



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Faculdade de Direito

JOÃO PEDRO MEZA GONÇALVES - RA0224353

**ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO (PEC 45) À LUZ DO
PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
Orientador: Professor Roque Antônio Carrazza

São Paulo
2023



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Faculdade de Direito

JOÃO PEDRO MEZA GONÇALVES - RA0224353

**ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO (PEC 45) À LUZ DO
PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo como um dos requisitos para a
obtenção do bacharelado em Direito, sob a orientação do Professor
Roque Antônio Carrazza.**

São Paulo
2023

AGRADECIMENTOS

Não poderia iniciar a sessão de agradecimentos em antes mencionar minha mãe, que esteve ao meu lado nos momentos mais difíceis e, juntos, fomos capazes de superar todas as adversidades. Sou eternamente grato por todo o esforço que empreendeu em me criar da melhor forma possível, encarando todas as dificuldades.

Também tenho muito a agradecer ao meu pai, que possui muita responsabilidade pela pessoa que eu me tornei, por sempre ter me incentivado a encarar todos os desafios possíveis com um sorriso no rosto. Carrego comigo diariamente a frase “se fosse fácil, todos fariam”, que me motiva a sempre me esforçar ao máximo.

À minha família do interior, representados pela minha avó Nilza, meus tios Sandra e Júnior e meus primos Alan e Isabela, que sempre contribuíram muito no meu crescimento e me ajudaram a chegar a esse

Ao meu tio Marcelo, que sem o seu auxílio eu não seria capaz de conquistar a tão sonhada formatura no curso de direito da PUC.

À Nicole, que está do meu lado diariamente, sempre me incentivando e me elogiando. Sem todo o apoio depositado em mim eu não seria capaz de alcançar meus objetivos conquistados, não tenho palavras para agradecer o nosso comprometimento, que não me abandonou nem nos piores momentos.

Aos meus amigos do Santa Cruz, que carrego a amizade para a vida e tornam todos os dias mais leves. Estaria cometendo uma injustiça citar nomes, mas sintam-se representados.

Também aos amigos que fiz na PUC, que tenho certeza de que a amizade será carregada após a formatura. Sem vocês tenho a certeza de que me formar seria muito mais difícil.

Ao Pinheiro Neto Advogados, que me abriu as portas da carreira profissional e contribuiu de forma substancial ao meu crescimento como pessoa, em especial a Renato Caumo, que depositou sua confiança em mim quando ainda nem a merecia.

Igualmente aos meus amigos de vão, àqueles que deixei na Rua Hungria 1.100 e sinto saudades diariamente e àqueles que me acompanham diariamente no EBT. Vocês suavizam todos os dias e fazem com o ambiente de trabalho seja leve e agradável.

Por fim, a todos os docentes da Faculdade de Direito da PUC, em especial ao Professor Roque Carrazza, por enriquecerem meu aprendizado como praticamente do direito.

Nenhuma palavra seria capaz de expressar meu sentimento de gratidão a todos que fizeram parte de algum modo desses últimos cinco anos. Muito obrigado!

RESUMO

O presente trabalho visa realizar um estudo comparativo entre o modelo de tributação sobre o consumo utilizado atualmente no Brasil e a sistemática que a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 pretende implementar sob a ótica do Princípio Constitucional da Capacidade Tributária. Especificamente, objetiva-se analisar se o presente modelo tributário e o que a Câmara dos Deputados almeja instituir estão de acordo com o referido princípio. Para tanto, o trabalho parte das mudanças realizadas na tributação sobre o consumo desde a Proclamação da República Federativa do Brasil, de modo a identificar exatamente o que nos levou a chegar no modelo utilizado nos dias atuais e seus respectivos problemas, em especial com relação ao Princípio da Capacidade Contributiva. Delimitados os problemas, passará a análise das soluções propostas pela Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 e se essa observou o Princípio da Capacidade Contributiva ao elaborar seu projeto. Conclui-se, então, que a Reforma Tributária está de pleno acordo com o referido princípio constitucional, haja vista que pretende realizar uma redução da carga tributária incidente sobre o consumo, de modo a reduzir de forma relevante a regressividade tributária e colocar o Brasil no caminho certo para perseguir a justiça social no âmbito da tributação.

PALAVRAS-CHAVE: Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019. Reforma Tributária. Tributação sobre o Consumo. Princípio da Capacidade Contributiva. Regressividade Tributária.

ABSTRACT

This paper aims to conduct a comparative study between the current consumption taxation model used in Brazil and the system that Constitutional Amendment Proposal No. 45/2019 (*PEC 45*) seeks to implement from the perspective of the Constitutional Principle of Tax Contributory Capacity (*Princípio da Capacidade Contributiva*). More specifically, the objective is to analyze whether the current tax model and what the Chamber of Deputies aims to establish are in line with the aforementioned principle. To do so, the study begins with the changes made in consumption taxation since the Proclamation of the Federative Republic of Brazil, in order to identify exactly what led us to the model used today and its respective problems, especially regarding the *Princípio da Capacidade Contributiva*. Once the problems are delimited, the analysis will move on to the solutions proposed by *PEC 45* and whether it adhered to the *Princípio da Capacidade Contributiva* when drafting its project. It is concluded, therefore, that the Tax Reform is in full agreement with the mentioned constitutional principle, as it aims to reduce the tax burden on consumption significantly, thereby reducing tax regressivity and putting Brazil on the right path to pursue social justice in the field of taxation.

KEYWORDS: Constitutional Amendment Proposal No. 45/2019. Tax Reform. Consumption Taxation. Principle of Tax Contributory Capacity. Tax Regressivity.

LISTA DE ABREVIATURAS, SÍMBOLOS E SIGLAS

§ / §§	Parágrafo / parágrafos
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
EC 18/65	Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965
Finsocial	Fundo de Investimento Social
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISTC	Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
nº	Número
p.	Página / Páginas
PEC 45	Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019
PE 110	Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição ao Programa de Integração Social
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda

STF	Supremo Tribunal Federal
TCU	Tribunal de Contas da União
ZFM	Zona Franca de Manaus

LISTA DE FIGURAS

GRÁFICO 1 - ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA	23
GRÁFICO 2 - INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO NA RENDA TOTAL	25
GRÁFICO 3 - TRANSFERÊNCIAS SOCIAIS DA ARRECADAÇÃO PÚBLICA	27
TABELA 1 - REDISTRIBUIÇÃO DA RECEITA POR UF E NÍVEL DE RENDA	37
TABELA 2 - REDISTRIBUIÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA DOS MUNICÍPIOS	38

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	10
2.1 Panorama histórico da tributação sobre o consumo no Brasil	10
2.1.1 As primeiras formas de tributação da República Federativa do Brasil	10
2.1.2. A Reforma Tributária de 1965	13
2.1.3 Alterações realizadas após a Reforma Tributária de 1965.....	16
2.2 O modelo de tributação atual (Pré-PEC 45)	19
2.2.1. A complexidade do modelo de tributação	19
2.2.2 A carga tributária brasileira	23
3. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	28
3.1. Conceito	28
3.2 A regressividade tributária do modelo brasileiro	30
4. A PEC 45	34
4.1. A Reforma Tributária	34
4.1.1. Principais alterações previstas	34
4.1.2 Relevância das alterações.....	36
4.2. A atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva	39
5. CONCLUSÃO.....	42
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	44

1. INTRODUÇÃO

Em um primeiro momento, insta notar que o tema em referência tem ganhado muito destaque nos últimos anos, em que a justiça social tem ganhado enfoque. Assim, um assunto que se tem discutido muito nos tempos recentes é a regressividade existente em nosso sistema tributário, isto é, o fato de que o contribuinte que possui menor capacidade aquisitivo acaba recolhendo mais tributo, proporcionalmente, em relação àquele que tem maior poder econômico.

Ao observar essa situação, parece óbvio que deveria existir uma norma que evitasse isso de acontecer, na medida em que àquele que detém menor aptidão patrimonial não possui facilidades de alcançar o mínimo existencial, assegurado constitucionalmente, não devendo o Estado estabelecer outro óbice, sendo esse uma alta carga tributária regressiva, para esse objetivo.

Diante desse cenário, importa notar que existe uma norma constitucional que prevê uma necessidade de graduação da carga tributária em razão do poder econômico do contribuinte, sendo esse o Princípio da Capacidade Contributiva, estabelecido pelo artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

Nesse sentido, o presente trabalho visa analisar o modelo da tributação brasileiro, em especial sobre o consumo, de modo a verificar determinados problemas, focando na eventual existência de uma regressividade tributária e, conseqüentemente, em uma violação ao Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.

Não obstante, para tanto, será delimitado o conceito do referido princípio, bem como averiguado o como a regressividade tributária se encontra face essa previsão constitucional de que deve haver atenção ao poder econômico do contribuinte ao legislar sobre matéria tributária, em especial à onerosidade que recairá sobre ele.

Por fim, será analisada a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, que pretende alterar a tributação sobre o consumo brasileira, de modo que haverá uma verificação se essa pretende solucionar os principais problemas identificados nesse sistema tributário, bem como se houve atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva ao elaborar essa Reforma Tributária.

Portanto, o presente trabalho visa **(i)** compreender o modelo de tributação sobre o consumo brasileiro, passando por suas alterações para se entender seus problemas **(ii)** analisar o conceito do Princípio da Capacidade Contributiva, de forma a se realizar uma análise sobre a regressividade tributária; a fim de que se possa então **(iii)** compreender as alterações que a PEC 45 almeja, se essas pretendem solucionar problemas identificados e se estão de acordo com o Princípio da Capacidade Contributiva.

2. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Para compreender as pretensões da PEC 45 ao almejar reformar o sistema tributário brasileiro em relação ao consumo, inicialmente é preciso analisar as evoluções dessa forma de tributação em nosso país que resultaram no modelo atual, de modo a entender as motivações que levaram a Câmara dos Deputados a elaborar um projeto que visa a substituição de 5 (cinco) tributos.

2.1 Panorama histórico da tributação sobre o consumo no Brasil

2.1.1 As primeiras formas de tributação da República Federativa do Brasil

Destarte, cumpre observar que a tributação sobre o consumo no Brasil é utilizada antes mesmo da Proclamação da República, e tinha como base o Imposto de Importação e Exportação, com um caráter extrafiscal, na medida em que seu principal objetivo era proteger o mercado nacional.¹

Entretanto, apesar do foco protecionista, o Imposto de Importação e Exportação da época também teve uma função arrecadatória muito importante, de forma que, em alguns períodos, chegou a totalizar cerca de 2/3 (dois terços) da receita pública². Isso ocorreu devido à determinação da abertura aos fluxos comerciais e financeiros internacionais, que compunham o modelo econômico que predominava na época.

Nesse sentido, diante da Proclamação da República Federativa do Brasil, ocorrida em 15 de novembro de 1891, pouco se alterou em relação à tributação sobre o consumo, na medida em que se adotou o modelo de federalismo *dual*, que consiste na autonomia financeira dos entes federativos, sem haver repasse da arrecadação dos tributos.³ Todavia, nota-se que os estados também tinham competência para cobrar o imposto de exportação.

Além do Imposto de Importação e Exportação, em 1892 foi criada uma espécie de Imposto de Consumo, que, inicialmente, incidia sobre o fumo e, paulatinamente, teve sua

¹ OLIVEIRA, Fabrício A. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Contracorrente, 2020. p. 23-24.

² VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1996. p. 1-2. (Texto para Discussão; n. 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 15 nov. 2023.

³ TORRES, Heleno Taveira. **Constituição Financeira e o Federalismo Cooperativo Brasileiro**. In: SCAFF, Fernando F. et al. (Coord.). **Federalismo (S)em juízo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 294.

competência expandida para outros produtos, de modo que seu fato gerador se tornou a circulação de mercadorias.

Nesse mesmo contexto, em 1922, foi criado o Imposto sobre Vendas Mercantis, de competência federal, assim oficializando a existência de um imposto que incidiria sobre a venda de produtos.⁴

Ocorre que, com a Constituição Federal de 1934, a estrutura tributária foi completamente reformulada, de modo a privilegiar impostos internos em detrimento aos incidentes sobre o comércio exterior. Ainda, alterou-se o modelo federativo, não sendo mais *dual*, existindo repartição da arrecadação entre os entes federativos.⁵

Ainda, com a promulgação da nova carta magna, foi instituído o Imposto sobre Vendas e Consignações, dessa vez de competência estadual, substituindo o Imposto sobre Vendas Mercantis, que se tornou a principal fonte de receita desses entes federados. Ademais, se limitou a exigência do Imposto de Exportação pelos estados, proibindo a sua incidência nas operações interestaduais e alterando a alíquota para 10% (dez por cento) nas operações cujo destino final fosse o exterior.⁶ Também foi criado um novo Imposto sobre o Consumo de competência federal, responsável por 40% das receitas tributárias federais.⁷

Nota-se que a Constituição de 1937 não trouxe grandes inovações para o sistema tributário brasileiro. Não obstante, em 1940 foi implementado o Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, de competência estadual, de modo a retirar esses elementos da base de cálculo do Imposto sobre Vendas e Consignações, na medida em que o Brasil estava em um processo de industrialização.⁸

Por outro lado, a Constituição de 1946 alterou algumas balizas do sistema tributário. Como abrangeu a redemocratização após o término da Era Vargas, teve um caráter descentralizador, com uma visão maior aos municípios. Nesse sentido, o Brasil passou a adotar

⁴ VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1996. p. 3 (Texto para Discussão; n. 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 15 nov. 2023.

⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Constituição Financeira e o Federalismo Cooperativo Brasileiro**. In: SCAFF, Fernando F. et al. (Coord.). **Federalismo (S)em juízo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 296-297.

⁶ ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 184.

⁷ OLIVEIRA, Fabrício A. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Contracorrente, 2020. p. 46.

⁸ ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 185.

um federalismo cooperativo, sendo institucionalizado um sistema de partilha de impostos entre os entes federados.⁹

Após essas modificações, o sistema tributário brasileiro se manteve estático, sem grandes alterações até 1965. Contudo, a economia sofreu duras mudanças diante do avanço da indústria de base, de modo que o modelo econômico deixou de ter como base a importação de bens, focando no comércio local.

Assim, a carga tributária centrada nos impostos internos trouxe grandes resultados, uma vez que o Imposto sobre Consumo correspondia a 45% (quarenta e cinco por cento) da receita tributária federal, enquanto o Imposto sobre Vendas e Consignações era responsável por 90% (noventa por cento) das rendas auferidas pelos estados.¹⁰

Contudo, apesar do aumento nas arrecadações dos entes federativos, o Estado como um todo acabou por incorrer em grandes *déficits*, ao passo que se endividou e tentou corrigir tal ato com uma emissão de moeda em massa, gerando uma amplificação da inflação, que passou de 12% (doze por cento) em 1950 para 74% (setenta e quatro por cento) em 1963.¹¹

Nesse contexto, compreendeu-se que seria necessário realizar reformas estruturais no modelo econômico da época e, dentro desse rol, estaria uma reforma tributária que objetivasse um aumento das receitas fiscais e gerasse uma eficiência dos órgãos fiscalizadores, além de incentivar investimentos, simplificar e racionalizar tributos e acabasse com a incidência “em cascata” da tributação do consumo, delimitando de forma concreta as competências tributárias.¹²

Destarte, em 1º de dezembro de 1965 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965 (“EC 18/65”), que acabou por ser consolidada no Código Tributário Nacional (“CTN”), publicado em 1966. Todas as alterações realizadas foram incorporadas na Constituição de 1967. Assim, com isso, criou-se “*um sistema tributário – e não apenas um*

⁹ OLIVEIRA, Fabrício A. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Contracorrente, 2020. p. 54-57.

¹⁰ VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1996. p. 6-7. (Texto para Discussão; n. 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 15 nov. 2023

¹¹ ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022, p. 185.

¹² REZENDE, Fernando. **ICMS, gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação**. Rio de Janeiro: FGV, 2012. P. 25. (FGV Projetos/ IDP; v. 2). Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/1540>. Acesso em: 16 nov. 2023.

*conjunto de fontes de arrecadação – com objetivos econômicos, [...] que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçado pelos detentores do poder”*¹³.

Em outras palavras, compreende-se que havia se criado o primeiro sistema tributário do Brasil, haja vista que, anteriormente, apenas se instituía tributos sem realmente analisar suas consequências, e, na maioria das vezes, visando exclusivamente a arrecadação aos cofres públicos. Isso se deu pelo fato de que a Reforma Tributária de 1965 organizou os impostos em função de suas bases econômicas, sem que existisse qualquer sobreposição de competências, como acontecia anteriormente.¹⁴

Portanto, optou-se por classificar os impostos em quatro grupos: **(i)** comércio exterior; **(ii)** patrimônio e renda; **(iii)** produção e circulação de bens; e **(iv)** serviços especiais. Observa-se que, em um primeiro momento, os tributos foram divididos em categorias econômicas para que, posteriormente, fosse delimitada a competência tributária de cada ente federado.¹⁵

Ressalta-se, ainda, que a referida estratégia de crescimento era controlada pelo governo federal, que optou por centralizar as decisões econômicas, além de conceder incentivos fiscais que acabavam por moldar a atuação do setor privado. Por outro giro, os estados e municípios conquistaram a autonomia fiscal, uma vez que tinham receitas próprias e competências arrecadatórias e fiscalizatórias.¹⁶

Ademais, importa notar que o modelo instituído pela Reforma Tributária de 1965 é aquele que vigora até os dias atuais, com algumas alterações, mas nenhuma estrutural, como se verá a seguir.

2.1.2. A Reforma Tributária de 1965

Nesse sentido, no que diz respeito à tributação sobre o consumo, ocorreu uma divisão em categorias para a delimitação dos tributos, sendo elas **(i)** produção (Imposto sobre Produtos Industrializados – “IPI”); **(ii)** circulação de mercadorias (Imposto sobre Operações relativas à

¹³ VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1996. p. 9. (Texto para Discussão; n. 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 15 nov. 2023

¹⁴ FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Reforma tributária nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v 17.p. 29

¹⁵ FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967. v. 35. p. 100-101

¹⁶ ARAUJO, José Evande Carvalho. *Economia digital e tributação do consumo no Brasil*. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 186.

Circulação de Mercadorias – “ICM”); e (iii) serviços (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – “ISS” – e Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações – “ISTC”).¹⁷

Assim, nota-se que, na época da promulgação da EC 18/65, optou-se por criar um imposto visando unicamente a exigência em relação à serviços de transportes e comunicações, que posteriormente seria extinto e a competência tributária segregada.¹⁸

Destarte, delimitada as categorias, foram determinadas as competências, de modo que a União poderia exigir o IPI e o ISTC, enquanto os estados arrecadariam o ICM e os municípios cobrariam o ISS. Nesse sentido, observa-se que os impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes, cujo rol havia sido alongado para incluir energia elétrica e minérios, foi mantido, ainda sobre alçada da União, uma vez que foi considerado um imposto especial, mas com a determinação de repasse da renda arrecada através da exigência desse tributo.¹⁹

Observa-se que a reforma visou colocar um fim a um problema identificado no Imposto sobre Vendas e Comissões e amplamente criticado, sendo esse a cobrança de forma cumulativa, na medida em que o referido tributo incidia sobre o valor total do produto em cada etapa produtiva. Isso acarretava uma incidência de imposto sobre imposto que resultava em uma onerosidade substancial, sendo ainda pior nos casos em que a cadeia produtiva fosse extensa.²⁰

Assim, para o IPI e para o ICM, adotou-se um conceito advindo da tributação francesa, sendo esse o “crédito físico”, que permitia que ocorresse o abatimento dos insumos que incorporassem o bem produzido ou que fossem consumidos no decorrer do processo produtivo.²¹ Utilizando os conceitos atuais, pode-se dizer que ambos os impostos eram, em alguma medida, não-cumulativos.

Não obstante, nota-se que a atribuição do ISS para os municípios foi elaborada como uma forma de limitar o poder tributante desses entes, de modo que apenas poderiam cobrar o referido imposto sobre o restante, por isso a inclusão da alcunha “*de qualquer natureza*”,

¹⁷ FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967. v. 35. p. 95-96

¹⁸ OLIVEIRA, Fabrício A. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Contracorrente, 2020. p. 73.

¹⁹ REZENDE, Fernando. **ICMS, gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação**. Rio de Janeiro: FGV, 2012. p. 31 (FGV Projetos/ IDP; v. 2). Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/1540>. Acesso em: 16 nov. 2023.

²⁰ FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia: relatório final**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967. v. 35. p. 126-128.

²¹ VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. p. 21. (Documento para Discussão # IDB-DP-335). Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma--lo-melhores-praticas>. Acesso em: 15 nov. 2023.

evidenciando que esse incidiria sobre os serviços que não estivessem previstos na base de cálculo dos outros tributos.

Deste modo, para auxiliar a arrecadação dos municípios, que apenas contava com a competência para instituir um tributo que, na época, era limitado, foi garantido a eles 15% da arrecadação do ICM. Posteriormente, essa parcela foi substituída pela atribuição de uma competência para tributar a mesma base de cálculo do ICM referente às operações ocorridas em seus respectivos territórios, podendo estabelecer uma alíquota até 30% superior à instituída pelo estado, como previa o artigo 13 da EC 18/65²².

Em relação ao ICM, a Reforma Tributária de 1965 implementou algumas particularidades. Uma das mais importantes dizia respeito sobre a tributação das vendas interestaduais, de modo que determinou que o estado de origem da mercadoria seria o competente para tributar.

Ocorre que essa determinação favorecia os estados produtores e exportadores, isso é, em regra, os mais ricos, o que acabava por aumentar ainda mais a desigualdade entre eles. Diante desse cenário, em 1970, implementou-se uma nova regra, que previa que as alíquotas interestaduais deveriam ser menores que as internas, ensejando em uma divisão de arrecadação entre o estado de origem, que teria direito à parcela equivalente à alíquota interestadual, e o de destino, que ficaria com a diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual.²³

Ressalta-se que, com a promulgação do Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968, foi atribuída ao Senado Federal a competência de estabelecer limites máximos para as alíquotas internas e para o exterior, de modo a uniformizar os percentuais cobrados em todo o território nacional, o que facilitou a cobrança do diferencial de alíquotas.

Nesse mesmo sentido, em 1980, ocorreu uma alteração na alíquota interestadual, que passou a ser diferenciada em função do estado de origem e destino, de modo a favorecer os entes federados considerados mais pobres, com o objetivo de reduzir a desigualdade, que apenas

²² Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo com base na legislação estadual a êle relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.

Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do imposto a que se refere o artigo anterior

²³ VARSANO, Ricardo. **Subnational taxation and the treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution**. In: BURKI, Shahid Javed; PERRY, Guillermo (eds.). *Decentralization and accountability of the public sector. Proceedings of the Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean 1999*. 1. printed. Washington, DC: World Bank, 2000. p. 339–355.

tinha crescido desde 1965.²⁴ Assim, adotou-se “*um sistema híbrido entre os princípios do destino e da origem*”²⁵, o que, por sua vez, poderia causar desequilíbrios federativos.

Portanto, extrai-se que a Reforma Tributária de 1965, apesar de se basear no modelo de tributação utilizado pela França, que foi o primeiro país a implementar um Imposto sobre Valor Agregado (“IVA”), introduziu ao nosso ordenamento jurídico características que nos afastavam do conceito francês, tais como:

“(…) a separação da base consumo entre impostos diferentes, a adoção de creditamento limitado do imposto pago nas etapas anteriores, a implementação de um híbrido entre o princípio da origem e do destino e a incidência na exportação sobre produtos não industrializados.”²⁶

Diante desse contexto estabelecido pela Reforma Tributária de 1965, passarão a serem analisadas as alterações posteriores, que nos levaram ao modelo tributário utilizado atualmente.

2.1.3 Alterações realizadas após a Reforma Tributária de 1965

Cumprе esclarecer que, logo após a promulgação da EC 18/65, ocorreu um aumento substancial da carga tributária, o que auxiliou a financiar o Estado intervencionista que tinha acabado de chegar ao poder, bem como possibilitou que houvesse margem para a concessão de diversos benefícios fiscais, abrangendo os setores que eram considerados como prioritários para o desenvolvimento do país.²⁷

Ocorre que a concessão de incentivos fiscais ocorreu de forma mais acelerada do que o previsto, de modo que, ainda em 1970, percebeu-se que a arrecadação estatal estava sendo deteriorada. Desta forma, almejando solucionar esses problemas, criou-se a Contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”), que acabou por reintroduzir um tributo federal na sistemática cumulativa.²⁸

²⁴ VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. p. 14-15 (Documento para Discussão # IDB-DP-335). Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conformar-lo-melhores-praticas>. Acesso em: 15 nov. 2023.

²⁵ ARAUJO, José Evande Carvalho. *Economia digital e tributação do consumo no Brasil*. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 191-192.

²⁶ ARAUJO, José Evande Carvalho. *Economia digital e tributação do consumo no Brasil*. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 192.

²⁷ OLIVEIRA, Fabrício A. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Contracorrente, 2020. p. 77

²⁸ OLIVEIRA, Fabrício A. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Contracorrente, 2020. p. 79-81

Todavia, o PIS rapidamente caiu em desuso para novas políticas, na medida em que o Governo Militar estava chegando ao fim e, com ele, o desejo de crescimento acelerado a qualquer custo. Assim, diante do contexto fático da época, entendeu-se que seria necessário realizar um ajuste recessivo na economia, começando por um aumento na carga tributária interna. Para tanto, foi instituída nova contribuição social cumulativa, conhecida como Fundo de Investimento Social (“Finsocial”).²⁹

No tocante do ICM, insta observar que a prática de concessão de benefícios fiscais foi altamente adotada pelos estados, que objetivavam atrair altos investimentos para o seu território, visando a geração de emprego e, conseqüentemente, fluxo da economia, trazendo um retorno para os cofres públicos.³⁰

Deste modo, como ocorreu uma concessão desenfreada de benefícios fiscais, foi necessária a publicação da Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975, que estabeleceu que, para que pudesse ser realizada a concessão de algum incentivo, deveria haver aprovação de todos os estados de forma unânime.³¹ Essa alteração fez com que essas concessões se tornassem mais difíceis de acontecerem.

Entretanto, esse movimento foi compreendido como uma perda de autonomia dos estados, haja vista que o Congresso Nacional estava delimitando formas em que poderiam realizar a concessão de seus incentivos fiscais.

Somando esse fato com as políticas adotadas durante o Governo Militar, resta evidente que os estados e municípios desejavam mais autonomia, visto que suas políticas fiscais eram engessadas. Assim, durante a Assembleia Constituinte de 1988, almejou-se uma maior independência desses.³²

²⁹ VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1996. p. 11 (Texto para Discussão; n. 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 15 nov. 2023

³⁰ ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 192.

³¹ Art. 2º – Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. § 1º – As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º – A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

³² ARAUJO, José Evande Carvalho; SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **A Constituição tributária: passado, presente e futuro**. In: SILVA, Rafael Silveira e (org.). 30 anos da Constituição: evolução, desafios e perspectivas para o futuro. 1. ed. Brasília: Senado Federal, 2018. v. 1, p. 168–171. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/30-anos-da-constituicao-evolucao-desafios-e-perspectivas-para-o-futuro-vol.-i/30-anos-da-constituicao-vol.-i>. Acesso em: 16 nov. 2023.

Deste modo, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um acordo político que permitia o repasse de recursos arrecadados entre os entes federados, além de fortalecer a autonomia de fixação dos principais impostos dos estados e municípios.³³

Entretanto, apesar de existir uma possibilidade de se promover uma alteração profunda no ordenamento tributário, haja vista foram realizados estudos e projetos a respeito³⁴, ocorreu uma grande rejeição às propostas trazidas, de modo a se optar por manter a tributação sobre o consumo que estava em vigor.³⁵

Destarte, optou-se por terminar o imposto especial incidente sobre combustíveis, energia elétrica, minerais, bem como aquele incidente sobre comunicações e transporte, de modo que a competência para a tributação essas áreas foi concedida ao ICM, que foi transformado no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”), mantido sobre a alçada dos estados. Além disso, foi concedido aos estados o direito de alterar as alíquotas do ICMS, bem como restou mantido o princípio da origem restrita.³⁶

Paralelamente, foi criada uma nova contribuição social, que acabou por incorporar o Finsocial, na medida em que incidiria sobre o faturamento. Essa, posteriormente, foi transformada na atual Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”). Nota-se que o PIS restou preservado, voltando a ser amplamente utilizado para financiar o programa de seguro-desemprego e abono salarial. Ambas essas contribuições seguiram, de início, na sistemática cumulativa.³⁷

³³ ARRETCHE, Marta. Quem Taxa e Quem Gasta: **A Barganha Federativa na Federação Brasileira**. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, pp. 69-86, 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100006&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 17 nov. 2023.

³⁴ “(...) havia um diagnóstico preciso dos problemas enfrentados em uma das propostas mais discutidas na época, o projeto do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), elaborado em uma comissão da Secretaria de Planejamento (SEPLAN) para fornecer subsídios à Assembleia Constituinte, e que oferecia uma proposta de mudança mais radical do sistema, em especial da tributação do consumo.”

(ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 195.)

³⁵ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba: Juruá; Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2014. p. 167-176.

³⁶ VARSANO, Ricardo. **Subnational taxation and the treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution**. In: BURKI, Shahid Javed; PERRY, Guillermo (eds.). *Decentralization and accountability of the public sector. Proceedings of the Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean 1999*. 1. printed. Washington, DC: World Bank, 2000. p. 343.

³⁷ VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1996. p. 15 (Texto para Discussão; n. 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 15 nov. 2023

Ressalta-se que as alterações realizadas pela promulgação da Constituição Federal de 1988 prevalece até os dias atuais e é exatamente o que a PEC 45 pretende alterar, como veremos mais adiante.

2.2 O modelo de tributação atual (Pré-PEC 45)

Como conclusão do tópico anterior, temos que o modelo de tributação brasileiro, principalmente sobre o consumo, teve várias alterações ao longo dos anos, sempre respeitando o contexto econômico da época, sendo o principal exemplo as alterações realizadas pela Reforma Tributária de 1965.

Todavia, quando se teve a oportunidade de novamente realizar uma alteração relevante, durante a Assembleia Constituinte de 1988, e implementar um modelo tributário amplamente utilizado em outros países (IVA), optou-se por manter como base o sistema implementado em 1965, mas reformando alguns aspectos cruciais desenvolvidos, como a autonomia dos estados e municípios.

Não obstante, a Constituição Federal de 1988 incorporou um grande número de disposições sobre a matéria tributária em seu texto magno, o que acabou por engessar o modelo, dificultando qualquer tentativa de reforma³⁸ e transformando a grande maioria das discussões tributárias em matérias constitucionais, devendo ser discutidas no Supremo Tribunal Federal (“STF”).³⁹ Por outro giro, trouxe uma grande segurança jurídica aos contribuintes, que sabem que não poderão ser exigidos a recolher tributos que não estejam especificamente descritos na Constituição Federal.

2.2.1. A complexidade do modelo de tributação

Feitos esses esclarecimentos, importa notar que o PIS e a COFINS são dois dos principais tributos de competência federal, na medida em que acabam por incidir sobre a receita bruta, salvo descontos, das pessoas jurídicas, de modo a gerar uma grande arrecadação à União Federal.

³⁸ Percebe-se a dificuldade de realização de uma reforma tributária ao observar que a PEC 45, caso aprovada, será a primeira desde 1988, há 35 anos atrás.

³⁹ ARAUJO, José Evande Carvalho; SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **A Constituição tributária: passado, presente e futuro**. In: SILVA, Rafael Silveira e (org.). 30 anos da Constituição: evolução, desafios e perspectivas para o futuro. 1. ed. Brasília: Senado Federal, 2018. v. 1, p. 181–182. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/30-anos-da-constituicao-evolucao-desafios-e-perspectivas-para-o-futuro-vol.-i/30-anos-da-constituicao-vol.-i>. Acesso em: 16 nov. 2023.

Entretanto, por inicialmente serem apurados em uma sistemática cumulativa, a carga tributária era demasiadamente alta, o que fez com que se instituísse a modalidade não-cumulativa dessas contribuições. Ocorre que nem todas as pessoas jurídicas podem aderir a essa nova sistemática, devendo ser observados alguns requisitos, como preveem as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Ademais, a criação do modelo não-cumulativo do PIS e da COFINS geraram grandes discussões sobre a possibilidade de tomada de créditos, como visto no julgamento do Recurso Extraordinário nº 841.979, além de sua incidência sobre diversos tributos, como observado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, que inclusive analisou qual seria a base de cálculo dessas contribuições.

Deste modo, é claro que, apesar de objetivar diminuir a carga tributária, a criação da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS trouxe grandes complicações ao nosso sistema tributário, de modo que questões que deveriam ser simples, como a base de cálculo das contribuições, além de quais despesas seriam passíveis de creditamento, precisam ser delimitadas pelo STF em sede de repercussão geral, em julgamentos que possuem uma demasiada demora para serem concluídos, gerando uma insegurança jurídica tremenda.

No tocante do ICMS, a manutenção do modelo híbrido do princípio da origem e do destino, em conjunto com a liberdade de fixação das alíquotas internas pelos estados, acabou por permitir a ocorrência de planejamentos tributários para o recolhimento menor de tributos, de modo que muitos contribuintes acabaram por transferir seus centros de distribuição para os estados mais pobres, se beneficiando da diferença entre as alíquotas interestaduais.⁴⁰

Todavia, o grande problema em relação ao ICMS foi a guerra fiscal, gerada por meio da concessão de benefícios fiscais por parte dos estados. Essa consiste no fato dos estados concederem incentivos fiscais dos mais diversos para atrair empresas para seu território, fornecendo desde diferimento, passando por redução de base de cálculo e créditos presumidos, chegando até a isenção propriamente dita. Nesse sentido, explica Misabel de Abreu Machado Derzi:

“(...) no plano doméstico, nossas Administrações Tributárias são competidoras desconfiadas e estão imbuídas das mesmas pretensões: atração de investimentos e/ou manutenção da arrecadação necessária. Instalou-se, entre nós, uma guerra fiscal sem precedentes que, em lugar de reduzir a carga e a regressividade do sistema, acentua-os. Entre os estados federados, ela tem contribuído para disseminar a prática da substituição tributária “para a frente”, das antecipações e das retenções de imposto que imantam o ICMS – descaracterizando-o como tributo de mercado. Vocacionado

⁴⁰ ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 200.

a incidir sobre o valor adicionado em cada operação mercantil, o ICMS transformou-se em um tributo que onera antecipadamente as operações, exige dos contribuintes maior capital disponível e persegue preços fictícios, distantes do mercado.

(...) Não obstante, tal regra é descumprida em massa, em verdadeira desobediência civil dos governadores, sem exceção. Na prática, as Administrações estaduais se comportam como competidoras desconfiadas, que praticam a guerra fiscal. Dessa forma, as soluções dos problemas dos Fiscos envolvidos são postas nos ombros dos contribuintes e a suas expensas, deformando-se o perfil constitucional do ICMS, além de se acentuar a regressividade do sistema.”⁴¹

Nesse sentido, o termo “guerra” foi muito bem utilizado, haja vista que a prática se assemelha à um leilão em disputa de qual estado conseguirá angariar determinado contribuinte, fornecendo incentivos fiscais cada vez mais fora da realidade.

Ressalta-se que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, objetivou conter o avanço da guerra fiscal, mas não foi capaz, haja vista que os dispositivos que tratavam do assunto foram sancionados pelo Presidente da época.

Assim, a guerra fiscal diminuiria apenas em 2017, com a publicação da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que buscou regulamentar a celebração de convênios no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda (“SEFAZ”), visando organizar os benefícios fiscais, além de incluir a remissão de créditos tributários decorrentes de isenções e incentivos fiscais concedidos em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75. Ela também tratou da reinstituição dessas isenções e incentivos, desde que aprovados por 2/3 (dois terços) das unidades federadas e 1/3 (um terço) das unidades federadas em cada uma das cinco regiões do país.

Todavia, atualmente, a guerra fiscal, apesar de em uma fração menor do que antigamente, ainda está presente no sistema tributário, e, em conjunto com a possibilidade de realização de planejamentos fiscais, traz uma enorme questão sobre a concorrência, inclusive avaliada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (“CADE”) na Consulta 0038/99, prejudicando, principalmente, o pequeno empreendedor, que concorrerá com grandes empresas que fazem uso de incentivos fiscais e planejamentos tributários e, conseqüentemente, terão menores despesas consoantes a impostos.

Além disso, a possibilidade de cada estado estabelecer uma alíquota específica de ICMS para determinado produto também faz com que nosso sistema tributário seja extremamente complexo, ensejando que uma empresa que atue nos 27 (vinte e sete) estados saiba a legislação

⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)**. Revista Jurídica da Presidência Brasília v. 16 n. 108 Fev. 2014/Maio 2014. p. 39 a 64.

específica de cada um, o que pode acarretar um afastamento de investimento estrangeiro devido a complicações tributárias.

Não obstante, o caso do ISS não é diferente. Apesar da publicação da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, ter delimitado os serviços em que incide esse imposto, bem como a margem das alíquotas que podem ser cobradas, devendo essa ser entre 2% (dois por cento) e 5% (cinco por cento), cada município pode instituir sua própria alíquota em relação à determinado produto, desde que esse conste da lista anexa ao referido dispositivo legal.

Destarte, isso também gera grande complexidade do sistema tributário brasileiro, devendo se compreender a forma de tributação de cada município. Ademais, o legislador, ao determinar a competência de tributação na prestação de serviços intermunicipais, fez por prevalecer o princípio da origem, de modo a instaurar a guerra fiscal desse imposto.

Isso, pois, o contribuinte pode ter sede em um município cuja alíquota de ISS é mais baixa e prestar serviços em outros municípios, de modo que esses entes federados acabam por abaixar suas alíquotas para tentar atrair empresas a se fixarem em seu território, para proporcionar um giro na economia local.

Ainda, há grandes questionamentos sobre a incidência de ISS sobre a importação de serviços, com muitos doutrinadores⁴² entendendo que tal cobrança seria inconstitucional, o que apenas enfatiza a complexidade do sistema tributário brasileiro.

Por fim, o IPI, apesar de ser um imposto mais simples, não foge de diversas discussões sobre sua hipótese de incidência, sendo a maior delas o conceito de Valor Tributável Mínimo e a concepção de praça. Em síntese, muitos contribuintes de produtos industrializados se favoreciam de um planejamento tributário que se baseava em criar uma sociedade apenas industrial, que venderia seus produtos com a incidência de IPI para uma empresa do mesmo grupo pelo valor mínimo, que então seria responsável por distribuir as mercadorias, reduzindo drasticamente os encargos com esse imposto.

Isto, pois, a Lei 7.798, de 10 de julho de 1989, estabelecia que valor tributável pelo IPI não poderia ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista na “praça” em que estava estabelecida a sociedade. Todavia, a definição do termo “praça” para fins da tributação do IPI apenas aconteceu com a publicação da Lei 14.395, de 8 de julho de 2022, gerando muitos conflitos a respeito dessa forma de planejamento fiscal.

⁴² LARA, Daniela Silveira et al. **IAAS, PAAS e SAAS: como tributar?** In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra; BERGAMINI, Adolpho (org.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo, SP: Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2018. p. 395–428

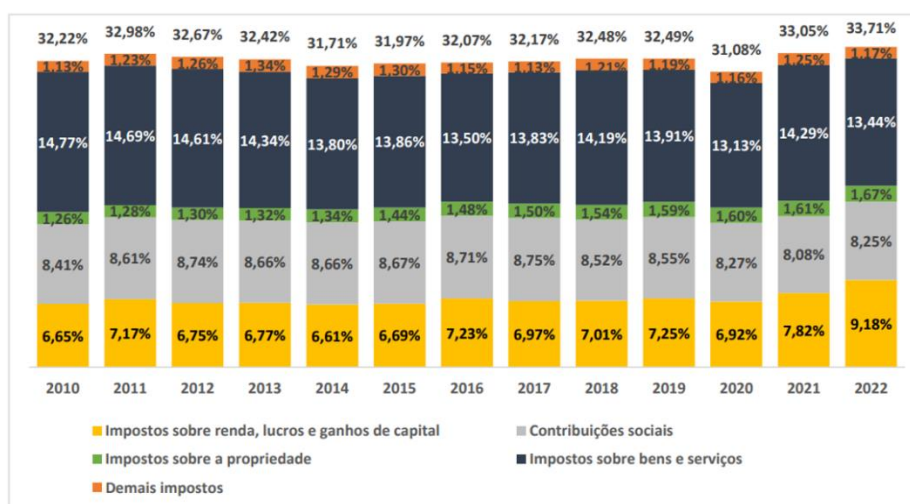
Ademais, também existem discussões sobre a base de cálculo do IPI, sendo a mais recente sendo definida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 567.935, em que restou pacificado que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do IPI, de modo a restar claro que, apesar de ser um tributo que deveria ser mais simples, também possui diversas discussões.

Portanto, é evidente a complexidade da nossa tributação sobre o consumo no modelo atual, de modo que acaba por sobrecarregar o judiciário com a quantidade de discussões, fazendo com que seja necessário que o STF acabe por pacificar a grande maioria dos temas. Isso não é favorável nem para o contribuinte, que acaba por precisar ter um conhecimento tributário elevado para conseguir atuar de forma competitiva, nem para o Estado, que requer uma atuação fiscalizatória muito detalhista.

2.2.2 A carga tributária brasileira

Superada algumas das causas da complexidade do sistema tributário brasileiro, é imperativo observar que a carga tributária em nosso país é muito elevada, sendo estimado que essa variou entre 31,08% (trinta e um inteiros e oito centésimos por cento) e 33,71% (trinta e três inteiros e setenta e um centésimos por cento) do Produto Interno Bruto (“PIB”) entre os anos de 2010 e 2022, sendo 2020 o ano com o encargo fiscal mais baixo, por conta das reduções efetuadas durante o período de pandemia da COVID-19. Confira-se o gráfico abaixo:

GRÁFICO 1 - ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA



Fonte: TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral** - Brasília - 2023. p. 7.⁴³

Assim, ao observar o gráfico, percebe-se que o PIS, COFINS, ICMS, ISS e IPI, também conhecidos como tributos indiretos, consistiram em uma tributação de 21,69% (vinte e um inteiros e sessenta e nove centésimos por cento) do PIB brasileiro, ou seja, mais da metade da carga tributária é atribuída a esses.

Nesse sentido, nota-se que, ainda em 2018, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”) realizou uma pesquisa para comparar o encargo brasileiro a outros países em desenvolvimento. Vejamos:

“Em primeiro lugar, a carga tributária brasileira (ao redor de 32% do produto interno bruto – PIB) é consistente com a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Contudo, tal ônus tributário se encontra bem acima da média para a América Latina (que se situa ao redor de 20% do PIB).

Em segundo lugar, temos um sistema tributário complexo e que adiciona diversas incertezas sobre o pagamento de tributos. Dados do Doing Business revelam as diversas dificuldades com as quais uma empresa brasileira se defronta ao tentar pagar corretamente seus tributos. Além disso, tal complexidade é diretamente responsável por um volume de contencioso tributário que não tem paralelo no mundo. Em 2013, apenas na esfera administrativa federal, o contencioso tributário atingia o montante de R\$ 528 bilhões (11% do PIB) (Messias, 2014). Em 2016, o estoque total da dívida ativa não previdenciária da União atingiu o montante de R\$ 1,84 trilhão (Brasil, 2017).

Ademais, havia outros R\$ 620 bilhões em discussão na esfera administrativa, e mais R\$ 330 bilhões em discussão judicial (Maciel, 2017).

Estudos estimam que os créditos tributários que estão em discussão judicial e administrativa somam o total de R\$ 4 trilhões (Salusse, 2018). Uma ampla revisão dos problemas, bem como proposições de redução do contencioso tributário, pode ser encontrada em Bossa et al. (2017).”⁴⁴

Destarte, o IPEA considerou que a carga tributária brasileira é compatível com a média dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), apesar de consideravelmente superior aos países latino-americanos. O problema real identificado nessa pesquisa advém da complexidade do sistema tributário de nosso país, como tratado no tópico anterior, de modo que, apenas no contencioso administrativo tributário, é discutido valores superiores a 10% (dez por cento) do PIB.

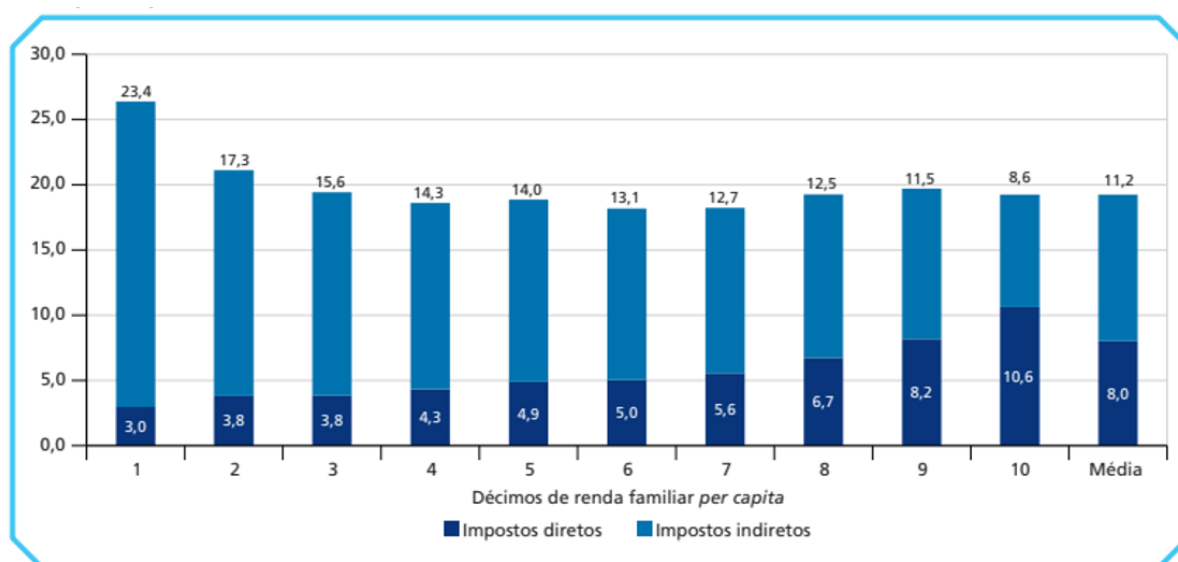
Além desses dados consoantes ao sistema tributário como um todo, que já demonstra clara necessidade de reforma, cumpre ressaltar que o IPEA, mais recentemente, também realizou estudo focado nas estimativas da incidência tributária indireta⁴⁵.

⁴⁴ OLIVEIRA, Dyogo; LOZARDO, Ernesto; SALCHSIDA, Adolfo; YWATA, Alexandre. **Reforma tributária:** Ipea/OAB/DF/Organizadores Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

⁴⁵ SILVEIRA, Fernando Gaiger, PALOMO, Theo Ribas, CORNELIO, Felipe Moraes, TONO, Marcelo Resende, **Tributação Indireta: Alíquotas Efetivas E Incidência Sobre As Famílias**, IPEA, Brasília, 2022, disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf, Acesso em 18 nov. 2023

Nessa pesquisa, restou evidente que, enquanto a tributação pelos tributos diretos é, em sua maioria, progressiva, ou seja, aumenta na medida em que a pessoa tributada auferir uma renda maior, a incidência dos tributos é primordialmente regressiva, de modo que aqueles que possuem uma renda menor acabará sendo mais onerado, considerando o total auferido pela pessoa em questão. Observa-se o gráfico abaixo, que ilustra essa situação, com base em décimos de renda familiar *per capita* entre 2017 e 2018:

GRÁFICO 2 - INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO NA RENDA TOTAL



Fonte: SILVEIRA, Fernando Gaiger, PALOMO, Theo Ribas, CORNELIO, Felipe Moraes, TONO, Marcelo Resende, **Tributação Indireta: Alíquotas Efetivas E Incidência Sobre As Famílias**, IPEA, Brasília, 2022.⁴⁶

Ainda, o referido estudo conclui que essa regressividade muito presente em nosso país está em um patamar acima da média dos países membros da OCDE, além do fato da progressividade dos tributos diretos não compensar a referida regressividade. Vejamos:

“Observa-se também que a regressividade da tributação indireta ilustrada no gráfico 2 não destoa do que se verifica na maior parte dos países, assim como é muito similar às estimativas desenvolvidas para as POFs 2002-2003 e 2008-2009. A grande diferença entre o caso do Brasil e dos países desenvolvidos ou centrais é o peso dos tributos indiretos na carga tributária, muito mais elevada no Brasil. Essa participação expressiva da tributação indireta potencializa os efeitos concentradores da tributação indireta, ou seja, de sua regressividade. Concretamente, enquanto no Brasil os tributos sobre a produção e o consumo respondem por 45% da carga, nos países da OCDE essa participação é de 32% (RFB, 2020).

A incidência tributária sobre as famílias (considerando ambos os tributos diretos e os indiretos), segundo décimos de renda domiciliar *per capita* e tendo por parâmetro a renda total, é mostrada no gráfico 3. Verifica-se que a progressividade dos diretos não compensa integralmente a regressividade dos indiretos, com a incidência nos 10%

⁴⁶ Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf, Acesso em 18 nov. 2023

mais pobres alcançando 26,4%, ao passo que nos 10% mais ricos os tributos representam 19,2% da renda. Ademais, como será analisado na seção 4, a regressividade do sistema tributário se deve, de modo especial, à pouca progressividade dos diretos e à composição entre diretos e indiretos, com participação menor dos primeiros frente aos últimos. Esse resultado não destoa dos achados de Silveira e Passos (2017) para as POFs anteriores (2002-2003 e 2008-2009), devido ao fato das alterações nas regras tributárias não terem afetado a regressividade do sistema.”⁴⁷

Diante desse cenário, o estudo conclui que, apesar da regressividade dos tributos indiretos brasileiros não destoar do que se encontra em outros países, o impacto dessa é muito grande em nosso país diante de representar grande parte da renda auferida. Assim, há a necessidade de se almejar uma redução do peso dessa regressividade sobre a renda das famílias, de modo que, segundo o IPEA, deve-se atentar à vulnerabilidade do orçamento da população mais pobre, que é a raiz do problema.⁴⁸

Entretanto, enquanto isso não é possível, do ponto de vista tributário, uma medida seria realizar uma diminuição da carga dos tributos indiretos e compensá-los com tributos diretos, que tendem a ser progressivos, o que poderia auxiliar esse problema identificado em nosso modelo tributário. Confira-se:

“O perfil regressivo dos tributos indiretos não destoa do que se observa em outros países, porém seu impacto concentrador se mostra maior para o caso brasileiro devido ao seu grande peso na renda. Dessa forma, o caminho mais promissor para se alcançar uma menor regressividade da tributação indireta é a redução de seu peso sobre a renda das famílias, e não tanto buscando tornar tal sistema progressivo, já que a raiz da sua regressividade está ligada à vulnerabilidade orçamentária da população mais pobre. Em contrapartida, é necessário compensar essa redução dos indiretos via aumento dos tributos diretos e, com isso, tornar o sistema tributário progressivo, já que no desenho atual há uma elevação da desigualdade da renda total inicial para a pós-tributação (...).”⁴⁹

Para complementar, também há estudos que compreendem que, além de quem possui menor poder econômico ser mais tributo proporcionalmente, o Brasil acaba por reverter o

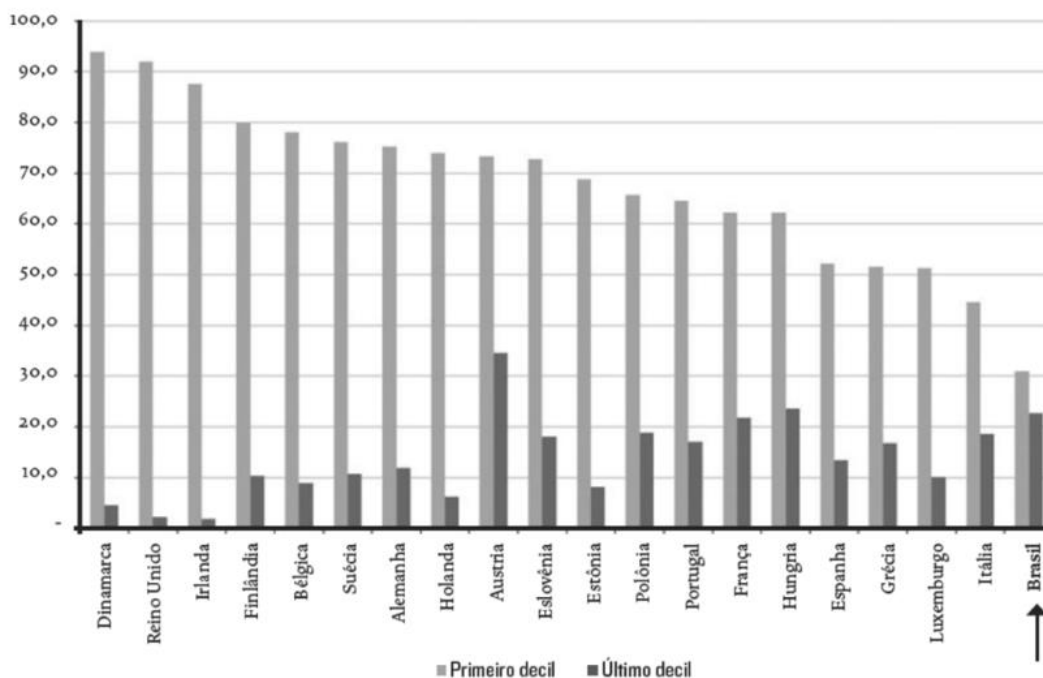
⁴⁷ SILVEIRA, Fernando Gaiger, PALOMO, Theo Ribas, CORNELIO, Felipe Moraes, TONO, Marcelo Resende, **Tributação Indireta: Alíquotas Efetivas E Incidência Sobre As Famílias**, IPEA, Brasília, 2022, p. 24-25, disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf, Acesso em 18 nov. 2023

⁴⁸ SILVEIRA, Fernando Gaiger, PALOMO, Theo Ribas, CORNELIO, Felipe Moraes, TONO, Marcelo Resende, **Tributação Indireta: Alíquotas Efetivas E Incidência Sobre As Famílias**, IPEA, Brasília, 2022, p. 17-35, disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf, Acesso em 18 nov. 2023

⁴⁹ SILVEIRA, Fernando Gaiger, PALOMO, Theo Ribas, CORNELIO, Felipe Moraes, TONO, Marcelo Resende, **Tributação Indireta: Alíquotas Efetivas E Incidência Sobre As Famílias**, IPEA, Brasília, 2022, p. 34, disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf, Acesso em 18 nov. 2023

arrecado à população de modo a beneficiar mais quem detém maior capacidade aquisitiva, de modo a gerar uma regressividade ainda maior⁵⁰. Vejamos:

GRÁFICO 3 - TRANSFERÊNCIAS SOCIAIS DA ARRECADAÇÃO PÚBLICA



Fonte: FRAGA NETO, Armínio, Estado, Desigualdade e Crescimento no Brasil, Novos Estudos CEBRAP, v. 38, São Paulo, 2019. p. 619.

Portanto, insta observar que a carga tributária brasileira, além de ser substancialmente alta, é consideravelmente regressiva, o que implica no fato de que as pessoas que auferem uma renda menor acabam alocando uma porcentagem maior de sua arrecadação ao pagamento de tributos. Em frente a esse cenário, no próximo capítulo, será analisado um modelo tributário que implica em uma regressividade tão alta pode ser considerado constitucional.

⁵⁰ FRAGA NETO, Armínio, Estado. **Desigualdade e Crescimento no Brasil**, Novos Estudos CEBRAP, v. 38, São Paulo, 2019. p. 613-634.

3. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Diante das conclusões expostas no capítulo anterior, passará a ser conceituado o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, para que se possa realizar uma análise da regressividade existente em nosso modelo tributário sob uma ótica constitucional.

3.1. Conceito

O Princípio da Capacidade Contributiva está previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que estabelece o seguinte:

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

Destarte, nota-se que é um princípio de fácil compreensão, na medida em que determina que os impostos devem ser sopesados de acordo com o poder econômico do contribuinte. Contudo, esse dispositivo faz clara ressalva ao usar a frase “*sempre que possível*”. Assim, em uma análise simples, entende-se que há exceções a essa previsão constitucional.

Entretanto, insta notar que o Princípio da Capacidade Contributiva é derivado do Princípio da Igualdade (artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal), na medida em que tenta estabelecer um cenário isonômico, em que aqueles que detém maior capacidade aquisitiva devem contribuir mais no recolhimento dos impostos. Assim entende Regina Helena Costa⁵¹:

“A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

O conceito de capacidade contributiva pode ser definido, numa primeira aproximação, como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento de riqueza lastreadora da tributação.”

Nesse mesmo sentido, Fernando Aurélio Zilveti esclarece que o Princípio da Igualdade tem enorme relevância em matéria tributária, uma vez que é uma violação à isonomia se

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. pg 78.

pretender que todos recolham tributos na mesma quantidade. Desta forma, o Princípio da Capacidade Contributiva seria uma forma de valoração do Princípio da Igualdade, além de tentar assegurar um mínimo existencial ao contribuinte. Confira-se:

“(...) em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a idéia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Ou mais exatamente, a idéia de igualdade no mesmo sentido de justiça tributária. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos paguem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da isonomia.

De todo modo, não se pode descartar a idéia segundo a qual a capacidade contributiva é um critério de valoração do princípio da isonomia, um critério capaz de realizar também o princípio da justiça.

O princípio da capacidade contributiva está ligado ao mínimo existencial do contribuinte, pois é tarefa do Estado social prover o cidadão com as suas necessidades básicas de sobrevivência, além de eliminar as desigualdades e os preconceitos.”⁵²

Ademais, esse mesmo doutrinador explica que o Princípio da Capacidade Contributiva visa a “*harmonização, humanização e justiça dos sistemas tributários*”, de modo que o referido princípio deveria ser direcionado “*na contenção do poder de tributar, principalmente em Estados sociais, fazendo com que o imposto incida sobre fenômenos de conteúdo econômico e não de cunho abstrato ou fictício.*”⁵³

Não obstante, entende-se que o conceito do Princípio da Capacidade Contributiva pode ser aplicado de modo formal ou estrutural. Assim, ao observá-lo sob a ótica formal, pode-se defini-lo como o critério utilizado para que seja possível a diferenciação de pessoas, de modo a tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de sua desigualdade, como estabelece o Princípio da Igualdade. Por outro giro, sob a ótica estrutural, esse princípio caracteriza a aptidão para suportar ônus tributário, de forma a corresponder à capacidade de arcar com as despesas decorrentes do recolhimento de tributos.⁵⁴

De todo modo, compreende-se que o Princípio da Capacidade Contributiva tem como objetivo aplicar o Princípio da Igualdade em matéria tributária, visando a promoção de justiça social e o tratamento justo ao contribuinte, haja vista que o Estado tem o dever de prover o cidadão com as suas necessidades básicas, além de eliminar desigualdades.⁵⁵

⁵² ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípio de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. pg 114.

⁵³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípio de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. pg 115.

⁵⁴ CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1997. pg 100.

⁵⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípio de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. pg 116.

Assim, compreende-se que é função do legislador observar o Princípio da Capacidade Contributiva ao elaborar as normas consoantes à instituição de tributos, para evitar que todos arquem com a mesma quantidade de impostos, sem que sejam observados os poderes econômicos, de modo que a aplicação desse princípio é primordialmente regida pela disciplina legislativa.⁵⁶

Portanto, conclui-se que, apesar do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, utilizar a expressão “*sempre que possível*”, é responsabilidade do Estado, em específico do legislador, promover a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva sempre que elaborar uma norma de matéria tributária, em respeito ao Estado Social de Direito.

3.2 A regressividade tributária do modelo brasileiro

Desta forma, diante das conclusões do tópico anterior, cabe uma análise da regressividade tributária à luz do Princípio da Capacidade Contributiva, fato que está extremamente presente no modelo tributário brasileiro atual, como delimitado no capítulo anterior.

Assim, cumpre lembrar que a sistemática atual de tributação de nosso país se baseia muito na tributação sobre consumo, que acarreta a regressividade tributária, na medida em que a incidência sobre a renda e patrimônio, que é progressiva, acaba por não compensar, por incidir sobre parcela substancialmente inferior em relação aos tributos indiretos.

Nota-se que esse é o entendimento do economista Bernardo Appy, idealizador da PEC 45, ao comentar sobre o modelo de tributação utilizado nos dias atuais, de forma a esboçar que a implementação de uma alíquota única na tributação de bens e serviços seria suficiente para corrigir a referida distorção distributiva do sistema.⁵⁷

Nesse sentido, insta observar que essa regressividade tributária deveria ser evitada ao máximo pelo legislador, exatamente pela previsão constitucional do Princípio da Capacidade Contributiva. Isto, pois, como visto, é responsabilidade do Poder Legislativo estabelecer medidas que assegurem que os contribuintes apenas arquem com os impostos na medida de sua

⁵⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª ed. Rev e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p 102.

⁵⁷ PRUDENCIANO, Gregory; COTRIM, Cícero, **Reforma Tributária melhora percepção de solvência do setor público, diz Appy**. UOL / Estadão, São Paulo, ago. 2020. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2020/08/20/reforma-tributaria-melhora-percepcao-de-solvencia-do-setor-publico-diz-appy.htm> . Acesso em: 19 nov. 2023.

aptidão, de forma que aqueles que possuem poder aquisitivo inferior deveriam desembolsar um valor menor no recolhimento de impostos em relação aos que tem maior capacidade econômica.

Ocorre que a realidade é completamente diversa e, para entender o motivo, é necessário retomar o panorama histórico da tributação sobre consumo no Brasil. Assim, como verificamos anteriormente, o modelo de tributação atual em muito se baseia na Reforma Tributária de 1965, na medida em que, durante a Assembleia Constituinte de 1988, propostas de alterar o modelo tributário foram negadas, mantendo-se a sistemática de tributação sobre o consumo elaborada pela EC 18/65.

Entretanto, apesar do Princípio da Capacidade Contributiva ter sido inserido no Brasil logo na Constituição do Império e estar presente na Constituição Federal de 1946⁵⁸, esse acabou por ser revogado pela EC 18/65. Nota-se que essa realidade se manteve na Constituição Federal de 1967, de forma que o referido princípio apenas retornou ao ordenamento constitucional brasileiro na Constituição Federal de 1988.

Destarte, percebe-se que o modelo de tributação utilizado nos dias atuais possui como base uma sistemática em que não havia qualquer previsão sobre a necessidade de graduação dos tributos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Ora, ressalta-se que, além de não existir essa previsão à época de implementação da sistemática, a EC 18/65 realmente aumentou substancialmente à regressividade tributária, na medida que implementou o IPI, o ICM e o ISS, impostos que acabam por onerar muito o consumo, visto serem indiretos.

Ressalta-se que, posteriormente à EC 18/65, ocorreram poucas mudanças na tributação sobre o consumo, sendo a principal a criação das contribuições sociais do PIS e da COFINS, sendo a primeira instituída no cenário em que o Princípio da Capacidade Contributiva havia sido revogado do ordenamento jurídico, e a segunda inserida juntamente com o referido princípio, na Constituição Federal de 1988.

Todavia, ambas as contribuições foram criadas para solucionar um problema de arrecadação da União Federal, que estava com um grande déficit orçamentário, de modo que suas implementações não observaram o Princípio da Capacidade Contributiva, já que o problema a ser solucionado era outro.

Esse entendimento é reforçado quando se analisa que as contribuições sociais, constantemente no período de 2010 a 2021, representaram uma taxa de tributação superior à

⁵⁸ LEONETTI, Carlos Araújo. **O sistema tributário nacional e dos direitos humanos na tributação**. Florianópolis: Insular, 2017.pg 141.

incidente sobre renda e patrimônio,⁵⁹ demonstrando que o objetivo do PIS e da COFINS é complementar a arrecadação da União Federal que, sem ambos, estaria demasiadamente defasada em relação aos gastos incorridos.

Destarte, conclui-se que o sistema atual de tributação brasileiro realmente não observa o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que, como visto, o contribuinte que possui menor poder aquisitivo acaba por oferecer à tributação 26,4% (vinte e seis inteiros e quatro décimos por cento) de toda renda que aufera, enquanto aquele que detém maior capacidade econômica contribui apenas com 19,2% (dezenove inteiros e dois décimos por cento) de sua arrecadação⁶⁰, demonstrando a clara desigualdade existente.

Para fins elucidativos, tomemos por exemplo uma família que possui renda familiar de um salário-mínimo, ou seja, R\$ 1.320,00 (mil trezentos e vinte reais) mensais. Haverá um dispêndio de R\$ 348,48 (trezentos e quarenta e oito reais e quarenta e oito centavos) com tributos, sobrando apenas R\$ 971,52 (novecentos e setenta e um reais e cinquenta e dois centavos) para o mínimo existencial.

Isso somado com o fato de que o Brasil reverte sua arrecadação à população de forma a favorecer os ricos, uma vez que 30,5% (trinta inteiros e cinco décimos por cento) do arrecadado é dedicado aos contribuintes que detém a menor capacidade aquisitiva, enquanto 22,3% (vinte e dois inteiros e três décimos por cento) são alocados para aqueles que tem o maior poder econômico⁶¹, restando evidente os problemas tributários brasileiros em relação à justiça social e, conseqüentemente, ao Princípio da Capacidade Contributiva.

Esses dados, que, ao analisá-los no contexto atual, parecem desconexos da realidade, passam a fazer sentido ao observar que a base do modelo tributário utilizado foi implementada em um contexto em que o Princípio da Capacidade Contributiva havia sido revogado, bem como em uma época em não havia tanto enfoque em problemas sociais, por se tratar de um Governo Militar autoritário.

Contudo, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, esse modelo de tributação não deveria ter sido recepcionado, em observância ao Princípio da Capacidade

⁵⁹ TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral** - Brasília – 2023. p. 7. Disponível em http://https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/46589_1468317/Boletim_CTB_2022.pdf?v=2906:inl. Acesso em 18 nov/2023.

⁶⁰ SILVEIRA, Fernando Gaiger, PALOMO, Theo Ribas, CORNELIO, Felipe Moraes, TONO, Marcelo Resende, **Tributação Indireta: Alíquotas Efetivas E Incidência Sobre As Famílias**, IPEA, Brasília, 2022, disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf, Acesso em 18 nov. 2023.

⁶¹ FRAGA NETO, Armínio, Estado. **Desigualdade e Crescimento no Brasil**, Novos Estudos CEBRAP, v. 38, São Paulo, 2019. p. 613-634.

Contributiva, na medida em que, à época, existiam estudos que demonstravam a substancial regressividade na sistemática instituída pela EC 18/65, como visto anteriormente:

“(...) havia um diagnóstico preciso dos problemas enfrentados em uma das propostas mais discutidas na época, o projeto do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), elaborado em uma comissão da Secretaria de Planejamento (SEPLAN) para fornecer subsídios à Assembleia Constituinte, e que oferecia uma proposta de mudança mais radical do sistema, em especial da tributação do consumo.”⁶²

Portanto, haja vista ser clara a incompatibilidade do modelo de tributação atual com o Princípio da Capacidade Contributiva, passaremos a analisar a PEC 45, que pretende alterar essa sistemática, de modo a verificar a adequação das modificações com o referido princípio.

⁶² ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. p. 195.

4. A PEC 45

Deste modo, diante da clara necessidade de realização de uma reforma em nosso sistema tributário, em vista dos altos encargos fiscais, complexidade, regressividade entre outros problemas identificados, a Câmara dos Deputados, em 2019, elaborou a PEC 45, que visava reformar o modelo de tributação sobre o consumo brasileiro.

Importa notar que, no mesmo ano, o Senado elaborou a Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019 (“PEC 110”), com o mesmo intuito de reformar a tributação sobre o consumo do Brasil, de forma a existirem algumas diferenças estruturais entre os projetos. Contudo, a PEC 45 adotou muito de suas proposições da PEC 110, de modo a ser possível afirmar que ocorreu uma incorporação de uma pela outra.

4.1. A Reforma Tributária

4.1.1. Principais alterações previstas

Inicialmente, insta observar que o texto da PEC 45 que foi recentemente, no último dia 8 de novembro de 2023, aprovada pelo Senado em dois turnos é substancialmente diverso do primeiro modelo proposto, sendo esse um dos motivos que levou a sua aprovação pela câmara julgadora.

Isto, pois, quando proposta, a PEC 45 previa apenas um IVA que incidiria sobre bens e serviços, cuja competência seria da União Federal, que também deteria a responsabilidade de repassar a arrecadação aos estados e municípios.

Por outro giro, a PEC 110, com medo de que apenas um IVA poderia causar conflitos entre os entes federados por conta do repasse a ser realizado, optou por utilizar outro modelo, instituindo um IVA *Dual*, de modo que haveria um tributo de competência federal e outro de competência dos estados e dos municípios, assim delimitando o escopo de cada um e eliminando qualquer chance de conflito.

Nesse sentido, a Câmara dos Deputados ansiando uma aprovação de seu projeto pelo Senado, e sabendo que a questão de uma competência exclusiva da União seria o maior impasse no momento da votação, optou por alterar o modelo proposto na PEC 45 para também ser considerado o IVA *Dual*.

Destarte, para compor esse IVA *Dual*, se pretende instituir dois tributos diferentes, a Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), de competência dos estados e municípios.

Assim, cumpre esclarecer que o IVA é um imposto não-cumulativo exigido no curso de todas as etapas do processo de produção e comercialização, de modo que em cada estágio há a possibilidade de tomada de créditos correspondentes ao montante de imposto pago na fase anterior, o que acarreta o fato de que o imposto pago pelo consumidor final corresponde a exata quanti recolhida ao longo de toda cadeia de produção e comercialização.⁶³

Deste modo, caso a PEC 45 seja aprovada, tanto a União Federal quanto os estados e municípios serão competentes para cobrar o seu respectivo IVA. Essa determinação tem o objetivo de unificar impostos, simplificar o sistema tributário e encerrar a guerra fiscal.

Isto, pois, a CBS e o IBS substituiriam o PIS, a COFINS, o IPI, o ICMS e o ISS, de modo a unificar cinco tributos em apenas dois, além de simplificar o modelo tributário sobre o consumo, uma vez que, fora a diminuição da quantidade de impostos existentes, também acabaria com as regras específicas para cada estado ou município, haja vista que estabelece três alíquotas diferentes, a padrão, a reduzida e zero, que deverão incidir da mesma forma sobre os mesmos produtos em todo território nacional.

Observa-se que, além de fixar as alíquotas, a PEC 45 também visa extinguir a concessão de benefícios fiscais, que era um dos principais causadores da guerra fiscal, mantendo-se apenas a Zona de Livre Comércio de Manaus, também conhecida como Zona Franca de Manaus (“ZFM”). Ademais, as sociedades optantes do Simples Nacional e as que possuem objeto social relacionado à comercialização de biocombustíveis também fariam uso de um regime favorecido.

Não obstante, também seria instituído um Imposto Seletivo (“IS”), que incidiria sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e meio ambiente, tendo um caráter extrafiscal de desincentivar o consumo desses. Essa ideia é reforçada pelo fato de que sua alíquota poderá ser alterada por Decreto do Poder Executivo, como ocorre com outros tributos extrafiscais, como o Imposto sobre Operações Financeiras (“IOF”) e o Imposto de Importação (“II”).

Ainda, haverá repasse de 60% (sessenta por cento) da arrecadação do IS para os estados e municípios, além de poder incidir sobre combustíveis não renováveis e armas de fogo, dependendo de previsão de futura Lei Complementar, que também irá determinar a alíquota

⁶³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi, MACHADO, Nelson, **Imposto Sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, PEC45, PEC Brasil Solidário, PEC110, Notas Técnicas e Visão 2023**. 2. ed. São Paulo: CCiF, Max Limonad, 2023. p. 32.

desse imposto. Além disso, o IS não incidirá sobre telecomunicações, energia e produtos concorrentes dos manufaturados na ZFM, bem como integrará as bases de cálculo da CBS e do IBS.

A PEC 45 também pretende instituir mudanças em três outros tributos, começando pelo Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (“ITCMD”), que será progressivo, ao passo que terá alíquotas maiores em proporção ao montante incidente, bem como incidirá sobre herança registrada no exterior, não havendo previsão de tributação de instituições sem fins lucrativos, organizações assistenciais e institutos científicos.

Outrossim, também há previsão para que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”) incida sobre veículos aquáticos e aéreos, além dos terrestres, e a base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (“IPTU”) poderiam ser atualizadas por Decreto, desde que observados critérios previstos em Lei Municipal.

Ademais, a PEC 45 estabelece a possibilidade dos municípios instituírem contribuição incidente sobre a iluminação pública, enquanto os estados podem criar contribuição sobre produtos primários e semielaborados para investimento em infraestrutura e habitação. Entretanto, o Senado, ao aprovar a proposta, determinou que a contribuição estadual apenas valeria para Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Pará e vigorará até 2032.

Além disso, foi prevista uma trava na carga tributária sobre o consumo, na medida em que essa não poderá ultrapassar o patamar de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) do PIB, de modo que o Tribunal de Contas da União (“TCU”), deverá avaliá-la a cada 5 (cinco) anos e, caso exceda esse teto, a alíquota do IVA deverá ser reduzida.

Por fim, há uma previsão de uma transição lenta, que se iniciaria na esfera federal, começando em 2026 e terminando no ano posterior, e depois haveria a transição do âmbito estadual e municipal, que teria início em 2029 e fim em 2033.

Destarte, delimitadas as principais alterações que a PEC 45 pretende realizar, passaremos à análise de suas relevâncias para o cenário tributário atual.

4.1.2 Relevância das alterações

De início, já é possível perceber que a PEC 45 pretende solucionar alguns problemas do sistema tributário atual identificados anteriormente, como as altas cargas tributárias, a complexidade do sistema e a guerra fiscal. Deste modo, há uma pretensão de reduzir o encargo fiscal sobre o consumo, que atualmente perfaz 21,69% (vinte e um inteiros e sessenta e nove

centésimos por cento) do PIB, para um teto de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento), representando uma grande melhora.

Não obstante, a redução da complexidade da sistemática tributária promete ser substancial, na medida em que, além de reduzir a quantidade de tributos, a alíquota incidente sobre determinado bem ou serviço será a mesma em todo território nacional, de modo a dispensar a contratação de um especialista tributário apenas para instaurar uma empresa em um novo estado ou município, visto que a pretensão é que exista uma padronização.

Entretanto, essa padronização poderá afetar de forma drástica alguns estados e municípios. Percebemos esse fato ao refletir sobre qual será o local de instalação das empresas se a tributação for de forma igualitária em todo território nacional. Não há dúvidas que as sociedades irão se instaurar na região em que houver mais clientes e menos dispêndios com transportes de mercadorias ou para prestação de serviços, ou seja, os estados e municípios mais ricos, assim fomentando a desigualdade.

Por esse motivo, foi determinada uma forma de redistribuição da renda arrecada entre os estados e municípios, para que, independente da preferência das empresas para se instaurarem, todos os entes federados sejam contemplados.

Analisando essa redistribuição, o IPEA realizou estudo considerando que o IBS tivesse sido utilizado no ano de 2022. Confira-se os resultados, em milhões de reais (continua na página seguinte::

TABELA 1 - REDISTRIBUIÇÃO DA RECEITA POR UF E NÍVEL DE RENDA

Renda	UF	PIBpc 2020	Pré-reforma (A)	Pós-reforma (B)	Saldo (B-A)
Baixa	MA	15.294	12.848	15.111	2.263
	PI	17.185	6.386	9.408	3.022
	PB	17.402	8.361	10.089	1.728
	CE	18.168	19.224	22.533	3.309
	AC	18.420	1.948	2.371	423
	AL	18.858	6.946	8.752	1.806
	SE	19.583	5.163	6.134	971
	PE	20.094	23.736	23.837	102
	RN	20.253	8.134	10.360	2.226
	BA	20.496	37.426	40.233	2.807
	AP	21.432	1.508	2.251	743
Média	PA	24.868	22.185	25.375	3.190
	RR	25.388	1.745	1.799	54
	TO	27.448	4.964	5.610	647
	RO	28.722	6.463	5.918	-546
	AM	30.225	15.248	10.136	-5.112
	GO	31.507	26.451	27.259	808
	MG	32.067	78.182	78.772	590
	ES	34.066	18.612	13.007	-5.605
	RS	41.228	47.696	54.395	6.699
	PR	42.414	47.372	54.804	7.432
	RJ	43.408	62.145	71.817	9.672
Alta	MS	43.649	15.346	12.120	-3.226
	SC	48.159	38.300	38.358	58
	MT	50.663	21.423	16.476	-4.947
	SP	51.365	250.756	215.554	-35.202
	DF	87.016	12.751	18.841	6.090
	Total	34.639	801.319	801.319	0
	Baixa	18.454	153.865	176.454	22.588
	Média	29.383	151.665	142.502	-9.164
	Alta	47.330	495.789	482.364	-13.425

TABELA 2 - REDISTRIBUIÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA DOS MUNICÍPIOS

UF	Ganhos (R\$ milhões)	Perdas (R\$ milhões)	N Ganhadores	N Perdedores	Nº Mun	% Ganhadores
AC	212	0	22	0	22	100%
AL	1.011	-81	97	5	102	95%
AM	430	-1.290	47	15	62	76%
AP	301	-47	13	3	16	81%
BA	3.998	-1.864	383	34	417	92%
CE	2.173	-479	174	10	184	95%
DF	832	0	1	0	1	100%
ES	289	-1.579	31	47	78	40%
GO	1.938	-633	167	79	246	68%
MA	2.094	-792	204	13	217	94%
MG	6.326	-3.407	744	109	853	87%
MS	431	-768	32	47	79	41%
MT	468	-1.009	66	75	141	47%
PA	2.892	-1.218	130	14	144	90%
PB	1.115	-144	215	8	223	96%
PE	2.247	-1.470	172	12	184	93%
PI	1.372	-102	212	12	224	95%
PR	4.233	-1.152	361	38	399	90%
RJ	4.191	-3.237	57	35	92	62%
RN	1.093	-211	150	17	167	90%
RO	197	-83	29	23	52	56%
RR	112	-9	10	5	15	67%
RS	4.103	-632	386	111	497	78%
SC	1.919	-940	171	124	295	58%
SE	519	-119	66	9	75	88%
SP	6.941	-29.257	480	165	645	74%
TO	439	-64	119	20	139	86%
Total	51.876	-50.588	4539	1030	5569	82%
Capitais	2.757	-21.940	16	11	27	59%
G-100	9.008	-47	106	2	108	98%
PIBpc<25K	12.305	-68	1471	24	1495	98%
Pop>80K	22.042	-40.498	290	115	405	72%

Fonte: GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Princila Kaiser Monteiro, **Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas**, Nota de Conjuntura, IPEA, Porto Alegre, v. 18, n. 60, ago. 2023. p. 3-4. ⁶⁴

Assim, pode-se observar que, tanto quando se trata de estados quanto dos municípios, São Paulo será o mais afetado, tendo grande parte de sua receita líquida distribuída para os demais entes federados. Contudo, deve-se relembrar que a sua finalidade é de interesse social, de forma a levar a igualdade para todo o território nacional, buscando ao menos diminuir a desigualdade existente entre os entes federados.

Portanto, conclui-se que a PEC 45 cumpre seus objetivos, unificando tributos, simplificando o sistema tributário e encerrando a guerra fiscal, além de atingir pretensões que não possuía inicialmente, como a redistribuição da renda entre os entes federados de forma a diminuir a desigualdade existente entre eles.

Todavia, no próximo tópico, analisaremos se essa Reforma Tributária sobre o Consumo conseguiu solucionar os problemas relacionados à observância do Princípio da Capacidade Contributiva, mesmo que isso não estivesse em seu escopo inicial.

⁶⁴ Disponível em:

https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12384/1/CC_n60_notas18_NT_reforma_tributaria.pdf. Acesso em 20 de nov. 2023.

4.2. A atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva

Assim, insta notar que, de fato, a PEC 45 não se colocou em seu projeto que visava solucionar o problema do modelo de tributação sobre o consumo atual em relação ao Princípio da Capacidade Contributiva, em especial a regressividade tributária. Entretanto, como versado no capítulo anterior, o economista Bernardo Appy, um dos responsáveis por elaborar a PEC 45, afirmou que a padronização de uma alíquota única na tributação de bens e serviços seria suficiente para “*corrigir a distorção distributiva do sistema tributário.*”⁶⁵

Nesse sentido, cumpre esclarecer que, por se tratar de um tema recente, na medida em que a PEC não foi aprovada pela Câmara dos Deputados após as alterações realizadas pelo Senado, ainda não existem estudos contábeis que analisem a fundo a questão da regressividade tributária caso as alterações pretendidas sejam de fato aplicadas.

Em uma primeira análise, apenas por diminuir o encargo fiscal incidente sobre o consumo em mais de 9% (nove por cento) do PIB, compreende-se que, no mínimo, a regressividade tributária será reduzida do patamar que nos encontramos com o modelo atual.

Entretanto, como visto em um dos estudos do Tesouro Nacional citados, a carga tributária referente aos impostos incidentes sobre renda, lucro e propriedade correspondem atualmente à 10,85% (dez inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento) do PIB.⁶⁶ Na hipótese desse valor ser mantido, percebe-se que ele seguirá inferior ao estipulado para o teto do encargo fiscal da tributação para o consumo previsto na PEC 45, estabelecido em 12,5% (doze inteiros e cinco centésimos por cento) do PIB.

Deste modo, mesmo com essa redução considerável, os tributos diretos, e consequentemente progressivos, ainda corresponderiam a um valor inferior aos tributos indiretos, de forma que ainda não haveria compensação da regressividade tributária, com essa prevalecendo mesmo após as alterações.

⁶⁵ PRUDENCIANO, Gregory; COTRIM, Cícero, **Reforma Tributária melhora percepção de solvência do setor público, diz Appy**. UOL / Estadão, São Paulo, ago. 2020. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2020/08/20/reforma-tributaria-melhora-percepcao-de-solvencia-do-setor-publico-diz-appy.htm> . Acesso em: 19 nov. 2023.

⁶⁶ TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral** - Brasília – 2023. p. 7. Disponível em http://https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/46589_1468317/Boletim_CTB_2022.pdf?v=2906:inline. Acesso em 18 nov/2023.

Nesse sentido, nota-se que Tathiane Piscitelli, em entrevista ainda em 2021⁶⁷, já criticava a PEC 45 por não objetivar a redução da regressividade, apenas a unificação de impostos, a complexidade do sistema e o fim da guerra fiscal.

Para a referida doutrinadora, apenas reduzir a quantidade de tributos e o encargo fiscal não acaba por solucionar por completo o problema da regressividade tributária de nosso sistema, na medida em que o modelo de tributação ainda seria primordialmente incidente sobre o consumo.

Ademais, Tathiane Piscitelli criticou a extinção de benefícios fiscais. Afirmou que, apesar de gerarem duras consequências caso concedidos sem qualquer barreira legal, como a guerra fiscal, extingui-los por completo pode acarretar uma maior onerosidade de uma vasta variedade de bens e serviços, consequentemente aumentando a regressividade, concluindo a doutrinadora que deveria se buscar um meio termo.

Além disso, para a doutrinadora, retirar por completo os benefícios fiscais acaba por ferir a autonomia financeira dos estados e dos municípios, bem como desestimula o desenvolvimento regional. Nota-se que esse também é o entendimento de Roque Carrazza, que compreende que haveria violação ao Pacto Federativo:

“Esse substitutivo, a pretexto de veicular uma reforma tributária necessária e louvável, encerra um verdadeiro projeto de poder, qual seja, o de submeter os Estados, os municípios e o Distrito Federal, ao julgo da União, transformando o Brasil, na prática, em um estado unitário.”⁶⁸

Diante dessas opiniões, nota-se que apesar de, em uma análise superficial, o texto da PEC 45 parecer apenas solucionar problemas, ao se aprofundar nas alterações previstas, percebe-se que também há a criação de novos impasses, como em relação do Pacto Federativo.

Nesse sentido, ao analisar a Reforma Tributária sobre o Consumo à luz do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, escopo do presente trabalho, percebe-se que essa não soluciona por completo o problema da regressividade tributária de nosso país. Contudo, é inegável que representa um progresso considerável ao comparar com o modelo utilizado atualmente e esse avanço deve ser valorizado.

⁶⁷ PISCITELLI, Tathiane. **Reforma Tributária deve combater desigualdades estruturais**, Canal Um Brasil, 2021, 1 vídeo (43 min). Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=A6F_0NbDbvc. Acesso em 20 nov. 2023

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, **Reforma acaba com federação, é projeto de poder e cheque em branco para a União**, Estadão, São Paulo, jul. 2022.

Não obstante, ressalta-se que a solução da regressividade pode ocorrer em uma eventual alteração na tributação sobre a renda, já proposta no Projeto Lei nº 2.337, de 5 de agosto de 2021, que pode aumentar a carga tributária dos impostos diretos e tornando o modelo tributário progressivo, ao estipular um encargo fiscal maior de tributos diretos em relação aos indiretos.

Soma-se isso com os outros aprimoramentos que a PEC 45 pretende implementar, como a redução da complexidade do sistema, a união de tributos, o fim da guerra fiscal e a redução da desigualdade financeira entre os entes federados, e percebe-se que é de suma importância que esse projeto seja aprovado, para que exista uma melhora na qualidade da tributação do país e a economia seja mais atraente para investimentos estrangeiros.

Nota-se, ainda, que, caso aprovada, a PEC 45 seria a primeira Reforma Tributária desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, sendo de alta relevância sua aprovação, para que se altere um modelo tributário que se baseia em uma reforma ocorrida há quase 60 anos atrás.

Destarte, retomando o conceito do Princípio da Capacidade Contributiva, é claro que o legislador, apesar de não expressamente, tentou enquadrar a PEC 45 no que determina esse preceito constitucional, tanto é que, caso aprovada, conseguirá reduzir de forma considerável o problema da regressividade tributária.

Portanto, conclui-se que a Reforma Tributária sobre o Consumo está de acordo com o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, restando demonstrada sua constitucionalidade em referência ao artigo 145, §1º, da Constituição Federal, visto que reduz a carga tributária dos tributos indiretos, que, por sua vez, reduz a regressividade tributária e, consequentemente, faz com que os contribuintes que tenham um menor poder econômico recolham menos tributos proporcionalmente à renda que auferem em relação àqueles que detém maior capacidade aquisitiva, pelo menos em comparação com o cenário atual.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou abordar ao longo dos capítulos uma análise comparativa do modelo da tributação sobre o consumo brasileiro atual com a sistemática que a PEC 45 pretende implementar, com enfoque especial à observância do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva em ambos os casos.

Isso, pois, conforme restou demonstrado, o modelo atual acaba por onerar mais os contribuintes que possuem um poder econômico menor, quando colocados em uma comparação proporcional com àqueles que detém maior capacidade econômica, sendo assim uma forma de tributação demasiadamente regressiva, haja vista tem como foco a incidência sobre o consumo.

Assim, no primeiro capítulo, passou à análise exatamente do modelo de tributação sobre o consumo atual, averiguando as alterações realizadas desde a Promulgação da República Federativa do Brasil que levaram a concretização da sistemática utilizada no momento, além de verificar a alta carga tributária, principalmente sobre o consumo, o que acarreta um modelo muito regressivo.

Em um segundo momento, abordou-se o Princípio da Capacidade Contributiva, delimitando seu conceito e a necessidade do legislador, sempre que versar sobre a matéria tributária, observar se a nova norma se adequa à graduação da onerosidade de acordo com capacidade econômica do contribuinte.

Ainda nesse ponto, evidenciou-se que a regressividade tributária é uma clara violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que acaba por exigir uma quantia maior de impostos dos contribuintes que possuem um poder econômico menor. Não obstante, demonstrou-se que o modelo da tributação sobre o consumo atual tem como base normas instituídas em momento do qual o referido princípio havia sido revogado, o que explicaria a demasiada regressividade tributária da presente sistemática e, conseqüentemente, uma falta de observância ao Princípio da Capacidade Contributiva.

Feitas essas considerações, o presente trabalho passou para seu foco principal, qual seja, a análise das alterações que a PEC 45 pretende implementar no modelo de tributação sobre o consumo brasileiro. Nesse sentido, notou-se que esse projeto visava, de forma expressa, apenas a unificação de tributos, a simplificação da sistemática e o fim da guerra fiscal.

Todavia, apesar de não estar no foco principal, as mudanças previstas acabariam por reduzir a desigualdade econômica entre os entes federados, na medida em que visa a implementação de um índice de repasse para os estados e municípios, beneficiando os pobres em detrimento dos ricos.

Por outro lado, também se evidenciou que, apesar de em, em uma análise rasa, o texto da PEC 45 apenas solucione problemas presentes em nosso modelo tributário, ainda existem duras críticas a serem elencadas, como a violação ao Pacto Federativo ao retirar a autonomia dos estados e município de concederem benefícios fiscais.

Com enfoque ao Princípio da Capacidade Contributiva, se esclareceu que as alterações da PEC 45 não seriam uma solução completa da regressividade tributária existente, visto que a tributação sobre o consumo ainda seria superior à tributação sobre renda, lucro e propriedade.

Entretanto, apesar de não perfazer uma solução por completo, não se pode ignorar que representa um grande avanço, haja vista que aproxima o percentual dessas duas formas de tributação, o que acaba por tornar mais viável a implementação de outras formas de solução desse problema.

Ademais, diante da redução da regressividade, é inegável que o legislador observou o Princípio da Capacidade Contributiva ao elaborar a PEC 45, como preceitua o artigo 145, §1º, da Constituição Federal, na medida em que buscou limitar a carga tributária incidente sobre o consumo, o que.

Portanto, o presente trabalho conclui que, apesar da existência de outras críticas ao texto da PEC 45 aprovado pelo Senado no último dia 8 de novembro de 2023, ao analisá-lo com base no Princípio da Capacidade Contributiva, percebe-se sua constitucionalidade e, mais que isso, sua necessidade para auxiliar a melhora da justiça social tributária.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAUJO, José Evande Carvalho. **Economia digital e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022.

ARAUJO, José Evande Carvalho; SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **A Constituição tributária: passado, presente e futuro**. In: SILVA, Rafael Silveira e (org.). 30 anos da Constituição: evolução, desafios e perspectivas para o futuro. 1. ed. Brasília: Senado Federal, 2018. v. 1, p. 164–203. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras--publicacoes/30-anos-da-constituicao-evolucao-desafios-e-perspectivas-para--o-futuro-vol.-i/30-anos-da-constituicao-vol.-i>. Acesso em: 16 nov. 2023.

ARRETCHE, Marta. **Quem Taxa e Quem Gasta: A Barganha Federativa na Federação Brasileira**. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, n. 24, pp. 69-86, 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100006&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 17 nov. 2023.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**, de 16 de julho de 1934.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, de 10 de novembro de 1937.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, de 18 de setembro de 1946.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 24 de janeiro de 1967.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1º de dezembro de 1965.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24**, de 7 de janeiro de 1975.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003.

BRASIL. **Lei nº 7.798**, de 10 de julho de 1989.

BRASIL. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002.

BRASIL. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45**, de 3 de abril de 2019.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional nº 110**, de 10 de julho de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário nº 841.979/PE**. Relator Min. Dias Toffoli. Julgamento em 28 de novembro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatora Min. Carmen Lúcia. Julgamento em 15 de março de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário nº 567.935/SC**. Relator Min. Marco Aurélio. Julgamento em 4 de setembro de 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio, **Reforma acaba com federação, é projeto de poder e cheque em branco para a União**, Estadão, São Paulo, jul. 2022.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1997. pg 100.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)**. Revista Jurídica da Presidência Brasília v. 16 n. 108 Fev. 2014/Maio 2014. p. 39 a 64.

FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Reforma tributária nacional**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. v 17.

FGV. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **A reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia**: relatório final. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967. v. 35

FRAGA NETO, Armínio. **Estado, Desigualdade e Crescimento no Brasil**, Novos Estudos CEBRAP, v. 38, São Paulo, 2019. p. 613-634.

GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser Monteiro, **Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas**, Nota de Conjuntura, IPEA, Porto Alegre, v. 18, n. 60, ago. 2023. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12384/1/CC_n60_nota18_NT_reforma_tributaria.pdf

LARA, Daniela Silveira et al. **IAAS, PAAS e SAAS: como tributar?** In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra; BERGAMINI, Adolpho (org.). Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo, SP: Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2018. p. 395–428

LEONETTI, Carlos Araújo. **O sistema tributário nacional e dos direitos humanos na tributação**. Florianópolis: Insular, 2017.pg 141.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba: Juruá; Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2014.

OLIVEIRA, Dyogo; LOZARDO, Ernesto; SALCHSIDA, Adolfo; YWATA, Alexandre. **Reforma tributária**: Ipea/OAB/DF/Organizadores Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

OLIVEIRA, Fabrício A. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo:

Contracorrente, 2020.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª ed. Rev e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. pg 102.

PISCITELLI, Tathiane. **Reforma Tributária deve combater desigualdades estruturais**, Canal Um Brasil, 2021, 1 vídeo (43 min). Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=A6F_0NbdBvc. Acesso em 20 nov. 2023

PRUDENCIANO, Gregory; COTRIM, Cícero, **Reforma Tributária melhora percepção de solvência do setor público**, diz Appy. UOL / Estadão, São Paulo, ago. 2020. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2020/08/20/reforma-tributaria-melhora-percepcao-de-solvencia-do-setor-publico-diz-appy.htm>. Acesso em: 19 nov. 2023.

REZENDE, Fernando. **ICMS, gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação**. Rio de Janeiro: FGV, 2012. (FGV Projetos/ IDP; v. 2). Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/1540>. Acesso em: 16 nov. 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi, MACHADO, Nelson, **Imposto Sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, PEC45, PEC Brasil Solidário, PEC110, Notas Técnicas e Visão 2023**. 2. ed. São Paulo: CCiF, Max Limonad, 2023. p. 32.

SILVEIRA, Fernando Gaiger, PALOMO, Theo Ribas, CORNELIO, Felipe Moraes, TONO, Marcelo Resende, **Tributação Indireta: Alíquotas Efetivas E Incidência Sobre As Famílias**, IPEA, Brasília, 2022, disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf, Acesso em 18 nov. 2023

TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral - Brasília - 2023**. p. 7. Disponível em [http:// https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/46589_1468317/Boletim_CTB_2022.pdf?v=2906:inline](http://https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/46589_1468317/Boletim_CTB_2022.pdf?v=2906:inline). Acesso em 18 nov/2023.

TORRES, Heleno Taveira. **Constituição Financeira e o Federalismo Cooperativo Brasileiro**. In: SCAFF, Fernando F. et al. (Coord.). **Federalismo (S)em juízo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 287-333.

VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 1996. (Texto para Discussão; n. 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 15 nov. 2023

VARSANO, Ricardo. **Subnational taxation and the treatment of interstate trade in Brazil: problems and a proposed solution**. In: BURKI, Shahid Javed; PERRY, Guillermo (eds.). **Decentralization and accountability of the public sector. Proceedings of the Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean 1999**. 1. printed. Washington, DC: World Bank, 2000. p. 339-355.

VARSAÑO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. (Documento para Discussão # IDB-DP-335). Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma--lo-melhores-praticas>. Acesso em: 15 nov. 2023.

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