

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO**

ROBERTA ALVIM VASCONCELLOS

**REFORMA TRIBUTÁRIA: a (in)dispensabilidade das desonerações para
se garantir equidade para a tributação brasileira sobre o consumo**

**Juiz de Fora
2023**

ROBERTA ALVIM VASCONCELLOS

REFORMA TRIBUTÁRIA: a (in)dispensabilidade das desonerações para se garantir equidade para a tributação brasileira sobre o consumo

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Público sob orientação do Prof.^a Dr.^a Elizabete Rosa de Mello

**Juiz de Fora
2023**

Ficha catalográfica elaborada através do programa de geração automática da Biblioteca Universitária da UFJF, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Vasconcellos, Roberta Alvim.

Reforma Tributária : a (in)dispensabilidade das desonerações para se garantir equidade para a tributação brasileira sobre o consumo / Roberta Alvim Vasconcellos. -- 2023.
70 f.

Orientador: Elizabete Rosa de Mello
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Direito, 2023.

1. Tributação sobre o consumo. 2. Desonerações tributárias. 3. Equidade. 4. Desigualdade social. 5. Reforma Tributária. I. Mello, Elizabete Rosa de, orient. II. Título.

FOLHA DE APROVAÇÃO

ROBERTA ALVIM VASCONCELLOS

REFORMA TRIBUTÁRIA: a (in)dispensabilidade das desonerações para se garantir equidade para a tributação brasileira sobre o consumo

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientador: Prof.^a Dr.^a Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF/MG

Prof. Dr. Wagner Silveira Rezende
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF/MG

Prof. Mestre Aloísio da Silva Lopes Júnior
Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro - PUC-Rio/RJ

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 3 de julho de 2023.

AGRADECIMENTOS

Presto meus agradecimentos, inicialmente, a todos os professores que contribuíram para a minha formação. De modo especial, expresso minha gratidão à professora Elizabete Rosa de Mello, por todas as oportunidades e ensinamentos concedidos no decorrer desses anos de faculdade, bem como pelo tempo disponibilizado para me auxiliar na realização deste trabalho.

Da mesma forma, agradeço aos meus pais, Maria Aparecida Alvim Vasconcellos e Luiz Roberto Garcia Vasconcellos, minhas irmãs, Fernanda Lima Vasconcellos e Taís Alvim Vasconcellos, e meu namorado, Marcelo Gouvêa Almeida Martins, por todo o incentivo e apoio oferecidos ao longo dessa jornada.

Por fim, não posso deixar de agradecer aos meus amigos, por compartilharem comigo os desafios da graduação.

“A dinâmica da distribuição da riqueza revela uma engrenagem poderosa que ora tende para a convergência e, ora para a divergência, e não há qualquer processo natural ou espontâneo para impedir que prevaleçam as forças desestabilizadoras, aquelas que promovem a desigualdade” Thomas Piketty

RESUMO

A presente monografia tem o objetivo de avaliar se as desonerações tributárias concedidas a bens e serviços de primeira necessidade são, ou não, indispensáveis para se trazer equidade para a tributação brasileira sobre o consumo. Serviu-se do pós-positivismo como marco teórico para a realização do estudo foi o pós-positivismo, tendo sido utilizadas as metodologias dialética, comparativa e dedutiva para sua elaboração. Através dessa pesquisa, foram obtidos os seguintes resultados: a tributação sobre o consumo do Brasil é regressiva, avaliando-se tanto a renda das famílias quanto suas despesas; o IVA traz mais vantagens do que desvantagens ao Sistema Tributário dos países que o adotam, mas afeta de forma mais gravosa as camadas mais pobres da população; para se alcançar efeitos distributivos através do IVA, sua implementação deve estar atrelada a medidas como a solução universal e o IVA-P; o IVA-P configura-se como a política fiscal mais adequada para ampliar a equidade da tributação sobre o consumo de um país; a concessão de desonerações é indispensável para trazer mais equidade para a tributação brasileira sobre aquisição de bens e serviços no contexto atual; a medida mais adequada para se trazer mais equidade para a tributação do Brasil consiste na adoção de uma política fiscal que alie a transferência de valores à população de baixa renda à concessão de desonerações tributárias a bens e serviços de primeira necessidade; para a concretização do princípio da equidade no Sistema Tributário brasileiro, é necessário se alterar a composição da carga tributária do país.

Palavras-chave: Tributação sobre o consumo. Desonerações tributárias. Equidade. Desigualdade social. Reforma Tributária.

ABSTRACT

This monograph aims to evaluate whether the tax exemptions granted to goods and services of primary necessity are, or not, indispensable to bring equity to the Brazilian taxation on consumption. The post-positivism was used as the theoretical framework for the study, and the dialectic, comparative and deductive methodologies were used for its elaboration. Through this research, the following results were obtained: the taxation on consumption in Brazil is regressive, evaluating both the families' income and their expenses; VAT brings more advantages than disadvantages to the Tax System of the countries that adopt it, but it affects more severely the poorest layers of the population; to achieve distributive effects through VAT, its implementation must be linked to measures such as the universal solution and the VAT-P; the VAT-P is configured as the most appropriate fiscal policy to increase the equity of the taxation on the consumption of a country; the concession of tax exemptions is essential to bring more equity to the Brazilian taxation on the acquisition of goods and services in the current context; the most appropriate measure to achieve distributive purposes in Brazil consists in the adoption of a fiscal policy that combines the transfer of values to the low-income population with the concession of tax exemptions on essential goods and services; to achieve the principle of equity in the Brazilian Tax System, it is necessary to change the composition of the country's tax burden.

Keywords: *Consumption taxation. Tax exemptions. Equity. Social inequality. Tax reform.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E REGRESSIVIDADE.....	12
2.1	CONCEITO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	14
2.2	ELEMENTOS SUBJETIVOS E OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	15
2.3	APRESENTAÇÃO DOS TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE O CONSUMO.....	16
2.4	A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL....	21
3	IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	26
3.1	CONCEITO DE IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO.....	27
3.2	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO.....	28
3.3	VANTAGENS E DESVANTAGENS DA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO.....	31
3.4	IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E EQUIDADE.....	34
3.5	SOLUÇÃO UNIVERSAL <i>VERSUS</i> IVA PERSONALIZADO.....	38
4	PROJETOS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N°S 45 E 110 E EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	41
4.1	A TENTATIVA DE IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO NO BRASIL.....	41
4.1.1	Projeto de Emenda à Constituição n° 45.....	43
4.1.2	Projeto de Emenda à Constituição n° 110.....	46
4.2	A INDISPENSABILIDADE DAS DESONERAÇÕES PARA SE GARANTIR EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE O CONSUMO.....	48
5	PROPOSTAS PARA AMPLIAR A EQUIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	52

6	CONCLUSÃO.....	59
	REFERÊNCIAS.....	60

1 INTRODUÇÃO

Para se alcançar equidade no Sistema Tributário de um país deve-se, necessariamente, investir na implementação de políticas fiscais que visem materializar os princípios da capacidade contributiva e da progressividade da tributação. No caso do Brasil, atingir esse objetivo se torna ainda mais urgente considerando o cenário de pós-pandemia de COVID-19, em que se observa um crescente aumento da desigualdade social e da concentração de renda. Por esse motivo, o presente estudo tem o objetivo de avaliar se as desonerações tributárias concedidas a bens e serviços de primeira necessidade são, ou não, indispensáveis para se trazer equidade para a tributação brasileira sobre o consumo.

A análise dessa temática se justifica uma vez que, ao contrário do que se verifica nos países-membros da OCDE, a tributação brasileira sobre o consumo é marcada pela regressividade. Essa característica é estendida a todo o Sistema Tributário do Brasil, em razão de os tributos que incidem sobre a aquisição de bens e serviços comporem a maior parte da carga tributária nacional.

Tramita na Câmara dos Deputados e no Senado Federal os Projetos de Emenda à Constituição n.ºs 45 (PEC n.º 45) e 110 (PEC n.º 110), respectivamente, cujo objetivo é implementar uma Reforma sobre a tributação que incide sobre o consumo no país. Dessa forma, através desta pesquisa buscar-se-á responder os seguintes problemas: A tributação brasileira sobre o consumo é realmente regressiva? A implementação do IVA em um país traz mais vantagens ou desvantagens para as camadas mais pobres da população? Quais medidas podem ser adotadas em conjunto com o IVA para se trazer mais equidade para a tributação sobre o consumo? Entre a concessão de desonerações tributárias em relação à aquisição de bens e serviços considerados essenciais e a realização de transferências à população de baixa renda, de modo a compensar o valor tributário despendido com o consumo, qual dessas políticas fiscais é capaz de trazer mais equidade para a tributação de um país que adota o IVA? A concessão de desonerações tributárias a bens e serviços considerados essenciais é indispensável, ou não, para se trazer equidade para a tributação brasileira sobre o consumo?

Para a realização da presente investigação, como marco teórico, será adotado o pós-positivismo, corrente jusfilosófica que defende que, para se alcançar uma aplicação justa e equânime do direito, os princípios devem ser vistos como valores sociais máximos. Estes se

tratam de normas jurídicas que espelham os fins de determinado ordenamento jurídico, impondo um dever-ser, ou seja, um padrão de comportamento, aos seus subordinados.

Justifica-se a adoção desse marco teórico, já que, através desta pesquisa, buscar-se-á determinar se a concessão de desonerações tributárias a bens e serviços de primeira necessidade é indispensável, ou não, para se fazer concretizar o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, a equidade na tributação sobre o consumo do Brasil. Em outras palavras, por meio deste estudo, pretende-se examinar se, através da efetivação desses valores, essa medida será capaz de trazer mais justiça para o Sistema Tributário brasileiro.

Serão utilizadas para essa pesquisa as metodologias dialética, comparativa e dedutiva. Considerando a primeira, é importante mencionar que os objetos de estudo serão colocados em confronto com suas possíveis contradições com a finalidade de: determinar se a tributação brasileira sobre o consumo é regressiva; esclarecer se a implementação do IVA traz mais vantagens ou desvantagens para a população de baixa renda; definir, entre a solução universal e a concessão de transferências ao grupo populacional menos favorecido financeiramente, qual dessas políticas fiscais é a mais eficiente para se trazer mais equidade para a tributação brasileira sobre o consumo; e delinear sobre a (im)prescindibilidade da concessão de desonerações para se fazer concretizar o princípio da equidade no Sistema Tributário brasileiro atual.

Através da metodologia comparativa, por sua vez, serão analisadas as PECs n^os 45 e 110, com o objetivo de apontar as medidas trazidas por cada uma destas em termos de equidade tributária. Por fim, valer-se-á da metodologia dedutiva para se construir uma seqüência lógica de pensamentos e argumentações gerais, a partir de conclusões obtidas em obras científicas prévias relacionadas aos objetos de estudo deste trabalho, para responder de forma específica os problemas de pesquisa acima explicitados.

Essa monografia está estruturada da forma como será apresentada a seguir. No Capítulo 2, tratar-se-á da tributação sobre o consumo no Brasil e sua relação com a regressividade do Sistema Tributário do país. Já no Capítulo 3, os objetos de estudo serão o IVA e as soluções que podem ser implementadas como forma de ampliar sua progressividade e, conseqüentemente, trazer mais equidade para o Sistema Tributário do país que o adota. No Capítulo 4, serão analisadas as PECs n^os 45 e 110, como forma de se verificar o alcance distributivo que esses projetos poderão ter e se, para a realidade brasileira, as desonerações são indispensáveis ou não para se fazer concretizar o princípio da equidade. Por fim, no

Capítulo 5, serão apresentadas propostas para se reduzir a regressividade inerente à estrutura tributária do Brasil.

2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E REGRESSIVIDADE

A tributação sobre o consumo compõe a maior fonte de arrecadação tributária do Brasil, tendo atingido, no ano de 2022, o percentual de 13,44% do PIB nacional, de acordo com o estudo realizado pelo Ministério da Economia (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2023, p. 6). Isso, considerando que, naquele ano, o total da carga tributária do país atingiu o patamar de 33,71% do PIB (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2023, p. 5). Dentro do percentual referente à tributação sobre bens e serviços, estão englobados os seguintes tributos: imposto sobre produtos industrializados (IPI); imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS); contribuição para o programa de integração social (PIS); contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE Combustíveis); contribuição sobre concursos de prognósticos e sorteios; contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a remessa de importâncias ao exterior (CIDE Remessas ao Exterior); imposto 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 (ICMS); imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (CIP); (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2023, p. 8 e 9)¹.

Salienta-se, de início, que o fato de a maior parte da carga tributária brasileira incidir sobre o consumo, e não sobre o patrimônio e a renda, decorre de uma herança histórica. Ao se analisar a estrutura tributária do Brasil, verifica-se que, a partir da inauguração do regime republicano no país, período em que ocorreu o avanço da produção cafeeira, a abolição da escravidão e a densa entrada de imigrantes no território nacional, as principais fontes de receitas do Estado provinham dos impostos que incidiam sobre as atividades de importação e de exportação (OLIVEIRA, 2010, p. 11). Nesse período, a tributação sobre o trabalho, a renda e os produtos encontrava-se em fase incipiente de aplicação (OLIVEIRA, 2010, p. 11).

¹ Além dos tributos mencionados, foram considerados pelo Ministério da Economia para a composição do percentual de 13,44% referente aos impostos que incidem sobre bens e serviços os seguintes encargos: prêmio sobre o seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres (DPVAT) e taxas administrativas. Como essas incumbências não se tratam de tributos, estas foram excluídas da análise (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2023).

Entretanto, em razão das flutuações da oferta, da demanda e dos preços do café, que constituía o principal produto de exportação do país, houve uma redução da incidência dos impostos sobre o comércio exterior, provocando uma redução da arrecadação do Estado (OLIVEIRA, 2010, p. 12). Essa situação foi agravada pela Primeira Guerra Mundial e pela deflagração da crise de 1929, uma vez que esses fenômenos históricos foram responsáveis por ocasionar uma retração das importações e das exportações (SILVA, 2021, p. 176).

Diante desses fatos, com o objetivo de aumentar as receitas tributárias, ao longo dos anos, impostos internos foram sendo criados, entre eles o imposto de consumo (IC), o imposto de renda (IR) e o imposto sobre vendas mercantis (IVM), atual ICMS (OLIVEIRA, 2010, p. 13). Com essas mudanças, os tributos indiretos passaram a constituir 86% da arrecadação, enquanto os tributos diretos respondiam apenas a 14% dessas receitas (OLIVEIRA, 2010, p. 14). Isso, em razão da existência de um “pacto oligárquico” no Brasil, através do qual se materializou uma resistência dos setores agrários da sociedade para impedir a incidência dos tributos diretos na carga tributária brasileira (OLIVEIRA, 2010, p. 15). Cabe ressaltar que, no período republicano, as elites agroexportadoras exerciam forte influência política no país (SILVA, 2021, p. 175).

Essa tendência de se atribuir um reduzido peso à tributação direta sobre a pessoa física prolongou-se ao longo dos anos. Após o fim do Regime Militar, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB), tentou-se implementar um Estado de bem-estar social no país com a ampliação da atuação estatal na área social, o que demandou um aumento da carga tributária brasileira (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 225). Todavia, mais uma vez, os setores dominantes da sociedade, de ordem política, legislativa e judicial, se organizaram de forma a obstaculizar a expansão da tributação direta sobre a pessoa física, principalmente em relação à renda e à propriedade (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 225).

Assim, para compensar o financiamento estatal, foi promovido um aumento da carga tributária que recaía sobre a folha salarial, o consumo e o lucro das empresas (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 225), a partir da criação de novas contribuições sociais e do aumento das alíquotas e das bases de cálculos dos tributos já existentes (OLIVEIRA, 2010, p. 42). Ao

mesmo tempo, foi instituída uma variedade de regimes especiais² e benefícios tributários³ que, muitas vezes, cederam às pressões de grupos de interesse, criando brechas para o planejamento tributário (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 226). Em razão disso, as camadas mais altas da sociedade foram extremamente beneficiadas, agravando as desigualdades sociais já existentes no país (OLIVEIRA, 2010, p. 36).

Apresentado esse histórico acerca do desenvolvimento da tributação que incide sobre bens e serviços no Brasil, nos subcapítulos seguintes, serão delimitados o conceito de tributação sobre o consumo, os tributos que a compõem e sua forma de incidência.

2.1 CONCEITO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A tributação que incide sobre o consumo configura-se como a principal matriz tributária brasileira, sendo ela composta por vários tributos, cuja competência para instituição é repartida entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Dessa forma, trata-se de uma espécie tributária extremamente complexa, sendo, por isso, sua conceituação de extrema relevância como forma de trazer sistematização para o assunto.

Segundo Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D’Araújo e Sandra Regina da F. Paulino, os tributos que incidem sobre o consumo são aqueles gravados por sua repercussão econômica na cadeia de consumo. Isso porque os encargos tributários são repassados ao consumidor final do bem ou do serviço comercializado através da incorporação de seu valor ao preço da mercadoria (GASSEN; SALES D’ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 215). Em razão disso, esse tipo de tributação também é chamada de indireta, uma vez que é um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, que arcará efetivamente com o gravame (GASSEN; SALES D’ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 215).

Nessa mesma linha de entendimento, Fernando Aurelio Zilveti sustenta que a tributação sobre o consumo trata-se, na realidade, de um tipo de tributação invisível, em razão

² Os regimes tributários especiais classificam-se como um tratamento diferenciado conferido ao contribuinte, por lei ou atos administrativos, através dos quais a tributação-regra é modificada, visando desonerar, anistiar ou simplificar as obrigações tributárias em favor do contribuinte ou garantir maior facilidade e eficiência para a arrecadação estatal (SOUZA, 2016, p. 175).

³ O uso da expressão “benefícios tributários”, nesse caso, está englobando os conceitos de “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais”. O incentivo fiscal é a medida aplicada para favorecer o agente econômico sem impor a ele uma contrapartida. Já o benefício fiscal é concedido independentemente de alguma contrapartida do beneficiado. Algumas espécies de benefícios tributários são: redução ou supressão de alíquota, redução da base de cálculo e concessão de créditos presumidos (SOUZA, 2016, p. 160-161).

de seu caráter indireto, uma vez que, ao repercutir economicamente no preço de bens e serviços, recai indistintamente sobre todos aqueles que os consomem (ZILVETI, 2012, p. 1).

Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, entende que a tributação sobre o consumo é uma derivação da tributação que incide sobre a renda, por afetar, factualmente, a renda consumida. Segundo o autor, a tributação sobre o consumo é aquela que incide sobre uma ou mais fases da cadeia econômica de forma a alcançar a capacidade contributiva do contribuinte, tendo em vista que esta se manifesta no momento do consumo de bens e serviços (SCHOUERI, 2022, p. 75).

Conclui-se, dessa forma, que a tributação sobre o consumo deve ser conceituada como a que repercute na aquisição final de bens e serviços. Assim, além de se tratar de uma tributação indireta e invisível, alcança a capacidade contributiva dos contribuintes, uma vez que incide sobre a renda que se manifesta no ato do consumo.

Em seguida, discorrer-se-á sobre os elementos subjetivos e objetivos que compõem os tributos que incidem sobre o consumo.

2.2 ELEMENTOS SUBJETIVOS E OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Os elementos subjetivos do tributo correspondem aos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. Nos termos do art. 119 do CTN, o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público que possui legitimidade para exigir os pagamentos do tributo e das penalidades tributárias (BRASIL, 1966). Nesse sentido, tratam-se dos entes da Federação constitucionalmente competentes para instituir o encargo tributário, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Logo, considerando o disposto no art. 6º, *caput*, do CTN, a competência tributária pressupõe a competência legislativa plena (BRASIL, 1966).

Já em relação aos sujeitos passivos, tem-se os contribuintes e os responsáveis tributários. Conforme preceitua o art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, o contribuinte é aquele que realiza o fato gerador e, de acordo com o inciso II, o responsável é aquele que, apesar de não revestir a condição de contribuinte, é obrigado a arcar com o ônus do tributo em razão de previsão legal (BRASIL, 1966). Esse último trata-se, portanto, de um terceiro que, por disposição expressa em Lei, vincula-se ao fato gerador (AMARO, 2021, p. 130).

Por se tratar de um tipo de tributação indireta, a tributação sobre o consumo vale-se dos conceitos de “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”. O contribuinte de direito é aquele que realiza diretamente o fato gerador (PAULSEN, 2022, p. 193). Já o contribuinte de fato é aquele que, apesar de não realizar o fato gerador e não fazer parte da relação jurídica tributária, sofre o encargo financeiro do tributo (PAULSEN, 2022, p. 193). Dessa forma, na tributação sobre o consumo, o contribuinte de direito materializa-se nos sujeitos passivos da obrigação e o contribuinte de fato no adquirente final da mercadoria ou do serviço, uma vez que é este que, verdadeiramente, arca com o ônus tributário.

Estabelecem-se como elementos objetivos do tributo, por outro lado, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota. O fato gerador é a situação, previamente definida em Lei, para vincular o nascimento de determinada obrigação jurídica tributária (FALCÃO, 1997, p. 2). Destaca-se que é criticável o uso da expressão “fato gerador”, uma vez que não é este o responsável por efetivamente criar a obrigação de se pagar um tributo, já que, na realidade, a fonte geradora desta é a própria Lei (FALCÃO, 1997, p. 4). Nesse sentido, o fato gerador configura-se apenas como o pressuposto material para que ocorra a instauração da relação jurídica tributária (FALCÃO, 1997, p. 4).

A base de cálculo, por sua vez, é o montante sobre o qual será realizado o cômputo do valor do tributo que deverá ser pago pelo contribuinte (CREPALDI; CREPALDI, 2019, p. 51-52). Já a alíquota é o percentual, definido em Lei, que incidirá sobre essa base de cálculo (CREPALDI; CREPALDI, 2019, p. 51-52).

Em relação à tributação sobre o consumo, os elementos objetivos variam de acordo com cada um dos tributos que a compõem. Por isso, esses componentes serão analisados mais profundamente no subcapítulo seguinte.

2.3 APRESENTAÇÃO DOS TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE O CONSUMO

Os bens e serviços não são tributados de forma única no Brasil, incidindo sobre sua aquisição tributos cuja competência é estabelecida pela CRFB a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Dessa forma muitos são os tributos que incidem sobre o consumo no país. Logo, em razão da extensão e da complexidade da matéria, a presente análise limitar-se-á aos tributos que foram incluídos nos Projetos de Emenda à Constituição nº 45 (PEC nº 45) e nº 110 (PEC nº 110), tendo em vista que estes constituirão o objeto deste

estudo. Destaca-se que não se pretende, aqui, fazer uma análise minuciosa de cada um dos tributos que oneram a aquisição de bens e serviços no Brasil, mas apenas apresentá-los como forma de ilustrar os elementos subjetivos e objetivos que permeiam a tributação sobre o consumo no país.

Considerando as explicitações realizadas acima, os tributos que incidem sobre o consumo cuja competência é da União são os seguintes: IPI, IOF, PIS, COFINS e CIDE Combustíveis.

O IPI está previsto no art. 153, inciso IV, da CRFB (BRASIL, 1988) e incide sobre negócios jurídicos que tenham como objeto um produto submetido por um dos contratantes à industrialização. O §3º do art. 153 da CRFB (BRASIL, 1988) impõe que o IPI seja um imposto seletivo, ou seja, à sua base de cálculo, devem ser atribuídas alíquotas diferentes considerando a essencialidade do produto. Além disso, esse deve ser um tributo não cumulativo, isto é, deve-se compensar “o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (BRASIL, 1988). A não cumulatividade se materializa através de um sistema de creditamentos, logo, o contribuinte poderá deduzir do pagamento do IPI, que incidirá quando da saída de produtos industrializados do seu estabelecimento, a quantia que já foi paga quando adquiriu os insumos, por exemplo (PAULSEN, 2022, p. 456). Do art. 46 do CTN, (BRASIL, 1966), extrai-se que os fatos geradores do IPI consistem: no desembaraço aduaneiro do produto, quando de procedência estrangeira; na saída da mercadoria dos estabelecimentos de importador, industrial, comerciante ou arrematante; e na arrematação do bem quando levado a leilão. Ademais, nos termos do art. 51 do CTN (BRASIL, 1966), o contribuinte de direito do IPI é o importador ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto; e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

O IOF está previsto no art. 153, inciso V, da CRFB e possui quatro bases econômicas, sendo elas: operações de crédito; operações de câmbio; operações de seguro; e operações relativas a título e valores imobiliários (BRASIL, 1988). O §5º do referido dispositivo determina que também está sujeito a esse tributo o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial. Esse imposto não onera os títulos e valores supramencionados em si, mas os negócios jurídicos que os envolvem (PAULSEN, 2022, p. 489). Nos termos do art. 1º da Lei nº 5.143 (BRASIL, 1966), que instituiu o IOF, o fato gerador desse imposto é a entrega do valor da operação ou sua colocação à disposição do

interessado no caso de operações de crédito; e o recebimento do prêmio quando se tratar de operações de seguro. Já considerando os arts. 4º e 5º dessa mesma Lei, são contribuintes do IOF os tomadores de crédito e os segurados, enquanto os responsáveis pelo recolhimento ao Banco Central do Brasil são as instituições financeiras ou o segurador.

As contribuições de seguridade social sobre a receita (PIS e COFINS) estão previstas no art. 195, inciso I, alínea *b*, da CRFB (BRASIL, 1988) e incidem sobre o faturamento ou a receita obtida pelo empregador, pela empresa ou por qualquer entidade a ela equiparada. Nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 70 (BRASIL, 1991), que instituiu a COFINS, a alíquota dessa contribuição é de dois por cento, sendo a base de cálculo o faturamento mensal das pessoas jurídicas mencionadas. Destaca-se que, de acordo com o art. 1º dessa Lei, as receitas arrecadadas destinam-se exclusivamente “[...] às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”. Em relação à contribuição relativa ao PIS, esta foi instituída pela Lei nº 9.715 (BRASIL, 1998), sendo também calculada com base no faturamento mensal das pessoas jurídicas contribuintes, nos termos do art. 2º dessa Lei. Pelo art. 8º, verifica-se que, em relação a essa contribuição, são aplicadas alíquotas diferentes de acordo com o tipo de pessoa jurídica que se configura como contribuinte.

A CIDE Combustíveis, por sua vez, está prevista no art. 177, §4º, da CRFB (BRASIL, 1988). Conforme dispõe o inciso II do referido dispositivo, os recursos angariados com esse tributo serão destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte dos combustíveis, ao financiamento de projetos ambientais que estejam relacionados com a indústria do petróleo e do gás e ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (BRASIL, 1988). Os fatos geradores da CIDE Combustíveis, de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.336 (BRASIL, 2001), são as operações de importação e de comercialização no mercado interno dos combustíveis líquidos elencados em seus incisos. De acordo com o art. 2º dessa Lei (BRASIL, 2001), os contribuintes de direito desse tributo são os produtores, formuladores e importadores dos combustíveis líquidos dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º. Ademais, as alíquotas são específicas, nos termos do art. 5º, alterando-se de acordo com o tipo de combustível comercializado (BRASIL, 2001).

O único tributo que incide sobre o consumo cuja competência é dos Estados e do Distrito Federal é o ICMS, responsável por compor 6,98% da carga tributária do país (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2023). O ICMS está previsto no art. 155, inciso II, da CRFB, possuindo seis bases econômicas: operações de circulação de mercadorias; operações

mistas de circulação de mercadorias e prestação de serviços, excetuando-se as compreendidas na competência tributária do Município; prestações de serviços interestadual e intermunicipal; prestações de serviço de comunicações; importação de bens e mercadorias; e importação de serviços (BRASIL, 1988). Logo, em regra, o contribuinte do ICMS é “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1966). Vale destacar que a palavra “circulação” prevê a troca de titularidade, por isso, o mero deslocamento de uma mercadoria de um local para o outro não constitui fato gerador para a cobrança do referido imposto (PAULSEN, 2022, p. 464).

Nos termos do §2º do art. 155 da CRFB (BRASIL, 1988), o ICMS é não cumulativo, por isso também faz juz a um sistema de creditamentos, e pode, ou não, ser seletivo considerando a essencialidade das mercadorias e dos serviços. De acordo com o art. 13 da Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996), a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, devendo o montante do imposto também integrar sua base de cálculo, conforme previsto no inciso XII do §2º do art. 155 da CRFB (BRASIL, 1988). Ademais, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais são estabelecidas por Resolução do Senado Federal, enquanto as alíquotas internas são fixadas pelos Estados e pelo Distrito Federal. Essa é uma forma impedir a ocorrência de guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal no caso das operações e prestações interestaduais, uma vez que, de acordo com o que estabelece o §2º, inciso VII, do art. 155 da CRFB (BRASIL, 1988), ao se adotar a alíquota interestadual, o ICMS deve ser repartido entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria, recebendo este último o valor resultante da diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Por fim, o ISS é o tributo que incide sobre o consumo cuja competência é dos Municípios e do Distrito Federal. Esse imposto está previsto no art. 156, inciso III, da CRFB (BRASIL, 1988) e incide sobre os “serviços de qualquer natureza” que não estão abrangidos pelo ICMS, sendo esses tributos, portanto, excludentes entre si (PAULSEN, 2022, p. 481). O conceito de “serviços de qualquer natureza” ultrapassa a mera prestação de serviços, estando atrelado a qualquer atividade prestada para outrem com habitualidade e com o objetivo de obter lucro, ainda que esta não resulte na entrega de um bem ao contratante, conforme decisão

do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 651.703 (BRASIL, 2017). O contribuinte desse imposto é o prestador do serviço de acordo com o que determina o art. 5º da Lei Complementar nº 116 (BRASIL, 2003). Além disso, os arts. 8º e 8º-A dessa Lei (BRASIL, 2003) estabelecem que a alíquota máxima a ser aplicada ao preço do serviço é de 5% e a mínima é de 2%. A fixação dessas alíquotas prestou-se como uma forma de combate à guerra fiscal, impedindo que os Municípios reduzissem artificialmente a carga tributária do ISS (PAULSEN, 2022, p. 487).

Conforme já mencionado, o consumo no Brasil é tributado de forma indireta, tendo em vista que o contribuinte de fato dos tributos que nele incidem é o adquirente do bem ou serviço comercializado, o qual, apesar de não fazer parte da relação jurídica tributária, arca com os encargos tributários que são acrescidos ao preço final da mercadoria.

Considerando, inicialmente, os tributos federais, tem-se que, em relação ao IPI, o contribuinte de direito é o fabricante ou o industrial do produto, sendo estes os responsáveis por recolherem o tributo junto ao Fisco. No entanto, o contribuinte de fato é o consumidor final da mercadoria, já que é este que suporta efetivamente o ônus tributário. Em relação ao PIS e à COFINS, em razão de incidirem sobre o faturamento ou a receita obtida pelo empregador, pela empresa ou por qualquer entidade a ela equiparada, tem-se que o valor do tributo também é incluído no cálculo do custo de produção da mercadoria e, conseqüentemente, repassado ao consumidor final. A mesma lógica se estende à CIDE Combustíveis cujos contribuintes são os produtores, formuladores e importadores de combustíveis líquidos. Destaca-se que, por incidir sobre operações de crédito, de câmbio, de seguro e relativas a título e valores imobiliários, o IOF recai sobre a renda das empresas, afetando diretamente o preço dos bens e serviços por elas comercializados.

Passando-se à análise dos tributos estaduais e municipais, tem-se que o ICMS é um dos melhores exemplos de imposto que incide sobre o consumo, uma vez que seu valor vem destacado nas notas fiscais, o que comprova que esse encargo foi integrado ao preço final da mercadoria. Dessa forma, por óbvio, ocorre em relação ao ICMS o fenômeno da repercussão econômica, tendo em vista que o consumidor final torna-se o contribuinte de fato do tributo. O mesmo ocorre com o ISS, cujo valor é incorporado ao preço final do serviço a ser prestado, sendo, por isso, a quantia assumida pelo tomador do serviço.

Apresentados os principais tributos que incidem sobre bens e serviços no Brasil, no subcapítulo a seguir, será realizada uma análise acerca da regressividade que permeia a tributação brasileira sobre o consumo.

2.4 A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Extrai-se do §1º do art. 145 da CRFB (BRASIL, 1988), além do princípio da capacidade contributiva, o dever de a Administração Pública identificar a condição econômica dos contribuintes (GASSEN; SALES D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 220). O princípio da capacidade contributiva se trata, na realidade, de um princípio metajurídico, o qual deve orientar todo o exercício da tributação no país (PAULSEN, 2022, p. 81). A partir dele, tem-se que os encargos tributários devem ser atribuídos a cada indivíduo considerando sua condição econômica, ou seja, devem onerar proporcionalmente mais os mais ricos e menos os mais pobres, garantindo progressividade ao Sistema Tributário (PAULSEN, 2022, p. 82).

Neste ponto, cabe explicitar os conceitos apresentados por José Maurício Conti em relação às expressões “capacidade financeira” e “capacidade econômica”:

Em primeiro lugar, reconhecemos a existência do conceito de capacidade financeira, tal como mencionado por Tavolaro, como sendo a disponibilidade para liquidação das obrigações no tempo e forma contratados. Em suma, têm capacidade financeira os indivíduos que têm liquidez para saldar suas obrigações.

A capacidade econômica é aquela que todos - ou quase todos - têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas - exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Tem capacidade econômica qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la (CONTI, 1997, p. 35-36).

Observa-se, a partir dessas definições, que, quando da aplicação do princípio da capacidade contributiva, deve-se considerar a possibilidade de o contribuinte efetivamente liquidar suas obrigações tributárias, não devendo a avaliação se limitar à análise de seu patrimônio como um todo. Em outras palavras, é a capacidade financeira do contribuinte que deve ser observada, e não apenas a capacidade econômica.

Ao princípio da capacidade contributiva está intimamente atrelado o princípio da igualdade, do qual deriva o conceito de igualdade material (PAULSEN, 2022, p. 82). Desse princípio, extrai-se que a Lei tributária deve observar as condições diversas vivenciadas por

cada contribuinte para a atribuição dos encargos tributários, devendo fixar obrigações diferentes aos contribuintes que se encontrem em situação desigual (PAULSEN, 2022, p. 82). Assim, é vedado aos entes políticos tratar os contribuintes que se apresentam em situações equivalentes de forma distinta, de acordo com o que dispõe o inciso II do art. 150 da CRFB (BRASIL, 1988).

Salienta-se que, em razão do caráter indireto dos tributos que incidem sobre bens e serviços, o princípio da capacidade contributiva não é plenamente aplicado (GASSEN; SALES D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 224). Isso porque não é possível que os contribuintes de fato, que arcarão efetivamente com o ônus tributário, sejam previamente identificados pela Administração Pública, o que impede que técnicas de progressividade que considerem a pessoa do contribuinte sejam implementadas (SILVA; GASSEN, 2011, p. 192). Assim, esses tributos incidem sobre o produto ou serviço independentemente da aptidão do consumidor de arcar com os ônus tributários (SILVA; GASSEN, 2011, p. 191).

Diante desse cenário, muito se discute sobre a regressividade da tributação sobre o consumo. A regressividade ocorre quando a onerosidade tributária aumenta à medida em que a capacidade contributiva do contribuinte diminui (GASSEN, 2013, p. 59). De outra forma, quanto maior a renda do indivíduo proporcionalmente menor é o ônus do tributo (GASSEN, 2013, p. 59).

No Recurso Extraordinário nº 562.045, o Ministro Eros Grau entende regressividade a partir de dois aspectos, direto e indireto da seguinte forma:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

[...]

10. Essa afirmação não há de causar nenhum espanto em quem dedique alguma atenção ao conceito econômico de tributo. Permito-me, a esse respeito, transcrever breve exposição de há mais de trinta anos:

“Entendem-se os tributos, economicamente, no conceito desenvolvido por WERNER GRAU, como uma parcela do produto nacional - - - expressão física - - - ou da renda nacional - - - expressão financeira - - - que se transfere do setor privado para o setor público e que posteriormente retornará ao setor privado, sob a forma de bens ou serviços.

[...]

F - regressividade direta: a que implica menor carga tributária para rendimentos maiores;
G - regressividade indireta: a que implica menor carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda” (BRASIL, 2013), grifos nossos.

De acordo com Valcir Gassen e Rafael Santos de Barros e Silva, a regressividade é inerente à tributação sobre o consumo, não sendo esta, portanto, uma realidade exclusiva do Brasil (SILVA; GASSEN, 2011, p. 193). Isso ocorre porque os bens de primeira necessidade, ou seja, aqueles considerados indispensáveis para uma sobrevivência digna, são consumidos na mesma proporção tanto pelos contribuintes mais ricos quanto pelos menos abastados (SILVA; GASSEN, 2011, p. 191). O consumo desses bens essenciais, entretanto, onera de forma mais gravosa a população de baixa renda, uma vez que impõe que esta arque com o mesmo ônus financeiro avocado aos contribuintes de elevada capacidade contributiva, comprometendo parte proporcionalmente superior de seu poder aquisitivo (SILVA; GASSEN, 2011, p. 192).

Ricardo Lodi Ribeiro adota o mesmo posicionamento, afirmando que a tributação sobre o consumo possui, quase sempre, um efeito regressivo considerando que a parcela mais pobre da população dispense todos os seus recursos na aquisição de bens e serviços essenciais à sobrevivência (RIBEIRO, 2015, p. 13). Destaca-se, neste ponto, que, “essenciais” são os itens que garantem a existência digna dos cidadãos do país, quais sejam, aqueles relacionados “[...] à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas” (BALEIRO, 2018, p. 487).

Luís Eduardo Schoueri afirma que conforme aumenta a riqueza do contribuinte, menor é o percentual de sua renda que é destinado ao consumo (SCHOUERI, 2022, p. 456). Acrescenta que enquanto pessoas com maior poder aquisitivo podem destinar parte de sua renda aos investimentos, aquelas que possuem poucos recursos destinam toda sua renda à aquisição de bens e serviços, recaindo sobre elas proporcionalmente mais tributos (SCHOUERI, 2022, p. 456). O autor destaca que a regressividade da tributação sobre o consumo fica evidente quando se considera que os encargos tributários a ela inerentes incidem, na realidade, sobre a renda do contribuinte e não sobre o item consumido (SCHOUERI, 2022, p. 456).

Um estudo publicado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em 2010, analisou a progressividade da carga tributária incidente sobre o consumo da população

brasileira, dessa vez utilizando os dados da POF de 2002 e 2003. Essa análise ponderou acerca dos tributos que afetam a alimentação, a habitação, o vestuário, o transporte, a higiene, a saúde e a educação e concluiu que a carga tributária indireta incidente sobre a classe de renda familiar de até R\$ 400,00 (quatrocentos reais) era de 21,01%, enquanto aquela que incidia sobre a classe que auferia mais de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) era de 10,14% da renda, o que demonstrou a regressividade da tributação do consumo no Brasil (PINTOS-PAYERAS, 2010, p. 170).

Essa pesquisa também realizou uma investigação acerca da incidência da carga tributária dos tributos indiretos considerando as despesas das famílias (PINTOS-PAYERAS, 2010, p. 168). Para isso, procedeu-se com a subtração da parcela da renda que não era consumida pelas unidades familiares para a realização do cálculo (PINTOS-PAYERAS, 2010, p. 170). Surpreendentemente, constatou-se que mesmo ao se alterar o método de avaliação, as famílias mais ricas ainda pagavam proporcionalmente menos tributos, o que deixou clara a perversidade do Sistema Tributário brasileiro (PINTOS-PAYERAS, 2010, p. 168-170).

Para atualizar esses dados, outro estudo foi publicado pelo IPEA em dezembro de 2022, utilizando os dados da POF de 2017 e 2018, no qual, novamente foi constatado um perfil regressivo da tributação indireta em relação à renda total das famílias brasileiras (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 23). Analisando-se os tributos indiretos pagos por cada décimo da população, observou-se que os incidentes sobre os 10% mais pobres da população correspondiam a 23,42% da sua renda total, enquanto os que incidiam sobre os 10% mais ricos comprometia apenas 8,62% desta (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 23).

Avaliou-se, também, a incidência dos tributos indiretos considerando as despesas das famílias, tendo sido constatada, mais uma vez, a regressividade da tributação indireta mesmo com a alteração do método de avaliação (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 29). Nesse caso, a incidência desses tributos manteve-se decrescente à medida que em que havia um aumento da renda das unidades familiares analisadas (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 29).

Foi, ainda, verificado que a progressividade atribuída ao Sistema Tributário brasileiro pelos tributos diretos não era suficiente para compensar a regressividade trazida pelos tributos indiretos, uma vez que, considerando ambos esses tributos, a incidência tributária sobre as

famílias mais pobres foi de 26,4% de sua renda total, à medida que em relação à parcela mais rica da população foi de 19,2% (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 25).

Dessa análise, depreende-se que, no Brasil, os tributos indiretos oneram mais pesadamente os estratos mais baixos da população quando comparados às camadas medianas e mais altas, sendo, portanto, regressivos. Agrava essa situação o fato de esses tributos comporem a maior parte da carga tributária nacional, trazendo regressividade para todo o Sistema Tributário brasileiro, o que contribui para o aumento da desigualdade social no país (SILVA; GASSEN, 2011, p. 193). Por conseguinte, para se reduzir a regressividade da tributação brasileira, o ideal seria reduzir a incidência dos tributos indiretos sobre a renda das famílias (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 34), o que será analisado no Capítulo 5 desta monografia.

Tendo em vista a diversidade de tributos englobados pela tributação sobre o consumo, que traz grande complexidade ao Sistema Tributário nacional, bem como contribui para sua regressividade, muito se discute sobre a implementação de um imposto sobre valor agregado (IVA) no país, tema cuja análise será aprofundada no próximo Capítulo.

3 IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

O IVA (imposto sobre o valor agregado ou imposto sobre o valor acrescentado) surgiu, inicialmente, na França, em 1954, recebendo a denominação de *Taxe sur la Valeur Ajoutée*⁴ (TVA) (TÔRRES, 2007, p. 72). Tratava-se de um imposto único que incidia sobre todo o ciclo comercial, em que cada operador compensava o montante do tributo faturado na operação anterior com o montante tributário decorrente da venda seguinte (TÔRRES, 2007, p. 72).

Dessa forma, o IVA surgiu como uma alternativa à incidência cumulativa de tributos sobre a produção e o consumo. Extraí-se das disposições dos art. 153, §3º, inciso II, e art. 155, §2º, inciso I, da CRFB, que a cumulatividade estabelece-se quando, para a atribuição da base de cálculo do tributo a ser pago, não se considera o ônus tributário já suportado nas operações anteriores da cadeia de produção (BRASIL, 1988). Nesse caso, a cada etapa, a carga tributária aumenta em razão da sobreposição de tributos, o que ocasiona o chamado “efeito cascata” da tributação (PAULSEN, 2022, p. 192). Como a receita arrecadada com o IVA, em razão das compensações, corresponde à sua incidência sobre o valor final da mercadoria, independentemente do número de transações realizadas ao longo do ciclo comercial, este se trata de um tributo não cumulativo (GUIMARÃES, 2007, p. 51).

De início, o TVA francês era aplicável apenas aos industriais e atacadistas, não incidindo sobre a prestação de serviços e o varejo (TÔRRES, 2007, p. 73). Entretanto, em 1968, esse imposto teve sua base de incidência ampliada, passando a incidir sobre todas as transações (TÔRRES, 2007, p. 73).

Em razão das vantagens trazidas pelo IVA, questão que será discutida no subcapítulo 3.3 desta monografia, esse imposto irradiou-se para vários países da Europa (Alemanha, Bélgica, Itália, Luxemburgo e Holanda) e da América (México e Argentina) (TORRES, 2007, p. 21), encontrando-se, atualmente, instalado em mais de 150 (cento e cinquenta) países do mundo (PALMA, 2015, p. 377).

Este histórico foi apresentado com a finalidade de trazer sistematização e didaticidade ao tema em estudo. Nesse sentido, com esse mesmo objetivo, nos subcapítulos seguintes, serão delimitados o conceito de IVA, suas principais características, bem como suas

⁴ Imposto sobre o valor acrescentado (tradução da autora desta monografia).

vantagens e desvantagens. Ainda, ao final deste item, será realizada uma investigação acerca do impacto que esse imposto exerce em termos de justiça distributiva, visando determinar se sua implementação é capaz de trazer mais equidade para a tributação dos países que o adotam.

3.1 CONCEITO DE IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO

Segundo Heleno Taveira Tôrres, o IVA se trata de um imposto que incide sobre as operações que envolvem a comercialização de produtos ou a prestação de serviços e recai sobre todas as etapas do circuito econômico, sendo seu valor calculado pelo valor agregado ao produto em cada uma das fases da cadeia produtiva (TÔRRES, 2007, p. 74-75).

Em resumo, o IVA é o tributo do tipo *plurifásico*, alcançando toda e qualquer operação onerosa com a venda de produtos ou prestações de serviços, considerando o consumo como medida da *não-cumulatividade*, para justificar a dedução dos créditos assumidos por todos os sujeitos que partilhem do circuito econômico de encaminhamento do bem ou serviço até o consumo. Assim, o IVA alcança as operações que destinam produtos ao consumo final, calculando-se sua base de cálculo pelo valor agregado (aumento de valor do bem na operação), e cuja cobrança do tributo não se acumule ao custo do bem durante sua circulação pelas distintas fases, de tal modo que o montante arrecadado pelo Fisco seja equivalente à incidência sobre o consumidor, com aplicação da alíquota sobre o valor agregado final (TÔRRES, 2007, p. 74-75).

No mesmo sentido, pode-se citar a definição do IVA trazida por José Maurício Pereira Águia:

Trata-se de imposto sobre o consumo que incide sobre o valor agregado (ou acrescentado), das transações de bens e serviços. Alcança diretamente a livre circulação de bens e serviços, incidindo sobre todas as fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até ao consumo final do bem ou da utilização do serviço prestado, sendo assim um imposto plurifásico (ÁGUIA, 2007, p. 124).

O valor adicionado, por sua vez, traduz-se pela diferença entre o montante obtido por uma unidade produtiva com sua produção e o valor despendido por ela com a aquisição de bens e serviços intermediários (VARSAÑO, 2014, p. 3). Trata-se, portanto, do valor que foi incrementado ao bem pelas etapas de produção operadas em determinada unidade produtiva.

Dessa forma, conclui-se que o IVA é um tributo plurifásico, que incide sobre todas as operações que envolvem a comercialização de bens e a prestação de serviços. Trata-se, também, de um imposto não cumulativo, considerando que do valor tributário devido pelo operador em uma etapa da cadeia produtiva, é deduzida a quantia paga nas etapas anteriores. Logo, o IVA recai sobre o valor agregado ao bem ou serviço em cada operação realizada dentro do circuito econômico, sendo o montante a ser arrecadado pelo Fisco equivalente àquele atribuído ao consumidor final através do preço da mercadoria.

Tendo sido delimitado o conceito de IVA, a seguir, serão apresentadas suas principais características.

3.2 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO

De acordo com Clotilde Celorico Palma, as principais características do IVA são: base de incidência geral sobre o consumo de bens e serviços; repercussão econômica; incidência plurifásica; não cumulatividade; e incidência no destino (PALMA, 2015, p. 379-380). Misabel Abreu Machado Derzi (DERZI, 1995, p. 63-64) e Ricardo Varsano (VARSAÑO, 2014, p. 17-24) acrescentam a esse rol a uniformidade ou harmonização das alíquotas e a neutralidade. Vasco Branco Guimarães, por sua vez, aponta como importante característica do IVA a autorregulação da cobrança (GUIMARÃES, 2007, p. 53).

O IVA possui base de incidência geral sobre o consumo de bens e serviços porque compreende fatos geradores que abrangem a generalidade das operações de industrialização e circulação de mercadorias, bem como de prestação de serviços (DERZI, 1995, p. 64). Ressalta-se que sua base de incidência é delimitada por exceção, já que não são indicados os bens e serviços sobre os quais o imposto irá recair, havendo, na realidade, uma lista daqueles sobre os quais esse tributo não incidirá (BASTO, 2007, p. 101).

Além disso, sua repercussão econômica se dá porque o IVA é um tributo indireto, uma vez que, embora seja recolhido pelos industriais e comerciantes, seu valor é incorporado ao preço final da mercadoria, sendo o ônus tributário repassado ao consumidor, que se configura como o contribuinte de fato (VARSAÑO, 2014, p. 17).

Esse imposto consiste, ainda, em um tributo plurifásico não cumulativo, ou seja, apesar de incidir sobre todas as fases do processo produtivo, são dedutíveis de sua base de cálculo os valores tributários já despendidos quando da aquisição de matérias-primas,

insumos e produtos intermediários, por exemplo (DERZI, 1995, p. 64). Como forma de ilustrar essa questão, será apresentado a seguir um exemplo de aplicação do método subtrativo indireto:

Quadro 1 - Aplicação do método subtrativo indireto

	Compra	Venda	IVA faturado	IVA dedutível	Imposto a pagar
A	–	100	10 (10% x 100)	–	10
B	110 (100 + 10)	132 (120 + 12)	12 (10% x 120)	10	2
C	132 (110 + 12)	165 (150 + 15)	15 (10% x 150)	12	3
Total do imposto					15

Fonte: Basto, 2007, p. 103

Supondo-se que *A* vendeu para *B* um produto cujo valor era de R\$100,00 (cem reais), considerando a incidência de uma alíquota de IVA de 10%, a quantia a ser paga por *B* seria de R\$110,00 (cento e dez reais). Assim sendo, *A* teria que recolher R\$10,00 (dez reais) de imposto. Caso *B* agregasse ao valor do bem mais R\$20,00 (dez reais) e vendesse o produto a *C* por R\$120,00 (cento e vinte reais), incidindo novamente a alíquota de 10%, o total da venda corresponderia ao montante de R\$132,00 (cento e trinta e dois reais). Isto posto, o valor faturado de IVA seria de R\$12,00 (doze reais). No entanto, como *A* já arcou com a quantia de R\$10,00 quando da venda do bem intermediário, *B* deverá deduzir esse valor do montante de imposto a ser recolhido. Dessa forma, *B* deverá contribuir com apenas R\$2,00 (dois reais). Se *C*, por sua vez, agregasse mais R\$30,00 (trinta reais) ao valor do produto adquirido de *B*, vendendo-o por R\$150,00 (cento e cinquenta reais), ao incidir a alíquota de 10% sobre o bem, o valor a ser pago pelo próximo consumidor da cadeia seria de R\$165,00 (cento e sessenta e cinco reais). À vista disso, o total de IVA faturado seria de R\$15,00 (quinze reais), devendo o valor de R\$12,00 já pago nas etapas anteriores deduzido. Logo, *C* deveria contribuir apenas com R\$3,00 (três reais).

Dessa forma, com o IVA, ocorre a implementação de um regime de concessão ampla de crédito de forma que é possível deduzir o valor do imposto que incidiu sobre os diversos

elementos constitutivos do preço do produto ou serviço e repassar o ônus ao adquirente, sendo assim feito sucessivamente até o consumidor final (DERZI, 1995, p. 64). Esse método é chamado de subtrativo indireto, o qual permite que o imposto incida apenas sobre o valor acrescentado ao produto em cada uma das fases do processo comercial (PALMA, 2015, p. 383).

O IVA, além disso, é um imposto baseado no princípio de tributação no destino, sendo, por conseguinte, aplicado no local onde ocorrerá o consumo da mercadoria ou a prestação do serviço. Considerando essa questão, em tese, deveria haver uma desoneração das exportações, tributando-se somente as importações no âmbito internacional (PALMA, 2015, p. 386). Através da aplicação desse princípio, a produção e o comércio não deveriam ser onerados, uma vez que o ônus tributário seria repassado ao longo da cadeia produtiva até chegar ao consumidor final (DERZI, 1995, p. 64).

Quando a implementação desse imposto baseia-se nas boas práticas tributárias, deve haver a fixação de uma alíquota única que incida sobre todos os bens e serviços (VARSAÑO, 2014, p. 24). Em regra, adota-se alíquota zero apenas para as exportações (VARSAÑO, 2014, p. 24). Parte-se da ideia de que a existência de múltiplas alíquotas causa alterações nos preços relativos dos produtos, alterando as escolhas dos consumidores e, conseqüentemente, a eficiência econômica (VARSAÑO, 2014, p. 24). Ademais, essa multiplicidade faz crescer o custo para o cumprimento das obrigações tributárias e para a administração do imposto, uma vez que, devido ao aumento da complexidade da tributação, amplifica-se o número de pedidos de restituição e os requerimentos de pareceres da Administração Pública para sanar dúvidas sobre qual alíquota aplicar em casos específicos (VARSAÑO, 2014, p. 24). Ressalta-se que quanto maior a complexidade da tributação, maior a possibilidade de ocorrência de fraude e evasão fiscal (VARSAÑO, 2014, p. 25).

Apesar de o ideal ser a implementação de uma alíquota única em relação ao IVA, admite-se a aplicação de alíquotas diferenciadas considerando a seletividade (DERZI, 1995, p. 64) e a extrafiscalidade, com o objetivo, por exemplo, de reduzir o consumo de substâncias consideradas nocivas à saúde e ao meio ambiente como cigarros, bebidas alcóolicas e combustíveis fósseis (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 230).

O IVA, ainda, deve ser um imposto substancialmente neutro de forma a não impactar a tomada de decisão dos agentes econômicos envolvidos na cadeia produtiva (VARSAÑO,

2014, p. 17). Logo, a implementação de medidas extrafiscais de renúncia de receitas deve ocorrer de forma excepcional (DERZI, 1995, p. 64).

Por fim, o IVA é um imposto com autorregulação da cobrança (GUIMARÃES, 2007, p. 53). Isso porque, para que seja possível deduzir a parcela do imposto pago na operação anterior do montante que será recolhido na seguinte, é necessária a existência de uma fatura comprovando o pagamento (GUIMARÃES, 2007, p. 53). É criado, por isso, um processo de autorregulação entre os próprios agentes econômicos (GUIMARÃES, 2007, p. 53). Essa situação é extremamente benéfica para o Estado, já que basta que um dos contribuinte inseridos na cadeia produtiva cumpra com sua obrigação tributária para que a receita do imposto seja garantida ao Fisco (GUIMARÃES, 2007, p. 53).

Explicitadas as principais características do IVA, em seguida, analisar-se-ão as vantagens e desvantagens atinentes a esse imposto.

3.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO

O fato de o IVA ter se espalhado pelo mundo demonstra que suas vantagens, certamente, superam suas desvantagens. A primeira vantagem relacionada à implementação desse imposto está atrelada ao fato de este impactar de forma positiva a arrecadação de receitas tributárias (PALMA, 2015, p. 381). Isso ocorre porque, além de incidir sobre a generalidade de bens e serviços (PALMA, 2015, p. 381), em muitos países, a alíquota do IVA supera o patamar de 20% (vinte por cento) (VASQUES, 2016, l. 421).

Outra vantagem do IVA está relacionada à sua capacidade de reduzir as chances de ocorrência de fraude e evasão fiscal quando comparado aos tributos que são cobrados apenas em um único ponto da cadeia produtiva (VASQUES, 2016, l. 421). Por incidir apenas sobre o valor acrescentado ao bem ou serviço comercializado em cada etapa da produção e comercialização, no caso do IVA, cada operador se responsabiliza pelo recolhimento apenas de uma parcela da carga fiscal, e não de sua totalidade, o que faz reduzir as possibilidades de descumprimento das obrigações tributárias principais (VASQUES, 2016, l. 430).

A simplificação do Sistema Tributário do país é outra vantagem trazida por esse imposto, que é alcançada através da uniformidade e do número reduzido de alíquotas que incidem sobre as bases de cálculo desse tributo (PALMA, 2015, p. 381).

Da mesma forma, é tida como vantajosa a neutralidade trazida pelo IVA, tanto no âmbito interno quanto no âmbito internacional, uma vez que, em razão de esse imposto ser não cumulativo, a carga tributária mantém-se a mesma independentemente da forma de organização da cadeia produtiva (PALMA, 2015, p. 381).

Ainda, é necessário destacar que, em razão da não cumulatividade do IVA e do princípio da tributação no destino, ocorre uma desoneração tanto da produção como da comercialização de bens e de serviços, sendo esta outra vantagem desse tributo (DERZI, 1995, p. 64).

As desvantagens, por outro lado, estão relacionadas, inicialmente, ao aumento do custo administrativo atrelado à implementação do IVA, dada a amplitude de sua base de incidência (PALMA, 2015, p. 381). Verifica-se que há um elevado número de contribuintes que se estabelecem como sujeitos passivos desse imposto, além de este revestir uma elevada carga burocrática em razão de sua não cumulatividade, que exige o desenvolvimento de um complexo mecanismo de liquidação-dedução pela Administração Pública (VASQUES, 2016, l. 438).

Além disso, Clotilde Celorico Palma destaca como desvantagem o efeito regressivo do IVA, considerando que este onera de forma mais acentuada as camadas da população que possuem menores rendimentos (PALMA, 2015, p. 381). Sobre esse ponto, algumas considerações devem ser feitas. O IVA, ao ser analisado como uma porcentagem da renda das unidades familiares, realmente apresenta-se como um imposto regressivo, uma vez que sua incidência torna-se menos gravosa à medida em que os rendimentos auferidos pelas famílias aumentam (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 37). Entretanto, ao se analisar os valores despendidos com o pagamento do IVA como uma porcentagem dos gastos das famílias ao longo de toda a sua vida, este pode se mostrar proporcional ou levemente progressivo (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 37).

Para a realização da avaliação da regressividade a partir desse último método, parte-se da premissa de que todos os rendimentos de uma pessoa é por esta consumido ao longo de sua vida, logo, o IVA incidiria sobre todas as unidades familiares de forma proporcional (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 640). Sua aplicação é justificada ao se considerar que o consumo das famílias tende a ser constante no decurso de toda a sua existência, já que, em determinadas épocas, estas tendem a ganhar mais do que consomem e, em outras, a consumir mais do que ganham (GODOI, 2016, p. 326). Por isso, essa avaliação seria a mais

apropriada para medir os efeitos distributivos da tributação sobre o consumo (GODOI, 2016, p. 326).

Ressalta-se, todavia, que, no momento em que nem toda a renda auferida é consumida, ou seja, parte dela é poupada, a regressividade volta a ser observada (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 640).

De todo modo, essa suposta proporcionalidade ou leve progressividade não é suficiente para tornar a incidência do IVA justa, já que esse imposto, ainda assim, é capaz de produzir um impacto negativo no bem estar da população mais pobre (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 38). Isso porque induz a redução do consumo de itens essenciais pelos mais pobres enquanto favorece o consumo de artigos de luxo pelos mais ricos (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 38). Além disso, a incidência do IVA é mais gravosa para as famílias cujo acesso ao crédito é limitado se comparadas àquelas que possuem amplo acesso a financiamentos (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 38).

Dessa forma, a discussão acerca da regressividade, proporcionalidade ou progressividade do IVA, não deve limitar a busca pela ampliação da progressividade da tributação sobre o consumo, uma vez que esta traria benefícios para todo o Sistema Tributário dos países (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 38).

Isto posto, conclui-se que o IVA possui consideravelmente mais vantagens do que desvantagens. Dessa forma, os custos administrativos e burocráticos atrelados à sua implementação são compensados pelos benefícios trazidos por esse imposto à tributação sobre o consumo do país. Ademais, em razão de o IVA afetar de forma mais gravosa as camadas mais pobres da população, deve-se buscar a ampliação de sua progressividade e, conseqüentemente, de seus efeitos equitativos.

Em seguida, buscar-se-á analisar os mecanismos utilizados por alguns países para trazer mais equidade para a aplicação do IVA, com a finalidade de investigar se esse objetivo poderá ser alcançado no Brasil por meio da aprovação das PECs n°s 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b).

3.4 IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E EQUIDADE

Em conjunto com a eficiência, a equidade configura-se como um dos objetivos do sistema tributário, estando diretamente relacionada à busca pela redução das desigualdades sociais (SCHOUERI, 2022, p. 45). Trata-se de um instrumento de efetivação da justiça social, que pode ser aplicado tanto no âmbito de integração da legislação tributária, quanto com a finalidade de mitigar o rigor da lei e garantir a incidência justa de uma norma no caso concreto (AMARO, 2021, p. 95).

O conceito de equidade tributária compreende dois aspectos: equidade horizontal e equidade vertical (VARSAÑO, 2014, p. 17). A partir do primeiro, obtém-se a ideia de que aqueles que se apresentam em situações semelhantes, devem ser igualmente tributados (VARSAÑO, 2014, p. 17). Assim, busca-se evitar arbitrariedades em relação aos tratamentos tributários que são dispensados aos contribuintes (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 216). Já considerando o segundo, os tributos devem incidir de forma mais gravosa sobre aqueles que possuem maior capacidade contributiva, logo, devem afetar proporcionalmente menos os contribuintes que auferem menores rendimentos (VARSAÑO, 2014, p. 17). Por meio desse subprincípio, por conseguinte, pretende-se garantir progressividade à tributação (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 216).

A equidade, nesse sentido, está intimamente atrelada ao princípio da capacidade contributiva e à técnica da progressividade da tributação (VARSAÑO, 2014, p. 17). Por esse motivo, torna-se evidente que a concretização desses dois últimos fundamentos contribui, necessariamente, para a materialização do primeiro.

Conforme destacado no subcapítulo anterior, apesar de ser questionável a afirmação de que o IVA se trata de um imposto regressivo, é evidente que esse imposto produz um impacto negativo no bem estar da população mais pobre. Considerando essa questão, tem-se que a instituição do IVA não é capaz de, por si só, trazer mais equidade à tributação sobre o consumo (VARSAÑO, 2014, p. 18). Diante desse cenário, diferentes soluções foram aplicadas pelos países que adotaram o IVA em seu Sistema Tributário para mitigar essa situação.

Este trabalho restringir-se-á à análise de duas dessas soluções: a fixação de alíquotas inferiores às nominais a determinadas categorias de bens e serviços, conhecida como solução universal; e a implementação de um IVA Personalizado (IVA-P), a partir do qual haveria a incidência de uma alíquota uniforme aliada à concessão de um alívio fiscal à população de

baixa renda de forma a compensar, total ou parcialmente, o valor despendido por esse grupo populacional com o pagamento dos tributos que incidem sobre o consumo. Escolheu-se limitar a pesquisa dessa forma, tendo em vista que essas medidas relacionam-se à discussão acerca da pertinência, ou não, da implementação das propostas contidas nas PECs n°s 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b) no Brasil.

A expressão “solução universal” é utilizada por Alberto Barreix, Martín Bès e Jerónimo Roca no estudo *El IVA personalizado aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*⁵ para se referir à política de concessão de isenções ou aplicação de alíquotas reduzidas a bens e serviços considerados de interesse social ou que possuem grande participação no consumo das camadas mais baixas da população, visando reduzir a regressividade da tributação que incide sobre a aquisição de bens e serviços (BARREIX; BÈS; ROCA, 2011, p. 58). Essa política fiscal foi chamada de “universal” porque beneficiava todos os consumidores, independentemente de sua capacidade contributiva (BARREIX; BÈS; ROCA, 2011, p. 58).

A solução universal foi amplamente adotada pelos países europeus e, mais recentemente pela Austrália, compondo um dos aspectos do chamado “IVA tradicional” (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 638). Considerava-se que a concessão de desonerações a itens de primeira necessidade tratava-se de uma forma de aumentar a equidade do IVA, tendo em vista que sua natureza era comumente tida como regressiva (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 640). Dessa forma, buscava-se atingir efeitos distributivos a partir da redução da tributação de produtos essenciais relacionados à alimentação, à saúde e à educação, por exemplo (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 637).

No Sistema Tributário brasileiro, a solução universal manifesta-se a partir da aplicação da técnica da seletividade considerando a essencialidade do bem ou serviço comercializado⁶ (PAULSEN, 2022, p. 176), através da qual se atribui alíquotas reduzidas a determinados itens cujo consumo é considerado essencial (GODOI, 2016, p. 324) como forma de amenizar o efeito regressivo da tributação brasileira sobre o consumo (SCHOUERI, 2022, p. 457), e por meio da concessão de outras desonerações a itens de primeira necessidade que impliquem na redução de sua carga tributária (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON,

⁵ O IVA personalizado aumentado a arrecadação e compensando os mais pobres (tradução da autora desta monografia).

⁶ A técnica da seletividade pela essencialidade do produto, mercadoria ou serviço está prevista para o IPI (art. 153, §3º, I, CRFB) e para o ICMS (art. 155, §2º, III, CRFB) (BRASIL, 1988).

2022, p. 28). Essas últimas podem ser adotadas no Brasil tanto em âmbito federal, como em âmbito estadual, distrital e municipal, através da concessão de isenções, redução da base de cálculo e atribuição de alíquota zero a determinadas mercadorias.

Pode-se citar alguns exemplos da aplicação da solução universal na tributação sobre o consumo do Brasil. Inicialmente, destaca-se o Convênio ICMS 224 (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017), que autorizou que as unidades federadas concedessem isenção de ICMS para as operações internas com produtos que compõem a cesta básica. Vale mencionar, também, o Regulamento do ICMS vigente no Estado de Minas Gerais que permite a redução da base de cálculo desse imposto nas operações de saída interna de produtos alimentícios até 31 de dezembro de 2032 (MINAS GERAIS, 2023). Por fim, ressalta-se a atribuição de alíquota zero de PIS e COFINS em relação a produtos hortícolas, frutas e ovos, nos termos do art. 8º, §12, inciso X, da Lei nº 10.865 (BRASIL, 2004).

Cumpra mencionar que, no Brasil, por força do art. 14 da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a concessão de desonerações que impliquem na redução de receitas deve estar acompanhada de um estudo sobre o impacto orçamentário-financeiro da medida. Deve-se, ainda, atender ao menos uma das condições previstas nos incisos I e II desse dispositivo: demonstração de que a renúncia foi considerada pela lei orçamentária anual e não afetará as metas fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias; ou criação de medidas de compensação, que visem ao aumento de receitas (BRASIL, 2000).

Passa-se à análise da segunda solução que pode ser implementada para a ampliar a equidade do IVA: o IVA-P. É necessário o cumprimento de três requisitos para a personalização do IVA: generalização da base de incidência; uniformização da alíquota; e concessão de um alívio fiscal aos extratos mais baixos da população (BARREIX; BÈS; ROCA, 2011, p. 19-20).

Essa política se efetiva através da desoneração total ou parcial do IVA em relação a um grupo determinado de contribuintes (SILVA, 2019, p. 5). Dessa forma, o seu objetivo é trazer progressividade à tributação que incide sobre o consumo com a concessão de benefícios fiscais a apenas uma parcela selecionada da população (SILVA, 2019, p. 5). Por isso, para a implementação de um IVA-P, deve-se identificar o grupo que se pretende beneficiar, associá-lo ao fato gerador e aos elementos de quantificação do imposto e criar um mecanismo de entrega das reduções fiscais (SILVA, 2019, p. 6-7).

Soluções dessa espécie foram adotadas, primeiramente, pelo Japão e pelo Canadá (SILVA, 2017, p. 60). No Japão, o grupo populacional beneficiado pelo IVA-P exime-se do pagamento do imposto que incide sobre alguns bens e serviços no ato do consumo (BARREIX; BÈS; ROCA, 2011, p. 60). Nesse caso, aos adquirentes de um mesmo bem ou serviço, é imposta uma carga tributária diferente, a depender de terem sido, ou não, incluídos no referido grupo (BARREIX; BÈS; ROCA, 2011, p. 61). O Uruguai implementou uma política fiscal semelhante a essa em seu Sistema Tributário (MINISTERIO DE DESARROLLO SOCIAL, 2023).

A solução adotada pelo Canadá, por outro lado, consiste na implementação de um sistema de transferência de valores a um grupo determinado de contribuintes de modo a compensar a carga fiscal do IVA incidente sobre os bens e serviços que foram por eles consumidos (BARREIX; BÈS; ROCA, 2011, p. 61-62). Ocorre, nesse sentido, uma compensação parcial do imposto que repercutiu no consumo desses contribuintes (SILVA, 2017, p. 61). Diferentemente da solução japonesa, em que a redução da carga fiscal é efetuada em cada operação de consumo, no Canadá, optou-se pela adoção de um sistema de redução fiscal que se efetiva, trimestralmente, através de uma única transferência compensatória (SILVA, 2017, p. 61). Outros países como Argentina (ARGENTINA, 2023), Bolívia (MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PÚBLICAS, 2021) e Colômbia (COLOMBIA, 2023) implementaram políticas de devolução do IVA análogas a essa.

A partir das questões apresentadas, conclui-se que o IVA, por si só, não é capaz de trazer mais equidade para o Sistema Tributário dos países que o adotam. Visando alcançar esse objetivo, entretanto, juntamente com esse imposto, podem ser implementadas medidas como a solução universal e o IVA-P.

Destaca-se que este estudo limitar-se-á a realizar uma análise comparativa acerca da efetividade distributiva da concessão de desonerações em relação ao IVA e da implementação do IVA-P no modelo canadense, tendo em vista que este é considerado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como o mais apropriado para se atingir objetivos distributivos (GODOI, 2016, p. 327). O objetivo dessa investigação é determinar qual dessas soluções é a mais adequada para se trazer mais equidade para o Sistema Tributário de um país que adota o IVA.

3.5 SOLUÇÃO UNIVERSAL *VERSUS* IVA PERSONALIZADO

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Instituto Coreano de Finanças Públicas, em 2014, realizaram um estudo para analisar os efeitos distributivos do IVA implementado em vinte países-membros da OCDE⁷ (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 3). Pretendeu-se investigar a efetividade das desonerações concedidas em relação ao IVA com o objetivo de se alcançar efeitos distributivos e beneficiar as camadas mais pobres da população (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 56).

Essa pesquisa constatou que a atribuição de desonerações em relação a alimentos, suprimento de água, energia elétrica e gás natural realmente gera efeitos progressivos para a tributação sobre o consumo, uma vez que, na maioria das vezes, produz, proporcionalmente, mais benefícios aos mais pobres, se comparados aos mais ricos (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 68-69). Em termos absolutos, entretanto, essas desonerações favorecem mais os contribuintes que auferem maiores rendimentos, pois, além de esse extrato populacional apresentar um consumo maior dos itens que são alvos das reduções, estas são concedidas indistintamente a toda a população (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 69).

Observou-se, por outro lado, um efeito regressivo da incidência dessas desonerações em relação a livros, jornais, revistas, cinema, teatro, concertos, museus, zoológicos, hospedagem, alimentação em restaurantes, bares e cafeterias e passagens aéreas (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 69). Nesses casos, as famílias mais privilegiadas financeiramente foram as mais favorecidas, tanto proporcionalmente quanto em termos absolutos (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 69).

O estudo concluiu, dessa forma, que a concessão de desonerações de IVA a produtos considerados de interesse social não configurava a alternativa mais adequada para se alcançar efeitos distributivos na tributação sobre o consumo (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 69). O mais apropriado, nesse sentido, seria a implementação de mecanismos mais diretos para atingir a população de baixa renda, como a realização de

⁷ Foram objeto do referido estudo os seguintes países: Alemanha, Áustria, Bélgica, Chile, Coreia do Sul, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Nova Zelândia, Polônia, Turquia, Reino Unido e República Tcheca.

transferência de valores a um grupo determinado de pessoas (OECD; *KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE*, 2014, p. 69).

A mesma conclusão foi alcançada por Alberto Barreix, Martín Bès, Jerónimo Roca (BARREIX; BÈS; ROCA, 2011, p. 58), Giovani Padilha da Silva (SILVA, 2019, p. 2) e Rita de la Feria e Michael Walpole (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 643) em seus estudos. Esses doutrinadores constataram que a solução universal, não era capaz de reduzir a regressividade da tributação que incide sobre o consumo, já que as parcelas mais abastadas da população acabavam apropriando-se da maior parte das renúncias fiscais concedidas pelo Estado (SILVA, 2019, p. 2).

Existem, ainda, evidências acerca dos custos de se adotar alíquotas reduzidas. Um deles é a inquestionável perda do potencial de arrecadação de receitas do Estado, situação que acaba por afetar de forma indireta a população de baixa renda, a qual é a mais favorecida pelos gastos públicos (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 641). Outros efeitos negativos atrelados à existência de alíquotas múltiplas são: problemas de interpretação e qualificação que levam ao aumento de demandas judiciais; perda de neutralidade; distorções relacionadas à competitividade; aumento das possibilidades de ocorrência de planejamento tributário e evasão fiscal; e ampliação dos custos administrativos (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 645).

Além disso, destaca-se que as mudanças nas alíquotas do IVA não se refletem, necessariamente, nos preços dos bens e serviços comercializados. Dessa forma, muitas vezes, as reduções acabam por favorecer os operadores ao longo da cadeia produtiva e não os consumidores propriamente ditos (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 643).

Em alguns casos, ainda, a concessão dessas desonerações podem ampliar a regressividade do IVA, apresentando, a título de exemplificação, as situações em que é possível escolher entre o uso de serviços públicos ou particulares, como os relacionados à educação e ao atendimento médico e hospitalar (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 644). Considerando que os extratos mais altos tendem a optar pelos serviços particulares, as reduções do IVA acabam beneficiando os contribuintes mais ricos (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 644). O mesmo ocorre em relação as reduções aplicadas a livros e eventos culturais, tendo em vista que estes são consumidos majoritariamente pelas parcelas mais abastadas da população (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 644-645).

Conclui-se, nesse sentido, que o meio mais adequado para se alcançar maior equidade na tributação sobre o consumo de um país, é a implementação de um IVA-P, com a

instituição de um mecanismo de transferência de valores à população de baixa renda. A adoção de um sistema de multiplicidade de alíquotas com objetivos distributivos, por outro lado, somente é considerado apropriado se o respectivo país não possuir condições de instalar um programa eficiente de compensação (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 644).

As PECs n°s 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b) preveem a criação de um mecanismo de personalização da tributação sobre o consumo a partir da devolução de valores à população de baixa renda. Por conseguinte, no próximo item, essas propostas de Reforma Tributária serão analisadas de modo a se verificar se, com a aprovação desses projetos de emenda à Constituição, poderá haver a redução da regressividade da tributação sobre o consumo existente no Brasil.

4 PROJETOS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO N°S 45 E 110 E EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Conforme constatado no subcapítulo 2.4 desta monografia, ao contrário do que foi observado em relação ao IVA dos vinte países examinados no estudo realizado pela OCDE e pelo Instituto Coreano de Finanças Públicas em 2014, identificou-se uma regressividade da tributação sobre o consumo brasileira independentemente do método de avaliação utilizado, seja pela renda auferida pelas famílias seja por suas despesas de consumo. Por esse motivo, muito se discute sobre a possibilidade de realização de uma Reforma Tributária no país com o objetivo de alterar esse cenário.

Em vista da tramitação das PECs n°s 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b) no Congresso Nacional e no Senado Federal, respectivamente, as quais propõem uma reforma da tributação do consumo através da implementação de um imposto análogo ao IVA no Brasil, a realização de uma análise acerca da capacidade de esses projetos de emenda à Constituição minorar a regressividade da tributação que incide sobre bens e serviços no país torna-se extremamente pertinente.

Dessa forma, nos próximos subcapítulos, analisar-se-ão as propostas trazidas pelas mencionadas PECs, com o objetivo de investigar se a aprovação de algum desses projetos de Reforma Tributária será capaz de trazer, efetivamente, maior equidade para a tributação brasileira sobre o consumo.

4.1 A TENTATIVA DE IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO NO BRASIL

O primeiro imposto não cumulativo do Brasil foi o IPI, que foi implementado em 1958, quando ainda se denominava imposto de consumo (TORRES, 2017, p. 22)

Já o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), atual ICMS, foi concebido no Brasil, em 1965, à semelhança de um IVA, inspirado pela experiência francesa, mas cuja a competência para instituição era subnacional, pertencendo aos Estados e ao Distrito Federal (VARSANO, 2014, p. 2). Entretanto, ao longo do tempo esse imposto passou por diversas modificações que o afastaram das características essenciais de um imposto único (VARSANO, 2014, p. 2).

Inicialmente, verifica-se que a base do ICMS não abrange a generalidade das operações de prestação de serviços, incidindo somente sobre aquelas relacionadas aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação onerosa. Logo, o ICMS não incide de forma generalizada sobre o consumo da forma que pretende um IVA (VARSANO, 2014, p. 38). Existe, além disso, um elevado número de alíquotas que são definidas internamente por cada Estado da federação e pelo Distrito Federal, o que torna a administração do ICMS extremamente complexa, ao contrário do que se espera de um IVA (SILVA, 2021, p. 426).

Por outro lado, idealmente, o IVA deve contar com pouquíssimas isenções, uma vez que estas favorecem a verticalização das empresas, já que é mais rentável que os contribuintes cujas vendas são isentas passem a produzir seus próprios insumos e produtos intermediários ao invés de adquirí-los de terceiros com o objetivo de reduzir a incidência do tributo (VARSANO, 2014, p. 19). Além disso, as isenções intensificam a guerra fiscal entre os Estados, uma vez que incentivam o deslocamento estratégico de empresas para localidades em que são concedidas (VARSANO, 2014, p. 38). A partir dessas considerações, verifica-se que as isenções interferem na neutralidade do mercado (SILVA, 2021, p. 278) e contribuem para afastar o ICMS de um IVA (VARSANO, 2014, p. 38).

Por fim, em relação ao ICMS, os princípios de tributação na origem e no destino incidem de forma híbrida nas operações interestaduais, o que, além de afastar esse imposto de um IVA, traz distorções ao Sistema Tributário brasileiro (VARSANO, 2014, p. 38). Nos termos do §2º, inciso VII, do art. 155 da CRFB, a receita de ICMS obtida com as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado é repartida entre o Estado de origem e o Estado de destino (BRASIL, 1988). Ao primeiro é destinado a alíquota interestadual e ao segundo a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual (BRASIL, 1988). A distorção se estabelece porque a produção de mercadorias está concentrada de forma acentuada em algumas regiões do país (SILVA, 2021, p. 267). Por esse motivo os Estados produtores já são beneficiados em razão da ocorrência de um maior número de transações em seus territórios, que favorece a arrecadação de receitas tributárias (ÁGUIA, 2007, p. 132). Logo, a existência de um sistema híbrido de cobrança amplia as disparidades regionais, uma vez que as receitas obtidas com o imposto não é direcionado exclusivamente ao Estado de destino (SILVA, 2021, p. 267).

Essas são apenas algumas características que afastam o ICMS do IVA teórico. Em razão desse contexto, passou-se a discutir no âmbito político brasileiro projetos de Reforma Tributária para introduzir efetivamente um imposto sobre o valor agregado no país, os quais serão discutidos a seguir. Destaca-se que este estudo limitar-se-á à análise das propostas apresentadas pelas PECs n°s 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b), tendo em vista que estas se mostraram de maior expressão social e política.

4.1.1 Projeto de Emenda à Constituição n° 45

A PEC n° 45 foi apresentada à Câmara dos Deputados no dia 3 de abril de 2019 e, em julho de 2023, o projeto ainda se encontra em tramitação (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2023). O texto original da PEC n° 45 propôs a inclusão do art. 152-A na CRFB, o qual dispõe sobre a instituição do imposto sobre bens e serviços (IBS) no ordenamento jurídico brasileiro (BRASIL, 2019a). Para isso, essa proposta visa a substituição de cinco tributos existentes no Sistema Tributário do Brasil, quais sejam: o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) (BRASIL, 2019a).

De acordo com a redação do referido dispositivo, o IBS deverá ser instituído por meio de Lei Complementar, cabendo aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência de definirem suas alíquotas, devendo estas serem uniformes para todos os bens serviços e direitos comercializados, conforme preceitua o inciso VI do §1° do art. 152-A (BRASIL, 2019a). Nos termos do §2° desse artigo, a alíquota de cada operação corresponderá à soma das alíquotas fixadas pelos entes políticos do local onde a operação foi realizada, ou seja, pela soma das alíquotas federal, estadual ou distrital e municipal (BRASIL, 2019a). Conforme o §3°, por sua vez, no caso de operações interestaduais e intermunicipais, a cobrança desse imposto deverá ser realizada pelo ente político de destino da mercadoria (BRASIL, 2019a).

O inciso III do §1° do art. 152-A estabelece que o IBS deverá ser não cumulativo. Já o inciso IV dispõe que esse imposto não poderá ser alvo de concessão de isenções, incentivos

ou benefícios que resultem na redução da carga tributária em razão da aplicação de alíquotas inferiores às nominais (BRASIL, 2019a). O inciso V do referido dispositivo, ainda, determina que as exportações não serão tributadas pelo IBS (BRASIL, 2019a).

O §5º do art. 152-A, por outro lado, dispõe que as receitas arrecadas com o IBS seriam distribuídas aos entes da Federação proporcionalmente às alíquotas aplicadas (BRASIL, 2019a). Por fim, incluiu-se o §9º no art. 152-A do Projeto, o qual propõe a criação de um mecanismo de transferência de renda com a devolução de parte do IBS recolhido para os contribuintes de baixa renda (BRASIL, 2019a). Ressalta-se que a regulamentação dessa medida seria realizada por lei complementar (BRASIL, 2019a).

O texto original da PEC nº 45 também propõe a inclusão do inciso III ao art. 154 da CRFB, estabelecendo como competente a União para a instituição de impostos seletivos com o objetivo extrafiscal de desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos (BRASIL, 2019a).

Conforme se extrai da justificativa apresentada junto à ao Projeto, através do IBS, pretende-se instituir um IVA no Brasil (BRASIL, 2019a). Assim, busca-se substituir a multiplicidade de impostos que incidem sobre o consumo do país por um único imposto sobre o valor agregado (BRASIL, 2019a). A ideia é manter a carga tributária constante, ao longo da transição, conservando-se o montante arrecadado sem aumentar a oneração dos contribuintes (BRASIL, 2019a).

Verifica-se que o texto original da PEC nº 45, por meio do §1º, inciso IV, do art. 152-A, pretende excluir as desonerações que incidem sobre a tributação brasileira sobre a aquisição de bens e serviços ao estabelecer que o IBS não poderá ser objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios que resultem na redução da sua carga tributária. Dessa forma, com a aprovação dessa proposta, a solução universal aplicada à tributação sobre o consumo seria suprimida do Sistema Tributário do Brasil.

Entretanto, impostos seletivos poderiam ser instituídos pela União com objetivos extrafiscais. Sobre esse ponto, destaca-se que a PEC nº 45 não esclareceu quais seriam os objetos de consumo que seriam alvo desses tributos, mas, na justificativa do projeto, consta que se tratam daqueles geradores de externalidades negativas, como cigarros e bebidas alcoólicas (BRASIL, 2019a).

Como forma reduzir o efeito regressivo da tributação sobre o consumo do Brasil, esse projeto de emenda à Constituição prevê a implementação de um sistema de transferência

de renda com a devolução de parte do IBS recolhido para os contribuintes de baixa renda (BRASIL, 2019a). Nesse sentido, pretende-se a personalização desse imposto, através da uniformização de sua alíquota e da concessão de um alívio fiscal aos extratos mais baixos da população (BRASIL, 2019a). Na justificativa da PEC, é mencionado que essa devolução se daria através do cruzamento de dados entre um sistema em que os consumidores informem seu CPF na aquisição de bens e serviços e o cadastro único dos programas sociais (BRASIL, 2019a).

Ocorre que, no dia 22 de junho de 2023, o relator da PEC nº 45 (BRASIL, 2019a) apresentou parecer preliminar de plenário, no qual constou um substitutivo ao texto original dessa proposta de Emenda à Constituição, com diversas alterações em relação ao texto original (BRASIL, 2023a).

Inicialmente, destaca-se que, nesse Projeto substitutivo, propôs-se a inclusão do inciso VIII ao art. 153 da CRFB, estabelecendo a União como ente competente para instituir o imposto sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (BRASIL, 2023a).

Houve, além disso, a criação de uma seção V-A para o Capítulo I do Título VI da CRFB, para dispor sobre IBS, cuja competência para instituição, nos termos do art. 156-A, seria dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2023a). Nesse caso, esse imposto seria cobrado pelo somatório das alíquotas fixadas pelo ente estadual ou distrital e pelo ente municipal de destino da operação (BRASIL, 2023a).

Ainda, foi proposto pelo Projeto substitutivo à PEC nº 45 a criação de uma contribuição sobre bens e serviços, de competência da União, através da inclusão do inciso V ao art. 195 da CRFB (BRASIL, 2023). Destaca-se que, por meio da incorporação do §17 a esse dispositivo, estabeleceu-se a possibilidade de devolução desse tributo a pessoas físicas, tendo sido determinado que uma lei deverá regular as hipóteses em que estas deverão ocorrer (BRASIL, 2023a). Importante mencionar, também, que o art. 149-B desse Projeto substitutivo, definiu que o IBS e a contribuição sobre bens e serviços terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e regras de não cumulatividade e de creditamento (BRASIL, 2023a).

O art. 8º, *caput* e §1º, dessa proposta, por sua vez, prevê a possibilidade de Lei Complementar atribuir, a esses tributos, regimes diferenciados de tributação, bem como

alíquotas reduzidas em 50% a: serviços de educação; serviços de saúde; dispositivos médicos; medicamentos; serviços de transporte público coletivo urbano, semiurbano ou metropolitano; produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*; insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; e atividades artísticas e culturais nacionais (BRASIL, 2023a). Já o §3º desse artigo possibilita a concessão de isenções para os mencionados serviços de transporte público e a redução em 100% das alíquotas de ambos os tributos para medicamentos e da contribuição sobre bens e serviços para serviços de educação de ensino superior e, até 28 de fevereiro de 2027, para os serviços beneficiados pelo Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) (BRASIL, 2023a).

Nesse sentido, verifica-se que o Projeto substitutivo à PEC nº 45 pretende atribuir a competência para instituir o IBS aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e criar um imposto com finalidade extrafiscal e uma contribuição social, ambos de competência da União, com base de incidência ampla sobre a aquisição de bens e serviços. Ademais, observa-se que houve uma desistência de se excluir as desonerações da tributação sobre o consumo do Brasil, uma vez que se possibilitou a atribuição de regimes tributários diferenciados para bens e serviços considerados essenciais.

Apresentados os principais pontos relacionados à tributação sobre o consumo contidos nos textos original e substitutivo da PEC nº 45 (BRASIL, 2019a), passar-se-á à análise da PEC nº 110 (BRASIL, 2019b).

4.1.2 Projeto de Emenda à Constituição nº 110

A PEC nº 110 foi apresentada ao Plenário do Senado Federal em 9 de julho de 2019, encontrando-se, ainda, em tramitação no mês de julho de 2023 (SENADO FEDERAL, 2023). Esse projeto de emenda à Constituição propõe a extinção de 9 (nove) tributos, quais sejam: o imposto sobre produtos industrializados (IPI); o imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP); a contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS); a contribuição social do salário-educação; a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação e comercialização de petróleo e seus

derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE Combustíveis); o imposto sobre as 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) (BRASIL, 2019b). No lugar desses tributos, seriam implantados o imposto sobre operações com bens e serviços (IBS), de competência estadual e distrital, e o imposto sobre bens e serviços específicos (imposto seletivo), de competência federal (BRASIL, 2019b).

O mencionado Projeto prevê a criação do IBS através da inclusão do inciso IV ao art. 155 da CRFB (BRASIL, 1988), atribuindo competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir esse tributo (BRASIL, 2019b). De acordo com a redação do §7º, incisos I, II e IV, do referido dispositivo, esse imposto seria uniforme em todo o território nacional e teria regulamentação única, bem como seria não cumulativo e teria uma alíquota padrão (BRASIL, 2019b).

Além disso, nos termos dos incisos VII e VIII do mencionado dispositivo, o imposto pertenceria ao Estado de destino do bem ou serviço e, em regra, não poderia ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, salvo se as operações referirem-se aos seguintes produtos ou serviços: alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional (BRASIL, 2019b).

Por fim, o inciso IX do §7º do art. 155 estabelece que o IBS não integraria a própria base de cálculo ou a base de cálculo do imposto seletivo, o qual será apresentado a seguir (BRASIL, 2019b).

O imposto seletivo seria criado por meio da inclusão do inciso VIII ao art. 153 da CRFB, estabelecendo como competência da União a instituição de impostos sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos (BRASIL, 2019b). Nos termos do §6º, incisos I, II e III, do referido dispositivo, além de esse tributo também incidir sobre as importações, não afetaria a exportação de bens e serviços e

poderia ter alíquotas diferenciadas (BRASIL, 2019b). Já, conforme os incisos V e VI, esse imposto seria monofásico e não integraria a base de cálculo do IBS (BRASIL, 2019b).

De acordo com a justificativa apresentada, através da aprovação da PEC nº 110, busca-se simplificar o Sistema Tributário nacional e reduzir o impacto da tributação sobre o consumo na população, sem alterar a carga tributária que já onera os contribuintes brasileiros (BRASIL, 2019b). Visando atingir esse objetivo, pretende-se implementar um IVA no país, por meio da instituição do IBS, de competência estadual e distrital, e de um imposto seletivo com finalidade extrafiscal, cuja competência deverá ser federal (BRASIL, 2019b).

Verifica-se que, diversamente do que foi proposto pela PEC nº 45 (BRASIL, 2019a), a PEC nº 110 (BRASIL, 2019b) manteve a possibilidade de concessão de desonerações fiscais a alguns produtos e serviços a partir da proposta de inclusão do inciso VII ao art. 155 da CRFB (BRASIL, 2019b). Dessa forma, caso esse projeto de emenda à Constituição seja aprovado, ainda haverá a incidência da solução universal na tributação sobre o consumo do Brasil.

Acrescenta-se que, por meio da proposta de inclusão do inciso IV ao art. 146 da CRFB, foi prevista a devolução do IBS à população de baixa renda, da mesma forma estabelecida pela PEC nº 45 (BRASIL, 2019a). Logo, a PEC nº 110 também propõe a implementação de um mecanismo de personalização da tributação sobre o consumo, além de delega à lei complementar a regulamentação dessa medida (BRASIL, 2019b).

Realizadas essas considerações acerca das mudanças propostas pelas PECs nºs 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b) em relação à tributação que incide sobre bens e serviços no Brasil, no próximo subcapítulo, buscar-se-á analisar se as desonerações são indispensáveis, ou não, para se trazer equidade para o Sistema Tributário brasileiro.

4.2 A INDISPENSABILIDADE DAS DESONERAÇÕES PARA SE GARANTIR EQUIDADE NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA SOBRE O CONSUMO

Uma das principais diferenças entre os textos originais da PECs nºs 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b) consiste no fato de a primeira excluir as desonerações da tributação que incide sobre o consumo do Sistema Tributário brasileiro e a segunda permitir que estas sejam concedidas em relação a determinados produtos e serviços elegidos como essenciais. Essa questão impulsionou discussões no Brasil, tendo, inclusive, a possibilidade de concessão dessas desonerações sido introduzida no texto do Projeto substitutivo à PEC nº 45

apresentado através de parecer preliminar de plenário. Considerando esses fatos, a realização de uma investigação acerca de prescindibilidade, ou não, da concessão de desonerações a determinados itens para se garantir equidade na tributação sobre o consumo no Brasil é justificada.

Além de serem muitas as implicações negativas da concessão de desonerações em relação aos tributos que incidem sobre a aquisição de bens e serviços, em regra, estas não produzem efeitos distributivos expressivos, conforme já explicitado no subcapítulo 3.5 desta monografia. Logo, em um primeiro momento, essas reduções podem ser tidas como dispensáveis para a concretização do princípio da equidade no Sistema Tributário de um país que adota o IVA. Entretanto, não é possível estender essa constatação à realidade brasileira.

Destaca-se que as conclusões acerca da dispensabilidade das desonerações para se alcançar efeitos distributivos foram obtidas a partir da análise da situação dos países-membros da OCDE, que estão inseridos em um contexto socioeconômico diverso do brasileiro. Ao contrário do que foi observado em relação a esses países, a tributação indireta existente no Brasil apresenta-se como regressiva, tanto quando considerada a renda total das famílias, quanto ao se avaliar suas despesas (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 23-29).

Essa fato, por si só, demonstra a perversidade do Sistema Tributário nacional. Em razão de a carga dos tributos que incidem sobre o consumo no Brasil ser mais avultada do que aquela encontrada na maioria dos países da OCDE (MUSSE, 2018, p. 133), a concentração de renda é ampliada no contexto brasileiro, uma vez que quanto maior a carga tributária relativa à tributação indireta, maiores são seus efeitos concentradores (GODOI, 2016, p. 327). Por esse motivo, não é seguro apostar que a supressão total da solução universal aplicada sobre a tributação que incide sobre bens e serviços será o melhor caminho para se trazer equidade para a estrutura tributária do Brasil.

Apesar de a concessão de desonerações a itens essenciais não ser capaz de trazer progressividade à tributação sobre o consumo (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 35), a atribuição de alíquotas reduzidas do IVA a alimentos, medicamentos e fornecimento de água e energia elétrica realmente produzem um efeito positivo em termos distributivos, uma vez que beneficia proporcionalmente mais as camadas mais pobres da população (OECD; KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, 2014, p. 68-69). Dessa

forma, verifica-se que a redução da carga fiscal, nesses casos, contribui para a concretização do princípio da equidade da tributação.

Ressalta-se, ainda, que existem dúvidas acerca da efetividade da política de devolução do IBS que as PECs nºs 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b) pretendem implementar. Inicialmente, destaca-se que ambos esses projetos de emenda à Constituição determinam que a devolução do IBS seja regulamentada por lei complementar, fato que gera incertezas sobre a forma que as transferências irão ocorrer e em relação ao tempo que levará para a implementação concreta do sistema de devoluções. Não é possível realizar, além disso, estimativas em relação ao potencial que essa medida terá em termos de alcance e adesão da população de baixa renda.

Conforme se extrai da justificativa da PEC nº 45, a devolução do IBS seria viabilizada pelo cruzamento de dados entre um sistema em que os consumidores informem seu CPF na aquisição de bens e serviços e o cadastro único dos programas sociais (BRASIL, 2019a). Esse sistema difere aquele adotado pelo Canadá, o qual depende das informações concedidas à Administração Pública através da declaração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física (IRPF) (GODOI, 2016, p. 328). Dessa forma, tem-se que adotar um sistema diverso do canadense, que é o considerado pela OCDE como o mais apropriado para se atingir objetivos distributivos (GODOI, 2016, p. 327), e apostar unicamente nesse mecanismo para se trazer equidade para a tributação brasileira sobre o consumo é extremamente arriscado. O mesmo pode ser colocado em relação à PEC nº 110, a qual nada dispõe sobre a instrumentalização das transferências que serão realizadas à população de baixa renda (BRASIL, 2019b).

Acrescenta-se que, ao contrário do que se observa no Canadá, no Brasil, ainda não existe uma estrutura administrativa eficiente e estabilizada para a operacionalização e o controle dos créditos e das transferências (GODOI, 2016, p. 328), fato que amplia os riscos de se excluir a incidência da solução universal do Sistema Tributário do país. Além disso, cumpre destacar que, na experiência canadense, o valor da transferência não é capaz de promover a distribuição de renda, uma vez que corresponde apenas a 1% do rendimento da família daquele que recebe o benefício (GODOI, 2016, p. 323).

Conclui-se, dessa forma, que o melhor caminho para se trazer equidade para o Sistema Tributário nacional não é a supressão total da solução universal aplicada sobre a tributação que incide sobre bens e serviços no país. O mais apropriado seria implementar um

sistema de transferência de valores à população de baixa renda, juntamente com medidas relacionadas à solução universal. As propostas trazidas pelo texto substitutivo da PEC nº 45 (BRASIL, 2023a) e do texto original da PEC nº 110 (BRASIL, 2019b), nesse sentido, que aliam a devolução do IBS à concessão de desonerações a itens de primeira necessidade, mostram-se como as mais adequadas para a realidade do Brasil.

Ressalta-se, todavia, que, conforme colocado por Feria e Walpole em seu estudo, essa desoneração não deve atingir os serviços cuja prestação pode ser pública ou particular e as atividades artísticas e culturais, tendo em vista que estes poderiam ampliar a regressividade da tributação sobre o consumo (FERIA; WALPOLE, 2020, p. 644-645). Dessa forma, o mais adequado seria excluir do texto substitutivo da PEC nº 45 os incisos I, II e VIII do art. 8º e a alínea *b* do do inciso II do §3º desse dispositivo. O mesmo pode ser dito em relação à proposta de inclusão da alínea *f* ao inciso VII do art. 115 da CRFB trazida pela PEC nº 110 (BRASIL, 2019b).

5 PROPOSTAS PARA AMPLIAR A EQUIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ao contrário do que é observado pela média dos países da OCDE⁸, no cenário brasileiro, a tributação sobre bens e serviços compõe mais de 40% (quarenta por cento) das receitas tributárias, enquanto os tributos que incidem sobre a renda e a propriedade integram, aproximadamente, apenas 25% (vinte e cinco por cento) desse total (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 224). Essa situação é agravada em razão de a tributação sobre o consumo do Brasil atuar de maneira regressiva, como já constatado no subcapítulo 2.4 deste estudo.

Por comporem a principal fonte de arrecadação de receitas, os tributos indiretos acabam trazendo regressividade para todo o Sistema Tributário nacional, contribuindo para o aumento da desigualdade social do país (SILVA; GASSEN, 2011, p. 193). Isso ocorre, em certa medida, porque a progressividade trazida pelos tributos diretos não é capaz de compensar os efeitos regressivos da tributação indireta (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 33).

Diante dessa situação, tem-se que a melhor alternativa para que o Brasil se alinhe às boas práticas tributárias internacionais, em termos de proteção social e de distribuição de renda, e amplie a equidade de sua tributação consiste na alteração da composição de sua carga tributária (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 35). Dessa forma, o mais adequado seria reduzir a incidência dos tributos indiretos sobre a renda das famílias (SILVEIRA; PALOMO; CORNELIO; TONON, 2022, p. 34) e ampliar a tributação direta que incide sobre a renda e o patrimônio, instrumento mais apropriado para se atingir fins distributivos (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 232).

Observa-se que os textos originais das Reformas Tributárias analisadas neste estudo não trouxeram mudanças significativas em relação a esses pontos. Na realidade, a intenção de ambos esses projetos é manter a arrecadação com a manutenção da atual carga tributária relativa aos tributos indiretos existentes no país.

O texto da PEC nº 110 até prevê a incorporação da contribuição social sobre o lucro, disposta no art. 195, inciso I, alínea *c* da CRFB, ao imposto sobre a renda e proventos de

⁸ Os países considerados para o cálculo da média da carga tributária referente à tributação sobre bens e serviços foram os seguintes: Austrália; Áustria; Bélgica; Canadá; Suíça; Chile; República Checa; Alemanha; Dinamarca; Espanha; Estônia; Finlândia; França; Reino Unido; Grécia; Hungria; Irlanda; Islândia; Israel; Itália; Japão; Coreia do Sul; Luxemburgo; Letônia; México; Holanda; Noruega; Nova Zelândia; Polônia; Portugal; Eslováquia; Eslovênia; Suécia; Turquia; Estados Unidos (ORAIR; GOBETTI, 2018, p. 224).

qualquer natureza (IR), sendo esta uma medida que levará à ampliação da tributação direta do Brasil (BRASIL, 2019b). Entretanto, essa mudança não será capaz de alterar de forma significativa a composição da tributação do país, logo, com essa medida, o Sistema Tributário brasileiro não se tornará mais equitativo.

Em relação à redução da incidência dos tributos indiretos sobre a renda das famílias, caso ocorra a implementação do IBS no Brasil, a ampliação da equidade poderia ser alcançada com a simples diminuição da alíquota total aplicada a esse imposto. Cabe salientar que medidas dessa espécie não promovem uma necessária minoração na arrecadação estatal (GASSEN; SALES D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 229). Na realidade, podem resultar em um incentivo ao consumo e à produção, trazendo benefícios sociais, através do estímulo ao crescimento econômico (GASSEN; SALES D'ARAÚJO; PAULINO, 2013, p. 229).

Essa perda na arrecadação poderia ser compensada pela ampliação da tributação que incide sobre a renda da pessoa física, por exemplo. A partir do mês de maio do ano-calendário de 2023, passaram a vigorar as seguintes alíquotas: zero, para rendimentos mensais de até R\$2.112,00 (dois mil, cento e doze reais); 7,5%, de R\$2.112,01 (dois mil, cento e doze reais e um centavo) até R\$2.826,65 (dois mil, oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos); 15%, de R\$2.826,66 (dois mil, oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e seis centavos) até R\$3.751,05 (três mil, setecentos e cinquenta e um reais e cinco centavos); 22%, de R\$3.751,06 (três mil, setecentos e cinquenta e um reais e seis centavos) até R\$4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos); e 27,5% para rendimentos acima de R\$4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) (BRASIL, 2007).

Desse modo, propõe-se a inclusão de três alíquotas adicionais na tabela progressiva mensal do IRPF nos percentuais de 35%, 40% e 45%, como forma de ampliar a incidência dos tributos diretos na carga tributária brasileira. Para isso, pode-se considerar as faixas de rendimentos dos brasileiros, referentes ao ano de 2020, apresentadas no Relatório da Distribuição da Renda e da Riqueza da População Brasileira, produzido pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Economia em dezembro de 2022 (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2022, p. 77):

Figura 1 - Faixas de rendimento dos brasileiros no ano de 2020

Valores R\$ milhões

Faixa de Rendimento	Qtde Declarantes	Rendimento Total Bruto	Rendimento Total Tributável	Deduções Legais	Imposto Devido	Bens e Direitos Líquidos
Até 1/2 Salário Mín.	1.604.246	1.521	1.111	212	0,0	285.668
1/2 a 1 Salário Mín.	578.381	5.917	4.976	950	0,2	60.504
1 a 2 Salários Mín.	2.755.245	51.778	43.655	8.017	1,3	300.586
2 a 3 Salários Mín.	5.014.845	159.925	135.857	30.026	405,3	423.231
3 a 5 Salários Mín.	8.262.962	402.963	322.633	77.972	6.351,4	812.412
5 a 10 Salários Mín.	7.536.054	654.775	495.087	120.717	34.569,4	1.378.408
10 a 20 Salários Mín.	3.693.379	636.920	435.065	87.784	61.349,2	1.495.534
20 a 40 Salários Mín.	1.535.935	524.937	307.737	56.725	55.336,2	1.505.479
40 a 80 Salários Mín.	458.819	306.233	129.759	22.191	25.897,7	1.071.959
80 a 160 Salários Mín.	122.641	166.013	42.143	6.142	9.107,6	701.922
> 160 Salários Mín.	72.336	492.159	57.410	9.764	12.542,2	2.257.130
Total	31.634.843	3.403.142	1.975.433	420.501	205.561	10.292.832

Fonte: MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2022, p. 77

Propõe-se, nesse sentido, a atribuição das alíquotas adicionais em relação às seguintes faixas de rendimento: 35% para aqueles que auferirem entre 10 e 40 salários mínimos; 40% aos que receberem entre 40 e 80 salários mínimos; e 45% àqueles cujos rendimentos ultrapassarem 80 salários mínimos⁹.

Outra proposta seria a ampliação da base tributável do IRPF, através da tributação dos dividendos e dos lucros distribuídos, que atualmente são isentos. Essa medida seria capaz de trazer mais progressividade para a tributação sobre a renda se comparada à alternativa de se criar alíquotas adicionais de IRPF e se manter a isenção de tributação desses valores (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 27). Isso porque essa última hipótese afetaria mais os assalariados de classe média alta do que os grandes capitalistas e executivos (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 28).

Cumpre-se, ainda, mencionar o imposto sobre grandes fortunas (IGF), que está previsto no art. 153, inciso VII, da CRFB (BRASIL, 1988). Apesar de ter sido constitucionalmente instituído, a Lei Complementar que deveria regulá-lo ainda não foi criada. Em 2008, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 277 (BRASIL, 2008), que propõe a regulamentação da matéria, foi apresentado à Câmara dos Deputados, estando pronto para ser

⁹ A medida provisória nº 1.172 (BRASIL, 2023b) fixou o salário mínimo do Brasil em R\$1.320,00 (mil trezentos e vinte reais), a partir de 1º de maio de 2023.

apreciado no Plenário desde 2012. Ressalta-se que existem outros trinta e três PLPs a ele apensados (BRASIL, 2008).

Diferentemente do que foi proposto pelo PLP nº 227, sugere-se, neste trabalho, a incidência do IGF sobre a totalidade de bens e direitos de qualquer natureza que superem o montante de R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais), na forma da proposta apresentada em 2020 pelos Auditores Fiscais pela Democracia (AFD), Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP), Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO), Instituto Justiça Fiscal (IJF) e Delegacias sindicais do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO NACIONAL) de Belo Horizonte, Brasília, Ceará, Curitiba, Florianópolis, Paraíba, Ribeirão Preto, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte e Salvador (MOREIRA FILHO *et al*, 2020, p. 19). Nessa proposta, sugere-se a aplicação de alíquotas progressivas ao imposto de 0,5%, 1% e 1,5%, as quais deveriam afetar as faixas de R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais) a R\$40.000.000,00 (quarenta milhões de reais), R\$40.000.000,00 (quarenta milhões de reais) a R\$80.000.000,00 (quarenta milhões de reais) e acima de R\$80.000.000,00 (quarenta milhões de reais), respectivamente (MOREIRA FILHO *et al*, 2020, p. 19).

Para evitar a ocorrência de evasão fiscal relacionada à existência de paraísos fiscais, a base de cálculo do IGF deveria abranger o patrimônio nacional e internacional de pessoas físicas residentes no país e o patrimônio total obtido no país por pessoas físicas não residentes e pessoas jurídicas (CARVALHO JÚNIOR; PASSOS, 2018, p. 485). Para a obtenção desses dados, deve-se incentivar a cooperação internacional entre os países.

A título de exemplificação, apresenta-se o método recomendado pela OCDE que impõe a grupos multinacionais cuja receita anual seja igual ou superior a setecentos e cinquenta milhões de euros a obrigatoriedade de preenchimento de um documento denominado *Country by Country Report (CbC)*¹⁰, no qual o controlador da multinacional deve informar dados como a receita, os bens e direitos ativos, o número de empregados e o montante pago de imposto de renda em cada país de atuação do grupo (HICKMANN, 2018, p. 324). Esse documento deve ser apresentado anualmente à Administração da jurisdição de atuação do controlador e, posteriormente, compartilhado com os demais países em que as empresas do grupo se estabelecem (HICKMANN, 2018, p. 324). Esse método foi incorporado

¹⁰ Declaração País-a-País (tradução da autora desta monografia).

pelo ordenamento jurídico brasileiro, em 2016, através da Instrução Normativa nº 1681 da Receita Federal (RECEITA FEDERAL, 2016).

Com a instituição do IGF, o gravame relativo aos tributos que incidem sobre bens e serviços poderia ser reduzido sem afetar a arrecadação de receitas. Essa consiste em uma medida simples que contribuiria de forma significativa para ampliar a equidade da tributação brasileira.

Outra medida para ampliar a participação dos tributos diretos no Sistema Tributário nacional seria a majoração da alíquota máxima atribuída ao imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD). Com base no §1º, inciso IV, do art. 155 da CRFB, a alíquota máxima desse imposto foi fixada em 8%, através da Resolução do Senado Federal nº 9 (SENADO FEDERAL, 1992). O Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação (CONSEFAZ) sugeriu, em 2015, a alteração dessa alíquota máxima para 20% (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2015). Caso essa proposição seja acolhida, seria possível reduzir a incidência dos tributos indiretos na carga tributária do Brasil. Em relação a esse tributo, cabe mencionar que o texto substitutivo da PEC nº 45 (BRASIL, 2023a) propôs a inclusão do inciso VI ao §1º do art. 155 da CRFB estabelecendo o ITCMD como um imposto progressivo, o que demonstra um avanço em termos de equidade.

Outro imposto cuja arrecadação é ínfima e deficiente em termos distributivos e merece destaque é o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR). Nos termos do art. 30 do CTN (BRASIL, 1966), a base de cálculo do ITR é o valor fundiário do imóvel. Esse se trata, na realidade, do valor da terra nua (VTN), ou seja, o valor da extensão de terra desconsideradas as áreas das construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, conforme disciplina o §1º, inciso I, do art. 10 da Lei nº 9.393 (BRASIL, 1996).

De acordo com o art. 11 dessa Lei, o valor do tributo é calculado a partir do valor da terra nua tributável (VTNt), que é obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel (BRASIL, 1996). Considera-se área tributável, segundo o inciso II, do §1º do art. 10 dessa Lei, a área total do imóvel, subtraídas aquelas: de preservação permanente; de reserva legal; de interesse ecológico; comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal; sob regime de servidão ambiental; cobertas por florestas nativas; e alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas (BRASIL, 1996).

O §4º do art. 153 da CRFB estabelece que as alíquotas do ITR deveriam ser progressivas e fixadas com o objetivo desestimular a existência de propriedades improdutivas (BRASIL, 1988). Entretanto, em razão de falhas relacionadas à forma de cobrança desse imposto e à fiscalização, o ITR não é capaz de promover a desconcentração fundiária (LEÃO; FRIAS, 2016, p. 107).

Nesse sentido, poderia ser criada uma agência federal para estimular a formação de convênios intermunicipais com o objetivo de realizar, a cada 5 (dez) anos, um estudo das propriedades rurais existentes no território dos Municípios brasileiros de modo a se verificar a real extensão das áreas tributáveis que são compreendidas por esses imóveis. Para isso, pode-se fazer uso de tecnologias geoespaciais de monitoramento, que utilizam imagens de satélite, drones e sensores em terra, por exemplo, encaminhando-se os dados obtidos para a Receita Federal do Brasil (RFB). Tendo em vista que o montante do ITR é calculado com base na declaração dos próprios proprietários de terras rurais, sujeitos passivos da relação jurídica tributária, de acordo com o art. 36 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 256 (RECEITA FEDERAL, 2002), essa medida seria capaz de reduzir a evasão fiscal relativa a esse imposto.

Outra hipótese para tornar a arrecadação do ITR mais efetiva, considerando que as alíquotas mínimas são irrisórias e as máximas confiscatórias, seria a fixação da alíquota mínima de ITR em 0,5% e da máxima em 15%, de forma a aproxima-las aos limites fixados para a arrecadação do IPTU. A fixação desse percentual desestimularia a evasão fiscal relacionada a esse imposto. Assim, conseqüentemente, seria possível reduzir a incidência dos tributos indiretos no Brasil sem alterar a carga tributária existente no país, trazendo-se, assim, mais equidade para a tributação brasileira. Ressalta-se que, para a implementação dessa medida, seria necessário alterar a Lei nº 9.393 (BRASIL, 1996).

Por fim, outra alternativa para reduzir a regressividade do Sistema Tributário nacional seria aprovar uma Emenda Constitucional para ampliar a base de incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) para abranger aeronaves e embarcações, tendo em vista que o STF, em 2008, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 379.572 (BRASIL, 2008), determinou que o IPVA incidiria apenas sobre veículos automotores terrestres. O texto dessa PEC deveria incluir, também, a possibilidade de se atribuir alíquotas progressivas ao IPVA de acordo com o valor venal do veículo. Para evitar a guerra fiscal, uma Lei Federal deveria ser editada para regulamentar esse imposto a nível

nacional. Verifica-se que essa proposta foi incluída no texto substitutivo da PEC nº 45 (BRASIL, 2023a), o qual propõe a alteração dos incisos II e III do §6º do art. 155 da CRFB.

Conclui-se, dessa forma, que a concretização do princípio da equidade na tributação brasileira poderia ser alcançada através da alteração da composição de sua carga tributária. Para isso, seria necessário reduzir a oneração dos tributos indiretos ampliando-se, em contrapartida, a participação dos tributos diretos na arrecadação estatal, não tendo essa solução sido incorporada pelas PECs nºs 45 (BRASIL, 2019a) e 110 (BRASIL, 2019b), que foram analisadas nesta monografia. Logo, uma Reforma Tributária que vise, efetivamente, atingir efeitos distributivos como forma de reduzir a desigualdade social, deve abranger, além da tributação que incide sobre o consumo, aquela que afeta a renda e o patrimônio.

6 CONCLUSÃO

As conclusões obtidas neste estudo foram no seguinte sentido:

A tributação sobre o consumo existente no Brasil é regressiva, tanto quando avaliada a renda das famílias como quando examinadas suas despesas e, por compor a maior parte da carga tributária nacional, traz regressividade para toda a estrutura tributária do país.

Apesar de o IVA trazer mais vantagens do que desvantagens ao Sistema Tributário dos países que o adotam, afeta de forma mais gravosa as camadas mais pobres da população.

Para se alcançar efeitos distributivos através do IVA, sua implementação deve estar atrelada a medidas como a solução universal e o IVA-P, tendo em vista que esse imposto, por si só, não é capaz de trazer mais equidade para a tributação sobre o consumo.

O IVA-P configura-se como a política fiscal mais adequada para se trazer mais equidade para o Sistema Tributário de um país que implementa o IVA, devendo a solução universal ser instituída somente quando o respectivo país não possuir condições de instalar um programa eficiente para a realização das transferências.

A concessão de desonerações é indispensável para trazer mais equidade para a tributação sobre aquisição de bens e serviços no contexto brasileiro atual.

A medida mais adequada para se atingir fins distributivos no Brasil consiste na adoção de uma política fiscal que alie a transferência de valores à população de baixa renda à concessão de desonerações tributárias a bens e serviços de primeira necessidade, ressalvados os serviços em relação aos quais é possível escolher entre a prestação pública ou particular.

Para a concretização do princípio da equidade na tributação brasileira, é necessário alterar a composição da carga tributária que atinge o país por meio da ampliação da participação dos tributos diretos e redução da incidência dos tributos indiretos na arrecadação estatal.

A realização de uma Reforma Tributária com o objetivo de reduzir a desigualdade social brasileira deve abranger, além da tributação que incide sobre o consumo, aquela que afeta a renda e a propriedade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. 544 p. E-book. ISBN 9786555592993. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>. Acesso em: 17 maio 2023.

ARGENTINA. *Administración Federal de Ingresos Públicos*. **AFIP extiende 6 meses el reintegro del 15 % para compras con débito para sectores vulnerables**. *Administración Federal de Ingresos Públicos*, 2023. Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/noticias/afip-extiende-6-meses-el-reintegro-del-15-para-compra-s-con-debito-para-sectores-vulnerables>. Acesso em: 19 jun. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense LTDA, 2018. E-book. ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 16 jun. 2023.

BASTO, José Xavier de. Heleno Taveira. **A adoção do sistema comum europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 89-122.

BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. *El IVA personalizado aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*. **Instituto de Estudios Fiscales**, doc. n. 8, 2011. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2011_08.pdf. Acesso em: 19 jun. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo Direito Constitucional brasileiro. **Revista da EMERJ**, v. 4, n.15, 2001. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_11.pdf?authuser=1. Acesso em: 19 jun. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007**. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6306.htm. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 3 abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 23 abr. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Substitutivo à Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2023a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 23 jun. 2023.

BRASIL, Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 277, 26 de março de 2008**. Regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas). Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/388149>. Acesso em: 19 jun. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 19 jun. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm#lista7.02. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 19 jun. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001**. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10336.htm. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm. Acesso em: 8 maio 2023.

BRASIL. **Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007**. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis nos 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei no 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111482.htm. Acesso em: 19 jun. 2023.

BRASIL. **Medida provisória nº 1.172, de 1º de maio de 2023**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo a vigorar a partir de 1º de maio de 2023. Brasília, DF: Presidência da

República, 2023b. Disponível em:

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9344628&ts=1683092462764&disposition=inline#:~:text=O%20PRESIDENTE%20DA%20REP%3%9ABLICA%2C%20no,1%C2%BA%20de%20maio%20de%202023>. Acesso em: 20 jun. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 9 de julho de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 23 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 379572**. Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. Recorrente: Conrado Van Erven Neto e outro(a/s). Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator(A): Min. Gilmar Mendes, julgado em 11 de abril de 2007, publicado em 1 de fevereiro de 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur4554/false>. Acesso em: 19 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 562045**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei Estadual: Progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva. Recurso Extraordinário provido. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 6 de fevereiro de 2013, publicado em 27 de novembro de 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur249896/false>. Acesso em: 19 jun. 2023.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. *In: A Reforma Tributária necessária: diagnóstico e premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2023.

COLOMBIA. *El Gobierno devuelve del gasto en IVA \$80.000 a los hogares más pobres*.

[Bogotá D.C.]: *Prosperidad Social*. 2023. Disponível em:

<https://devolucioniva.prosperidadsocial.gov.co>. Acesso em: 19 jun. 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, [S. l.], v. 16, n.

31, p. 62–71, 1995. DOI: 10.5007/%x. Disponível em:
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775>. Acesso em: 9 abr. 2023.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação jurídica tributária**. 6. ed, revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli, anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba, prefácio de Aliomar Baleeiro, apresentação de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERIA, Rita de la; WALPOLE, Michael. The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes. **British Tax Review**, n. 5, p. 637-669, Thomson Reuters and Contributors, 2020. Disponível em:
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3723750. Acesso em: 19 jun. 2023.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Do positivismo ao pós-positivismo jurídico: o atual paradigma jusfilosófico constitucional. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 48 n. 189 jan-mar. 2011. Disponível em:
<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242864/000910796.pdf?sequence=1&authuser=1>. Acesso em: 19 jun. 2023.

GASSEN, Valcir; D'Araújo, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência (Florianópolis)**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em:
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213/25066>. Acesso em: 27 mar. 2023.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502200241. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502200241/>. Acesso em: 3 abr. 2023.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Texto para discussão. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Rio de Janeiro, abril de 2016. Disponível em:
https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf. Acesso em: 19 jun. 2023.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n. 16, p. 311-332, dez. 2016. Disponível em:
<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3818/1/Cadernos%20de%20Finan%C3%A7as%20P%C3%BAblicas%20n.%2016%20Dez%202016.pdf#page=313>. Acesso em: 19 jun. 2023.

GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 68-88.

LEÃO. Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. As deficiências do Imposto Territorial Rural (ITR). **Revista Debate Econômico**, v.4, n.2, jul-dez. 2016. Disponível em: <https://publicacoes.unifal-mg.edu.br/revistas/index.php/revistadebateeconomico/article/view/558/pdf>. Acesso em: 19 jun. 2023.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023**. Regulamenta o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Belo Horizonte, MG: Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2023/d48589_2023.html. Acesso em: 19 jun. 2023.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Secretaria do Tesouro Nacional. 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/14#:~:text=Em%202022%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,PIB%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202021>. Acesso em: 27 mar. 2023.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Relatório da Distribuição da Renda e da Riqueza da População Brasileira**. Secretaria de Política Econômica. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-de-distribuicao-de-renda-irpf-2014-a-2020-dez2022.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2023.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Ofício Confefaz nº 11/15**. Natal, RN: Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação, 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/confefaz/correspondencias/oficio-CONF/AZ/2015/11-oficio-confefaz-ndeg-11-15>. Acesso em: 19 jun. 2023.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Convênio ICMS 224/17, de 15 de dezembro de 2017**. Autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção do ICMS nas operações internas com produtos essenciais ao consumo popular que compõem a cesta básica. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV224_17. Acesso em: 19 jun. 2023.

MINISTERIO DE DESARROLLO SOCIAL. **¡Tenés un nuevo beneficio! IVA Personalizado**. 2023. Disponível em: <https://www.gub.uy/ministerio-desarrollo-social/comunicacion/publicaciones/iva-personalizado>. Acesso em: 19 jun. 2023.

MYNISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PÚBLICAS. *iTe devolvemos el 5% en efectivo del importe de tus compras con factura!* **Ecos**. a. 1, n. 3, 2021. Disponível em: <https://www.fps.gob.bo/wp-content/uploads/2022/02/REGIMEN-DE-REINTEGRO-EN-EFECTIVO-DEL-IVA-RE-IVA.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2023.

MOREIRA FILHO, Carlos Cesar Candal. HICKMANN, Clair Maria. SANTOS, Dão Real Pereira dos. FALCÃO, Isac. MACHADO, Luiz Tadeu Matosinho. FELDMANN, Paulo. SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; INTROÍNI, Paulo Gil Hölck. PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Tributar os super-ricos para reconstruir o país. **Plataforma Política Social**. 2020. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/tributar-os-super-ricos-para-reconstruir-o-pais>. Acesso em: 19 jun. 2023.

OECD; KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE. *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. **OECD Tax Policy Studies**, nº 22, OECD Publishing. 2014. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en#page4. Acesso em: 19 jun. 2023.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Brasília, jan. 2010. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/26771/TD_1469.pdf. Acesso em: 1 abr. 2023.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma Tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. Dossiê balanço crítico da economia brasileira (2003-2016). **Novos estud. CEBRAP**. São Paulo, v. 37, n. 2, p. 213-24, mai./ago. 2018. Disponível em: https://novosestudios.com.br/wp-content/uploads/2018/08/04_orair_111_p212a245_baixa.pdf. Acesso em: 8 abr. 2023.

PALMA, Clotilde Celorico. O sistema de IVA em Moçambique: adoção e características gerais. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 35, v. 1, 2015, p. 377-393. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/21682>. Acesso em: 10 abr. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Editora SaraivaJur, 2022. E-book. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 20 mar. 2023.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 40, n. 2, ago. 2010. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5097>. Acesso em: 8 maio 2023.

RECEITA FEDERAL. **Instrução normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

e dá outras providências. Secretaria da Receita Federal, 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15137#:~:text=IN%20SRF%20n%C2%BA%20256%2F2002&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20normas%20de%20tributa%C3%A7%C3%A3o,Rural%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias>. Acesso em: 19 jun. 2023.

RECEITA FEDERAL. **Instrução normativa RFB nº 1681, de 28 de dezembro de 2016.**

Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País.

Secretaria da Receita Federal, 2016. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79444>. Acesso em: 20 jun. 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **RFPTD**, Rio de Janeiro, v. 3, n.3, 2015. Disponível em:

<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em: 18 abr. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. E-book. ISBN 9786555596366. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 17 maio 2023.

SENADO FEDERAL. **Resolução nº 9, de 1º de janeiro de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência do Senado Federal, 1991. Disponível em:

<https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 19 jun. 2023.

SILVA, Giovanni Padilha da. **ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, equitativo y eficiente**. 2017. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) - Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017. Disponível em:

<https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFicheroTesis.do?idFichero=hA8Mq%2Bu8ZdI%3D>. Acesso em: 19 jun. 2023.

SILVA, Giovanni Padilha da. “Personalização” do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas?. **Revista FESDT**. Porto Alegre, n. 9, abr. 2019. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/9/artigos/3.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2023.

SILVA, Maria Silvia Peres da. **A reforma do ICMS como um dos pressupostos à harmonização do IVA no Mercosul**. 2021. Tese (Doutorado em Direito) - Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 2021. Disponível em:

<https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFichaConsulta.do?idFicha=705518>. Acesso em: 18 abr. 2023.

SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia. **Revista Brasileira de Direito, IMED**, vol. 7, n. 2, jul-dez 2011. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5120210.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2023.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PALOMO, Theo Ribas; CORNELIO, Felipe Moraes; TONON, Marcelo Resende. Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. Texto para Discussão. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Brasília, 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf. Acesso em: 18 abr. 2023.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. Dissertação (mestrado), Universidade de São Paulo, 2016. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112020-151657/publico/3126527_Dissertacao_Original.pdf. Acesso em: 18 abr. 2023.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. v.1. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620551. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620551/>. Acesso em: 21 abr. 2023.

TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 68-88.

TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 19-36.

VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. Documento para discussão. **Banco Interamericano de Desenvolvimento**. 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributa%C3%A7%C3%A3o-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necess%C3%A1rias-para-conform%C3%A1-lo-%C3%A0s-melhores-pr%C3%A1ticas-internacionais.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2023.

VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G.; SIVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade Tomich. Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996. Texto para Discussão. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Brasília, 2000. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0757.pdf. Acesso em: 18 abr. 2023.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Ensaio da tributação sobre o consumo. **Revista Tributária das Américas**. vol.6, p. 387-402, jul-dez 2012. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/authentication/formLogin>. Acesso em: 18 abr. 2023.