, a seletividade no IPI e no ICMS é obrigatória, devendo eles, portanto, serem seletivos, em função da essencialidade do produto industrializado (IPI) ou das mercadorias ou serviços (ICMS)<sup>81</sup>.

De acordo com o mencionado autor, toda manipulação do IPI e do ICMS que importe modificação ou variação do valor a pagar, deve, sob pena de inconstitucionalidade, ser direcionada de modo a observar o princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos industrializados (no caso do IPI) ou da essencialidade das mercadorias ou serviços (no caso do ICMS). Assim, “qualquer outro objetivo visado pelo legislador ordinário que importe descaracterização do IPI ou do ICMS como impostos seletivos viola esta diretriz constitucional obrigatória”<sup>82</sup>.

Deveras, a redação do artigo 155, §2º, inciso III, da CF/88, não pode ser interpretada de forma isolada, mas dentro do sistema constitucional integralmente, compatibilizando com as demais normas e princípios constitucionais, como a igualdade e a capacidade contributiva. Utilizar o ICMS apenas para fins arrecadatórios, sem considerar a função redistributiva do imposto, que permite estimular uma tributação que imponha uma distribuição justa e solidária do ônus fiscal entre os cidadãos, não promove a interpretação da Constituição como uma unidade de direitos e garantias fundamentais ao indivíduo, além de desconsiderar as limitações ao poder estatal de tributar<sup>83</sup>.

Isto posto, tendo em vista o efeito regressivo que a tributação do consumo impõe, o princípio da seletividade deve direcionar a diferenciação de alíquotas para que seja possível corrigir, ou, ao menos, amenizar esse efeito. É por este motivo que importa garantir que os bens consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados a alíquotas mais baixas que aqueles consumidos principalmente por pessoas que possuem maiores riquezas. Logo, a definição de produto essencial coincide com aquele que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir<sup>84</sup>.

---

<sup>81</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013, p. 108-109.

<sup>82</sup> Ibid., p. 111.

<sup>83</sup> POROCA, Victor Lúcio Cavalcanti. A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos Indiretos. *Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco*. Recife, PE, 2018, p. 38.

<sup>84</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 398.

Nesse cenário, mostra-se incoerente que determinados gêneros, característicos por serem de consumo imprescindível, sejam tributados de maneira mais elevada que outros itens, menos essenciais. A explicação desta premissa encontra-se na descabida tributação baseada em critérios de conveniência, e não de justiça. Por conseguinte, além da ofensa ao mandamento constitucional que impõe a observância da seletividade dos produtos, este tratamento arbitrário das alíquotas de tributos sobre o consumo resulta no agravamento da regressividade dos impostos indiretos<sup>85</sup>.

### **3.1.2.1 Seletividade do ICMS e o julgamento do RE n.º 714.139/SC pelo Supremo Tribunal Federal**

Consoante estampado, em razão da tributação sobre o consumo ser orientada obrigatoriamente pelo princípio da seletividade, esses impostos devem necessariamente ter alíquotas diferentes para produtos com graus de imprescindibilidade discrepantes, devendo, portanto, ser a essencialidade o critério determinante para fixação da carga tributária desses tributos.

No que concerne ao ICMS, em virtude da CF/88 utilizar a palavra “poderá” para se reportar a seletividade, os Estados federativos passaram a adotar alíquotas seletivas para o imposto, mas sem respeitar o critério da essencialidade, sob fundamento de que a seletividade pela essencialidade não possui observância obrigatória. Assim, percentuais mais elevados foram estabelecidos justamente para itens de maior essencialidade, como a energia elétrica, que se sujeita a alíquotas entre 25% a 30%, enquanto a generalidade das mercadorias não essenciais é onerada por alíquotas entre 17% e 18%<sup>86</sup>.

Entretanto, conforme já analisado, a interpretação dada ao princípio da seletividade conduz ao reconhecimento da obrigatoriedade de sua aplicação, ou, ao menos, à compulsoriedade do critério da essencialidade, caso elejam a adoção da seletividade. Dessa forma, os Estados não podem se pautar em critérios diversos da essencialidade das mercadorias e serviços para estabelecer as alíquotas de tais gêneros<sup>87</sup>.

Inobstante ao exposto, os Estados federados têm fixado as alíquotas do ICMS incidente sobre determinadas mercadorias e serviços de modo contrário à concepção da seletividade,

---

<sup>85</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 398.

<sup>86</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 155.

<sup>87</sup> Ibid. loc. Cit.

impondo alíquotas em percentuais elevados, muitas vezes as mais altas previstas pelo Estado, para gêneros indispensáveis à existência em sociedade, sem que haja qualquer consideração ao princípio da isonomia tributária e à distribuição equitativa dos encargos econômicos aos contribuintes.

Insta mencionar o conteúdo da Lei Federal nº 7.783/89, que define as atividades essenciais e regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, estabelecendo um rol de serviços ou atividades essenciais, assim consideradas pelo legislador como aquelas imprescindíveis para a subsistência dos indivíduos e indispensáveis para o desempenho das atividades empresariais. Dentre estas atividades, encontram-se a produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis<sup>88</sup>.

Apesar de tal previsão, a essencialidade desses gêneros não é observada na fixação da alíquota do ICMS incidente sobre operações com tais mercadorias. Exemplificativamente, no Estado da Bahia, as operações e prestações relativas à combustíveis (óleo diesel e álcool etílico anidro) e energia elétrica são tributados pelo ICMS com alíquotas de 25%, enquanto operações com gasolina tem alíquotas de 28%, patamar equivalente às operações com cigarros, bebidas alcoólicas, jóias, perfumes, entre outras mercadorias manifestamente não essenciais<sup>89</sup>.

Assim, em que pese o Estado da Bahia ter instituído o ICMS de forma seletiva, a fixação das alíquotas para diferentes gêneros não respeita o parâmetro da essencialidade dos produtos, gravando os combustíveis e a energia elétrica (mercadorias definidas por lei como essenciais) com alíquota superior a maioria dos produtos, como se seu consumo fosse tão supérfluo, e até mesmo, tão repreensível, quanto o de bebidas alcoólicas, cigarros e materiais explosivos.

Destarte, diante de tais considerações, resta nítida a existência de um inconcebível descompasso entre as alíquotas do ICMS incidentes sobre a energia elétrica e combustíveis, e o nível de essencialidade desses produtos.

---

<sup>88</sup> Lei nº 7.783/89. Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis.

<sup>89</sup> Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia. Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes: (...)II - 25% nas operações e prestações relativas a: (...) b) bebidas alcoólicas; (...) e) óleo diesel e álcool etílico anidro combustível (AEAC); g) jóias (não incluídos os artigos de bijuteria) (...); h) perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia, exceto lavanda, seiva-de-alfazema, loções após-barba e desodorantes corporais simples ou antiperspirantes; i) energia elétrica; j) pólvoras propulsivas, estopins ou rastilhos, cordéis detonantes, escorvas (cápsulas fulminantes), espoletas, bombas, petardos, busca-pés, estalos de salão e outros fogos semelhantes, foguetes, cartuchos, exceto: dinamite e explosivos para emprego na extração ou construção, foguetes de sinalização, foguetes e cartuchos contra granizo e semelhantes, fogos de artifício e fósforos; (...) VI - 28% (vinte e oito por cento) nas operações com gasolina. VII - 28% (vinte e oito por cento) nas operações com cigarros, cigarrilhas, charutos e fumos industrializados;

Tal medida pode ser considerada como uma estratégia de extrafiscalidade adotada pelos Estados, para além da finalidade arrecadatória da tributação, objetivando estimular a redução do consumo de energia elétrica e combustíveis fósseis, por questões ambientais e sustentáveis, relacionadas à conservação dos recursos naturais esgotáveis.

No entanto, mesmo considerando a extrafiscalidade da medida, não é compatível com o texto constitucional a adoção de estratégias de tributação que oneram demasiadamente gêneros essenciais, ao ponto de ferir o princípio da igualdade.

Isto porque, em que pese as alíquotas possam variar de acordo com a finalidade fiscal – meramente arrecadatória, ou extrafiscal, visando o desenvolvimento de setores da economia ou estímulo de determinados comportamentos –, elas sempre deverão respeitar a noção de justiça fiscal<sup>90</sup>.

Insta ressaltar, ainda, que esta política de extrafiscalidade não possui a capacidade de reduzir o consumo desses produtos, uma vez que as demandas de energia elétrica e de combustível são inelásticas, ou seja, não variam conforme o preço, por consistirem em bens indispensáveis à manutenção da existência na sociedade contemporânea. Assim, a majoração das alíquotas do ICMS não é capaz de reduzir significativamente o consumo desses gêneros.

Em verdade, os Estados-membros afugentam o princípio da seletividade pela essencialidade, utilizando-se do ICMS sobre a energia elétrica e combustíveis como instrumento de arrecadação, se beneficiando da facilidade em tributar intensamente produtos indispensáveis, utilizados pela maioria da população, e desconsiderando o impacto econômico que esse ônus provocará nos consumidores.

Em atenção a tudo aqui exposto, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a relevância nacional da controvérsia a respeito da essencialidade no estabelecimento de alíquotas seletivas para o ICMS, incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerando necessário se pronunciar definitivamente acerca da interpretação da norma constitucional prevista no artigo 155, §2º, inciso II.

Entretanto, o STF reconheceu a repercussão geral da questão relacionada à constitucionalidade de norma estadual que fixa alíquota de 25% sobre o ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral (17%), por, supostamente, ofender os princípios da

---

<sup>90</sup> POROCA, Victor Lúcio Cavalcanti. A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos Indiretos. *Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco*. Recife, PE, 2018, p. 47.

isonomia tributária e da seletividade do imposto estadual, no curso do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 714.139/SC<sup>91</sup>.

Sobre a questão, importa mencionar o Parecer n.º 1106/2015, emitido pela Procuradoria Geral da República, que opina pelo provimento do recurso extraordinário, reconhecendo a obrigatoriedade da aplicação da seletividade, a partir do critério da essencialidade dos bens e serviços, por representar o desdobramento do princípio da igualdade tributária, na perspectiva dos impostos indiretos. Assim, defendeu-se que, em razão da essencialidade, as alíquotas do ICMS sobre a energia elétrica e o serviço de comunicação não podem ser iguais às alíquotas de produtos supérfluos, uma vez que os primeiros constituem aspectos da dignidade da pessoa humana, o que torna a seletividade obrigatória<sup>92</sup>.

Em recente desfecho, o julgamento do RE 714.139/SC foi concluído com a constatação da inconstitucionalidade da instituição de alíquotas majoradas de ICMS para energia elétrica e serviços de telecomunicações, por oito votos contra três. Em razão do reconhecimento da repercussão geral, a decisão vincula o Poder Judiciário, apesar do controle concentrado de constitucionalidade - como é o caso do recurso extraordinário - não interferir nas relações ultra partes, e, por esse motivo, as leis que fixam tais alíquotas permanecem vigentes.

No voto proferido pelo relator, ministro Marco Aurélio, foi acatado parcialmente o pedido da contribuinte, reconhecendo o direito ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação pela alíquota geral de 17%. Seu posicionamento concordou com a tese de que a seletividade, no caso do ICMS, não é obrigatória, mas caso adotada pela lei estadual, deverá obrigatoriamente observar o critério da essencialidade da mercadoria para fixação das alíquotas. Logo, o imposto aplicável à energia elétrica e aos serviços de telecomunicação devem necessariamente ser menores do que o incidente nas operações com produtos menos essenciais.

Ademais, o relator defende que não seria necessário considerar as características pessoais do consumidor final para determinar as alíquotas das operações, já que a progressividade do ICMS com base no consumo de energia elétrica não seria suficiente para afastar a inconstitucionalidade da legislação estadual sob exame<sup>93</sup>. Concordando com esse

---

<sup>91</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC. Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio.

<sup>92</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 396.

<sup>93</sup> Mesmo a previsão de alíquota reduzida (12%) para "operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw" e para "operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (...) mensais por produtor rural", não seria suficiente para afastar a inconstitucionalidade apontada na legislação estadual (Lei n.º 10.297/1996).

posicionamento, os ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Edson Fachin, Rosa Weber e Luiz Fux acompanharam o voto do relator.

Da intelecção do voto do ministro Marco Aurélio, entende-se que a graduação da alíquota do ICMS deverá considerar apenas o nível de essencialidade das mercadorias tributadas, suprimindo elementos pessoais do sujeito passivo, como sua condição econômica. Assim, as características do contribuinte, como a constituição em pessoa física ou jurídica, de pequeno ou grande porte, se localizada em zona urbana ou rural, seriam elementos alheios à definição da carga fiscal do ICMS sobre a energia elétrica e a telecomunicação<sup>94</sup>.

Por sua vez, o ministro Alexandre de Moraes abriu divergência, para considerar o princípio da seletividade de forma mais ampla, de acordo com a orientação de que esse princípio seria um mecanismo para alcançar a capacidade contributiva nos impostos indiretos. No raciocínio apresentado, o ente tributante tem poder para instituir alíquotas diferenciadas para o ICMS, em atenção à capacidade contributiva do consumidor, a ser mensurada pelo volume de energia elétrica consumido mensalmente. Ou seja, entendeu-se pela fixação de alíquotas diferenciadas, considerando não só a essencialidade do bem, mas também a capacidade contributiva do consumidor final.

Na oportunidade de suas manifestações, os ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso acompanharam a divergência inaugurada pelo ministro Alexandre de Moraes.

Nesse cenário, de acordo com a maioria que se formou, o julgamento do RE 714.139/SC concluiu que, no que concerne à produtos essenciais, é inconstitucional a fixação de alíquotas do ICMS superiores à alíquota geral das operações, independentemente da capacidade contributiva do consumidor.

À vista disso, cumpre-se observar que as implicações do julgamento do RE 714.139 não se limitam apenas às operações com energia elétrica e comunicação, podendo a *ratio decidendi* ser perfeitamente aplicável às operações com combustíveis, que, via de regra, se submetem às alíquotas em patamares elevados, típicas dos produtos supérfluos. Ademais, abre-se espaço para discussão judicial da graduação de carga fiscal de operações com diversas outras mercadorias, cujo grau de essencialidade poderá vir a ser contestado<sup>95</sup>.

A orientação adotada pelo presente trabalho coaduna com o entendimento do ministro Marco Aurélio, uma vez que, conforme amplamente debatido, o ICMS, por ser um imposto

---

<sup>94</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. Julgamento do RE nº 714.139 indica ampla revisão da seletividade no ICMS. Revista Consultor Jurídico. 17 de julho de 2021. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2021-jul-17/observatorio-constitucional-julgamento-re-714139-indica-ampla-revisao-seletividade-icms>>. Acesso em 02 de nov de 2021.

<sup>95</sup> Ibid.

indireto, não é capaz de identificar as características pessoais do contribuinte de fato, o que faz com que o princípio da capacidade contributiva não se realize perfeitamente na incidência desse imposto. Tal conjuntura, todavia, não impede a concretização da isonomia tributária, a ser efetivada por meio do princípio da seletividade, o qual deve ser obrigatoriamente aplicado.

Esse raciocínio se justifica devido ao fato de que o consumo de maior quantidade de energia elétrica não exprime, necessariamente, uma maior capacidade contributiva do consumidor. A essencialidade dos produtos não oscila em razão do fator quantidade do consumo, que pode aumentar intensamente em virtude de diversas hipóteses, como por exemplo, enfermos que dependem de aparelhos eletrônicos para sobrevivência, ou domicílios residenciais que possuem diversos moradores, e por isso conta com um consumo elevado, o que não significa, infalivelmente, que esses contribuintes possuem mais recursos financeiros que os demais.

#### **4 MEDIDAS PARA PROMOÇÃO DA IGUALDADE E DESONERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO**

Diante das ponderações realizadas a respeito do sistema tributário nacional e da tributação sobre o consumo no Brasil, é evidente que a carga tributária incide desproporcionalmente sobre as classes sociais, tendo a estrutura fiscal vigente priorizado a vultuosidade das receitas em detrimento da redistribuição. Consequentemente, tal ordem ocasiona a regressividade da tributação e o desprezo pelos princípios fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal, além de influenciar a manutenção das desigualdades socioeconômicas.

É provável que, se obedecesse aos ditames constitucionais, o sistema tributário nacional conseguiria contribuir para a promoção do desenvolvimento nacional e a distribuição de renda entre as classes sociais, ao revés de consistir em mais um instrumento de dominação, utilizado em favor da perpetuação da concentração de renda na mão de uma pequena parcela da população, e inviabilizando o desenvolvimento socioeconômico e a ascensão da classe trabalhadora, menos privilegiada economicamente.

Nessa toada, em virtude do descompasso entre os valores defendidos pela Constituição Federal - que destaca a igualdade material como um dos princípios norteadores da incidência tributária - e o conjunto de normas que compõem o sistema tributário nacional, é nítido que o legislador infraconstitucional não cumpriu com a diligência de equalizar a estrutura fiscal e conduzi-la à uma condição mais justa<sup>96</sup>.

Por conseguinte, o resultado final da incidência conjunta dos tributos vigentes, somada à desproporcionalidade das alíquotas e de todas as renúncias e isenções fiscais, é um sistema predominantemente regressivo e desigual, que onera mais intensamente os menos afortunados, em evidente violação ao princípio constitucional da isonomia.

Conforme exposto alhures, a tributação sobre o consumo causa maior regressividade e injustiças fiscais, ao onerar desproporcionalmente os mais necessitados. Não obstante, os impostos indiretos são amplamente utilizados no Brasil, devida a simplicidade de sua ordenação e do seu moderado custo, demandando recursos ínfimos em face da administração tributária<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 83. Disponível em <<https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

<sup>97</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. A Reforma Tributária e a tributação dos dividendos. Jornal Jota, coluna da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). 12 de julho de 2021. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/a-reforma-tributaria-e-a-tributacao-dos-dividendos-12072021>>. Acesso em 18 de nov. de 2021.

Assim, o que se verifica é uma necessidade crescente da Administração Tributária em aumentar receitas e reduzir custos de arrecadação, o que ocasiona o surgimento de diversas anomalias na estrutura fiscal brasileira, tais como o aumento da carga de itens essenciais específicos, a exemplo da energia elétrica, combustíveis, serviço de telecomunicações e transportes<sup>98</sup>, conforme amplamente explicitado no 2º Capítulo do presente estudo.

Insta ressaltar que, apesar de possuir certa responsabilidade pelas inconsistências apontadas, o ICMS não é o único tributo que promove a regressividade e a oneração do consumo, uma vez que as contribuições sociais assumem papel fundamental na arrecadação tributária, à nível federal. Essas espécies tributárias são extensamente utilizadas, em virtude da sua ampla base de incidência, relacionada ao faturamento, produção e consumo, o que as tornam altamente produtivas em termos de geração de receitas, com baixo custo de arrecadação. Contudo, importa frisar que inchaço das contribuições sociais não é compatível com os objetivos dessas contribuições, que visam financiar às políticas sociais e a seguridade social, no que concerne à saúde pública, à previdência social e à assistência social<sup>99</sup>.

Ocorre que, de maneira oposta à que sucedeu, o Estado deveria desempenhar atuação substancial para indução do desenvolvimento socioeconômico, de forma a conter os excessos do capitalismo, traduzidos nas imperfeições do mercado e nas desigualdades socioeconômicas. No que concerne a política fiscal, a estruturação tributária deveria representar um importante aliado para a promoção do equilíbrio econômico e desenvolvimento social, o que, contudo, não ocorre no Brasil, em razão da elevada carga tributária e da iniquidade do sistema tributário nacional<sup>100</sup>.

Por essa razão, muito se reflete a respeito de maneiras para equalizar as bases de incidência tributária no Brasil, de forma a desonerar a tributação sobre o consumo e promover a progressividade do sistema tributário nacional.

Deveras, uma estruturação fiscal ideal deve ser equitativa entre os indivíduos, de forma justa, na medida em que aqueles sujeitos que possuem maior capacidade de pagamento devem ser mais onerados. Além disso, o sistema tributário deve ser neutro, ou seja, deve interferir minimamente sobre a eficiência econômica, e, por fim, a tributação deve ocorrer na forma mais

---

<sup>98</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil. Carta de Conjuntura nº 48 – 3º Trimestre de 2020. Disponível em <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10163/10/CC\\_48\\_nt\\_impactos\\_setoriais\\_tributacao\\_do\\_consumo.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10163/10/CC_48_nt_impactos_setoriais_tributacao_do_consumo.pdf)>. Acesso em 13 de nov. de 2021.

<sup>99</sup> Ibid.

<sup>100</sup> BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. Ciências Sociais Unisinos, vol. 54, núm. 1, pp. 126-133, 2018. Disponível em <<https://www.redalyc.org/journal/938/93860389012/html/>>. Acesso em 12 de nov 2021.

simplificada e compreensível possível, tanto no que tange a arrecadação pelo governo quanto no que concerne ao recolhimento do contribuinte<sup>101</sup>.

Em outras palavras, um regime fiscal equânime deve arrecadar seus tributos de forma progressiva, para que a atuação estatal auxilie no processo de distribuição de renda. Quando essa estrutura se desenvolve de maneira oposta, o sistema tributário assume um caráter regressivo, tornando-se um problema para o desenvolvimento social, pois impulsiona a concentração de renda e riqueza, em vez da sua distribuição<sup>102</sup>.

Por essa razão, a aplicação obrigatória do princípio da seletividade pela essencialidade na tributação sobre o consumo poderia provocar a redução da iniquidade fiscal, mas isso, de forma isolada, não seria suficiente para resolver a questão da regressividade. Nesse cenário, como a preponderância global dos impostos indiretos não se alteraria, o sistema tributário permaneceria regressivo, em sua essência geral. Aliado à seletividade, é indispensável que se altere o foco da arrecadação para os tributos de incidência direta, visando uma maior progressividade e pessoalidade do regime, já que apenas a desoneração da tributação sobre o consumo poderia afastar as distorções causadas pela atual estrutura fiscal, em busca da consecução da progressividade<sup>103</sup>.

Em conformidade ao mencionado, tendo em vista o equilíbrio do encargo fiscal, Schoueri<sup>104</sup> explica que a progressividade do imposto de renda poderia servir para a compensação da regressividade da tributação sobre o consumo:

“Vista sob tal perspectiva (conjunta), a progressividade do imposto de renda torna-se, mesmo, mandatória, como ferramenta para afastar-se a pecha de regressividade do sistema tributário brasileiro. Em conclusão, a decisão do constituinte, ao exigir seja o imposto de renda informado pelo critério da progressividade, torna-se, agora, exigência de igualdade, para que a capacidade contributiva (global) seja observada.”

Dessa forma, o imposto sobre a renda - que possui progressividade prevista constitucionalmente<sup>105</sup> - poderia ser utilizado como um instrumento para equilibrar os encargos entre os contribuintes. Entrementes, para que esse cenário seja concretizado, seria necessária uma ampla reforma do sistema tributário, pois, conforme vastamente analisado no 1º Capítulo deste trabalho, o Brasil não utiliza o IR como fonte principal de captação de recursos

---

<sup>101</sup> Ibid.

<sup>102</sup> CLASEN, Roberto Neme. Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade. Programa de Pós-Graduação em Política Social da Universidade Católica de Pelotas. Dissertação de Mestrado - Universidade Católica de Pelotas, Pelotas, 2014, p. 14

<sup>103</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 401.

<sup>104</sup> Ibid. loc. Cit.

<sup>105</sup> Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

financeiros, sendo, na prática, os impostos indiretos os responsáveis pela maior parte da arrecadação de tributos no país.

À vista de tais asserções, ao longo das décadas surgiram diversas críticas à tributação e inúmeras propostas para reforma da estrutura tributária brasileira, com intuito de corrigir as incoerências do sistema.

No entanto, pensar em operacionalizar uma drástica alteração no sistema tributário nacional, por meio da alteração das bases de incidência tributária, impõe a reflexão a respeito dos impasses e das dificuldades para alcançar essa finalidade, pois os impostos sobre o consumo viabilizam uma elevada arrecadação, em níveis satisfatórios de eficiência e economia, além de levar em consideração que os contribuintes não toleram uma eventual majoração da carga tributária, e o país também não admite cortes na receita, em razão dos déficits orçamentários.

Dessa forma, como não há folga orçamentária que permita redução de tributos, tais propostas de alteração da estrutura tributária devem, a princípio, pensar na manutenção do montante arrecadado. Para além disso, deve-se buscar um sistema tributário mais simplificado, que promova a equidade entre os contribuintes, e não onere o sistema econômico. Com efeito, a idealização de um sistema ideal de tributação é uma tarefa complexa, por conta de restrições políticas, sociais e econômicas, somada à falta de informação da população, o que não torna impossível, porém, dificulta a realização de alterações significativas para redução das distorções e complexidades, tudo isso sem que haja perdas fiscais para o Estado<sup>106</sup>.

A respeito do tema, importa mencionar a corrente de economistas que consideram a política como principal impedimento para a implementação de tributos redistributivos. Isso porque, a justiça tributária atinge os interesses e privilégios da classe de mais alta capacidade contributiva, que deveria colaborar mais com o financiamento do Estado. Como subterfúgio à alegada eficiência fiscal, os recursos do grupo dominante são protegidos, existindo uma aversão a tributação de determinadas bases de incidência, como o capital imobiliário e financeiro, associados a classe dominante<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup> BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. *Ciências Sociais Unisinos*, vol. 54, núm. 1, pp. 126-133, 2018. Disponível em <<https://www.redalyc.org/journal/938/93860389012/html/>>. Acesso em 12 de nov 2021.

<sup>107</sup> SANTOS, João Mário Ribeiro. *A Regressividade do Sistema Tributário Nacional Brasileiro*. Trabalho de Conclusão de Curso. Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Março de 2014. Disponível em <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/1575/1/JMRSantos.pdf>>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

Diante desse impasse, faz-se mister mencionar algumas propostas de soluções para a questão apresentada, na tentativa de harmonizar a carga tributária brasileira com os princípios constitucionais e os ideais de justiça fiscal.

#### **4.1 Possíveis soluções para a regressividade da tributação sobre o consumo**

Dentre as possíveis medidas sugeridas, as que mais ecoam pela doutrina durante os anos (algumas delas com projetos de lei em tramitação, inclusive) relacionam-se a criação de um tributo único sobre o consumo, nos moldes europeus; e a continência dos privilégios tributários, o que abrange a isenção do IR sobre dividendos, a não-instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto pela Constituição Federal em seu artigo 153, VII, mas nunca delimitado pela legislação federal, a redução do limite do Simples Nacional; entre diversas outras propostas.

De acordo com a definição sugerida pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - Unafisco Nacional, privilégios tributários são gastos tributários, concedidos a setores ou parcelas específicas de contribuintes, sem que exista contrapartida adequada, notória ou comprovada por estudos técnicos para o desenvolvimento econômico sustentável, sem aumento da concentração de renda ou para a diminuição das desigualdades<sup>108</sup>.

Outrossim, Roque Antônio Carrazza considera proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas, em virtude do princípio republicano<sup>109</sup>.

A Unafisco Nacional esclarece que utiliza como ponto de partida para calcular os privilégios tributários os dados divulgados no Demonstrativos dos Gastos Tributários (DGT), documento elaborado pela Receita Federal, que acompanha anualmente o Projeto de Lei Orçamentária Anual, conforme determina o artigo 165, §6º, da Constituição Federal<sup>110</sup>.

É realizada a observação de que o Demonstrativo dos Gastos Tributários não traz informações acerca da totalidade de gastos tributários, pois verifica-se que algumas renúncias

---

<sup>108</sup> UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco Nº 21/2021. Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021. Disponível em <[https://privilegiometrotributario.org.br/Nota\\_tecnica\\_Unafisco\\_No%2021\\_2021.pdf](https://privilegiometrotributario.org.br/Nota_tecnica_Unafisco_No%2021_2021.pdf)>. Acesso em 13 de nov. de 2021.

<sup>109</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013, p. 84.

<sup>110</sup> Constituição Federal. Art. 165. (...) § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

não constam do Demonstrativo, como é o caso valores da isenção do imposto sobre a renda dos lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica, instituída pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995.

A justificativa oficial de tal ausência mencionou que esse tratamento configura parte da estrutura geral do imposto de renda, não constituindo gasto tributário. Entretanto, a referida isenção deve sim ser considerada como gasto tributário, pois os lucros e dividendos distribuídos se enquadram no conceito de renda e, portanto, são passíveis de incidência do imposto previsto no artigo 153, III, da CF/88, consistindo, dessa forma, uma exceção à regra de incidência do imposto.

Além disso, a Unafisco Nacional considera ser de extrema importância a contabilização da renúncia de receita decorrente da omissão legislativa da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas como gasto tributário, tributo previsto constitucionalmente e nunca estabelecido pelo legislador infraconstitucional, haja vista que o mesmo consiste em um benefício tributário, destinado a um grupo específico de contribuintes, incluídos na camada de brasileiros mais abastada.

Curiosamente, esses dois gastos configuram os dois maiores privilégios tributários calculados, que ocasionam uma significativa renúncia de receita aos cofres públicos. Como consequência, os maiores beneficiados com os privilégios tributários são justamente os contribuintes com maiores capacidades contributivas, e que deveriam suportar maior carga tributária, proporcionalmente à capacidade econômica que demonstram.

Dessa forma, os referidos gastos tributários acarretam renúncia de receita considerável e beneficiam setores e contribuintes específicos, sem que haja qualquer efeito prático para benefício público geral, e não há comprovação técnica que ateste que tais medidas concretizam alguma vantagem para a ordem econômica ou social. Logo, são considerados como privilégios tributários, ao trazerem pouco ou nenhum retorno para os objetivos relacionados à ordem econômica e social, traçados pela Constituição Federal<sup>111</sup>.

Fixado tal conceito, cumpre-se indicar as sugestões mais exploradas para a solução da desigualdade da estrutura fiscal, especificando suas características e seus principais pontos, positivos e negativos. Enfim, todas essas hipóteses visam reequilibrar a alta incidência da tributação sobre consumo, a vista de reduzir a regressividade do sistema, dando lugar à impostos progressivos, de incidência direta, conforme analisaremos a seguir.

---

<sup>111</sup> UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco Nº 21/2021. Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021. Disponível em <[https://privilegiometrotributario.org.br/Nota\\_tecnica\\_Unafisco\\_No%2021\\_2021.pdf](https://privilegiometrotributario.org.br/Nota_tecnica_Unafisco_No%2021_2021.pdf)>. Acesso em 13 de nov. de 2021.

#### **4.1.1 Imposto único sobre o valor agregado do consumo: Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS**

As principais propostas de reformas à estrutura de tributação de bens e serviços (Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 e 110/2019), objetivam promover a migração da tributação sobre o consumo para um novo modelo, a partir de dois impostos, um imposto sobre o valor agregado, nomeado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); e um Imposto Seletivo (IS), com incidência sobre bens específicos cujo consumo se deseja desestimular (bebidas alcoólicas, produtos do fumo etc.). Ao idealizar tal transformação, é sugerido que a transição para o novo modelo seja feita de forma progressiva, ao longo de dez anos, mantendo-se a carga tributária constante.

O IPEA, em estudo recente, constatou que os resultados causados por essas propostas, permitem afirmar que a mudança induzirá ganhos diferenciados em termos de PIB, emprego e produtividade nos diversos setores da economia<sup>112</sup>.

Ademais, a unificação dos tributos sobre o valor agregado do consumo contribuiria para uma maior transparência tributária. É cediço que a estrutura fiscal brasileira, no que diz respeito à tributação sobre o consumo, abrange um emaranhado de legislações federais, estaduais e municipais. Essa diversidade normativa contribui para a criação de um ambiente confuso e com pouca comunicação entre os entes federativos responsáveis pela arrecadação, que gera um custo adicional aos contribuintes, principalmente aos consumidores finais. A uniformização da cobrança permitiria uma maior simplicidade do sistema, facilitando sua compreensão pelo contribuinte e efetivando uma maior transparência<sup>113</sup>.

Dessa forma, o notável imposto único pretende, principalmente, facilitar a arrecadação e a fiscalização dos impostos sobre consumo, em face à alta complexidade do atual sistema, que contém diversos tributos, de competências distintas, coincidindo inúmeras leis, decretos e instruções normativas, por conta da profunda dificuldade da operacionalização da tributação,

---

<sup>112</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil. Carta de Conjuntura nº 48 – 3º Trimestre de 2020. Disponível em <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10163/10/CC\\_48\\_nt\\_impactos\\_setoriais\\_tributacao\\_do\\_consumo.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10163/10/CC_48_nt_impactos_setoriais_tributacao_do_consumo.pdf)>. Acesso em 13 de nov. de 2021.

<sup>113</sup> GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Revista Sequência – PPGD UFSC. V. 34 n. 66. 2013. Disponível em <<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?lang=pt&format=pdf>> Acesso em 21 de nov. de 2021.

além do convívio de alíquotas diferenciadas para cada estado, o que complica excessivamente o exercício comercial, principalmente das micro e pequenas empresas.

#### **4.1.2 Incidência do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos pela pessoa jurídica**

A distribuição de dividendos é uma das formas de partilha dos lucros apurados pelas pessoas jurídicas de direito privado. Em razão do art. 10, da Lei nº 9.249/1995, a distribuição de dividendos aos sócios ou acionistas está isenta do imposto de renda, conforme verifica-se:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

À vista disso, muito se discute acerca da desoneração da tributação sobre o consumo a partir da revogação da isenção da tributação sobre lucros e dividendos, o que ocasiona certa divergência ideológica, conforme passaremos a expor.

Sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri<sup>114</sup> defende que a isenção da tributação de dividendos não beneficia, necessariamente, as classes mais altas, tampouco está em descompasso com a prática internacional, especialmente de países da OCDE que possuem condições sociais e econômicas compatíveis com o Brasil (como Chile e México).

Em verdade, de acordo com o jurista, o sistema de integração adotado pelo Brasil, que concentra a tributação na pessoa jurídica em 34% (IRPJ somado à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), e isenta eventual distribuição subsequente, apenas reflete uma escolha do legislador, que optou por concentrar na figura da pessoa jurídica os rendimentos e apurar a renda, o que não significa, necessariamente, que os mais ricos não pagam impostos. Economicamente, o sistema poderia ser bastante oneroso ao sócio, ainda que isente a distribuição de dividendos.

Dessa forma, considerando o total da tributação da renda (incidido na pessoa jurídica e pessoa física), o percentual adotado no Brasil (34%) é compatível com os níveis de países membros da OCDE, como por exemplo a Hungria, que tributa as pessoas jurídicas a uma alíquota de 9%, mas também tributa dividendos, a uma alíquota de 15%. Por essa razão, o

---

<sup>114</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. A Reforma Tributária e a tributação dos dividendos. *Jornal Jota*, coluna da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). 12 de julho de 2021. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/a-reforma-tributaria-e-a-tributacao-dos-dividendos-12072021>>. Acesso em 18 de nov. de 2021.

“argumento OCDE” não pode ser invocado para justificar um aumento de carga tributária, baseando-se nas diferenças formais entre sistemas<sup>115</sup>.

Ademais, quanto à alegação sustentada pelas autoridades econômicas de que a tributação dos dividendos estimula a manutenção dos lucros na pessoa jurídica - de modo que os lucros seriam retidos, e não distribuídos -, Schoueri defende que tal correlação não se coaduna com a busca pela maior eficiência econômica. Em sua concepção, a eficiência do investimento fará com que o empresário mantenha ali os seus recursos, independentemente dos entraves à distribuição de lucros, da mesma forma que se o investimento mostrar-se ineficiente, a realocação dos recursos será positiva para a economia. Assim, considerou que a referida hipótese “trata de intervenção que leva à ineficiência<sup>116</sup>”, em desconformidade com os princípios regentes da Ordem Econômica, especialmente da livre iniciativa e valorização do trabalho<sup>117</sup>.

Defende-se, ainda, a complexidade que a tributação dos dividendos implica, sendo necessário um grande esforço por parte da fiscalização, pois qualquer negócio realizado entre a pessoa jurídica e pessoas físicas com ela relacionadas pode consistir em uma distribuição de lucros disfarçada, devendo se sujeitar à fiscalização.

Por fim, o professor elucida que as distorções na tributação das empresas que se encontram na sistemática do lucro presumido<sup>118</sup>, ocorrem porque o coeficiente de presunção é inadequado. Logo, aparenta-se desnecessária a tributação dos lucros distribuídos para que se corrija a distorção, sendo muito mais razoável que haja uma atualização no coeficiente de presunção, à vista da manutenção dessa sistemática, que visa simplificar a fiscalização.

Noutro giro, motivada por convicções divergentes, Unafisco Nacional elaborou pertinente Nota Técnica sobre a questão dos privilégios tributários<sup>119</sup>, na qual a isenção da

---

<sup>115</sup> Ibid.

<sup>116</sup> Ibid.

<sup>117</sup> Constituição Federal. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...).

<sup>118</sup> No regime de tributação com base no lucro presumido, a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é fixada a partir da presunção de que determinada porcentagem do faturamento consiste no lucro da pessoa jurídica. Está previsto na Lei nº 9.718/1998, “Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido”.

<sup>119</sup> Unafisco Nacional. Nota Técnica Unafisco Nº 21/2021 Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021. Disponível em <[https://privilegiometrotributario.org.br/Nota\\_tecnica\\_Unafisco\\_No%2021\\_2021.pdf](https://privilegiometrotributario.org.br/Nota_tecnica_Unafisco_No%2021_2021.pdf)>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

tributação sobre dividendos foi considerada como tal, ante a ausência de contrapartida ao referido gasto tributário.

Para firmar a orientação defendida, os auditores da receita federal partiram do princípio da universalidade do Imposto sobre a Renda, que determina que toda renda e acréscimo patrimoniais, sejam produtos do capital ou do trabalho, devem ser tributados pelo IR.

A Constituição Federal menciona a universalidade como um critério a ser observado pelo Imposto sobre a Renda<sup>120</sup>, segundo a qual o IR deve abranger a totalidade das rendas do contribuinte, como uma unidade, não importando sua natureza ou origem, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas a fim de incidência diferenciada<sup>121</sup>.

Consoante indicado, a isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos pelas pessoas jurídicas foi estabelecida pela Lei nº 9.249/1995. A principal controvérsia a respeito dessa isenção refere-se ao argumento de que o Imposto de Renda da Pessoa Física provoca intensa regressividade, visto que os contribuintes que se encontram nas maiores faixas de renda suportam uma alíquota proporcionalmente menor do que aqueles que se encontram nas faixas intermediárias, e a isenção sobre tributação de dividendos contribui para esse cenário.

A Unafisco Nacional apresentou a estimativa do potencial arrecadatório do IR incidente sobre dividendos e as possíveis formas de instituição e compensação, sem que haja aumento na carga tributária do País, conforme exporemos.

A princípio, cumpre indicar que o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, previsto pelo artigo 1, da Lei nº 9.430/1996, será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado. É dizer, a depender do regime escolhido pelo contribuinte, serão aplicados cálculos distintos para a determinação das bases de cálculo. Além disso, sobre o lucro auferido pelas pessoas jurídicas, incide ainda a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Somadas as alíquotas dos dois tributos, há incidência de uma alíquota de 34% sobre o lucro das pessoas jurídicas.

Após o recolhimento de tais tributos, a pessoa jurídica poderá optar por distribuir os lucros aos seus sócios e acionistas por meio de dividendos, que são isentos da incidência de Imposto de Renda, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/1995. De acordo com o estudo, essa opção

---

<sup>120</sup> Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

<sup>121</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020. P. 571/572.

legislativa ocasiona “consequências severas, como a regressividade do sistema, além de gerar distorções ainda mais graves no sistema tributário, contrariando, justamente, a neutralidade<sup>122</sup>”.

Somado a isso, ressalta-se que no Brasil há pessoas jurídicas que não são tributadas a partir do lucro real, como por exemplo, empresas que se encontram nos regimes do lucro presumido e no Simples Nacional, em que há redução considerável do imposto incidente sobre o lucro.

Cumprido salientar que, quanto ao argumento de que haveria bitributação ao tributar o lucro da pessoa jurídica e o lucro distribuído a pessoa física, sob a perspectiva jurídica, não há que se falar em bitributação, pois os sujeitos que figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária são pessoas distintas.

Ademais, a necessidade de tributação dos dividendos demonstra-se ainda mais evidente, quando considerado que, da análise de dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal relativos ao exercício de 2017, a Unafisco Nacional chegou à conclusão de que o lucro líquido auferido pelas pessoas jurídicas foi menor do que o lucro efetivamente tributado. Isso porque, após apuração do lucro, o ordenamento jurídico pátrio permite a exclusão de alguns valores, reduzindo, assim, a base de cálculo do IRPJ<sup>123</sup>.

No entanto, isso não interfere no ganho dos sócios e acionistas, já que a parcela do lucro apurado e não tributado é objeto de distribuição de dividendos, existindo, portanto, uma renda completamente isenta de qualquer tributação. Verifica-se os dados apontados pelo estudo:

Os dados analisados, de 2007 a 2013, mostram que o lucro distribuível no período somou R\$ 2,31 trilhões, ao passo que, o lucro tributado resultou em R\$ 1,25 trilhão. Portanto, 46% do lucro distribuível pelas pessoas jurídicas não foi tributado. No ano de 2018, a arrecadação de IRPJ e CSLL totalizou um montante de R\$ 224,3 bilhões, frente a um lucro distribuível estimado em R\$ 1,22 trilhão. Calcula-se, desta forma, que a alíquota efetiva incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas é de 18,5%.

A dupla não tributação da renda ocorre de forma ainda mais clara para as pessoas jurídicas optantes pelos regimes do lucro presumido e do Simples Nacional, uma vez que a base de cálculo para tributação do lucro dessas pessoas consiste em uma presunção legal, resultante da aplicação de um percentual sobre o seu faturamento. No entanto, o lucro calculado fictamente pode ser menor do que o lucro de fato apurado, havendo, nessas hipóteses, uma dupla não tributação do lucro, enquanto a distribuição de lucros e dividendos é isenta pela legislação.

---

<sup>122</sup> Unafisco Nacional. Nota Técnica Unafisco Nº 21/2021 Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021. Disponível em <[https://privilegiometrotributario.org.br/Nota\\_tecnica\\_Unafisco\\_No%2021\\_2021.pdf](https://privilegiometrotributario.org.br/Nota_tecnica_Unafisco_No%2021_2021.pdf)>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

<sup>123</sup> Ibid.

Como consequência, os fenômenos de elisão fiscal ganham força, causando distorções no cenário econômico e social, como a terceirização e a “pejotização” – pessoas físicas que se transformam em pessoas jurídicas, individualmente. Assim, além da referida isenção incentivar a regressividade do IRPF, induz, ainda, a comportamentos indesejados, violando a almejada neutralidade do sistema tributário.

Ademais, verifica-se uma ampliação constante nos valores de lucros e dividendos recebidos por pessoas físicas, e, de acordo com os dados do IRPF de 2017, “dos 25.177 declarantes com renda superior a 320 salários mínimos, 19.859 declararam-se recebedores de lucros e dividendos, com rendimento total de R\$ 248 bilhões, sendo R\$ 182 bilhões (ou 73%) correspondentes a rendimentos isentos<sup>124</sup>”.

Na referida Nota Técnica, foram apresentadas propostas para pensar a compensação da carga tributária, entre essas, a redução da tributação sobre o consumo:

Nos moldes do proposto pelo PL 2015/2019, aplica-se uma alíquota de 15% de IRPF retido na fonte aos dividendos distribuídos aos sócios, como forma de antecipação do tributo. Posteriormente, o valor será submetido à tabela progressiva do IRPF, conforme consta na Tabela 4. A carga tributária sobre a renda, com a medida proposta no PL 2015/2019, será de 8,3% do PIB (atualmente este número é de 7,45%). Como forma de compensar este aumento na carga, propõe-se a redução, em 17,4%, das alíquotas de PIS e Cofins, que passariam a ser de 1,36% e 6,26%, respectivamente, no caso do regime não cumulativo.

Diante do exposto, considerando a necessidade de reajustar a distribuição da carga tributária brasileira, é possível pensar em uma redução na carga tributária sobre o consumo e aumento na tributação sobre renda, lucros e ganho de capital, a partir da revogação da isenção do IR sobre a distribuição de lucros e dividendos pelas pessoas jurídicas, a fim de efetivar os princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal, e buscar uma melhor redistribuição de renda e redução das desigualdades.

#### **4.1.3 Privilégio tributário decorrente do regime do Simples Nacional**

Consoante o estudo dos privilégios tributários realizado pela Unafisco Nacional, o regime do Simples Nacional, quando utilizado por pessoas jurídicas com faturamento superior a R\$ 1,2 milhão, configura o terceiro maior privilégio tributário vigente no país, no valor de R\$ 29.720.498.219,00<sup>125</sup>.

Importa salientar que não se considerou a totalidade do gasto com o Simples Nacional como privilégio tributário, em razão da sua função essencial de incentivo às micro e pequenas

---

<sup>124</sup> Ibid.

<sup>125</sup> Ibid.

empresas, observando aos artigos 146, inciso III, alínea ‘d’<sup>126</sup>, e 170, inciso IX<sup>127</sup>, da CF/88. O que é considerado como privilégio, sem retorno à sociedade, são os gastos relativos às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional que apresentam receita bruta anual superior a R\$ 1,2 milhão.

De acordo com a Nota Técnica, o limite da receita bruta abrangido pelo Simples Nacional atualmente é muito elevado, e fora da prática internacional, ao permitir que empresas com receita bruta anual de até R\$ 4,8 milhões utilizem do regime<sup>128</sup>.

A partir de dados fornecidos pela Receita Federal no ano de 2014, o estudo constatou que 60% do faturamento das empresas do Simples Nacional se originam de pessoas jurídicas com receita bruta de até R\$ 1,2 milhão, razão pela qual levou-se em conta que 60% dos gastos tributários relativos ao Simples Nacional não são considerados como privilégio, tendo em vista que cumprem o objetivo de proteção e estímulo às micro e pequenas empresas dentro de um limite de faturamento que se harmoniza com a razoabilidade e com os valores constitucionais.

Ante o relatado, afere-se que é viável uma reforma do sistema tributário nacional, pensando em uma alteração nas limitações do regime Simples Nacional, no sentido de eliminar privilégios tributários que favorecem setores e contribuintes abastados, e que não provocam retornos sociais ou econômicos.

Assim, visto que qualquer alteração na estrutura fiscal deve vir acompanhada de uma compensação, a fim de não gerar aumento na carga tributária total, diante da eventual contenção Simples Nacional, entra em pauta a possível redução da tributação sobre o consumo. Com a cessação do privilégio tributário causado pelo exuberante limite de receita previsto pelo Simples Nacional, reduzindo o valor máximo de receita bruta até R\$ 1,2 milhão, seria possível utilizar esse acréscimo na carga tributária para equilibrar a carga dos impostos indiretos, o quanto possível.

---

<sup>126</sup> Constituição Federal. Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

<sup>127</sup> Constituição Federal. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

<sup>128</sup> Lei complementar 123/2006. Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (...) II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

#### 4.1.4 Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)

O Imposto sobre as Grandes Fortunas (IGF) foi estabelecido na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, inciso VII<sup>129</sup>, que reserva a sua regulamentação à lei complementar. Contudo, a lei complementar mencionada nunca foi criada, carecendo o IGF de previsão legal, jamais tendo sido cobrado.

Pode-se considerar que a dificuldade de instituição desse tributo decorre da recusa das classes dominantes em aceitar a instituição de um imposto criado para distribuir a riqueza, e reduzir as desigualdades sociais consistindo, dessa forma, em uma extrema interferência estatal na propriedade privada. Deveras, a não instituição do IGF retrata a realidade do conflito distributivo no Brasil, evidenciado pela disputa entre diferentes setores da sociedade por questões tributárias e pela distribuição de renda e patrimônio. Em verdade, o referido imposto, por onerar somente o patrimônio dos mais afortunados, encontra forte resistência por parte dos setores potencialmente atingidos pela incidência, expressando o conflito de interesses tributários latentes entre os grupos sociais e políticos do Brasil<sup>130</sup>.

Cumprе mencionar, ainda, que essa forte resistência por parte de setores sociais específicos em tributar o patrimônio dos mais ricos reflete o fato de que estes são, muitas vezes, as mesmas pessoas que têm a competência legal para participar do processo legislativo, ou têm seus interesses protegidos por governantes comprometidos com o empresariado e demais setores dominantes do poder econômico<sup>131</sup>.

Por outro aspecto, Ives Gandra da Silva Martins<sup>132</sup> é um dos vários juristas que se posicionam de forma contrária à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Para o autor, tributar a geração de riquezas, na sua circulação, rendimentos ou lucros é mais coerente e justo do que tributar outra vez o resultado final daqueles recursos já tributados. Nesta concepção, a incidência do IGF causaria o desestímulo à acumulação de renda, induzindo a aplicação de riqueza na produção. Além disso, o IGF, apesar de aumentar a arrecadação do Estado, não leva em conta a possibilidade de acelerar o processo inflacionário por excesso de demanda. Assim,

---

<sup>129</sup> Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

<sup>130</sup> CLASEN, Roberto Neme. Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade. *Programa de Pós-Graduação em Política Social da Universidade Católica de Pelotas*. Dissertação de Mestrado - Universidade Católica de Pelotas, Pelotas, 2014, p. 72

<sup>131</sup> Ibid.

<sup>132</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto sobre grandes fortunas. *Revista Jus*. Fev. de 2008. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/10977/o-imposto-sobre-grandes-fortunas>>. Acesso em 12 de nov. de 2021.

IGF possuiria vantagens duvidosas, já que alguns dos poucos países que o adotaram e acabaram por extingui-lo ou reduzi-lo a sua expressão, depois de algum tempo.

Para além disso, Martins indica, ainda, diversos outros inconvenientes que a instituição do IGF provocaria, como o desestímulo à poupança, o impacto ao desenvolvimento económico, e a baixa arrecadação, resultando em mais problemas do que benefícios, haja vista que nos países que adotaram o imposto, a média da arrecadação correspondeu a 1% a 2% do total da carga tributária. Além disso, indica que o controle e a fiscalização do IGF seria de extrema complexidade, necessitando de medidas rígidas para sua regulamentação e seu recolhimento, ocasionando, dessa forma, um custo operacional para sua administração, fiscalização e cobrança muito elevado, que não compensa o volume de arrecadação do tributo.

Demais disso, mais um forte argumento utilizado para defender o posicionamento contrário à instituição é a possível fuga de capitais nacionais, para destinos que não exigem impostos sobre grandes fortunas.

Somado ao relatado, outra dificuldade na instituição do IGF refere-se à discordância na definição de “grande fortuna”. Para definir a base da incidência do imposto, o legislador infraconstitucional deverá estabelecer o conceito de grande fortuna, já que a Constituição Federal não traz qualquer explicação para este termo, dificultando sua definição exata. Ocorre que esse tipo de interpretação é influenciada pelo contexto histórico, sociológico, económico e jurídico, tratando-se de um termo subjetivo, que varia de pessoa para pessoa<sup>133</sup>.

Em resumo, a corrente que se opõe a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas acredita que ele provocaria aumento da carga tributária brasileira, a fuga de recursos nacionais para o exterior, e a provável diminuição de investimentos no mercado financeiro, impactando negativamente a crise económica.

Noutro giro, não existe apenas posicionamentos contrários a instituição do IGF, sua regulamentação também é defendida, sob argumento de que tornará o sistema tributário nacional mais progressivo. A incidência desse imposto atingiria aqueles que possuem mais riquezas, significando, para estes contribuintes ricos, a abdicação de um bem supérfluo, enquanto a tributação de um indivíduo economicamente vulnerável significa a privação do mínimo essencial para a sobrevivência digna. É dizer, os detentores das grandes fortunas

---

<sup>133</sup> RAMOS, Gabriela Araújo; PINTO, Edson Antônio Sousa Pontes. Imposto sobre grandes fortunas: as dificuldades e malefícios da instituição no Brasil. Anais do Congresso Rondoniense de Carreiras Jurídicas, Porto Velho, v. 1, p. 489-513, 2016. Disponível em <<https://www.fcr.edu.br/ojs/index.php/anaiscongressorondoniensecj/article/view/92>>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

desfrutam das vantagens do sistema capitalista e têm a capacidade de suportar a carga tributária com menor sacrifício<sup>134</sup>.

Faz-se mister trazer à baila a noção de que parte considerável das fortunas brasileiras se originaram na época da colonização do país, ou decorrem das heranças dos grandes latifúndios, desenvolvidos por meio da exploração de trabalho escravo, ou, até mesmo, advêm da política coronelista, marcada pela arbitrariedade em benefício de poucos. Ademais, atualmente, parte dessas riquezas são compostas de propriedades e bens improdutivos, que não cumprem sua função social<sup>135</sup>.

Nesta senda, infere-se que o crescimento econômico da classe dominante é resultado de uma ação conjunta de todos os trabalhadores brasileiros, não só dos herdeiros e ricos empresários. Logo, é justo que os lucros e benefícios desse crescimento sejam partilhados de maneira equivalente, proporcionando o desenvolvimento da qualidade de vida de toda a população.

A concepção individualista do direito não se adequa à atual ordem democrática brasileira, que privilegia a concretização dos direitos fundamentais de cada cidadão, através de uma percepção solidária e ética do sistema jurídico, o que compactua com os ideais de justiça distributiva e social. O Estado tem o dever de modificar essa conjuntura de enormes desigualdades sociais, por meio da criação de normas capazes de concretizar a cooperação e a solidariedade, em favor da coletividade<sup>136</sup>.

Nesse sentido, destaca-se o princípio da solidariedade federativa, condutor da Constituição Federal, que estabelece a responsabilidade do Estado em concretizar os direitos fundamentais dos indivíduos, promovendo políticas públicas para a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Ademais, o modelo capitalista adotado pela CF/88 preza pela democracia cooperativa, na medida em que foi preservado o mínimo de equidade econômico-social, mesmo havendo diferenças entre rendas e patrimônios dos brasileiros, de forma a garantir os direitos fundamentais dos indivíduos e respeitar a dignidade da pessoa humana.

---

<sup>134</sup> QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no princípio da solidariedade federativa. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 6, n. 7, julho/dezembro, 2018, p. 33-68. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2019/07/imposto-fortunas-instrumento-reducao-desigualdades.pdf>>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

<sup>135</sup> Ibid.

<sup>136</sup> Ibid.

Outro forte argumento a favor da incidência do IGF está no atual baixo índice de arrecadação dos impostos sobre as rendas e patrimônios, além da escolha legislativa em simplesmente não tributar proprietários de diversos tipos de patrimônios, como lanchas, helicópteros, jatos e iates. De fato, apesar de 35% do total das terras brasileiras serem cultivadas, o valor arrecadado com o Imposto Territorial Rural representou em 2016 menos de 0,06% do total arrecadado pelo Estado brasileiro, o que indica o privilégio tributário dos grandes latifundiários<sup>137</sup>. Relembre-se, nessa oportunidade, a forma de atuação do sistema tributário brasileiro, em benefício dos mais ricos e penalizando os mais vulneráveis.

O imposto sobre grandes fortunas não pretende ofender ao direito subjetivo da propriedade privada, mas sim evidenciar que o detentor de grandes patrimônios possui deveres e responsabilidades com a sociedade, como a observância da função social da propriedade, a fim de atender aos interesses nacionais de ordem democrática. Destarte, o IGF seria uma forma de possibilitar que o sistema tributário se torne mais cooperativo e menos regressivo, a partir de uma redistribuição de riquezas mais intensa.

Ressalte-se, ainda, que os inconvenientes apontados pela doutrina contrária são rebatidos pelos argumentos de que a instituição do IGF provavelmente não ocasionaria exorbitantemente a fuga de grandes patrimônios para outros países ou paraísos fiscais, já que o Brasil possui baixas alíquotas de Imposto de Renda (máxima de 27,5%) e sobre herança (cerca de 4%), se comparadas com as alíquotas de outros países, que não preveem a tributação dos grandes patrimônios<sup>138</sup>.

Enfim, as vantagens proporcionadas pela instituição do IGF se relacionam ao fortalecimento da tributação progressiva, de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos, a eficiência na aplicação de recursos e na fomentação do desenvolvimento das atividades produtivas, e a utilização mais eficiente do capital. Somado a isso, espera-se que seja viabilizada uma redistribuição de riquezas, a fim de reduzir a concentração de renda e as desigualdades.

Ante o relatado, considerando que o IGF é um tributo essencialmente progressivo, a arrecadação proporcionada por sua instituição poderia balancear os desequilíbrios presentes no sistema tributário vigente, de forma a possibilitar a desoneração da tributação indireta, que sobrecarrega os mais pobres, a partir da transferência desse ônus diretamente aos mais ricos.

---

<sup>137</sup> Ibid.

<sup>138</sup> Ibid.

## 5 CONCLUSÃO

Diante de todo o objeto estudado, verifica-se que, atualmente, as receitas que custeiam a maior parte do financiamento do Estado brasileiro se baseiam eminentemente na tributação indireta, onde o ônus fiscal é transferido aos consumidores finais, ocasionando o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro.

Assim, diante da excessiva oneração das relações de consumo, delinea-se uma conjuntura onde quem possui menos riquezas suporta, proporcionalmente, uma maior carga tributária, já que a população mais pobre necessita empregar a integralidade de seus proventos no consumo de bens que permitem a sobrevivência básica. É dizer, em razão da população de baixa renda destinar quase a totalidade de seus recursos para manutenção existencial, tem-se que, numa sociedade onde a arrecadação estatal se foca nos tributos incidentes no consumo, os mais ricos contribuem proporcionalmente menos que os mais pobres para o custeio do Estado.

Nesse cenário, verifica-se que a progressividade e a pessoalidade se fazem mais presentes nos tributos diretos, que incidem diretamente sobre o contribuinte que efetivamente sofre o ônus patrimonial, e possibilitam maior obediência ao princípio da capacidade contributiva. Por seu turno, os tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços, em virtude de proporcionarem menor abertura ao princípio da capacidade contributiva, devem, na realidade, ser regidos pelo princípio da seletividade, consoante a essencialidade de tais produtos.

No entanto, não é isso o que se observa no modelo fiscal adotado pelo Brasil, onde o comércio de bens essenciais é tributado intensamente, sendo utilizado como efetivo meio para o aumento da arrecadação, se valendo da facilidade em tributar excessivamente produtos indispensáveis, consumidos pela maioria da população, sem que haja qualquer ponderação do impacto econômico e social que esse ônus provocará nos consumidores.

Em consequência a esta desigual estrutura fiscal, os princípios constitucionais são escamoteados, ressaltando o flagrante desrespeito a capacidade contributiva e a seletividade, principalmente no que se refere a tributação sobre o consumo, ante a não observância da essencialidade dos produtos.

Dessa forma, os mencionados aspectos culminam para uma configuração social de grande desigualdade, agravada pelo fato de que os detentores do poder não estão interessados em abdicar de seus interesses particulares em favor dos anseios da sociedade. Assim, a soma de tais fatores conduz a uma atuação estatal determinada pela vontade privada das autoridades, o que induz à exploração das camadas desprivilegiadas, à uma carga tributária mal distribuída, e à manutenção da concentração de riquezas.

De forma oposta à verificada, admite-se que um regime tributário e fiscal equânime deve arrecadar seus tributos de forma progressiva, para que a atuação estatal auxilie no processo de distribuição de renda. No entanto, quando, de maneira contrária, o sistema tributário assume um caráter regressivo, torna-se um problema para o desenvolvimento social, pois impulsiona a concentração de renda e riqueza, em vez da sua distribuição

Para reverter esse cenário, necessário se faz encontrar uma alternativa ao modelo tributário brasileiro regressivo que conduz ao subdesenvolvimento, a fim de buscar uma conciliação do sistema tributário nacional com o princípio da capacidade contributiva, e, por conseguinte, com a justiça fiscal. Exemplificando estes instrumentos, as pesquisas indicam a possibilidade de alcançar esses objetivos através da seletividade das alíquotas dos impostos indiretos, de acordo essencialidade dos produtos tributados, e com a mudança do foco da tributação sobre o consumo para os tributos de incidência direta, visando uma maior progressividade e pessoalidade do sistema.

Ademais, a desoneração da tributação sobre o consumo é medida que se impõe, haja vista o desnivelamento social e o discreto índice de desenvolvimento humano do Brasil, que é impactado pelas desigualdades socioeconômicas. Para que não haja aumento ou redução na carga tributária total do país, é preciso equilibrar a desejada redução da tributação indireta com uma medida fiscal que promova o aumento de receitas, que onere, preferencialmente, os mais ricos.

Nesse aspecto, examina-se a necessidade de extinção de privilégios tributários, gastos tributários que não apresentam nenhuma justificativa a sua aplicação, consistindo em verdadeiros benefícios econômicos que acentuam as desigualdades e não contribuem para a justiça fiscal. Considerando esta hipótese, propostas para redução dos privilégios tributários mencionam a possibilidade de revogação da isenção da tributação de lucros e dividendos, redução do limite do regime Simples Nacional e a polêmica instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, todas aptas a geração de receita - proveniente da tributação direta e progressiva -, capaz de equilibrar a desoneração dos impostos indiretos.

Com efeito, a tão almejada concretização da isonomia na tributação sobre o consumo depende de uma significativa alteração da estrutura fiscal do Brasil, sujeita à aprovação pelo complexo e moroso processo legislativo nacional, que, além de prevalecer diante de ideologias heterogêneas, deve superar os entraves da estrutura elitista política e social, para, enfim, oportunizar a promoção da aspirada justiça fiscal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 114.

BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. **Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional**. Ciências Sociais Unisinos, vol. 54, núm. 1, pp. 126-133, 2018. Disponível em <<https://www.redalyc.org/journal/938/93860389012/html/>>. Acesso em 12 de nov 2021.  
BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Economia. Brasília, 2020. Disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233). Acesso em 10 de out. de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF, 2006.

BRASIL. **Lei nº 7.783 de 28 de junho de 1989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, DF, 1989.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 1131476/RS**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010.  
BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC. Órgão julgador: Primeira Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 479.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. Malheiros Editores – São Paulo, 2013.

CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade**. Programa de Pós-Graduação em Política Social da Universidade Católica de Pelotas. Dissertação de Mestrado - Universidade Católica de Pelotas, Pelotas, 2014, p. 14

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 522.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Julgamento do RE nº 714.139 indica ampla revisão da seletividade no ICMS.** Revista Consultor Jurídico. 17 de julho de 2021. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2021-jul-17/observatorio-constitucional-julgamento-re-714139-indica-ampla-revisao-seletividade-icms>>. Acesso em 02 de nov de 2021.

ESTADO DA BAHIA. **Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996.** Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Salvador, BA, 1996.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** Revista Sequência – PPGD UFSC. V. 34 n. 66. 2013. Disponível em <<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?lang=pt&format=pdf>> Acesso em 21 de nov. de 2021.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa de orçamentos familiares: 2017-2018 - perfil das despesas no Brasil.** Rio de Janeiro, 2021. Disponível em <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101844.pdf>>. Acesso em 12 de out. de 2021.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Síntese de indicadores sociais uma análise das condições de vida da população brasileira.** Rio de Janeiro 2020. Disponível em <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>>. Acesso em 12 de out. de 2021. P. 49-54.

Instituto Fiscal Independente – IFI. **Relatório de acompanhamento fiscal.** Brasília – dez. 2018. Disponível em <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23\\_DEZ2018\\_TopicoEspecial\\_CargaTributaria.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Impactos setoriais e regionais de mudanças na tributação do consumo no Brasil.** Carta de Conjuntura nº 48 – 3º Trimestre de 2020. Disponível em <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10163/10/CC\\_48\\_nt\\_impactos\\_setoriais\\_tributacao\\_do\\_consumo.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10163/10/CC_48_nt_impactos_setoriais_tributacao_do_consumo.pdf)>. Acesso em 13 de nov. de 2021.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil.** Texto para discussão/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA: Rio de Janeiro, set. 2018. Disponível em <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9312/1/td\\_2418.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9312/1/td_2418.pdf)>. Acesso em 12 de out. de 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ainda a Restituição de Tributos “Indiretos”.** Revista Nomos, Volume 32.2, jul./dez., 2012. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359/341>>. Acesso em: 26 de setembro de 2021. p. 227.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário.** 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O imposto sobre grandes fortunas**. Revista Jus. Fev. de 2008. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/10977/o-imposto-sobre-grandes-fortunas>>. Acesso em 12 de nov. de 2021.

OECD (2021), **Tax on property** (indicator). doi: 10.1787/213673fa-em. Disponível em <<https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>>. Acesso em 26 set. de 2021.

OECD. **Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990 – 2010**. Disponível em <[https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL\\_PT\\_country%20note\\_final.pdf](https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf)>. Acesso em 26 de set. de 2021.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 83. Disponível em <<https://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

OXFAM. **A distância que nos une**. São Paulo – set. de 2017. Disponível em <[https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file\\_attachments/relatorio\\_a\\_distancia\\_que\\_nos\\_une\\_170925.pdf](https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/relatorio_a_distancia_que_nos_une_170925.pdf)>. Acesso em 12 de out. de 2021. P. 30.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020.

POROCA, Victor Lúcio Cavalcanti. **A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos Indiretos**. Trabalho de Conclusão do Curso da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Recife/PE, 2018, p. 30.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. **O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no princípio da solidariedade federativa**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 6, n. 7, julho/dezembro, 2018, p. 33-68. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2019/07/imposto-fortunas-instrumento-reducao-desigualdades.pdf>>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

RAMOS, Gabriela Araújo; PINTO, Edson Antônio Sousa Pontes. **Imposto sobre grandes fortunas: as dificuldades e malefícios da instituição no Brasil**. Anais do Congresso Rondoniense de Carreiras Jurídicas, Porto Velho, v. 1, p. 489-513, 2016. Disponível em <<https://www.fcr.edu.br/ojs/index.php/anaiscongressorondoniensecj/article/view/92>>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

SALVADOR, Evilásio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas Desigualdades de Renda**. Instituto de Estudos Socioeconômicos. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. 1. ed. Brasília, 2014. Disponível em: <[https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema\\_tributario\\_e\\_desigualdades\\_evilasio.pdf](https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf)>. Acesso em: 21 set. 2021.

SALVADOR, Evilásio. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007—2013**. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. Brasília – 2016. Disponível em <<https://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439bbf33.59808206.pdf>>. Acesso em 12 de out. 2021.

SANTOS, João Mário Ribeiro. **A Regressividade do Sistema Tributário Nacional Brasileiro. Trabalho de Conclusão de Curso**. Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Março de 2014. Disponível em <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/1575/1/JMRSantos.pdf>>. Acesso em 21 de nov. de 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **A Reforma Tributária e a tributação dos dividendos. Jornal Jota, coluna da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF)**. 12 de julho de 2021. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/a-reforma-tributaria-e-a-tributacao-dos-dividendos-12072021>>. Acesso em 18 de nov. de 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.  
SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco N° 21/2021. **Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021**. Disponível em <[https://privilegiometrotributario.org.br/Nota\\_tecnica\\_Unafisco\\_No%2021\\_2021.pdf](https://privilegiometrotributario.org.br/Nota_tecnica_Unafisco_No%2021_2021.pdf)>. Acesso em 13 de nov. de 2021.