

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

Ewerton Daniel de Lima

**Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma  
tributária**

Florianópolis

2024

Ewerton Daniel de Lima

**Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma tributária**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof.(a) Gilson Wessler Michels, Dr.

Florianópolis

2024

## Ficha de identificação da obra

de Lima, Ewerton Daniel

Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma tributária / Ewerton Daniel de Lima ; orientador, Gilson Wessler Michels, 2024.  
80 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2024.

Inclui referências.

1. Direito. 2. tributação sobre o consumo. 3. regressividade. 4. seletividade. 5. não cumulatividade. I. Michels, Gilson Wessler. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE TCC (VIRTUAL)  
(Autorizada pela Portaria 002/2020/PROGRAD)

Aos 24 dias do mês de junho do ano de 2024, às 10 horas e 00 minutos, foi realizada a defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), no modo virtual, através do link: <https://meet.google.com/gio-sziw-mbb> intitulado “Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma tributária”, elaborado pelo acadêmico **Ewerton Daniel de Lima**, matrícula **22250345**, composta pelos membros **Dr. Gilson Wessler Michels, MSc. Daniel Cunha Salomão e MSc. Epaminondas José Messias**, abaixo assinados, obteve a aprovação com nota 10,0 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Aprovação Integral

Aprovação Condicionada aos seguintes reparos, sob fiscalização do Prof. Orientador

Florianópolis, 24 de junho de 2024.



Documento assinado digitalmente

**Gilson Wessler Michels**

Data: 27/06/2024 11:56:29-0300

CPF: \*\*\*.953.189-\*\*

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**Dr. Gilson Wessler Michels (ASSINATURA DIGITAL)**  
Professor Orientador



Documento assinado digitalmente

**DANIEL CUNHA SALOMAO**

Data: 27/06/2024 13:41:09-0300

CPF: \*\*\*.117.877-\*\*

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**MSc. Daniel Cunha Salomão (ASSINATURA DIGITAL)**  
Membro de Banca



Documento assinado digitalmente

**Epaminondas Jose Messias**

Data: 01/07/2024 07:04:42-0300

CPF: \*\*\*.371.751-\*\*

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**MSc. Epaminondas José Messias (ASSINATURA**

DIGITAL)  
Membro de Banca

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma tributária”, elaborado pelo(a) acadêmico **Ewerton Daniel de Lima**, defendido em 24/06/2024 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota **10,0 (dez)**, cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 24 de junho de 2024



Documento assinado digitalmente  
**Gilson Wessler Michels**  
Data: 27/06/2024 11:56:56-0300  
CPF: \*\*\*.953.189-\*\*  
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**Dr. Gilson Wessler Michels**  
Professor Orientador



Documento assinado digitalmente  
**DANIEL CUNHA SALOMAO**  
Data: 30/06/2024 18:26:04-0300  
CPF: \*\*\*.117.877-\*\*  
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**MSc. Daniel Cunha Salomão**  
Membro de Banca



Documento assinado digitalmente  
**Epaminondas Jose Messias**  
Data: 01/07/2024 07:05:30-0300  
CPF: \*\*\*.371.751-\*\*  
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**MSc. Epaminondas José Messias**  
Membro de Banca



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E**  
**ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

Aluno(a): Ewerton Daniel de Lima

RG: 8.353.165

CPF: 073.085.179-69

Matrícula: 22250345

Título do TCC: Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma tributária

Orientador(a): Prof. Gilson Wessler Michels, Dr.

Eu, Ewerton Daniel de Lima, acima qualificado venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 24 de junho de 2024.



Documento assinado digitalmente

EWERTON DANIEL DE LIMA

Data: 04/07/2024 16:12:43-0300

Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

**Ewerton Daniel de Lima**

À minha família, meu maior exemplo de amor e dedicação.



## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de expressar minha sincera gratidão ao meu orientador, Dr. Gilson Wessler Michels, pela sua orientação dedicada, apoio constante e valiosas contribuições para o desenvolvimento deste trabalho. Seu profissionalismo e comprometimento foram fundamentais para o sucesso desta jornada acadêmica.

À minha esposa, Andressa, meu mais profundo agradecimento pelo amor, apoio incondicional e compreensão durante todo o período em que estive envolvido neste trabalho. Sua presença e encorajamento foram fontes de inspiração e motivação para superar os desafios e alcançar os objetivos propostos.

Agradeço também à minha família, cujo apoio inabalável e sacrifícios no passado foram fundamentais para que eu estivesse aqui hoje. Sou imensamente grato pelo constante incentivo, compreensão e amor incondicionais, que foram essenciais para superar desafios e alcançar meus objetivos.

Aos meus colegas de curso e amigos, gostaria de expressar minha gratidão pela troca de experiências, apoio mútuo e companheirismo ao longo dessa jornada. As conversas, discussões e momentos compartilhados foram enriquecedores e contribuíram significativamente para o meu crescimento pessoal e acadêmico.

Por fim, gostaria de estender meus agradecimentos a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho. Seja com palavras de incentivo, apoio logístico ou simplesmente pela presença e amizade, cada gesto foi valorizado e apreciado.

## RESUMO

Este trabalho analisa a tributação sobre o consumo no Brasil, comparando os cenários antes e depois da reforma tributária de 2023. Quatro aspectos principais são considerados: regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência. A análise identifica as mudanças implementadas pela reforma, destacando avanços e críticas em cada um desses aspectos. O referencial teórico contextualiza a tributação sobre o consumo no Brasil, explorando as principais espécies tributárias vigentes antes da reforma, a evolução histórica da tributação sobre consumo desde a primeira constituição republicana e os modelos de tributação sobre o consumo adotados em outras jurisdições. Além disso, o estudo examina como essas mudanças afetam a justiça fiscal e a eficiência econômica, com base em dados empíricos e análises comparativas. A pesquisa utiliza uma abordagem qualitativa, incluindo revisão bibliográfica de livros, artigos e pesquisas quantitativas, com o fim de proporcionar uma visão dos impactos da reforma tributária em relação aos aspectos destacados. A conclusão ressalta os avanços da reforma tributária e a importância de um sistema tributário mais equitativo, simples e transparente.

**Palavras-chave:** tributação sobre o consumo, regressividade, seletividade, não cumulatividade, transparência tributária.

## ABSTRACT

This paper analyzes taxation on consumption in Brazil, comparing the scenarios before and after the 2023 tax reform. Four main aspects are considered: regressivity, selectivity, non-cumulativeness, and tax transparency. The analysis identifies the changes implemented by the reform, highlighting advancements and criticisms in each of these aspects. The theoretical framework contextualizes consumption taxation in Brazil, exploring the main tax species in force before the reform, the historical evolution of consumption taxation since the first republican constitution, and the models of consumption taxation adopted in other jurisdictions. Additionally, the study examines how these changes affect tax justice and economic efficiency, based on empirical data and comparative analyses. The research utilizes a qualitative approach, including bibliographic review of books, articles, and quantitative research, in order to provide insight into the impacts of the tax reform regarding the highlighted aspects. The conclusion emphasizes the advancements of the tax reform and the importance of a more equitable, simple, and transparent tax system.

**Keywords:** consumption taxation, regressivity, selectivity, non-cumulativeness, tax transparency.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Contribuição dos impostos sobre consumo para a receita do Brasil e países OCDE. .....	17
Figura 2 - Crescimento da participação da tributação sobre consumo nas receitas da União entre 1913 e 1960 .....	21
Figura 3 - Crescimento da participação da tributação sobre consumo nas receitas dos Estados entre 1914 e 1960 .....	22
Figura 4 - Unificação de tributos após a reforma tributária .....	23
Figura 5 - Ilustração da Não Cumulatividade do ICMS.....	25
Figura 6 - Exemplo de documento fiscal dos Estados Unidos. ....	31
Figura 7 - Tributação na cadeia de produção no modelo norte-americano de tributação sobre consumo.....	31
Figura 8 - Tributação na cadeia de produção no modelo europeu de tributação sobre consumo .....	33
Figura 9 - Carga tributária total da classe social mais baixa (1) para a mais alta (10).....	37
Figura 10 - Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2021 (dados em % do PIB).....	38
Figura 11 - Ilustração de tributo cumulativo em três etapas.....	47
Figura 12 - Ilustração de tributo cumulativo com verticalização da segunda etapa.....	47

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Resumo das características dos tributos sobre consumo pré-reforma. ....	29
Quadro 2 – Vantagens e desvantagens do modelo de tributação norte-americano. ....	32
Quadro 3 – Vantagens e desvantagens do modelo de tributação europeu.....	34
Quadro 4 – Classificação para aplicação da seletividade em função da essencialidade no IPI. .....	43
Quadro 5 – Transparência fiscal e transparência tributária. ....	50
Quadro 6 – Principais tributos incidentes sobre o consumo antes e depois da reforma.....	55
Quadro 7 – Resumo das características dos tributos sobre consumo pós-reforma.....	61
Quadro 8 – Avanços e críticas quanto à regressividade na reforma tributária. ....	66
Quadro 9 – Avanços e críticas quanto à seletividade na reforma tributária. ....	69
Quadro 10 – Avanços e críticas quanto à não cumulatividade na reforma tributária.....	72
Quadro 11 – Avanços e críticas quanto à transparência na reforma tributária.....	74

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CBS Contribuição sobre Bens e Serviços

CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

EC Emenda Constitucional

FINSOCIAL Contribuição para o Fundo de Investimento Social

FMI Fundo Monetário Internacional

IBS Imposto sobre Bens e Serviços

IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICM Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias

ICMS Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPJ Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISS Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IS Imposto Seletivo

ITBI Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação

ITR Imposto Territorial Rural

IVA Imposto sobre o Valor Agregado

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIS Programa de Integração Social

TIPI Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....</b>	<b>17</b>
2.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	17
2.2	BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL 19	
2.3	PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	23
<b>2.3.1</b>	<b>ICMS.....</b>	<b>23</b>
<b>2.3.2</b>	<b>ISS .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.3</b>	<b>IPI.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.4</b>	<b>PIS/COFINS.....</b>	<b>27</b>
<b>2.3.5</b>	<b>Resumo dos principais tributos sobre consumo antes da reforma .....</b>	<b>28</b>
2.4	PRINCIPAIS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO DIREITO COMPARADO.....	30
<b>2.4.1</b>	<b>Características do Modelo Norte-Americano de Tributação sobre Consumo 30</b>	
<b>2.4.2</b>	<b>Características do Modelo Europeu de Tributação sobre Consumo.....</b>	<b>33</b>
<b>3</b>	<b>ASPECTOS DESTACADOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO ..</b>	<b>35</b>
3.1	REGRESSIVIDADE .....	35
3.2	SELETIVIDADE.....	40
3.3	NÃO CUMULATIVIDADE .....	45
3.4	TRANSPARÊNCIA .....	50
<b>4</b>	<b>A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS ASPECTOS DESTACADOS.....</b>	<b>55</b>
4.1	PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO DEPOIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	55
<b>4.1.1</b>	<b>Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).....</b>	<b>56</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Contribuição sobre bens e serviços (CBS).....</b>	<b>58</b>

<b>4.1.3</b>	<b>Imposto Seletivo (IS) .....</b>	<b>59</b>
<b>4.1.4</b>	<b>Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) .....</b>	<b>61</b>
<b>4.1.5</b>	<b>Resumo dos principais tributos sobre consumo no depois da reforma .....</b>	<b>61</b>
<b>4.2</b>	<b>ASPECTOS DESTACADOS NA REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.1</b>	<b>Regressividade.....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.2</b>	<b>Seletividade.....</b>	<b>66</b>
<b>4.2.3</b>	<b>Não cumulatividade .....</b>	<b>69</b>
<b>4.2.4</b>	<b>Transparência .....</b>	<b>72</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>75</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>76</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é uma complexa teia de normas e tributos que exercem um impacto direto na dinâmica econômica e na estrutura social do país. Dentro dessa complexidade, destaca-se a tributação sobre o consumo como uma das principais fontes de arrecadação para o Estado, proporcionando recursos para áreas essenciais como saúde, educação, infraestrutura e seguridade social.

Apesar de sua relevância para o financiamento de importantes objetivos governamentais, a tributação sobre o consumo enfrenta diversos desafios e críticas. A complexidade desse sistema de tributação, a falta de transparência e os altos custos de conformidade são frequentemente apontados como entraves ao desenvolvimento econômico e à competitividade das empresas. Além disso, a regressividade inerente de certos tributos sobre o consumo pode agravar as desigualdades sociais, prejudicando a eficácia das políticas públicas de redistribuição de renda.

Nesse contexto, a Emenda Constitucional 132/2023, conhecida como a “Reforma Tributária”, surgiu como uma tentativa de reestruturação do sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo. Seus objetivos principais, conforme a assessoria especial de comunicação do Ministério da Fazenda, são: “fazer a economia brasileira crescer de forma sustentável, gerando emprego e renda”, “tornar nosso sistema tributário mais justo, reduzindo as desigualdades sociais e regionais” e “reduzir a complexidade da tributação, assegurando transparência e provendo maior cidadania fiscal” (Ministério da Fazenda, 2023).

O presente trabalho tem como principal objetivo avaliar avanços e críticas pertinentes à nova estrutura de tributação sobre o consumo prevista na reforma tributária em termos de regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência.

Para satisfação desse objetivo principal, busca-se, em primeiro lugar, fazer uma revisão bibliográfica de aspectos relevantes da tributação sobre consumo, do histórico desse tipo de tributação no Brasil, de sua estrutura, de seus modelos de tributação no direito comparado e dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais dos termos regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência.

Em segundo lugar, busca-se a apresentação de dados estatísticos, tributários e históricos extraídos de livros, artigos científicos, reportagens e institutos de pesquisa no

contexto pré-reforma tributária, evidenciando problemas relacionados à regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência da tributação sobre consumo.

Em terceiro lugar, busca-se, por meio dos dados mencionados acima, a demonstração das problemáticas inerentes à tributação sobre consumo no Brasil em relação aos mesmos aspectos.

Por fim, a partir da demonstração anterior, propõe-se avanços e críticas em relação às modificações trazidas pela reforma tributária, especificamente em termos de regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência.

Como metodologia, o presente trabalho utiliza como teoria de base o positivismo jurídico de Hans Kelsen (Kelsen, 1998), pois tem seu foco na análise das normas jurídicas como elas são, bem como vale-se do método dedutivo, pois parte de conceitos gerais da tributação sobre o consumo para depois estudar as implicações específicas da reforma tributária em relação a esses conceitos. Além disso, a metodologia é guiada por análise de legislação, dados, estatísticas, notícias, estudos quantitativos, dentre outros.

O presente trabalho está estruturado da seguinte forma. O primeiro capítulo apresenta a relevância da tributação sobre o consumo, o histórico e a estrutura dessa tributação no Brasil antes da reforma, bem como os principais modelos desse tipo de tributação no direito comparado.

O segundo capítulo detalha os aspectos destacados da tributação sobre o consumo, quais sejam, a regressividade, a seletividade, a não cumulatividade e a transparência, apontando os principais conceitos, características, desafios e críticas. Objetiva-se, portanto, delinear cada um dos aspectos, para posterior análise em relação à reforma tributária.

O terceiro capítulo apresenta o sistema de tributação sobre consumo proposto pela Emenda Constitucional 132/2023, bem como os avanços e as críticas em relação às modificações trazidas pela reforma tributária em termos de regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência.

Por fim, são apresentadas as conclusões, propostas de trabalhos futuros e as referências bibliográficas que sustentam o presente trabalho.

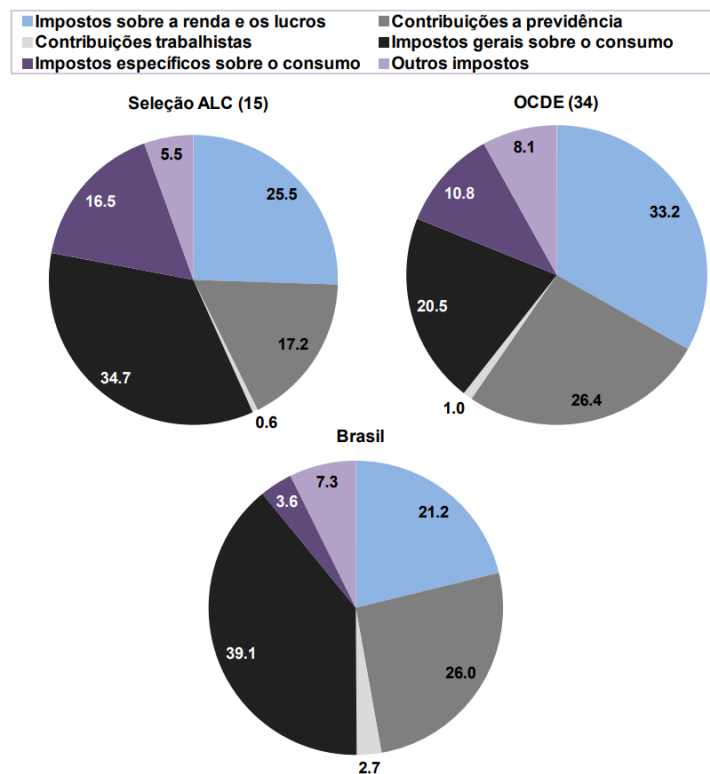
## 2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Neste capítulo, é apresentada a contextualização da tributação sobre consumo no Brasil, destacando sua relevância e histórico, bem como são apresentados os principais modelos desse tipo de tributação existentes atualmente no direito comparado, quais sejam, o modelo norte-americano e o modelo europeu.

### 2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A tributação sobre o consumo, componente essencial dos sistemas tributários, consiste na imposição de tributos sobre a aquisição de bens e serviços pelos consumidores, trazendo uma fonte significativa de receita para os governos (Costa, 2023, p. 711). Segundo relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), entre os anos 1990 e 2010, os impostos sobre o consumo corresponderam a 31,3% da receita de países-membro da OCDE, enquanto no Brasil esse número alcançou a marca de 42,7% para mesmo período, conforme se infere da Figura 1 (OCDE, 2011).

Figura 1 - Contribuição dos impostos sobre consumo para a receita do Brasil e países OCDE.



Fonte: (OCDE, 2011).

Verifica-se, portanto, que esse tipo de tributação é expressivo em vários países, com potencial de gerar receitas estáveis e com relativa facilidade de administração, não se requerendo, por exemplo, a apuração de renda dos cidadãos para a adequada fiscalização e arrecadação do tributo, como é o caso do imposto de renda, que prevê identificações de categoria e espécie de renda para que haja a tributação (Schoueri, 2023, p.135).

Por se valer de receitas estáveis, a tributação sobre o consumo desempenha um papel crucial no financiamento de despesas governamentais, incluindo investimentos em infraestrutura (Amaro, 2023, p.147), educação, saúde (Paulsen, 2023, p.112) e seguridade social (Paulsen, 2023, p.1264). No Estados e Distrito Federal, por exemplo, a maior parte da receita tributária se dá com o ICMS, imposto incidente sobre o consumo (Costa, 2023, p.711).

A tributação sobre consumo é considerada uma tributação indireta (Paulsen, 2023, p.443), pois coloca o ônus tributário no preço do bem ou do serviço, aumentando seu valor final, sem necessariamente explicitar ao contribuinte se ele está pagando tributos e o quanto. Ocorre aqui uma diferenciação conceitual entre o contribuinte de fato – que é o consumidor final que arca com o ônus tributário embutido no preço dos bens e serviços – e o contribuinte de direito, que é o responsável legal pela obrigação tributária oriunda da aquisição de bens e da prestação de serviços (Gassen, 2013, p.3).

Tal estrutura de tributação sofre críticas por oferecer risco de regressividade em relação à renda do contribuinte (Schoueri, 2023, p.1299), bem como por não haver limitação de efeito de confisco, permitindo taxações altíssimas embutidas nos preços dos bens e serviços (Carvalho, 2019, p.223).

No entanto, a tributação sobre o consumo permite também que se atenuem sua inerente regressividade com a aplicação de alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos produtos, princípio conhecido como seletividade tributária (Amaro, 2023, p.332). A seletividade permite, portanto, que se escolha determinados produtos menos essenciais para que tenham alíquotas mais altas. É obrigatória em alguns tributos, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (Paulsen, 2023, p.398).

Outra crítica relacionada aos tributos sobre consumo é de que a sua apuração e informações ficam a cargo do contribuinte, na forma de obrigações acessórias, de modo que este precisa arcar, além dos custos do tributo propriamente dito, com os custos invisíveis de sua apuração e operacionalização. Esses são os denominados custos operacionais de conformidade, que nada mais são que o preço que o contribuinte paga para estar de acordo com a legislação tributária (Schoueri, 2023, p.1586).

Critica-se também a falta de transparência ao contribuinte sobre o quanto de imposto se paga na tributação sobre consumo, pois a complexidade da legislação muitas vezes dificulta o cálculo da efetiva carga tributária embutida no produto ou serviço adquirido (Amaro, 2023, p.347).

Como se pode depreender da discussão acima, a tributação sobre o consumo possui grande relevância no sistema tributário brasileiro, ao mesmo tempo em que enfrenta desafios relacionados à regressividade, falta de transparência e custos operacionais de conformidade.

As próximas duas seções apresentarão a tributação sobre consumo no Brasil, através da exposição de um breve histórico, seguido da apresentação dos principais tributos sobre consumo que integram o sistema tributário brasileiro pré-reforma tributária. Essa abordagem proporcionará uma visão contextualizada dos tributos sobre o consumo, contribuindo para uma compreensão mais aprofundada do sistema tributário vigente antes da reforma.

## 2.2 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Para compreender o atual contexto da tributação sobre o consumo no Brasil, é importante compreender a história que motivou o desenvolvimento desse sistema ao longo do tempo.

Com a Proclamação da República e a promulgação da Constituição de 1891, o sistema tributário brasileiro adotou uma tributação muito semelhante à do fim do império, especialmente em relação ao “imposto sobre a importação de procedência estrangeira” (Brasil, 1891), que chegou a ser responsável por cerca de dois terços da arrecadação do país (Varsano, 1996, p.2).

Já no ano de 1892, houve um passo que contribuiu para a construção de uma tributação sobre o consumo: foi estabelecida a cobrança de um imposto sobre o fumo, a qual foi posteriormente estendida a outros produtos, criando-se então o denominado “imposto de consumo” (Varsano, 1996, p.2-3).

Em 1922, houve outra inovação no sistema tributário brasileiro: a instituição do “imposto sobre vendas e consignações”, posteriormente transferido para a competência tributária dos Estados da federação. No entanto, a principal fonte de receita da União continuou sendo o imposto de importação, o que perdurou até o ano de 1914, representando cerca de 50% da receita total da União contra apenas 10% do imposto de consumo (Varsano, 1996, p.3).

Com a Primeira Guerra Mundial (1914-1918), houve redução das transações de comércio exterior, o que forçou o governo brasileiro a buscar outras fontes de receita. Foi nesse momento que a tributação sobre consumo passou ser uma fonte de receita mais relevante para o governo do que outrora havia sido (Varsano, 1996, p.3).

Na Constituição de 1934 a repartição de competências foi definida de forma que os Estados possuíam competência privativa para decretar impostos sobre consumo de combustíveis de motor de explosão (Art. 8º, I, “d”) e impostos sobre vendas e consignações (Art. 8º, I, “e”) (Brasil, 1934).

Até então, a principal receita dos estados era o imposto de exportação, somando cerca de 40% de suas receitas. No entanto, na Constituição de 1934, os Estados, apesar de receberem competência privativa para decretar imposto de exportação, tiveram limitação imposta por essa mesma constituição, sendo definido o limite máximo de 10% para alíquotas desse imposto (Brasil, 1934).

Essa limitação acabou fazendo com que o imposto de vendas e consignações ganhasse o protagonismo nos estados, chegando a 60% de sua receita tributária no ano de 1946 (Varsano, 1996, p.7).

No âmbito da União, o imposto de consumo superou o imposto da importação já no final da década de 1930 e em 1946 correspondia a 40% da receita tributária da União (Varsano, 1996, p.7-8).

Na década de 1960, pouco antes da reforma tributária ocorrida de 1963 a 1966, o imposto de consumo representava 45% da receita tributária da União e o imposto de vendas e consignações representava quase 90% da receita tributária dos Estados.

A reforma tributária de 1963 visava, dentre outros, um aumento de receitas para atender os objetivos estatais, objetivo que foi atingido, em grande parte, com a implementação de um imposto sobre o valor adicionado, não-cumulativo. Foi nessa reforma que se instituiu o ICM – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – como um mecanismo de arrecadação para os estados e municípios (Varsano, 1996, p.13).

Após a reforma, houve muitas concessões de incentivos fiscais, o que começou a prejudicar a receita tributária já a partir do ano de 1970. Foi nesse momento que foi instituído o PIS – Programa de Integração Social, reduzindo-se concomitantemente o valor dos incentivos fiscais (Varsano, 1996, p.10).

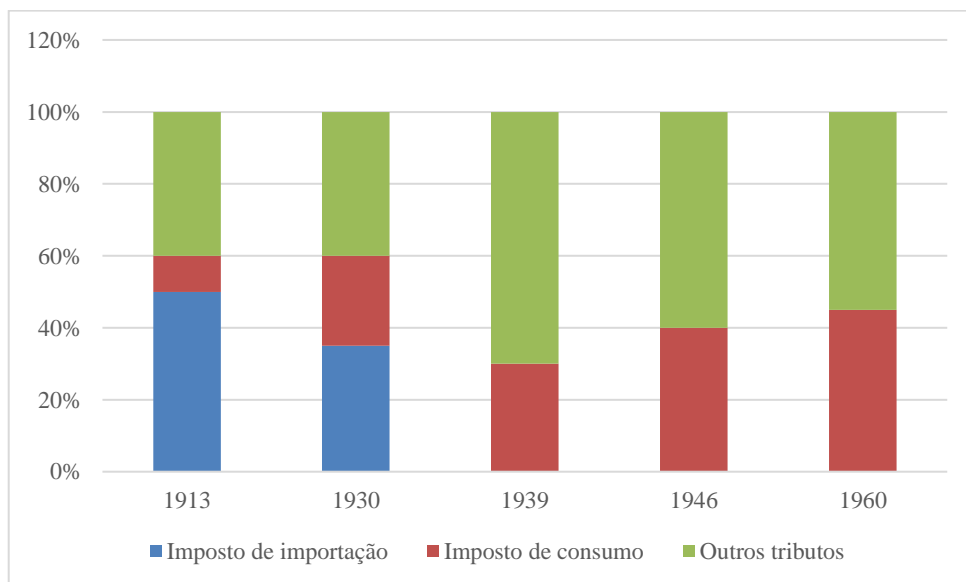
Em 1986, mais um tributo sobre consumo se apresentou de forma cumulativa, o Finsocial – Contribuição para o Fundo de Investimento Social – regulamentado pelo Decreto nº 92.698/1986 (Brasil, 1986).

Com a Constituição de 1988, os estados da federação passaram a ter como principal tributo o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), sucessor do ICM (Varsano, 1996, p.13).

Até a reforma tributária de 2023, o ICMS se apresentava com o principal tributo sobre consumo no Brasil, o qual deverá ser substituído pelo Imposto sobre bens e serviços (IBS) após uma fase de transição (Senado, 2023).

O histórico apresentado mostra que o Brasil passou por diversos e consecutivos aumentos na tributação sobre consumo, o que se evidencia na Figura 2 e na Figura 3, que apresentam, respectivamente, o aumento da relevância do imposto de consumo na União e o aumento da relevância do imposto sobre vendas e consignações nos estados.

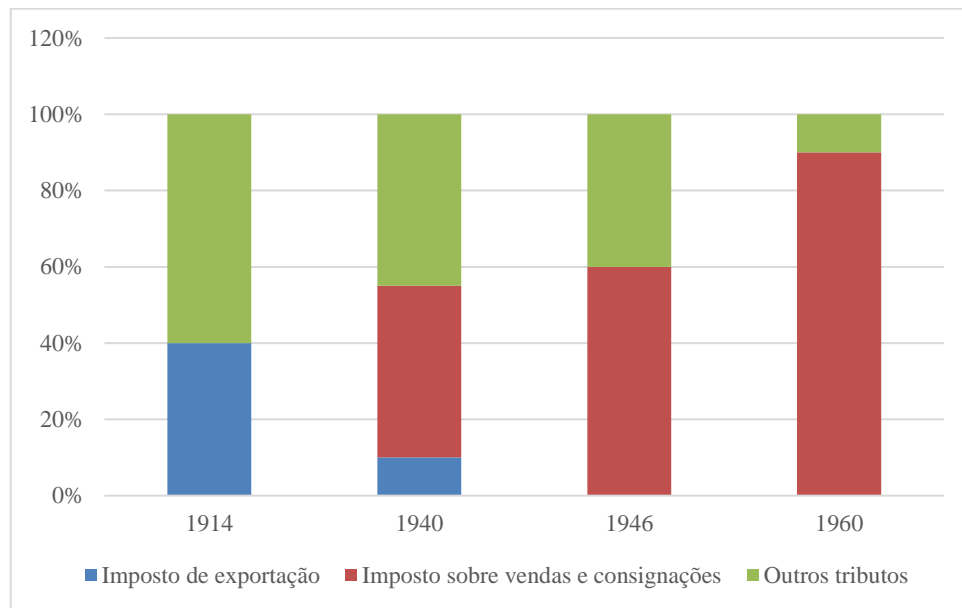
Figura 2 - Crescimento da participação da tributação sobre consumo nas receitas da União entre 1913 e 1960<sup>1</sup>



Fonte: Do autor (2024).

<sup>1</sup> O gráfico não contempla dados de participação do imposto de importação na receita da União para os anos de 1939, 1946 e 1960. Nesses casos, o item “outros tributos” compreende também o imposto de importação. O objetivo primordial do gráfico é de mostrar o aumento da relevância da tributação sobre o consumo no período.

Figura 3 - Crescimento da participação da tributação sobre consumo nas receitas dos Estados entre 1914 e 1960<sup>2</sup>



Fonte: Do autor (2024).

Por conta desse histórico, o sistema tributário brasileiro apresenta, no cenário pré-reforma, uma grande complexidade e uma carga tributária elevada sobre o consumo, incluindo principalmente os tributos ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS. No ano de 2022, esses cinco tributos corresponderam a 35,57% da carga tributária brasileira (Tesouro Transparente, 2023).

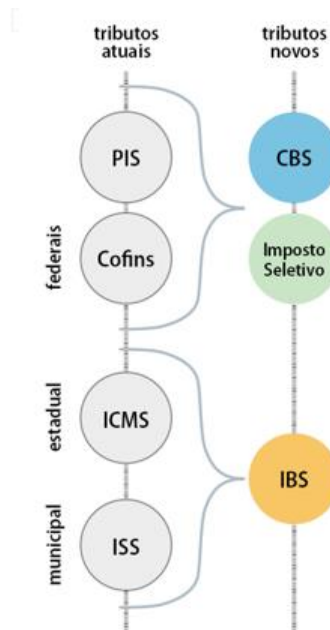
Dentre outros objetivos, a reforma tributária de 2023 almejou a simplificação do sistema de tributação sobre consumo, unificando PIS e COFINS na Contribuição sobre bens e serviços (CBS), bem como unificando o ICMS e o ISS no Imposto sobre bens e serviços (IBS), conforme Figura 4.

Na próxima seção, serão apresentados os principais tributos incidentes sobre o consumo no Brasil antes da reforma tributária de 2023.

<sup>2</sup> O gráfico não contempla dados de participação do imposto de exportação na receita dos Estados para os anos de 1946 e 1960. Nesses casos, o item “outros tributos” compreende também o imposto de exportação. O objetivo primordial do gráfico é mostrar o aumento da relevância da tributação sobre o consumo no período.



Figura 4 - Unificação de tributos após a reforma tributária



Fonte: Senado notícias (Senado, 2023).

### 2.3 PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Antes da reforma tributária, o ordenamento jurídico tinha como principais tributos sobre o consumo os seguintes impostos (Paulsen, 2023, p. 1058):

- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

Além disso, as principais contribuições eram (Paulsen, 2023, p. 1264):

- Programa de Integração Social (PIS);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

#### 2.3.1 ICMS

O ICMS é o principal imposto sobre consumo pré-reforma tributária. Trata-se de imposto de competência estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, responsável pela maior fatia da receita dos Estados brasileiros e do Distrito Federal (Costa,

2023, p.711), representando 81,29% das receitas dos Estados no ano de 2022 (Tesouro Transparente, 2023).

Sua tributação não está restrita a transações que envolvam circulação de mercadorias, mas também abrange a importação de mercadorias (Paulsen, 2023, p.1119) e alguns serviços, tais como transporte interestadual e intermunicipal (Paulsen, 2023, p.1095), comunicação (Paulsen, 2023, p.1101) e energia elétrica.

A legislação do ICMS é extensa e complexa, com disposições na Constituição, lei complementar, resoluções do Senado, convênios Confaz, leis instituidoras do ICMS em cada Estado e Distrito Federal, bem como regulamentos e atos normativos infralegais, também em cada um dos Estados e Distrito Federal (Paulsen, 2023, p.1087).

A possibilidade de concessão de benefícios fiscais aumenta ainda mais a complexidade dessa legislação, além de criar uma guerra fiscal entre os Estados, que procuram oferecer tais benefícios para a instalação de empresas em sua unidade da federação (Paulsen, 2023, p.378). Portanto, abre-se possibilidade para inúmeras exceções na legislação, tornando-a complexa e difícil de ser gerenciada (Paulsen, 2023, p.1085).

Um outro ponto importante sobre o ICMS é que ele é um imposto que tem previsão constitucional expressa de não cumulatividade (Schoueri, 2023, p. 1279), prevendo a mesma constituição uma faculdade para seletividade, o que permite uma tributação diferenciada de produtos e serviços em função de sua essencialidade.

A não cumulatividade é uma característica diferencial no ICMS. Ela impede que a tributação ocorra em cascata, permitindo-se compensar o imposto já pago nas etapas anteriores de produção. Na Figura 5, é apresentada uma ilustração da não cumulatividade. A loja de produtos alimentícios compra um produto por R\$ 2000,00 e paga R\$ 360,00 (alíquota de 18%) na operação. A mesma loja vende o produto para o consumidor final por R\$ 3000,00, incidindo R\$ 540,00 de ICMS na operação. Ocorre que nesse caso a loja não irá recolher R\$ 540,00 de ICMS, mas sim R\$ 180,00 (o que equivalente à diferença entre R\$ 540,00 e R\$ 360,00), pois os R\$ 360,00 já pagos na compra feita pela loja podem ser utilizados como créditos. Em um cenário ideal, o resultado é que o imposto final pago é apenas em relação ao valor agregado. No exemplo acima, 18% em relação ao valor agregado de R\$ 1.000,00, resulta no valor de R\$ 180,00.

Figura 5 - Ilustração da Não Cumulatividade do ICMS



Fonte: (XPOENTS, 2020)

Essa estrutura permite um sistema de créditos e débitos, contribuindo para uma menor sonegação (Pontalti, 2024, p. 18), já que os próprios agentes de mercado se beneficiam ao exigir a emissão de documento fiscal da etapa comercial anterior para creditar em suas operações posteriores.

Outra característica do ICMS é que ele é calculado “por dentro” dos preços. Isso significa que ele incide sobre si próprio como se fosse uma parte da mercadoria ou serviço (Paulsen, 2023, p.206). Portanto, uma alíquota de 18% em um produto de R\$ 100,00 não deverá resultar em um preço de R\$ 118,00. Na verdade, deve-se estruturar o preço de modo que o ICMS equivalha a 18% do valor do produto. Isso vale dizer, portanto, que um produto com preço final de R\$ 100,00 terá R\$ 18,00 de ICMS e custo de R\$ 82,00.

Portanto, o cálculo “por dentro” apresenta uma alíquota efetiva maior. No exemplo apresentado, a alíquota efetiva será de R\$ 18,00 dividido por R\$ 82,00, o que resulta em quase 22%. Portanto, no ICMS distingue-se alíquota nominal da efetiva, dificultando a percepção do contribuinte em relação à efetiva carga tributária.

### 2.3.2 ISS

Outro imposto que compõe o sistema de tributação sobre o consumo no Brasil é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), relevante fonte de receita para os

municípios, com participação em 46,19% nas arrecadações municipais de 2022 (Tesouro Transparente, 2023). Sua incidência se dá sobre a prestação de serviços, abrangendo uma ampla gama de atividades econômicas, conforme decisão do STF no RE 651.703, em que se entendeu a prestação de serviços como o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador” (Paulsen, 2023, p. 1136).

Esse imposto, assim como o ICMS, estabelece um cálculo por dentro, ou seja, compõe a própria base de cálculo. Diferente, no entanto, é em termos de cumulatividade, já que o ISS é um imposto cumulativo, não permitindo creditamento de impostos pagos em operações anteriores.

O ISS é regido pela Lei Complementar nº 116/2003 (Brasil, 2003), que estabelece as normas gerais para sua aplicação e arrecadação (Costa, 2023, p.762), e apresenta uma lista de serviços tributáveis pelo ISS. Essa lista apresenta um rol taxativo, sendo admitida, no entanto, uma interpretação extensiva (Paulsen, 2023, p.1143)

A competência tributária do ISS também é um assunto relevante. Considerando que há milhares de municípios que o arrecadam, importante é definir o critério espacial para a incidência do imposto. Em um primeiro momento, o STJ se posicionou no sentido de ser de o ISS ser de competência do Município onde foi prestado o serviço. No entanto, a partir de 2016, o art. 3º da LC 116/2003 foi alterado, definindo que o Município a quem compete o ISS é, em regra, o Município onde está localizado o estabelecimento do prestador de serviço (Costa, 2023, p.767), expondo também dezenas de exceções.

### **2.3.3 IPI**

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um imposto federal indireto aplicado sobre operações com produtos industrializados, ou seja, de produtos que foram objetos de industrialização (Paulsen, 2023, p. 1061). Instituído pela Constituição Federal de 1988, o IPI possui como principais características a seletividade obrigatória em função da essencialidade do produto (Paulsen, 2023, p.481) e a não cumulatividade (Schoueri, 2023, p.1284), ambas expressamente previstas no texto constitucional.

A seletividade do IPI se visualiza em suas alíquotas, que são estabelecidas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), através do Decreto n. 11.158/2022 (Paulsen, 2023, p.1082).

A TIPI apresenta várias alíquotas, sendo a alíquota zero (0%) a mais frequente (Costa, 2023, p.687), que se apresentam tanto em produtos não industrializados e, portanto, não tributados, como em produtos industrializados em que o legislador optou por não tributar. Há várias alíquotas para os produtos tributados, tais como 3,25%, 5,2%, 6,5%, 9,75%, 15%, 20% (Paulsen, 2023, p.1085), chegando até 330%, para os cigarros contendo tabaco.

Para Regina Helena Costa, as alíquotas previstas na TIPI podem levantar discussões quanto à efetividade da seletividade que se propunha a Constituição, nos casos em que a alíquota de um produto necessário for maior do que de produtos considerados supérfluos (Costa, 2023, p. 687).

Em relação à não cumulatividade, esta se dá, assim como no ICMS, por um sistema de créditos (Paulsen, 2023, p.1069). Portanto, supondo que uma empresa A produza chapas de aço e venda-as para a empresa B, sobre essa operação incidirá o IPI. Quando a empresa B utiliza as chapas de aço para fabricação de peças para máquinas e vende-as para uma empresa C, haverá nova incidência do imposto. No entanto, a empresa B, ao pagar o IPI sobre a venda para a empresa C, poderá aproveitar o crédito do IPI pago na operação de compra que fez da empresa A. (Costa, 2023, p. 679).

Um aspecto diferencial do IPI é sua finalidade extrafiscal, ou seja, sua utilização como instrumento de política econômica para regular determinados setores da economia. Por meio do ajuste das alíquotas do IPI, o governo pode estimular ou desestimular a produção e o consumo de determinados produtos, promovendo objetivos como o desenvolvimento regional, a proteção da indústria nacional, a preservação ambiental, dentre outros (Costa, 2023, p. 674).

Por esse motivo, o IPI goza de regime jurídico diferenciado quanto à anterioridade. Não se sujeita à anterioridade genérica prevista no art. 150, III, “b” da carta magna, mas apenas à chamada noventena, prevista no art. 150, III, “c” (Carvalho, 1996). Isso equivale a dizer que o IPI não necessita esperar novo exercício para que suas modificações de alíquotas estejam em vigor, o que dá mais flexibilidade ao Poder Executivo para aplicações de políticas extrafiscais (Costa, 2023, p.674).

### **2.3.4 PIS/COFINS**

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar nº 7/1970 com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas (Brasil, 1970). A Constituição de 1988 estabelece atualmente, em seu art. 239, que os

recursos dessa arrecadação têm a finalidade específica de financiar o programa do seguro-desemprego, o abono salarial e outras ações de previdência (Brasil, 1988).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é uma contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, com o objetivo de financiar a seguridade social, compreendendo as áreas de saúde, previdência e assistência social (BRASIL, 1991).

Esses tributos, foram recepcionados pela Constituição de 1988, através do art. 195, inciso I, alínea “b”, que prevê sua incidência sobre o faturamento ou a receita das empresas (Brasil, 1988). Os dois tributos são de competência federal e têm por finalidade o financiamento da seguridade social (Paulsen, 2023, p.1263).

Diferentemente dos demais tributos, há possibilidade de adesão a um regime não cumulativo ou a um regime cumulativo de tributação para PIS e COFINS. No regime cumulativo, as alíquotas são aplicadas de forma linear sobre a receita bruta, sem possibilidade de dedução de créditos tributários. Já no regime não cumulativo, inovação trazida pelas Leis 10.637/02 e nº 10.833/03, as alíquotas são mais elevadas, porém as empresas têm direito a creditar-se de determinadas despesas, reduzindo-se o valor a ser recolhido. Essa diferenciação dá uma maior flexibilidade para as empresas em seu planejamento tributário, oferecendo a possibilidade de considerar suas particularidades e impactos econômicos.

As alíquotas de PIS e Cofins no regime cumulativo são de 0,65% (PIS) e 3% (Cofins), ao passo que no regime não cumulativo são de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins).

Tanto PIS quanto COFINS são calculados por dentro, conforme Decreto-Lei n.º 1.598/77, em seu § 5º do art. 12 (Brasil, 1977).

A receita com o PIS/Cofins é expressiva, alcançando 14,63% da arrecadação da União em 2022 (Tesouro Transparente, 2023).

### **2.3.5 Resumo dos principais tributos sobre consumo antes da reforma**

A seguir apresenta-se um quadro-resumo de algumas características dos tributos sobre consumo no ordenamento jurídico brasileiro antes da reforma tributária.

Quadro 1 – Resumo das características dos tributos sobre consumo pré-reforma.

<b>Tributo</b>	<b>ICMS</b>	<b>ISS</b>	<b>IPI</b>	<b>PIS</b>	<b>COFINS</b>
<b>Competência</b>	Estadual	Municipal	Federal	Federal	Federal
<b>Incidência</b>	Aquisição de produtos e prestação de alguns serviços	Prestação de serviços	Aquisição de produtos industriais	Receita ou faturamento das empresas	Receita ou faturamento das empresas
<b>Cumulatividade</b>	Não cumulativo	Cumulativo	Não cumulativo	A depender do regime	A depender do regime
<b>Previsão constitucional de Seletividade</b>	Sim, facultativa	Não	Sim, obrigatória	Não	Não
<b>Contribuição (%) para a arrecadação do Brasil em 2022</b>	20,71%	3,21%	1,76%	1,75%	8,14%
<b>Contribuição (%) para a arrecadação do sujeito ativo em 2022</b>	81,29%	46,19%	2,61%	2,59%	12,04%
<b>Forma de cálculo</b>	Por dentro	Por dentro	Por fora	Por dentro	Por dentro

Fonte: Do autor. Dados de arrecadação de (Tesouro Transparente, 2023).

Como pode-se verificar a partir do exposto até aqui, ao longo do tempo o Brasil desenvolveu um sistema tributário complexo com múltiplos tributos sobre o consumo, o que apresenta vários desafios jurídicos, econômicos e sociais. Nesse sentido, é de grande utilidade para o presente trabalho a compreensão de como outros países enfrentam os desafios tributários nessa área. No capítulo seguinte, serão abordados os dois principais modelos de tributação sobre o consumo no direito comparado, trazendo uma compreensão de vantagens e desvantagens de

cada modelo. Essa análise comparativa permitirá uma compreensão mais abrangente das oportunidades e desafios associados à tributação sobre o consumo.

## 2.4 PRINCIPAIS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO DIREITO COMPARADO

Atualmente, existem dois principais modelos de tributação sobre o consumo: o modelo norte-americano, que se utiliza de um imposto sobre as vendas, denominado *sales tax*, pago apenas pelo consumidor final na cadeia de produção, e o modelo europeu, que faz uso de um imposto sobre o valor agregado (IVA), incidente em cada uma das etapas da cadeia de produção (Pontalti, 2024, p.16). Esses modelos apresentam diferenças significativas em termos de estrutura, alíquotas, efeitos econômicos e distribuição de ônus entre os contribuintes.

A elucidação desses modelos pode ser útil para dar luz ao estudo da tributação sobre consumo no contexto brasileiro, especialmente para permitir uma análise comparativa do sistema tributário e a identificação de oportunidades de aprimoramento.

### 2.4.1 Características do Modelo Norte-Americano de Tributação sobre Consumo

O modelo norte-americano de tributação sobre o consumo é caracterizado pela aplicação de um imposto sobre vendas em nível estadual, com alíquotas e bases de incidência variáveis entre os estados, de modo que não existe um imposto sobre vendas em nível nacional (Pontalti, 2024, p. 13).

Este modelo opera de forma direta, pois os consumidores pagam o imposto diretamente sobre o valor dos bens e serviços adquiridos, o que contribui para uma maior simplicidade e transparência no sistema tributário, já que o consumidor pode ver no próprio documento fiscal se está pagando tributos na operação e o quanto efetivamente está pagando. Além disso, esse método simplifica a administração do imposto, reduzindo os custos de conformidade para os contribuintes. A Figura 6 apresenta um exemplo de documento fiscal, em que o valor do imposto fica explícito e destacado das demais informações de compra. Ficam claras três informações: a base de cálculo (\$56.03), a alíquota praticada (8.875%) e o valor do imposto pago (\$4.97).



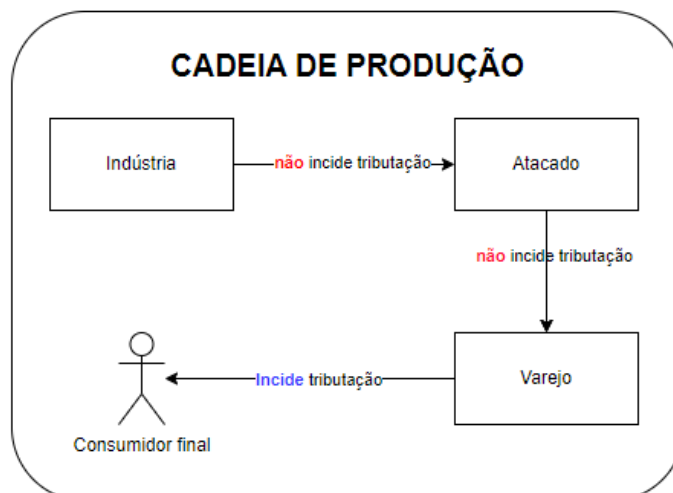
Figura 6 - Exemplo de documento fiscal dos Estados Unidos.

6139382	853600	Magnet Statue	\$5.99
6332921	10280	Flower Bouquet	\$49.99
6325924		Shopping Bag Fee US	\$0.05
<b>Tax: TAX</b>			<b>\$56.03 @ 8.875%</b>
			<b>\$4.97</b>
Items in Transaction: 3			
Balance to pay			\$61.00
VISA			\$61.00
CARDHOLDER COPY			

Fonte: (Viajantes, 2022). Grifo do autor.

Diferente do modelo europeu, que se utiliza de um imposto agregado incidente em todas as fases da cadeia de produção e comércio, o modelo norte-americano apresenta tributação monofásica (Pontalti, 2024, p.13), incidindo tão-somente na última etapa da cadeia de produção, no momento da venda ao consumidor final. A Figura 7 ilustra a aplicação do *sales tax* do modelo norte-americano:

Figura 7 - Tributação na cadeia de produção no modelo norte-americano de tributação sobre consumo.



Fonte: Do autor (2024), adaptado de (Pontalti, 2024, p. 14).

Entre as vantagens desse modelo, destacam-se a simplicidade e a transparência do sistema de imposto sobre vendas, que facilita a administração e o cumprimento das obrigações

fiscais por parte dos contribuintes. Além disso, a redução da complexidade contribui para que haja custos menores de conformidade para as empresas.

Uma outra vantagem é a flexibilidade dos Estados, que podem definir suas alíquotas do imposto sobre vendas, permitindo ajustes de acordo com as necessidades locais.

Também há facilidade para implementação do sistema, não havendo necessidade de uma estrutura complexa para a coleta do imposto como se verifica, por exemplo, no ICMS brasileiro.

No entanto, o modelo norte-americano também apresenta algumas desvantagens, como a regressividade inerente do imposto sobre vendas, que se concentra na venda ao consumidor final, afetando de forma desproporcional os contribuintes de menor renda.

Além disso, a ausência de um imposto sobre o valor adicionado (IVA) pode limitar a capacidade do sistema tributário de capturar o valor adicionado ao longo da cadeia produtiva, oferecendo maior risco de sonegação. Como o responsável tributário não precisa exigir de seu fornecedor nota fiscal para abatimento no imposto, não há uma fiscalização entre os próprios agentes do mercado, como ocorre nos países que utilizam IVA (Pontalti, 2024, p.14).

A ausência da tributação de serviços também é problemática nesse modelo, pois deixa de tributar esse setor que é cada vez mais relevante na economia, além do que muitas vezes se torna difícil de distinguir entre produto e serviço (Pontalti, 2024, p. 15).

Outra desvantagem apresentada pelo modelo norte-americano é que em muitos casos se opera cumulatividade na tributação, pois quase 40% das vendas no varejo são realizadas por empresas, que adquirem outros produtos e insumos para sua manutenção, que precisam ser incluídos no preço final dos produtos que ela comercializa. Desse modo, a tributação ocorre ao consumidor final, mas levando em consideração a tributação já realizada pelos produtos comprados pela empresa vendedora (Pontalti, 2024, p.15).

Quadro 2 – Vantagens e desvantagens do modelo de tributação norte-americano.

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Maior transparência</li><li>• Menor custo de conformidade</li><li>• Flexibilidade dos estados na definição de alíquotas</li><li>• Facilidade de implementação</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Maior regressividade</li><li>• Maior risco de sonegação</li><li>• Ausência de tributação sobre serviços</li><li>• Frequentemente é cumulativo</li></ul>

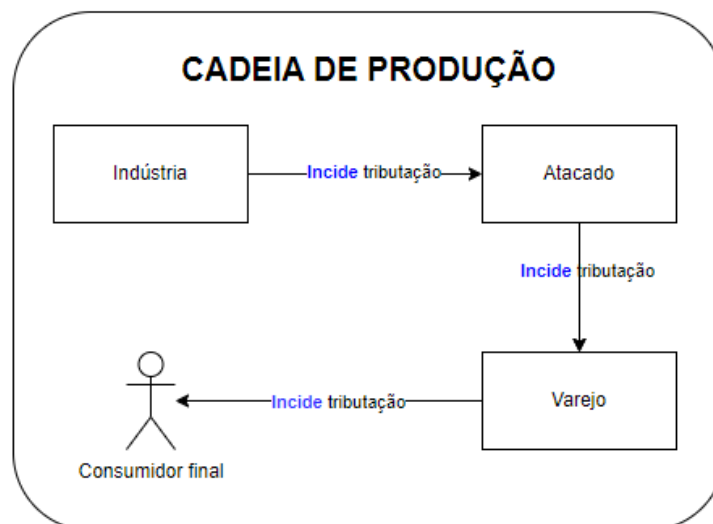
Fonte: Do autor (2024).

### 2.4.2 Características do Modelo Europeu de Tributação sobre Consumo

O modelo europeu de tributação sobre o consumo é baseado principalmente em um imposto sobre o valor adicionado (IVA), aplicado em todos os estágios da cadeia produtiva. O IVA é um imposto indireto que incide sobre o valor adicionado em cada etapa da produção e distribuição de bens e serviços, sendo repassado ao consumidor final por meio do preço final dos produtos (Pontalti, 2024, p. 16).

Significa dizer, portanto, que nesse modelo, a tributação é plurifásica, pois ocorre em todas as fases da cadeia de produção, conforme se observa na Figura 8.

Figura 8 - Tributação na cadeia de produção no modelo europeu de tributação sobre consumo



Fonte: Do autor (2024), adaptado de (Pontalti, 2024, p. 16).

Essa característica torna o sistema europeu mais complexo do que o modelo norte-americano, pois envolve a tributação do valor adicionado em cada etapa da produção e distribuição de bens e serviços.

Em contrapartida, uma das vantagens do modelo europeu de tributação sobre o consumo é sua eficácia na arrecadação de receitas e na autofiscalização entre os agentes, pois o sistema de créditos e débitos contribui para que os próprios agentes tenham interesse em que seu antecessor na cadeia de produção recolha o tributo (Pontalti, 2024, p. 16).

Outra vantagem é a não-cumulatividade prevista na própria estrutura do modelo, pois nele há uma compensação do tributo que já foi pago nas etapas anteriores da cadeia de produção (Pontalti, 2024, p. 17).

O modelo europeu também se destaca por permitir uma extensão de sua base econômica, podendo tributar não apenas as transações de vendas, mas também as importações e as prestações de serviço, por exemplo (Pontalti, 2024, p. 18).

No entanto, o sistema europeu também enfrenta desafios, como a complexidade das regras fiscais, aumentando custos de conformidade e dificuldades em transparência.

Apesar disso, o modelo europeu de tributação sobre o consumo é amplamente reconhecido como um dos mais eficientes e equitativos do mundo. Em 2023, 174 países haviam adotado um modelo semelhante a esse (Gobbeti, 2023).

A seguir, apresenta-se um quadro-resumo com as vantagens e desvantagens desse modelo.

Quadro 3 – Vantagens e desvantagens do modelo de tributação europeu.

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Menor risco de sonegação</li> <li>• Não cumulativo</li> <li>• Base de tributação mais ampla, incluindo importações e serviços</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maiores custos de conformidade</li> <li>• Risco de menor transparência</li> <li>• Maior complexidade</li> </ul>

Fonte: Do autor (2024).

O presente capítulo trouxe uma compreensão da tributação sobre consumo no Brasil, por meio da exposição de seus principais aspectos, seu histórico e a estrutura da tributação. Além disso, apresentou os principais modelos de tributação sobre consumo no direito comparado. No capítulo seguinte serão abordados quatro aspectos destacados da tributação sobre o consumo, quais sejam, a regressividade, a seletividade, a não cumulatividade e a transparência, com o objetivo de delineá-los para posterior análise da Emenda Constitucional 132/2023, a qual será realizada no Capítulo 4.

### 3 ASPECTOS DESTACADOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

O presente trabalho selecionou alguns aspectos que marcam a configuração e o funcionamento da tributação sobre consumo nos diferentes modelos de tributação existentes. Esses aspectos são fundamentais para compreender a complexidade e os desafios enfrentados pelo sistema tributário brasileiro no que tange à tributação sobre o consumo.

Neste capítulo serão delineados os entendimentos doutrinários relativos aos aspectos de regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência, destacando conceitos, implicações e desafios específicos no contexto brasileiro. Essa análise contribuirá para as discussões subsequentes sobre as mudanças promovidas pela reforma tributária à luz desses mesmos aspectos.

#### 3.1 REGRESSIVIDADE

Na tributação sobre o consumo, a regressividade ocorre quando os tributos incidentes sobre a aquisição de produtos e serviços representam uma parcela maior da renda de indivíduos ou famílias com menor poder aquisitivo, em comparação com aqueles de maior renda. Diz-se, portanto, que um tributo é regressivo quando ele onera o contribuinte na razão inversa do crescimento de sua renda, ou seja, quanto menor a renda, maior é o contribuinte proporcionalmente onerado (Amaro, 2023, p. 223). Quanto ao resultado da carga tributária, diz-se que ela é regressiva quando provoca “uma maior concentração de renda na sociedade”. (Sabbag, 2016, p.489).

Por mais que possa parecer ilógica ou impensável, a regressividade é bastante presente no modelo de tributação brasileiro (Lenza, 2023, p.150), sendo frequentemente apontada por doutrinadores como um fenômeno anômalo (Sabbag, 2016, p.489). A presença desse fenômeno se deve ao fato de que, na tributação sobre o consumo, contribuintes com maior capacidade contributiva pagam o mesmo valor de tributo que contribuintes de menor capacidade contributiva. Portanto, quando carga tributária sobre consumo de um país é alta, a regressividade de seu sistema tributário tende a aumentar.

A grande regressividade da tributação brasileira, portanto, deve-se a uma aplicação ampla de impostos indiretos, que possuem uma aplicação que desconsidera a renda do contribuinte (Amaro, 2023, p. 223). Nesse sentido, é clara e sintética a exposição de Luis Eduardo Schoueri: “quando se tem em mente que o tributo não incide sobre o produto, mas

sobre a renda manifestada no ato do consumo, o efeito regressivo se torna imediato” (Schoueri, 2023, p.1297).

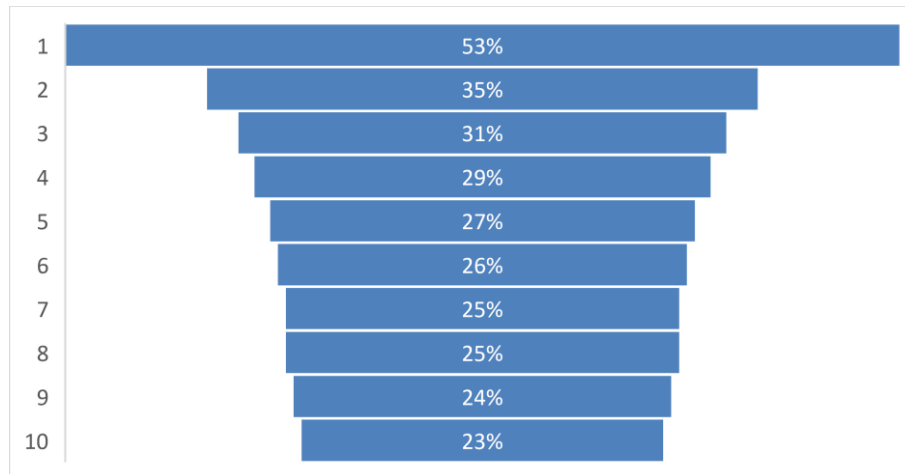
De fato, no Brasil opera-se uma forte tributação na produção e importação de bens e serviços, afetando proporcionalmente mais a população de baixa renda, pois esta tende a despender a totalidade de seus recursos em itens de consumo para subsistência, sem os utilizar para acumular riqueza (Lenza, 2023, p.153).

Nessa toada, é válido dizer que a tributação brasileira vai no sentido contrário das experiências internacionais, tendo predominância os tributos indiretos, que incidem sobre o consumo, o lucro, o faturamento, tais como o ICMS, o IPI, o IRPJ, o ISS, o PIS, a COFINS e a CSLL. Em termos de arrecadação, esses tributos superam os tributos diretos incidentes sobre o patrimônio, tais como IPTU, IPVA, ITR, ITBI e ITCMD (Sabbag, 2016, p.493). Essa configuração regressiva da tributação brasileira é reprovada por ir contra critérios de justiça e de distributividade fiscal (Lenza, 2023, p.150).

Um outro fator agravante da regressividade é que a tributação, por vezes, apresenta uma incidência maior sobre os produtos de primeira necessidade, que representam uma parte significativa do orçamento das famílias de baixa renda. Portanto, a regressividade pode contribuir para aumentar as desigualdades sociais e agravar a pobreza, uma vez que os mais pobres são mais afetados pelo peso desses tributos.

Nesse sentido, a pesquisadora Maria Helena Zockun, da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – Fipe, evidenciou a forte regressividade do sistema tributário Brasileiro quando apresentou, em 2016, um estudo que revelou que a carga tributária total da classe de renda mais baixa era de 53% de sua renda, ao passo que a da classe de renda mais alta era de 23% (Zockun, 2016). A Figura 9 apresenta uma síntese do estudo, com todas as classes de renda e sua respectiva carga tributária em percentuais de renda, onde percebe-se que a regressividade concentra-se ainda mais na classe social mais baixa.

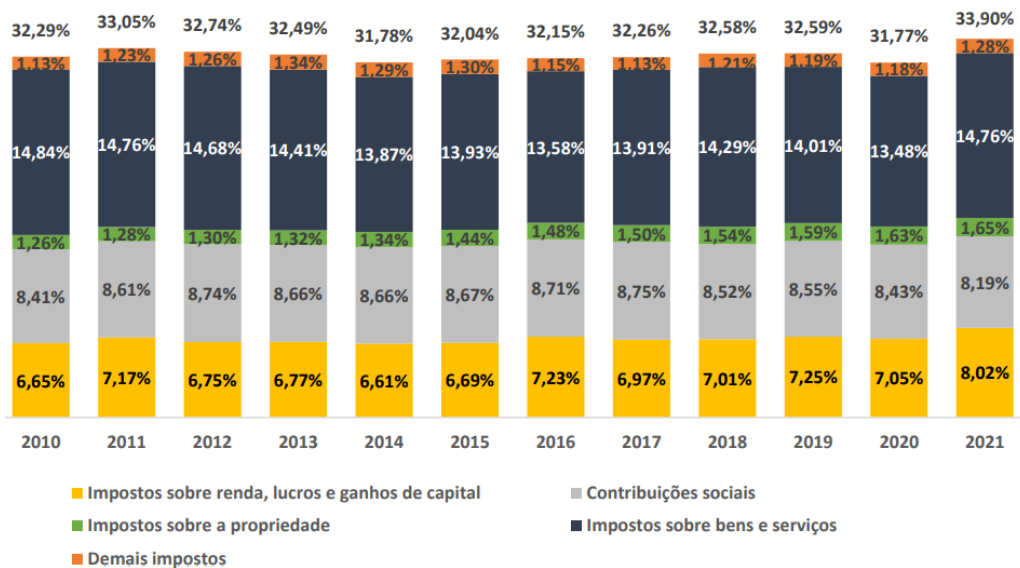
Figura 9 - Carga tributária total da classe social mais baixa (1) para a mais alta (10).



Fonte: Do autor (2024), com dados de (Zockun, 2016).

De fato, no Brasil, os impostos que incidem sobre o patrimônio e a renda, os quais são considerados indicadores mais diretos da capacidade econômica dos contribuintes, pois são estabelecidos com base no princípio da progressividade – isto é, aumentam à medida que se aumenta a capacidade contributiva do contribuinte – têm uma participação muito reduzida no montante total da carga tributária, como evidenciado pela Figura 10 (Lenza, 2023, p.153). Verifica-se, por exemplo, que em 2021 a tributação sobre renda e propriedade alcançou a marca de 9,67% do Produto Interno Bruto (PIB), enquanto a tributação sobre o consumo atingiu a marca de 22,95% do PIB, ou seja, mais do que o dobro.

Figura 10 - Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2021 (dados em % do PIB)



(Secretaria do Tesouro Nacional, 2022).

Por conta dessa baixa contribuição da tributação sobre a renda na arrecadação brasileira, a progressividade prevista no Imposto de Renda é de um grau muito baixo, não sendo capaz de fazer frente à ampla tributação sobre consumo de bens e serviços (Sabbag, 2016, p.435).

Diante dessa estrutura de tributação que onera mais bens e serviços e menos renda e propriedade, Eduardo Sabbag argumenta que há evidências de que, ano após ano, o Estado brasileiro é sustentado cada vez mais pelas classes de menor poder aquisitivo, aumentando as desigualdades sociais. Isso equivale a dizer que não só a regressividade está presente na tributação brasileira como tende a aumentar em função do tempo (Sabbag, 2016, p.493).

Mesmo em tributos diretos, tais como o IPTU e o IPVA, aplicáveis ao patrimônio, há evidências de regressividade. Sabbag cita o estudo de Marcio Pochmann no qual se apurou que 1,8% da renda dos mais pobres é gasta com IPTU, ao passo que 1,4% da renda dos mais ricos é gasta com o pagamento do mesmo tributo. Para Pochmann, “o IPTU das mansões é proporcionalmente menor que o da favela” (Sabbag, 2016, p.493).

Essa relação é também explicada por outros estudos que demonstram que, à medida que a renda familiar aumenta, os gastos com habitação tendem a diminuir, haja vista que famílias com maior poder aquisitivo precisam de um menor esforço financeiro para aquisição de um imóvel. Portanto, considerando que a alíquota aplicada no IPTU é proporcional, ou seja,



sempre a mesma independentemente da base de cálculo, há uma tendência de regressividade, trazendo maior ônus para famílias mais pobres (Sabbag, 2016, p.497).

Nesse sentido, a proporcionalidade é criticada por Pedro Lenza:

"À primeira vista, a proporcionalidade parece homenagear o princípio da igualdade, pois tributar todos os fatos jurídicos de forma homogênea evitaria, em tese, benefícios ou sobrecargas para os contribuintes. Ocorre que esse entendimento é falacioso, pois a verdadeira noção de igualdade exige do legislador a sensibilidade necessária para perceber os traços distintivos entre as pessoas e a elas tributar de acordo com seus índices presumíveis de riqueza." (Lenza, 2023, p.150).

Tendo em vista as problemáticas trazidas pela regressividade tributária, Regina Helena Costa defende que, em respeito ao princípio da capacidade contributiva – que dispõe que se deve buscar que os impostos tenham caráter pessoal e graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (Costa, 2023, p.166) – a regressividade deve ser aplicada exclusivamente na tributação extrafiscal, ou seja, tendo como objetivo precípuo não a arrecadação, mas a realização de outros valores constitucionais (Costa, 2023, p.117).

Para Eduardo Sabbag, a regressividade tributária no contexto brasileiro pode ser compreendida como o produto de um dilema entre conciliar as prestações do Estado para que haja uma distribuição mais equitativa de riqueza e a impossibilidade de aumento da incidência tributária de modo a não prejudicar o mínimo vital e o princípio do não confisco (Sabbag, 2016, p.489). O resultado é a maior tributação em bens e serviços, aumentando a regressividade.

Portanto, devem prosperar outras técnicas tributárias, como formas de amenizar os efeitos da regressividade, com o fim de alcançar um maior grau de concretude do princípio da igualdade tributária. Para Ricardo Lobo Torres, isso é alcançado com a observação de subprincípios constitucionais, tais como a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade (Torres, 2005, p.335).

Eduardo Sabbag também defende que tais técnicas não afrontam a isonomia tributária, mas são sim meios idôneos para a redução da regressividade e maior aderência ao princípio da capacidade contributiva (Sabbag, 2016, p.425).

A seletividade é uma dessas técnicas em que, se assegurado o princípio da tributação em função da essencialidade do bem, pode ser eficaz para a atenuação da regressividade. Os principais aspectos relacionados à seletividade tributária serão abordados na seção seguinte.

### 3.2 SELETIVIDADE

A seletividade é uma característica essencial da tributação sobre o consumo que visa aplicar alíquotas diferenciadas de acordo com características específicas dos produtos e serviços comercializados. Está relacionada ao verbo “selecionar”, o que implica em escolher, separar, distinguir produtos. Nesse contexto, o princípio da seletividade, especialmente no pré-reforma, preconiza que produtos considerados essenciais devam ter alíquotas menores ou até mesmo isenções tributárias, enquanto itens de luxo, supérfluos ou nocivos podem estar sujeitos a alíquotas mais elevadas. Essa diferenciação busca promover a justiça fiscal e a equidade social, ao direcionar o ônus tributário para a aquisição de bens e serviços supérfluos. Em suma, a seletividade é uma das técnicas que permite a tributação de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte (Paulsen, 2023, p. 398).

A Constituição de 1988 trouxe a seletividade como princípio constitucional expreso, aplicável especificamente aos impostos IPI e ICMS. Esse princípio está presente em dispositivos da Constituição, apresentando critérios para diferenciação de alíquotas ou autorizando a seletividade. Há imposição da seletividade no IPI de forma categórica, dispondo que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Quanto ao ICMS, a Constituição apresenta apenas uma autorização para a seletividade, determinando que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade do produto e dos serviços” (Paulsen, 2023, p.399). Apesar de haver diferenciação na disposição quanto à seletividade no IPI e no ICMS, há uma vinculação de que a aplicação da seletividade deve se dar pelo critério da essencialidade do produto ou serviço em ambos os impostos (Schoueri, 2023, p.1289).

O caráter opcional da seletividade no ICMS é criticado por dar ampla liberdade ao legislador estadual, o qual é titular da competência para a instituição do ICMS, para que se escolha aplicar ou não a seletividade, o que acaba muitas vezes não ocorrendo (Lenza, 2023, p.153).

Quanto ao critério “essencialidade”, cabe destacar que a Constituição aponta tal critério sem, no entanto, definir o que se entende por “essencial”, restando entendimentos por parte da doutrina. Equivale a dizer, portanto, que a essencialidade não é um conceito determinado, pois aparece de forma aberta na Constituição, podendo ser preenchido com princípios de justiça distributiva, ao mesmo tempo que por forças de ordem estrutural (Schoueri, 2023, p.1292).

Para Fábio Canazaro, a essencialidade guarda relação com a promoção de valores constitucionais tais como a liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça. Daí deve-se entender, do ponto de vista jurídico, mercadorias e serviços essenciais como aqueles que são indispensáveis para a promoção de tais valores constitucionais (Canazaro, 2015, p. 154).

Para Ricardo Lobo Torres, a essencialidade está relacionada com a necessidade do produto para o consumo popular, devendo a tributação se dar em razão inversa nesses itens ao passo que em razão direta em produtos supérfluos (Torres, 1999, p.441-442). Há, portanto, uma relação com a garantia do mínimo existencial e com a justiça distributiva (Schoueri, 2023, p.1292).

Para Luis Eduardo Schoueri, o fato de a essencialidade ser esse conceito aberto apresentado pela Constituição permite uma aplicação mais ampla que da justiça distributiva, podendo ser aplicado, por exemplo, em equipamentos que sejam menos poluentes que outros. Nesse sentido, poderia se entender como “essencial” a renovação de um parque de máquinas com tais equipamentos, com o intuito de desestimular a aquisição de outras opções de equipamentos mais poluentes (Schoueri, 2023, p.1292).

Esses conceitos permitem entender a essencialidade de múltiplas perspectivas. Ao passo que a essencialidade deve estar relacionada com a vida individual de cada contribuinte e seu padrão de consumo, também não deve desprestigiar as necessidades coletivas, permitindo assim que a essencialidade seja aplicada levando em consideração os objetivos e valores constitucionais (Tilbery, 1974, p.331). Vale dizer, portanto, que ao se aplicar a seletividade em função da essencialidade deixando de tributar produtos de primeira necessidade, está o legislador concretizando o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de “erradicar a pobreza e a marginalização”, conforme preconiza o art. 3º, III da Constituição. Em outra perspectiva, ao se aplicar a seletividade em função da essencialidade para reduzir a tributação em equipamentos industriais menos poluentes, o legislador prestigia outro objetivo fundamental da República, qual seja, o de “garantir o desenvolvimento nacional” (art. 3º, II) (Schoueri, 2023, p.1297).

Esse entendimento torna-se aderente aos ensinamentos de Alberto Xavier, de que a essencialidade de um produto não deve relacionar-se necessariamente com o seu respectivo preço, mas sim atender a critérios éticos, sanitários, estéticos, humanitários e de política econômica. De fato, pode-se observar produtos de preços extremamente altos, tais como medicamentos para tratamentos especiais, os quais, respeitando a essencialidade para a saúde

deveriam ter tributação mínima ou até mesmo alíquota zero. Em outra via, há produtos extremamente baratos, tais como a aguardente, que devem ter tributação bastante elevada justamente por serem prejudiciais à saúde (Xavier, 2005).

A apresentação da essencialidade como um conceito aberto trazido pelo Constituinte originário não significa, no entanto, de que deva haver ampla discricionariedade por parte do legislador. Há uma definição clara do que pode ser utilizado para a variação das alíquotas: o produto ou serviço e uma decisão sobre sua essencialidade. Fica claro, portanto, que o foco ocorre no produto ou serviço e não no contribuinte (Schoueri, 2023, p.1297).

Percebe-se, portanto, que a seletividade guarda relação direta com a natureza do produto. No entanto, Leandro Paulsen faz uma ponderação de que se trata de uma regra que comporta exceções, pois em alguns casos a utilidade do produto deve ser considerada e não só sua natureza. Nesse sentido, a primeira turma do STJ, no julgamento do REsp 1.087.925/PR, entendeu que não deveria haver a tributação de cartões magnéticos de transporte ferroviário à alíquota de 15%, levando em consideração não a essencialidade do cartão magnético, mas a essencialidade do transporte público ferroviário. Portanto, para a definição da essencialidade, não se julgou a natureza do cartão magnético, mas sim o seu uso para acesso a um serviço público essencial (Paulsen, 2023, p.404).

A seletividade também pode ser entendida como uma forma de implementação do princípio da capacidade contributiva em alguns tributos indiretos, inibindo a regressividade, além de possibilitar uma tributação extrafiscal, conforme ensina o professor Eduardo Sabbag:

“[...] a seletividade é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação. Mais do que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, § 1º, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social” (Sabbag, 2016, p.1225).

No contexto da tributação sobre o consumo, ao se perceber a grave regressividade que marca a tributação do Brasil, deve-se considerar a importância do princípio da seletividade, pois mediante a diferenciação de alíquotas entre produtos necessários, úteis e supérfluos pode-se corrigir ou ao menos reduzir o efeito da regressividade (Schoueri, 2023, p.1301). Luciano da Silva Amaro descreve a seletividade como um “abrandamento do ônus fiscal”, permitindo

eliminar ou atenuar o efeito da regressividade, isso porque contribuintes de renda mais baixa tendem a consumir apenas produtos essenciais (Amaro, 2023, p.226).

Luis Eduardo Schoueri pondera que essa correção ou redução do efeito de regressividade deve assegurar que os bens consumidos pelos contribuintes de renda mais baixa estejam de fato tributados a uma alíquota inferior aos daqueles bens consumidos em geral por contribuintes de maior renda, ou seja, que os produtos essenciais tenham alíquotas mais baixas ou mesmo isenção. Portanto, a essencialidade, enquanto critério para definição das alíquotas sobre o consumo, não pode ser desvinculada de uma análise dos produtos consumidos pelos contribuintes de menor renda. Daí a definição de Schoueri de que “o produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir” (Schoueri, 2023, p.1301).

Nesse sentido, é valiosa a classificação apresentada pelo professor Paulo de Barros Carvalho quanto à aplicação da seletividade por meio das alíquotas diferenciadas dos produtos industrializados, conforme se visualiza no seguinte quadro.

Quadro 4 – Classificação para aplicação da seletividade em função da essencialidade no IPI.

<b>Classificação</b>	<b>Alíquotas aplicáveis</b>
Produtos necessários	Alíquotas baixas ou isenção
Produtos úteis	Alíquotas moderadas
Produtos supérfluos ou nocivos	Alíquotas elevadas

Fonte: Do autor, com dados de (Carvalho, 1996).

A crítica que se faz nesse sentido é de que há bens e serviços que atualmente são imprescindíveis e que mesmo assim possuem uma tributação mais elevada que outros itens menos essenciais. A título de exemplo, a energia elétrica e a telefonia pré-paga, serviços essenciais e de consumo generalizado, possuem tributação mais acentuada que outros itens. Percebe-se, portanto, a partir desses casos, que a seletividade muitas vezes é utilizada com base em critérios de conveniência e não de justiça. Como resultado, além da agressão ao princípio constitucional da seletividade, há também um aumento na regressividade da tributação (Schoueri, 2023, p.1301).

Também se observam evidentes distorções na Tabela de Incidência sobre Produtos Industrializados (TIPI), pois alguns produtos que muitas vezes configuram uma falta impensável, possuem tributação mais elevada do que alguns produtos considerados de luxo. A título de exemplo, os Xampus e Condicionadores, itens de higiene pessoal necessários a todos,

possuem alíquota de 4,55% na TIPI, ao passo que o famoso Caviar, iguaria cuja porção de 100g chega a custar milhares de reais, possui alíquota de 3,25% na TIPI. Observa-se ainda que as soluções para lentes de contato, itens que podem ser essenciais para a vida de algumas pessoas, possuem alíquota de 7,8%. Em contrapartida, lagostas e camarões possuem alíquota zero (Brasil, 2022).

Semelhantes distorções foram apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal. Em 2015, no julgamento do AgRg no RE n. 634.457-RJ, que tratou de alíquotas de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicações, o ministro Ricardo Lewandowski fundamentou seu voto afirmando que “não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória”. No caso, foi determinada a seletividade obrigatória no fornecimento de energia elétrica e no serviço de comunicações, confirmando o entendimento do Tribunal de origem, o qual “declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos”.

A seletividade também traz consigo algumas desvantagens, sendo uma delas a de que sua aplicação torna a tributação mais complexa e menos transparente, além de ferir a neutralidade, já que tem por objetivo influenciar o comportamento dos contribuintes (Paulsen, 2023, p.399).

Outra crítica apresentada é a de que a seletividade aplicável no ICMS e no IPI não é a ideal, pois leva em consideração os produtos e não o contribuinte em si. Desse modo, pode-se considerar, por exemplo, que um contribuinte de maior capacidade contributiva tende a consumir uma quantidade de produtos essenciais muito maior do que aquele contribuinte com menor capacidade contributiva. Em contrapartida, o contribuinte de menor capacidade contributiva também pode adquirir produtos supérfluos, porém de forma muito esporádica e, nessas raras ocasiões, sofrer um ônus excessivo na aquisição do bem ou serviço (Alexandre, 2024, p.35).

Verifica-se, portanto, que o Constituinte originário, ao estabelecer a seletividade, partiu do pressuposto de que há uma relação direta entre a essencialidade do produto ou serviço com a capacidade contributiva de seu consumidor (Schoueri, 2023, p.1292).

### 3.3 NÃO CUMULATIVIDADE

A não cumulatividade pode ser descrita como uma técnica de tributação que tem por objetivo impedir que haja sucessivas incidências tributárias nas operações de uma cadeia de produção ou comercialização, isto é, impedir que a cada etapa dessa cadeia a tributação ocorra novamente sobre uma riqueza que já foi tributada, de modo a evitar que haja uma oneração excessiva. Em suma, a não cumulatividade evita a chamada “tributação em cascata”. A tributação em cascata ocorre, por exemplo, quando há incidência de tributação em cada etapa de uma cadeia comercial de um produto, sem que haja compensação do imposto que já foi pago nas operações comerciais anteriores (Paulsen, 2023, p.404).

Desse modo, no ordenamento jurídico brasileiro a não cumulatividade é implementada através de um mecanismo de créditos e débitos. Ao comprar um produto que possui o imposto destacado na nota fiscal, o revendedor pode se creditar desse montante quando da venda do produto, recolhendo quantia menor de imposto.

Nesse sentido, importante consideração é a de que a não cumulatividade se opera em relação ao tributo devido e não à sua base de cálculo, ou seja, o mecanismo de créditos e débitos leva em consideração os créditos das etapas anteriores de acordo com o tributo devido e não com sua base de cálculo. Daí falar-se que se trata de um sistema de compensação de “imposto sobre imposto” e não de “base sobre base” (Paulsen, 2023, p.408).

Essa compensação de créditos ocorre, em regra, de modo reflexivo, compensando-se um tributo com ele mesmo. Por exemplo, compensação do IPI ocorre com créditos de IPI e a compensação do ICMS ocorre com créditos do ICMS (Corrêa, 2008). No entanto, o ordenamento jurídico brasileiro também contempla compensação de tributos devidos nas operações de importação com seus tributos equivalentes internos. Desse modo, por exemplo, o IPI-Importação pode ser utilizado como crédito para o IPI interno, assim como o ICMS-Importação pode ser utilizado como crédito para o ICMS interno (Paulsen, 2023, p.408).

Leandro Paulsen denomina a compensação de créditos do ICMS e do IPI de compensação de créditos “físicos”, isso porque o direito de compensar o imposto devido na etapa anterior decorre da aquisição do produto para revenda ou para incorporação em produto para posterior venda (Paulsen, 2023, p.413).

Para melhor explanação da não cumulatividade, Schoueri apresenta uma importante distinção entre tributos monofásicos e plurifásicos, sendo que no primeiro grupo a “incidência jurídica” está “limitada a uma única oportunidade”, o que não ocorre com o segundo grupo

(Schoueri, 2023, p.1265). Essa diferença também foi explorada na seção 2.4, em que se mostrou que o modelo norte-americano apresenta tributação monofásica, ao passo que o modelo europeu se vale da tributação plurifásica.

Por sua configuração, a não cumulatividade é aplicável somente à tributação plurifásica, isto é, incidente apenas no contexto de várias etapas de uma cadeia de comercialização, de modo que seja aplicado apenas sobre o valor adicionado em cada uma dessas etapas (Amaro, 2023, p.346). Aí não ser possível invocar a não cumulatividade em incidências únicas, em que não há uma cadeia de comercialização ou quando há uma tributação monofásica, conforme decisão da Primeira Turma do STF em 2016, no RE 744.663 AgR (Paulsen, 2023, p.408).

Ressalva-se, no entanto, a adesão ao Simples Nacional, em que se recolhe os tributos de forma unificada tendo como base a receita bruta da microempresa ou da empresa de pequeno porte, sem direito à compensação de créditos. Tal adesão é opcional ao contribuinte e a Segunda Turma do STF já se posicionou no sentido de que não viola a não cumulatividade, conforme ARE 658.571 AgR, julgado em 2016 (Paulsen, 2023, p.408).

Considerando como exemplo o ICMS, quando um fabricante vende o produto a um atacadista, há incidência do imposto. Quando esse atacadista vende o produto a um varejista, há nova incidência do imposto, mas só em relação ao valor cobrado a mais para o varejista, conforme ilustrado na Figura 5 do capítulo anterior.

Tomando ainda o exemplo da Figura 5, se o ICMS fosse cumulativo, na venda do atacado para a loja de produtos alimentícios de um produto de R\$ 2.000,00, haveria R\$ 360,00 (alíquota do exemplo a 18%) de imposto a recolher pelo atacado. A loja de produtos alimentícios, por sua vez, ao vender o produto ao consumidor final por R\$ 3.000,00, recolheria R\$ 540,00 de ICMS, sem compensar o pagamento do imposto na etapa anterior. Nesse caso, o valor total de ICMS total pago na cadeia comercial seria de R\$ 360,00 somados a R\$ 540,00, totalizando R\$ 900,00, o que equivale a 30% do valor final do bem comercializado.

Com o exemplo acima, é notável que a cumulatividade seria ainda mais gravosa e cresceria de forma exponencial se existissem mais etapas na cadeia comercial, como normalmente ocorre. Percebe-se, portanto, que produtos mais elaborados que tenham um ciclo de produção maior seriam penalizados em detrimento daqueles que tenham ciclo de produção mais curto. Além disso, a tributação cumulativa estimularia a verticalização das empresas, isto é, a produção própria de tudo o que for possível. Os impactos para essa estratégia de tributação, portanto, podem ser desastrosos tanto para a economia quanto para o aumento de desigualdades,



pois privilegia contribuintes com maior capacidade econômica e, por consequência, com maior capacidade de verticalização (Schoueri, 2023, p.1269).

Para ilustrar a influência da cumulatividade no incentivo à verticalização, Luis Eduardo Schoueri apresenta o seguinte exemplo, na Figura 11, em que há três etapas na cadeia comercial e o imposto cumulativo é de 10%.

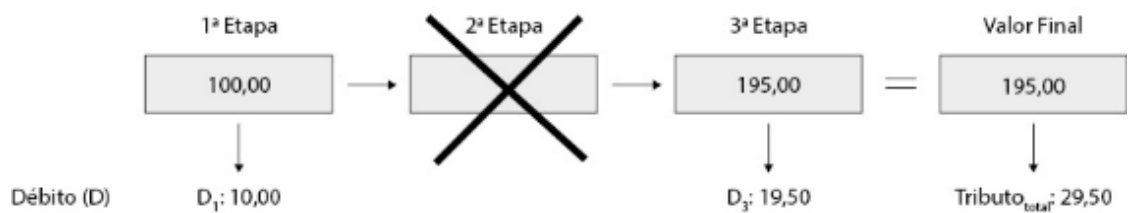
Figura 11 - Ilustração de tributo cumulativo em três etapas



Fonte: (Schoueri, 2023, p.1269)

Caso a empresa tenha potencial para verticalização, excluindo a segunda etapa, ela poderia vender o produto a R\$ 195,00 ao invés de R\$ 200,00, sem ter qualquer prejuízo, conforme ilustra a Figura 12.

Figura 12 - Ilustração de tributo cumulativo com verticalização da segunda etapa



Fonte: (Schoueri, 2023, p.1269)

Por essa razão, a não cumulatividade também pode ser relacionada com a neutralidade. Para Leandro Paulsen a não cumulatividade guarda relação direta com a neutralidade, de modo que quanto mais ampla for a não cumulatividade, maior será também a neutralidade. (Paulsen, 2023, p.408).

A não cumulatividade é princípio que decorre da própria Constituição, a qual estabelece em seu art. 155, § 2º, I, em relação ao ICMS, que este “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou

prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Do mesmo modo, no art. 153, § 3º, II, há previsão de que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Apesar de a Constituição estabelecer que a compensação se dará em relação ao “montante cobrado” nas operações anteriores, deve-se entender como “montante devido”, pois no sistema de créditos da não cumulatividade, há direito de o contribuinte subsequente aproveitar-se do crédito independentemente da atividade administrativa de cobrança (Costa, 2023, p.713).

Verifica-se pelos dispositivos constitucionais que a não cumulatividade tem caráter nacional, mesmo no ICMS, imposto de competência estadual. De fato, a carta magna assegurou a não cumulatividade também para operação entre Estados distintos e o Distrito Federal (Schoueri, 2023, p.1279).

Cabe observar que a não cumulatividade não se estabelece como princípio aplicável a todos os tributos, mas sim a tributos específicos, com atribuição pela própria Constituição, que estabelece a não cumulatividade como obrigatória para o IPI (art. 153, § 3º, II), para o ICMS (art. 155, § 2º, I), para impostos da competência residual da União (art. 154, I) e para algumas contribuições sociais (art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I, e art. 195, §§ 12 e 13, na redação da EC n. 42/2003) (Costa, 2023, p.713).

A não cumulatividade apresentada na Constituição apresenta limitações em relação a uma configuração ideal. Idealmente, a não cumulatividade deveria fazer com que a soma do imposto pago em todas as etapas da cadeia econômica correspondesse ao montante equivalente à aplicação da alíquota no produto final adquirido pelo consumidor. No entanto, em relação ao ICMS, o inciso II do § 2º do art. 155, estabelece que “a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, (a) não implicará crédito para compensação com montante devido nas operações ou prestações seguintes; (b) acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores”. Com a aplicação dessa norma, caso haja uma isenção no meio da cadeia comercial, o imposto pago em etapa anterior a ela fica perdido, não sendo possível utilizá-lo para compensar nas próximas etapas, gerando uma situação de cumulatividade (Schoueri, 2023, p.1281).

O mesmo não ocorre com o IPI, pois a Constituição nada determinou a esse respeito e o art. 11 da Lei 9.779/1999 permitiu a compensação de saldo credor de IPI decorrente de matéria-prima, produto intermediário e material e embalagem aplicados na industrialização de

produtos isentos. Desse modo, não há crédito “perdido” e não compensado em etapas anteriores da cadeia produtiva (Schoueri, 2023, p.1285).

Outra limitação da não cumulatividade diz respeito ao art. 33, I da Lei Complementar 87/1996, a Lei Kandir, que dispõe que “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033”. Esse prazo era inicialmente 1º de janeiro de 1998 e foi sendo postergado sucessivas vezes. De todo modo, prevalece até 2033 essa limitação, não se permitindo aproveitar como créditos tributários as mercadorias para uso ou consumo do próprio estabelecimento (Schoueri, 2023, p.1285).

Para Regina Helena Costa, a não cumulatividade também apresenta relação com o princípio da capacidade contributiva, pois não trata de mero sistema de tributação em que as empresas se utilizam dos créditos do imposto devido nas etapas anteriores. Na verdade, a eficácia da não cumulatividade atinge também o contribuinte de fato, não permitindo que a tributação se torne cada vez mais onerosa a cada operação. Se isso ocorresse, no momento em que chegasse o produto ao consumidor final, contribuinte de fato, o seu preço estaria inviável (Costa, 2023, p.713).

Esse entendimento converge com o ensinamento de Roque Carrazza:

“Por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS o constituinte beneficiou o contribuinte de direito deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor, o contribuinte de fato, a quem convém preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária”. (Carrazza, 2005, p. 291).

Também cumpre salientar que a não cumulatividade busca de forma precípua que se evite a tributação em cascata, procurando uma neutralização da tributação ao longo da cadeia econômica. Portanto, essa técnica não deve ser usada como mecanismo para se definir incidência ou não de um tributo (Paulsen, 2023, p.408).

Por fim, destaca-se que a ampliação da não cumulatividade, especialmente se decorrente da unificação de tributos, pode trazer uma maior transparência, na medida em que tende a permitir a apropriação e compensação de créditos de modo pleno. Desse modo, a explicitação da carga tributária nos documentos fiscais tende a trazer maior correspondência com a realidade, já que não conta com inúmeras exceções que impedem a apropriação e compensação de créditos (Paulsen, 2023, p.408).

A transparência é outro aspecto destacado no presente trabalho e será abordada na próxima seção.

### 3.4 TRANSPARÊNCIA

Antes da abordagem dos aspectos relacionados à transparência, faz-se necessária a distinção entre os termos “transparência tributária” e “transparência fiscal”. Segundo Leandro Paulsen, a transparência fiscal é um conceito mais abrangente que envolve toda a atividade financeira do Estado, ou seja, não envolve apenas sua receita, mas também passa por seu orçamento e sua despesa. Nessa toada, o FMI já editou um Manual de Transparência Fiscal com quatro pilares básicos: Definição Clara de Funções e Responsabilidades, Abertura dos Processos Orçamentários, Acesso Público à Informação e Garantias de Integridade (Paulsen, 2023, p.207).

No entanto, Leandro Paulsen não se concentra em abordar a transparência fiscal de forma abrangente, limitando-se tão somente à análise do princípio da “transparência tributária”, que envolve, dentre outros, a transparência dos impostos prevista no art. 150, § 2º da Constituição, o dever de informação do Estado, a abordagem de métodos para tornar clara a carga tributária e a eliminação ou redução de benefícios fiscais (Paulsen, 2023, p.203-207).

Quadro 5 – Transparência fiscal e transparência tributária.

<b>Transparência fiscal<sup>3</sup></b>	<b>Transparência tributária<sup>4</sup></b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definição Clara de Funções e Responsabilidades</li> <li>• Abertura dos Processos Orçamentários</li> <li>• Acesso Público à Informação</li> <li>• Garantias de Integridade</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transparência constitucional dos impostos</li> <li>• Dever de informação do Estado</li> <li>• Técnicas tributárias para esclarecer a carga tributária</li> <li>• Eliminação ou redução de benefícios fiscais</li> </ul>

Fonte: Do autor, com dados de (Paulsen, 2023, p.203-207).

Apresentada tal distinção, o aspecto que se destaca na presente seção é o da “transparência tributária”.

<sup>3</sup> De acordo com o Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional (FMI), disponível em <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em 09/04/2024.

<sup>4</sup> Alguns aspectos abordados por Leandro Paulsen em relação à transparência tributária (Paulsen, 2023, p.203-207).

Luciano da Silva Amaro apresenta o princípio da transparência como uma das limitações ao poder de tributar (Amaro, 2023, p.256). Nesse contexto, a transparência visa a garantir que os contribuintes tenham acesso às informações relacionadas aos impostos que estão sujeitos a pagar, de forma clara, correta, precisa e completa (Amaro, 2023, p.347).

Trata-se de princípio que se relaciona com o próprio exercício da cidadania, pois envolve o conhecimento, por parte do cidadão, de quanto o governo arrecada de tributos, levando-o a perceber seus direitos de acesso a serviços públicos de qualidade como uma contraprestação pelo pagamento e não como uma ajuda ou favorecimento por parte do governo (Jr., 2018, p.359).

O princípio da transparência dos impostos está expresso no texto constitucional através do art. 150, § 5º, que prevê que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviço”. Essa previsão constitucional foi regulamentada pela Lei 12.741/2012, que dispôs sobre a indicação, nos documentos fiscais, da “informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda” (Paulsen, 2023, p.203).

Percebe-se, portanto, que a Lei 12.741/2012, norma regulamentadora do art. 150, § 5º da Constituição, teve um alcance maior do que o propugnado pelo constituinte originário, pois não estabeleceu o dever de transparência apenas para os impostos, mas também para outros tributos incidentes sobre o consumo.

A razão pela qual se faz necessária a explicitação desse princípio no texto constitucional é a de que impostos indiretos camuflam-se no preço dos produtos e serviços adquiridos pelo contribuinte de fato, o qual, via de regra, não dispõe de conhecimento necessário para a percepção da carga tributária que está incluída no preço do produto ou serviço. Luciano Amaro argumenta que esses tributos funcionam como uma “anestesia” no consumidor, não permitindo-o perceber o gravame fiscal da aquisição do bem ou serviço (Amaro, 2023, p.347).

Leandro Paulsen, ao discorrer sobre o princípio da transparência tributária, apresenta o conceito de Eurico Diniz de Santi que, ao falar sobre a reforma tributária em entrevista, apresentou o princípio denominado “Sinta”. Esse princípio dispõe que a lei tributária deve ser (1) Simples para o contribuinte, (2) Isonômica, (3) Neutra, (4) Transparente e (5) Arrecadadora. Para Santi, a transparência deve informar “ao consumidor-eleitor quanto [ele] paga no consumo” (Paulsen, 2023, p.203).

No entanto, a transparência não se limita ao dever de informação por parte do sujeito ativo Estado. Também envolve a aplicação de técnicas de tributação que possam permitir mais clareza à carga tributária. Isso pode ocorrer, por exemplo, através da aplicação de uma não cumulatividade plena, conforme já explicitado na seção 3.3 - NÃO CUMULATIVIDADE (Paulsen, 2023, p.408).

Também pode ser fortalecida através da incidência do tributo “por fora”, fazendo que a alíquota apresentada corresponda à alíquota efetiva. Quando o tributo é “por dentro” as alíquotas efetivas são maiores, conforme explicitado na seção 2.3.1 - ICMS, em que se mostrou que uma alíquota nominal de 18% corresponde a uma alíquota efetiva de quase 22% do preço do produto ou serviço. Por essa razão, o cálculo “por fora” traz mais transparência, pois a alíquota nominal apresentada nos documentos fiscais corresponde também à alíquota efetiva (Paulsen, 2023, p.207). Nesse sentido, note-se que, dos tributos apresentados no Quadro 1, apenas o IPI apresenta cálculo por fora, sendo que ICMS, ISS, PIS e COFINS são de cálculo por dentro.

Outra metodologia que pode ser adotada na tributação, de modo a dar mais transparência, é a uniformização de alíquotas ou, no mínimo, a redução das faixas de alíquotas. Quando as alíquotas são padronizadas, há uma facilidade maior de percepção da carga tributária (Paulsen, 2023, p.207).

Diante dessa percepção de que há outras metodologias e técnicas tributárias que podem ser aplicadas para dar maior transparência ao contribuinte, faz-se necessário abordar a questão dos benefícios fiscais.

O benefício fiscal é um subsídio por parte do Estado, o que se equivale a um gasto do estado em favor de determinadas pessoas, operações ou atividades. Assim, quando o Estado faz uma renúncia fiscal, está realizando um dispêndio público. É o entendimento que a Receita Federal do Brasil apresenta em seu sítio eletrônico:

“Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte” (Receita Federal do Brasil, 2022).

Por esse motivo, defende-se que a eliminação ou redução dos benefícios fiscais pode favorecer uma maior transparência tributária, já que não haveria ou haveria poucas pessoas, operações e atividades com tratamento favorecido, facilitando a percepção da carga tributária pelos consumidores (Paulsen, 2023, p.207).

Verifica-se, portanto, que a transparência tributária vai muito além da simples informação por parte do Estado. Há a percepção de que existem outros entraves para que haja uma transparência plena, tais como a complexidade da legislação, a multiplicidade de alíquotas, a diversidade de benefícios fiscais, dentre outros, especialmente na tributação sobre o consumo.

Portanto, a falta de transparência inerente à tributação sobre o consumo enseja inúmeras críticas. Alguns autores criticam, inclusive, as próprias nomenclaturas adotadas para esse modelo de tributação, as quais se valem de nomes que visam a tornar pouco perceptível sua natureza. Nesse sentido, vale apresentar a lição de Coelho e Derzi:

“[...] não apenas no Brasil, mas em diversos sistemas tributários forâneos, o legislador abandonou a expressão imposto sobre consumo para adotar outras, como imposto sobre valor acrescido, imposto sobre operação de circulação, imposto sobre a produção industrial. Não se trata de uma preocupação eminentemente técnica, voltada a ajustar o nome ao formalismo jurídico. Antes, por motivos psicológico-tributários, quer se vincular o imposto ao empresário, tornando-o pouco perceptível aos olhos dos consumidores-leigos e não-empresários.” (Coelho, 2004, p. 109).

Para Anis Kfourir Jr., a positivação do dever de informação por parte do Estado, na Lei 12.741/2012, na verdade onerou o contribuinte de direito, empresário, e ainda dispendo que sua inobservância enseja as sanções previstas no Código de Defesa do Consumidor (Jr., 2018, p.361).

Outra crítica apresentada é a de que a falta de transparência pode influenciar negativamente a eficiência arrecadatória do Estado, conforme estudo apresentado por Gustavo Vettorato em parte de sua pesquisa de mestrado (Vettorato, 2020).

Eurico Marcos Diniz de Santi observa que há dificuldades de transparência por parte do próprio fisco, que geralmente responde aos questionamentos sobre entendimentos da aplicação da legislação tributária com negativa genérica fundamentada em sigilo fiscal (Santi, 2014).

Desse modo fica evidente que a transparência sofre desafios no contexto brasileiro. Destacou-se nesta seção alguns desses desafios, como o dever de informação do Estado, que recai sobre o próprio contribuinte; a necessidade de aprimoração de técnicas tributárias como a não cumulatividade, o cálculo “por fora” e a redução de benefícios fiscais; a dificuldade de obtenção de entendimentos sobre a aplicação da legislação tributária por parte do fisco e; até mesmo, o uso de nomenclaturas que visam dissociar a tributação sobre consumo do contribuinte de fato.

Como pode ser observado, a transparência enfrenta tais desafios juntamente com os outros aspectos abordados neste capítulo: regressividade, seletividade e não cumulatividade.

No capítulo seguinte será apresentada a recente Reforma Tributária e suas implicações sobre esses mesmos aspectos. Busca-se compreender como as inovações se relacionam com os desafios aqui identificados, evidenciando-se avanços e críticas para cada um dos aspectos destacados.



## 4 A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS ASPECTOS DESTACADOS

O sistema tributário vigente antes da reforma apresentava vários desafios, tais como a incidência de tributos diferentes para mercadorias e serviços, conforme discutido na seção 2.3, o que ensejava várias discussões a respeito de sua incidência, especialmente em produtos e serviços digitais; a cumulatividade, presente em algumas situações tais como a isenção em uma etapa intermediária da cadeia de comercialização, conforme discutido na seção 3.3; a complexidade, somando mais de 460 mil normas tributárias desde a Constituição de 1988; a guerra fiscal entre os entes federados; a falta de transparência, pela variedade de alíquotas, de regimes especiais, cálculo por dentro e restrições à não cumulatividade, conforme discutido na seção 3.4 e; o elevado grau de litigiosidade e insegurança jurídica, refletindo a existência de 26,8 milhões de processos de execução fiscal pendentes no Poder Judiciário (Fazenda, 2023).

Assim, buscou-se com a reforma uma redução desses problemas, adotando-se um IVA dual (IBS e CBS), incidentes sobre uma mesma base de cálculo, atingindo tanto produtos quanto serviços, com uma não cumulatividade plena e cálculo por fora. Além disso, mecanismos de harmonização de normas foram criados, com o objetivo de reduzir a complexidade da legislação tributária e o contencioso fiscal, aumentando assim a segurança jurídica (Fazenda, 2023).

Na seção seguintes serão apresentados os principais tributos sobre consumo que foram criados depois da reforma tributária e suas características principais. Em seguida, serão discutidos os aspectos destacados no presente trabalho em relação à reforma tributária, quais sejam, a regressividade, a seletividade, a não cumulatividade e a transparência.

### 4.1 PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO DEPOIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O Quadro 6 apresenta a relação entre os principais tributos incidentes sobre o consumo antes e depois da reforma tributária, bem como o ente competente por cada tributo.

Quadro 6 – Principais tributos incidentes sobre o consumo antes e depois da reforma.

Competência		Tributos antes	Tributos depois
DF	Estados	ICMS	IBS
	Municípios	ISS	

União	PIS	CBS
	COFINS	
	IPI	Imposto seletivo
		IPI

Fonte: Do autor, adaptado de (Alexandre, 2024).

#### 4.1.1 Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

O IBS é a principal inovação legislativa da reforma tributária, unificando em um único imposto o ICMS e o ISS. Após o período de transição da reforma tributária, o IBS será o principal imposto sobre o consumo no ordenamento jurídico brasileiro, previsto para ser implementado totalmente em 2033 (Paulsen, 2024, p.212).

Todavia, cabe considerar que a inovação legislativa do IBS não é uma mera unificação de impostos, mas também traz consigo outras novidades como o aumento de tributação para alguns setores, tais como o setor de prestação de serviços, que antes pagava o ISS, com alíquotas bem inferiores ao que se espera para o IBS. Além disso, no IBS os benefícios fiscais serão vedados ou restringidos, reduzindo a renúncia fiscal (Paulsen, 2023, p.1058).

Outra inovação trazida pela reforma em relação ao IBS é o mecanismo de devolução de tributos conhecido como *cashback*, o qual permite a devolução do imposto pago a depender da capacidade contributiva do contribuinte. O detalhamento desse mecanismo, no entanto, ficará a cargo de lei complementar, devendo ser definidas “as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda” (Art. 156-A, § 5º, VIII).

Por ser uma unificação de impostos estaduais e municipais, incluiu-se uma nova competência na Constituição, a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. A instituição do IBS deve se dar por meio de Lei Complementar Federal, sendo as alíquotas definidas pelos Estados e Municípios. Haverá, no entanto, alíquotas supletivas estabelecidas por Resolução do Senado Federal, as quais incidirão na ausência de definição por parte dos Estados ou Municípios (Paulsen, 2024, p.212).

A competência compartilhada se dará através do Comitê Gestor do IBS, formado pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, os quais exercerão de forma integrada várias competências administrativas relacionadas ao imposto, conforme previsto nos incisos do art. 156-B: “editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do

imposto”, “arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios” e “decidir o contencioso administrativo” (Paulsen, 2024, p.23).

Quanto às hipóteses de incidência do IBS, estas são bastante amplas, incluindo bens e serviços, os quais antes tributados por ICMS e ISS. O inciso I do artigo 156-A estabelece que o IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Nota-se a amplitude de alcance dessa hipótese. Leandro Paulsen destaca que o termo “bem” caracteriza tudo que tem valor econômico, de modo que “não poderia ter maior amplitude” o alcance da incidência do IBS. Ele também apresenta o entendimento do STF de que o serviço é o “oferecimento de qualquer utilidade”, o que evidencia ainda mais a ampliação da incidência do imposto (Paulsen, 2024, p.212).

Em relação à não cumulatividade, tanto o IBS quanto a CBS apresentam a não cumulatividade plena, isto é, permite que seja totalmente aproveitado o crédito do imposto devido nas etapas anteriores. O resultado da não cumulatividade plena é de que a soma do imposto devido em toda a cadeia produtiva é equivalente à incidência monofásica do imposto (por exemplo, apenas na última fase, como no modelo norte-americano apresentado na seção 2.4.1) (Schoueri, 2024, p.244). Essa é uma grande novidade trazida pela reforma, já que, como foi discutido na seção 3.3 - NÃO CUMULATIVIDADE, o ICMS apresentava limitações em sua não cumulatividade, especialmente quando havia alguma isenção em uma das etapas intermediárias, perdendo-se a oportunidade de aproveitar os créditos anteriores à isenção (Schoueri, 2023, p.1269).

No caso do IBS, a não cumulatividade plena está prevista no Art. 156-A, VIII da Constituição Federal, o qual estabelece que o IBS:

“VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.” (Brasil, 1988).

Outra novidade apresenta um avanço para a transparência da tributação, já que o IBS incidirá por fora do preço, diferente do que ocorre com o atual ICMS, que se inclui no preço do produto. Além disso, não poderão integrar a base de cálculo do IBS a CBS, o IPI, o ICMS, o PIS e COFINS. Somente poderá integrar a base de cálculo do IBS o Imposto Seletivo (Schoueri, 2024, p.212).

O que também poderá contribuir para maior simplicidade e transparência do novo sistema tributário é a forma de cálculo do IBS, que será cobrado pelo simples somatório das

alíquotas do Estado e do Município de destino da operação, conforme preconiza o Art. 156-A, VII da Constituição.

Outra medida de simplificação é a previsão de uniformização da interpretação e aplicação da legislação através do Comitê Gestor do IBS. Esse comitê será formado por 27 membros representativos dos 26 Estados e Distrito Federal e mais 27 membros representativos dos Municípios e do Distrito Federal. Destes últimos, 14 serão eleitos com base nos votos de cada Município e 13 serão eleitos com base nos votos de cada Município, porém ponderados pelas respectivas populações (Schoueri, 2024, p.153).

Ainda em relação à simplicidade, o IBS e a CBS, denominados “IVA Dual”, deverão obedecer às mesmas regras em relação aos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e regras de não cumulatividade e creditamento. Isso é o que determina o Art. 149-B da Constituição (Paulsen, 2024, p.256).

Por conta dessa vinculação de regras dos dois tributos, Luis Eduardo Schoueri apresenta que não há clareza de qual será a solução para os casos em que o Comitê Gestor adotar uma interpretação em relação ao IBS e a administração tributária da União adotar outra interpretação em relação ao CBS (Schoueri, 2024, p.153).

Ricardo Alexandre discute que a solução de IVA dual ao invés de um modelo puro de IVA não foi o ideal, mas sim o possível (Alexandre, 2024, p.7), já que o modelo de IVA único é defendido pela quase totalidade da doutrina. No entanto, pela resistência dos Estados em renunciar a sua autonomia na administração de seu principal tributo, ICMS, somente foi possível viabilizar o IVA dual, em que os Estados continuarão administrando o IBS (Alexandre, 2024, p. 17).

#### **4.1.2 Contribuição sobre bens e serviços (CBS)**

A Contribuição sobre bens e serviços (CBS) é tributo de competência da União, trazida pela reforma tributária ao lado do IBS, com o fim de substituir as contribuições sobre a receita (PIS/COFINS) e sobre a importação (PIS/COFINS-Importação), com previsão de estar completamente implementada a partir de 2027 (Paulsen, 2024, p.256).

A CBS e o IBS deverão ser instituídos juntos, através de uma mesma lei complementar, conforme determina o art. 124 do ADCT. Conforme explicitado na seção anterior, a CBS deverá observar as mesmas regras do IBS em relação a vários aspectos, o que contribuirá para maior

simplicidade e uniformização da legislação. Desse modo, as hipóteses de incidência da CBS serão as mesmas do IBS, tendo uma grande abrangência de bens e serviços, conforme as definições apresentadas na seção anterior (Paulsen, 2024, p.256).

De igual modo, a não cumulatividade plena do IBS também é estabelecida em relação à CBS. O Art. 156-A, VIII da Constituição estabelece a não cumulatividade do IBS, ao passo que o Art. 195, § 16 atribui, entre outros, a referida não cumulatividade à CBS.

Além disso, o cálculo da CBS, assim como do IBS, ocorrerá por fora, o que também contribui para uma maior transparência do sistema tributário como um todo.

O legislador também definiu vedação à concessão de incentivos e benefícios fiscais para CBS, a qual se verifica no art. 156, § 1º, X: “concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação”, excetuadas as hipóteses previstas na Constituição” (Paulsen, 2024, p; 256).

Por fim, também se estabeleceu o mecanismo de devolução de tributos para a CBS. No entanto, um dispositivo específico foi colocado na Constituição para permitir que a lei ordinária estabeleça casos em que haverá devolução, total ou parcial, dos valores pagos a título de CBS, com a finalidade específica de reduzir desigualdades, conforme dispõe o § 18 do art. 195. Verifica-se, portanto, que há um esforço em reduzir a regressividade inerente à CBS, ficando, no entanto, na dependência da instituição de lei para que seja eficaz (Paulsen, 2024, p.256).

#### **4.1.3 Imposto Seletivo (IS)**

O Imposto Seletivo, de competência da União, é outra inovação trazida pela EC 132/2023, sendo denominado “imposto sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, conforme do Art. 153, VIII da Constituição.

O Imposto Seletivo é frequentemente denominado *sin tax* (imposto do pecado) porque visa a inibir as operações com bens e serviços nocivos. Apresenta também um evidente caráter extrafiscal, não tendo por finalidade precípua a arrecadação, mas sim a tentativa de modificar alguns comportamentos (Schoueri, 2024, p.249).

Com a reforma, a proteção ao meio ambiente passou a ser princípio tributário expresso na Constituição, de modo que o Imposto Seletivo se apresenta como uma forma de proteção a esse valor constitucional, bem como à saúde (Paulsen, 2024, p.212).

Nota-se, portanto, que há uma mudança de paradigma em relação à seletividade, a qual, no ordenamento jurídico anterior ocorria em função da essencialidade dos bens ou serviços. Com a reforma tributária, a seletividade passa a ter finalidade precípua de proteção ao meio ambiente e à saúde, devendo a tributação ser agravada não em função de o bem ou serviço ser supérfluo, mas sim em função de sua nocividade (Paulsen, 2024, p.85).

Para Sérgio André Rocha, apesar de ser possível cogitar uma seletividade baseada na nocividade dos bens e serviços, não se vislumbra a possibilidade de um imposto ser seletivo em si mesmo, já que a seletividade é “um critério de diferenciação dentro do tributo”. Por essa razão, o autor entende que na verdade o IS trata-se, em sua essência, de um imposto extrafiscal, com “finalidade indutora, que visa utilizar a tributação de forma regulatória, com foco em bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente” (Rocha, 2023).

Nessa toada, Leandro Paulsen utiliza a denominação Imposto Seletivo Extrafiscal (ISE), porque o considera seletivo “porquanto recairá apenas sobre bens e serviços nocivos” e também de caráter extrafiscal, “prestando-se a onerar e, com isso, a inibir tais operações, consideradas contraindicadas” (Paulsen, 2024, p.212).

A definição dos bens e serviços considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente ficará a cargo de lei complementar posterior (Art. 153, VIII) (Schoueri, 2024, p.249), podendo suas alíquotas serem definidas por lei ordinária (Paulsen, 2024, p.212). No entanto, o Constituinte Derivado já apresentou alguns bens e serviços nos quais deverá incidir o IS, ao passo que para outros já estabeleceu imunidade. No primeiro caso, estabeleceu-se a incidência de IS em todas as atividades de extração de recursos naturais, independentemente de sua destinação (Art. 153, § 6º, VII). Já no segundo caso, ficou vedada a incidência do IS nas exportações e nas operações com energia elétrica e telecomunicações (Art. 153, § 6º, I) (Brasil, 1988).

O IS será imposto monofásico, incidindo uma única vez sobre o bem ou serviço, semelhante, nesse sentido, ao *sales tax* do modelo norte americano (seção 2.4.1) e não poderá incidir cumulativamente com o IPI, nos termos do art. 126, III, b, do ADCT. Além disso, também não poderá integrar a sua própria base de cálculo, devendo ser calculado por fora. No entanto, integrará a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS, além de poder ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos (Paulsen, 2024, p.212).

#### 4.1.4 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

A reforma tributária estabeleceu que o IPI continuará existindo no ordenamento jurídico brasileiro. No entanto, terá suas alíquotas reduzidas a zero a partir de 2027 (Art. 126, III, “a” do ADCT), com exceção de produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (Schoueri, 2024, p. 148). Desse modo, o IPI continuará incidindo sobre mercadorias similares às produzidas na Zona Franca de Manaus (Paulsen, 2024, p.212).

#### 4.1.5 Resumo dos principais tributos sobre consumo no depois da reforma

A seguir apresenta-se um quadro-resumo de algumas características dos tributos sobre consumo no ordenamento jurídico brasileiro depois da reforma tributária.

Quadro 7 – Resumo das características dos tributos sobre consumo pós-reforma.

<b>Tributo</b>	<b>IBS</b>	<b>CBS</b>	<b>Imposto seletivo</b>
<b>Competência</b>	Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios	Federal	Federal
<b>Incidência</b>	Bens e serviços	Bens e serviços	Bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente
<b>Cumulatividade</b>	Não cumulatividade plena	Não cumulatividade plena	Incidência monofásica
<b>Previsão Constitucional de Seletividade</b>	Não	Não	Sim
<b>Forma de cálculo</b>	Por fora	Por fora	Por fora

Fonte: Do autor (2024)

## 4.2 ASPECTOS DESTACADOS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Como se depreende da descrição dos tributos apresentados na seção anterior, a reforma trouxe mudanças expressivas em relação à regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência, as quais passarão a ser discutidas a seguir.

### 4.2.1 Regressividade

Dentre os principais avanços trazidos pela reforma em relação ao aspecto da regressividade, destaca-se a previsão constitucional explícita para que se busque na legislação oportunidades para a atenuação dos efeitos regressivos inerentes da tributação sobre o consumo, conforme prevê o art. 145, § 4º: “As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”. Para Luis Eduardo Schoueri, o posicionamento dessa disposição no artigo 145 da Constituição, que estabelece a competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituição de tributos, evidencia que a busca pela atenuação dos efeitos regressivos deverá se dar não em relação a um tributo específico, mas ao conjunto de tributos (Schoueri, 2024, p.252).

Com o estabelecimento do dispositivo constitucional acima, prevendo expressamente uma meta para redução da regressividade, novas oportunidades devem surgir para que a tributação no ordenamento jurídico como um todo, inclusive da tributação sobre o consumo sejam meios para a redução das desigualdades.

Conforme discutido na seção 3.1 - REGRESSIVIDADE, uma série de subprincípios podem auxiliar na redução da regressividade, destacando-se a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade.

A progressividade geralmente atinge a tributação sobre a renda auferida, o que não está em discussão no presente trabalho, o qual se detém a verificar o impacto das alterações da reforma na tributação sobre o consumo. De igual modo, a proporcionalidade, geralmente aplicável nos tributos sobre o patrimônio, tais como o IPTU e IPVA, não se verifica comumente na tributação sobre o consumo.

Portanto, no ordenamento jurídico pré-reforma a seletividade se destacava como talvez o principal meio de atenuação da regressividade, conforme argumentam alguns doutrinadores apresentados na seção 3.2 - SELETIVIDADE. No entanto, um ponto bastante discutível do uso



da seletividade como atenuação da regressividade é se ela atinge o seu bem maior, que é o princípio da capacidade contributiva.

Ao estabelecer a seletividade em função da essencialidade do produto, o ordenamento jurídico pré-reforma tinha um foco no produto e não no sujeito passivo, o que pode se mostrar problemático em alguns casos. Isso porque a ausência de tributação de um produto essencial se faz a todos, sejam contribuintes de baixa renda, sejam contribuintes de alta renda. Nesse caso, contribuintes de alta renda podem inclusive até mesmo consumir maior quantidade desses produtos, em alguns casos com desperdício, fato que mostraria uma distorção em termos de justiça tributária. Em contrapartida, em situações esporádicas contribuintes de baixa renda podem necessitar adquirir produtos menos essenciais, tendo que suportar um ônus tributário elevadíssimo em função de sua renda (Alexandre, 2024, p.35).

Nesse sentido, pode-se considerar um grande avanço em termos atenuação da regressividade a previsão da reforma tributária de mecanismos que permitem a devolução de tributos, conhecidos como *cashback*, conforme dispões os arts. 156-A, § 5º, VIII, e 195, § 18, da Constituição para o IBS e a para a CBS, respectivamente (Paulsen, 2024, p.23).

O IBS foi concebido de tal modo a não haver alíquotas diferenciadas de acordo com o produto, o que implica reconhecer que a seletividade em função da essencialidade do produto, conforme apresentada no Quadro 4, deixa de ser aplicável a esse imposto. O sistema de devolução de tributos passa a considerar então, não a essencialidade do produto, mas “a capacidade contributiva do consumidor, independentemente do produto adquirido” (Schoueri, 2024, p.252).

Esse sistema de devolução de tributos não é um modelo novo, tendo já sido adotado por jurisdições como a Colômbia, Bolívia e Canadá. Além disso, no Brasil já houve implementação semelhante no Estado do Rio Grande do Sul, através de um programa chamado “Devolve-ICMS”, instituído em 2021 através do Decreto n.º 56.145 (Schoueri, 2024, p.252). O programa “Devolve-ICMS” é referido no Decreto como um “programa de ICMS personalizado”, com a finalidade de “devolver às famílias de baixa renda do Estado do Rio Grande do Sul parte do valor do ICMS por elas suportado, com base no consumo real ou estimado” (Rio Grande do Sul, 2021).

Esse modelo de devolução adotado pelo Brasil após a reforma tributária tende a trazer melhores resultados em termos de redução da regressividade, posto que já foi demonstrada a ineficiência do sistema de diferenciação de alíquotas em função da essencialidade do produto. Um dos motivos para tal ineficiência é o que já foi abordado acima: a desoneração do produto

ou serviço é aproveitada por todos, e não apenas pela população de baixa renda, havendo, portanto, desonerações desnecessárias para o atingimento de sua finalidade.

Outro motivo para a ineficiência do sistema de diferenciação de alíquotas é que em muitas vezes a desoneração da alíquota não é aproveitada pelo consumidor final, conforme concluiu o estudo de Rita de la Feria e Michael Walpole (De La Feria, 2020), em relação ao IVA da Europa entre os anos 1980 e 2020. Isso ocorre porque a redução dos tributos frequentemente é capturada ao longo da cadeia comercial e não reflete no preço ao consumidor final. Mesmo quando as reduções chegam até os consumidores, aqueles de maior poder aquisitivo são os que mais se beneficiam com as reduções. Desse modo, as isenções tributárias, além de não chegar a seu público-alvo, constituem renúncia de receita, a qual poderia ser utilizada pelo Estado em suas prestações positivas à sociedade. Além disso, essa redução de receita apresenta custos indiretos significativos, pela própria complexidade do sistema. Por fim, os autores concluíram que os benefícios da diferenciação de alíquota por produto são, no melhor dos casos, duvidosos e seu custo operacional é extremamente elevado (De La Feria, 2020, p.668).

No contexto brasileiro, o Centro de Cidadania Fiscal conduziu um estudo fazendo uma comparação entre os dois modelos: o da alíquota zero (desoneração) para alguns produtos e o da devolução, total ou parcial, às famílias mais pobres, do imposto incidente nesses produtos, o qual eles chamaram de “isenção personalizada”. Comparou-se qual seria o custo de desonerar totalmente os produtos da cesta básica com o custo da isenção personalizada em caráter universal. Utilizou-se dados de consumo de itens da cesta básica calculados a partir da Pesquisa de Orçamento Familiar do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A conclusão foi de que a desoneração total dos itens da cesta básica custaria, no ano de 2017, a soma de R\$ 43,7 bilhões em termos de renúncia fiscal, ao passo que a isenção personalizada em caráter universal teria o custo de R\$ 32,9 bilhões. A título de comparação, os pesquisadores apresentam o Bolsa Família do mesmo ano, com o custo R\$ 29 bilhões, o qual, além de ter menor custo, apresenta um impacto maior na redução da pobreza e da desigualdade de renda (Centro de Cidadania Fiscal, 2017).

Pelos estudos acima apresentados, pode-se verificar que essa é uma alteração acertada trazida pela Emenda Constitucional 132/2023, conforme se evidencia pelos estudos tanto no contexto europeu quanto no brasileiro.

Um outro avanço que não pode deixar de ser mencionado é a simplificação do Sistema Tributário como um todo que a reforma pretende trazer. Apesar de não haver uma relação direta

com a regressividade, a redução dos custos de conformidade deve beneficiar os contribuintes como um todo, mas especialmente aquelas empresas de menor porte, que precisam despende um percentual mais elevado de suas receitas com os custos de conformidade. A redução dos custos de conformidade com a reforma tributária é esperada, conforme estudo apresentado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em setembro de 2023 (Tribunal de Contas da União, 2023).

Em contrapartida, esses avanços trazidos pela reforma também podem ser questionáveis em alguns aspectos.

Em primeiro lugar, em relação ao estabelecimento da atenuação da regressividade como princípio constitucional, pode-se tornar um dispositivo vazio caso haja omissão legislativa. Conforme apresentado na seção 3.1 - REGRESSIVIDADE, o sistema tributário brasileiro não apenas é regressivo como se torna mais regressivo conforme o tempo passa, pelo efeito da inflação.

Desse modo, ainda que não sejam criadas leis que venham a agravar a regressividade, o que em tese seria inconstitucional, a própria inércia legislativa pode fazer com que o dispositivo constitucional tenha pouco valor prático.

Em segundo lugar, em relação à implementação do *cashback*, verifica-se uma problemática semelhante, pois a legislação pode ser bem limitada na definição das hipóteses de incidência que serão contempladas com o benefício. Vale dizer, portanto, que a omissão legislativa beneficia o sujeito ativo, podendo haver pouco interesse em se aprovar normas que venham a representar renúncia de receita.

Além disso, caso haja aumento das despesas por parte do Estado, pode-se encontrar nesse mecanismo uma forma de obter receitas através da redução das hipóteses de devolução dos tributos ou o refinamento dos critérios do beneficiado.

Por fim, ainda em relação à implementação do *cashback*, um desafio para a efetividade da medida é a efetiva identificação da condição hipossuficiente dos contribuintes. Luis Eduardo Schoueri argumenta que a tributação sobre consumo, muito embora apresente o nefasto efeito da regressividade, tem a virtude de alcançar até mesmo aquela renda auferida que foi ocultada.

Portanto, se não houver mecanismos para a correta identificação dos contribuintes, de modo a beneficiar efetivamente os que necessitam dos benefícios, corre-se o risco de que o instituto da devolução de tributos venha a ser distorcido.

Esses são os avanços e críticas encontrados em relação à regressividade, os quais foram sumarizados no Quadro 8.

Quadro 8 – Avanços e críticas quanto à regressividade na reforma tributária.

Avanços	Críticas
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Previsão constitucional de busca por atenuação da regressividade nas alterações legislativas</li> <li>• Mecanismos de <i>cashback</i> focam no contribuinte e não no produto</li> <li>• Simplificação deve reduzir custos de conformidade</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pode haver omissão legislativa</li> <li>• A legislação pode ser bem limitada e pesar a mão na carga tributária</li> <li>• Ocultação de renda pode distorcer o instituto</li> </ul>

Fonte: Do autor (2024).

Na seção seguinte serão analisados os avanços e as problemáticas da reforma tributária relacionados à seletividade.

#### 4.2.2 Seletividade

Foi discutido na seção 3.2 - SELETIVIDADE que, no ordenamento jurídico pré-reforma tributária, a seletividade estabelecida pela Constituição se configurava em função da essencialidade, restando à doutrina a definição do que viesse ser tal conceito. Portanto, nessa mesma seção vários entendimentos foram apresentados do referido conceito.

Em suma, pode-se considerar que há pelo menos duas funções relacionadas à essencialidade: a primeira delas é a essencialidade como mecanismo de justiça distributiva, que se faz através da tributação em maior grau daqueles produtos ou serviços menos necessários e, a segunda delas, em que a essencialidade tem um significado mais amplo, relacionado com a manutenção de valores constitucionais.

Nesse sentido, uma inovação trazida pela reforma para os novos tributos criados, conforme já abordado na seção anterior, foi a extinção de alíquotas diferenciadas a depender do produto, como ocorria anteriormente com o IPI e o ICMS, impostos para os quais a Constituição definiu expressamente a seletividade em função da essencialidade. Já no ordenamento jurídico

pós-reforma, com o IBS e a CBS, ao invés de se utilizar da seletividade em função da essencialidade do produto ou do serviço, a devolução de tributos passa a ser o novo mecanismo de justiça distributiva.

Observa-se, portanto, que a essencialidade enquanto mecanismo de justiça distributiva parece não mais protagonizar o ordenamento jurídico pré-reforma, mantendo-se, no entanto, a essencialidade que tem por fim a proteção de valores constitucionais tais como os apresentados por Fábio Canazaro: liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e justiça (Canazaro, 2015). Mais especificamente, são estabelecidos dois valores a serem protegidos por meio do Imposto Seletivo (IS): o meio ambiente e a saúde.

Portanto, após a reforma tributária, esse imposto ganha protagonismo na implementação da seletividade, porém agora com a finalidade de proteger esses dois valores constitucionais específicos. Nesse novo contexto, a classificação de Paulo de Barros Carvalho apresentada no Quadro 4 parece não se adequar totalmente, pois com o IS não há que se falar em produtos necessários, úteis e supérfluos, mas apenas em produtos e serviços nocivos ou não, à saúde ou ao meio ambiente.

Essa nova configuração de seletividade trazida pela reforma tributária representa alguns avanços relevantes, conforme se passa a expor.

Em primeiro lugar, o constituinte derivado deixou claro quais valores pretende-se proteger, o que reduz muitos debates antes existentes em relação ao critério de essencialidade para cada produto. Desse modo, ao editar as leis relativas ao IS, o legislador necessitará apenas, em tese, ponderar se o produto ou serviço é nocivo ao meio ambiente ou à saúde, o que ainda poderá gerar inúmeros debates, no entanto tendo como base um conceito muito mais fechado do que era o conceito da “essencialidade” do ordenamento jurídico anterior. Desse modo, não se vislumbra a repetição do antigo debate em que se defende a essencialidade do produto e se reclama por uma menor alíquota para ele. O debate se configura em um sentido contrário: o produto somente sofrerá uma tributação seletiva caso ele seja nocivo.

Em segundo lugar, e ainda relacionado com a questão apresentada acima, a concentração da seletividade em apenas um imposto, além de tender a reduzir os debates, representa uma simplificação do sistema tributário, o que também traz vantagens em termos de custos de conformidade, transparência e crescimento econômico. No ordenamento jurídico anterior a seletividade era aplicável ao ICMS e ao IPI, havendo, no entanto, importante distinção, estabelecendo-se a facultatividade em relação ao primeiro e a obrigatoriedade em relação ao segundo.

Em terceiro lugar, conforme já discutido na seção anterior, o mecanismo de justiça distributiva de devolução de tributos tende a ser mais eficiente do que a diferenciação de alíquotas em função da essencialidade do produto.

Em contrapartida, algumas críticas ao novo modelo também são pertinentes.

Em primeiro lugar, assim como na seção 3.2 foram apresentadas críticas em relação à efetiva aplicação da tributação em função da essencialidade das mercadorias e serviços, pode-se verificar que situação análoga pode se repetir no pós-reforma. Da mesma forma que critérios de conveniência e não de justiça acabam sendo utilizados na definição da essencialidade, nada impede que a mesma situação se repita em relação à definição de quais serão os produtos ou serviços nocivos alcançados pelo legislador.

Nesse sentido, verifica-se, por exemplo, que apesar de o constituinte derivado já definir que a atividade de extração será necessariamente alcançada pelo IS, não há nenhuma definição constitucional de aplicação do IS sobre armas, munições e agrotóxicos, restando à lei complementar posterior o fazer. Portanto, várias distorções poderão existir na legislação posterior, assim como acontecia com a TIPI, porém agora apenas sob um novo critério: o da nocividade.

Em segundo lugar, cabe também aqui a crítica já apresentada na seção anterior em relação ao sistema de devolução de tributos, o qual poderá ser distorcido em caso de omissão legislativa.

Por fim, uma crítica pertinente apresentada por Luis Eduardo Schoueri é a de que, pelas experiências passadas do Brasil, o Imposto Seletivo pode não ser efetivo para atingir sua finalidade extrafiscal, a qual é reduzir o consumo dos produtos ou serviços nocivos. Tomando como exemplo a problemática do cigarro no Brasil entre as décadas de 1970 e 1980, ele argumenta que a alta tributação pouco fez para a redução de seu consumo, sendo mais efetivas outras medidas tais como campanhas anuais de controle, restrições de anúncios e a inserção de advertências nos produtos (Schoueri, 2024, p.250).

O autor ressalva, no entanto, que seria proveitoso se a política tributária aplicável ao consumo desses itens nocivos servisse ao combate das externalidades negativas decorrentes desse consumo, o que deveria se fazer por meio de uma contribuição. No entanto, por tratar-se de imposto, a vinculação a uma finalidade específica torna-se inviável em nosso ordenamento (Schoueri, 2024, p.250).

Portanto, verifica-se que a reforma tributária trouxe avanços expressivos quanto ao aspecto da seletividade, por meio de mudanças estruturais no sistema tributário. Em

contrapartida, algumas críticas ao novo modelo também foram apresentadas. O Quadro 9 apresenta um resumo desses avanços e críticas.

Quadro 9 – Avanços e críticas quanto à seletividade na reforma tributária.

Avanços	Críticas
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estabeleceu melhor definição do critério de seletividade, com proteção ao meio ambiente e saúde</li> <li>• Simplificação da estrutura tributária relacionada à seletividade</li> <li>• Mecanismos de <i>cashback</i> focam no contribuinte e não no produto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pode haver distorções do critério de nocividade</li> <li>• Pode haver omissão legislativa no mecanismo de justiça distributiva</li> <li>• O Imposto Seletivo pode não ser eficaz para atingir seu objetivo extrafiscal</li> <li>• Por se tratar de imposto, a receita do IS não poderá ser utilizada para combater as externalidades negativas do consumo dos produtos nocivos</li> </ul>

Fonte: Do autor (2024).

Na subseção seguinte, serão analisados os avanços e críticas da reforma em relação à não cumulatividade.

#### 4.2.3 Não cumulatividade

A reforma tributária trouxe um grande avanço em relação à não cumulatividade, estabelecendo, para o IBS e para a CBS, a não cumulatividade plena (Schoueri, 2024, p.244). Foi discutido na seção 3.3 - NÃO CUMULATIVIDADE que o ICMS por vezes impedia a não cumulatividade plena, pois em casos tais como os de isenção do imposto no meio da cadeia de comercialização, impedia-se qualquer creditamento nas etapas posteriores. Com a reforma, a Constituição estabeleceu a não cumulatividade plena ao IBS, a qual se estende para a CBS, em seu art. 156-A, inciso VIII:

VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição (Brasil, 1988).

Percebe-se, portanto, que o modelo adotado pelo Brasil após a reforma tributária se aproxima do modelo apresentado na seção 2.4.2 - Características do Modelo Europeu de Tributação sobre Consumo, incidindo imposto em cada etapa da cadeia de comercialização e com uma ampla base de incidência, posto que incide tanto sobre produtos quanto sobre serviços.

Nesse modelo, uma não cumulatividade suficientemente ampla dá-se quando ela torna “neutra a incidência do imposto ao longo da cadeia produtiva” e permite que “apenas o último agente econômico, o consumidor final, seja a pessoa efetivamente onerada com essa tributação” (Malpighi, 2023). Portanto, pode-se dizer que há a não cumulatividade plena quando a soma das incidências do imposto em toda a cadeia equivale a uma única tributação monofásica na última etapa da cadeia comercial. A título de exemplo, se um produto tem custo final de R\$ 100,00 para o consumidor e a alíquota do imposto é de 27%, independentemente do número de comercializações que tenha havido antes, o valor total do imposto, somando-se o imposto pago em cada uma das etapas, será de R\$ 27,00.

Isso ocorre porque esse modelo propicia o creditamento de toda a incidência de impostos nos bens e serviços relacionados com a atividade econômica, o que leva a uma transferência do imposto para o final da cadeia produtiva (Schoueri, 2024, p. 244).

A não cumulatividade plena, portanto, apresenta-se como grande avanço na reforma tributária, pois além de simplificar o sistema tributário, traz mais transparência para os contribuintes e reduz o fenômeno da verticalização discutido na seção 3.3.

Uma crítica apresentada por Luis Eduardo Schoueri é de que já existe há muito tempo no ordenamento jurídico brasileiro a intenção do legislador de utilizar a não cumulatividade para fazer com que o consumidor final pague apenas o valor do tributo incidente na última etapa da cadeia de produção. No entanto, na prática encontrou-se vários empecilhos tais como as restrições de creditamento e exceções à não cumulatividade que acabam por configurar um “desvio na captura da riqueza gerada no momento de consumo de bens e serviços” (Schoueri, 2024, p. 244).

Essa lacuna da não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro pré-reforma se verifica também nas decisões dos Tribunais Superiores, os quais convalidaram as sucessivas e graduadas limitações a apuração de créditos, o que foi se tornando cada vez mais expressivo ao longo dos anos (Schoueri, 2024, p. 245).



Diante desse quadro geral, percebe-se um grande acerto da reforma tributária em se estabelecer a não cumulatividade plena de forma expressa na Constituição. Desse modo, em relação ao IBS e à CBS o sujeito passivo poderá creditar-se de uma ampla variedade de produtos adquiridos. Luis Eduardo Schoueri apresenta como exemplos do que pode ser creditado: “bens e serviços, sejam matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, bens de uso e consumo do estabelecimento ou até mesmo ativo permanente” (Schoueri, 2024, p. 245).

De fato, da redação do art. 156-A, VIII, depreende-se que o creditamento é a regra, deixando o dispositivo pouca margem para restrição, sendo excetuadas apenas as operações “consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”. Portanto, a exceção parece referir-se à aquisição de bens adquiridos pela pessoa jurídica, porém para uso pessoal dos sócios, visando evitar distorções no sistema de creditamento, com a possibilidade de favorecimento pessoal dos sócios da pessoa jurídica (Schoueri, 2024, p. 245).

Outro avanço trazido pela reforma em relação ao IBS e à CBS foi a unificação da tributação das mercadorias e dos serviços. Antes da reforma, a segregação da tributação em hipóteses de incidência distintas inviabilizava o creditamento entre mercadorias e serviços. Desse modo, havia uma maior cumulatividade, especialmente em relação aos serviços, pois quando um estabelecimento contratava um serviço, pagava indiretamente o ISS e não podia se creditar do ISS pago no ICMS, pois tratar-se de impostos distintos, separados. A reforma acaba com essa segregação, o que faz com que essa cumulatividade que outrora acontecia agora também deixe de existir (Schoueri, 2024, p. 245). Essa unificação contribui, inclusive, para um menor grau de verticalização, o que beneficia as empresas menores, conforme discutido na seção 3.3.

Ressalva-se, no entanto, que a implementação da não cumulatividade plena no contexto da reforma tributária traz consigo alguns desafios, especialmente para o setor de serviços. Conquanto a unificação da tributação sobre bens e serviços possibilite a simplificação e a racionalização do sistema tributário, essa unificação pode resultar em um aumento considerável da carga tributária sobre o setor de serviços, que se beneficiava de alíquotas mais favoráveis do ISS antes da reforma.

Isso porque as alíquotas projetadas para o IBS estão entre 14,64% e 17,95% (Ministério da Fazenda, 2023), ao passo que as alíquotas do ISS ficavam entre 2% e 5%, conforme Lei Complementar 116/2003 (Brasil, 2003).

As alíquotas do IBS se tornaram mais expressivas do que poderiam ser, pois muitos setores foram beneficiados com a isenção ou com a redução do imposto, o que inevitavelmente onera os demais, com uma alíquota ainda maior. Em suma, essa situação se traduzirá em custos mais elevados dos serviços para os consumidores finais, além de pressionar a competitividade das empresas de serviços, especialmente as de menor porte, que podem não ter a mesma capacidade de repassar os custos adicionais aos seus clientes.

Esse aumento expressivo da tributação sobre o setor de serviços também poderá fazer com que cresça a informalidade ou até mesmo que alguns negócios não consigam operar com as novas alíquotas, com resultado contrário ao esperado pela simplificação do sistema tributário.

O Quadro 10 sumariza os avanços e críticas na reforma tributária em relação ao aspecto da não cumulatividade.

Quadro 10 – Avanços e críticas quanto à não cumulatividade na reforma tributária.

Avanços	Críticas
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não cumulatividade plena</li> <li>• Unificação dos impostos sobre bens e serviços</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oneração excessiva do setor de serviços</li> <li>• Benefício para muitos setores aumentou as alíquotas</li> </ul>

Fonte: Do autor (2024).

Na seção seguinte, serão apresentados os avanços e críticas da reforma em relação ao aspecto da transparência.

#### 4.2.4 Transparência

A reforma tributária trouxe vários avanços em termos de transparência. De início, contemplou-se expressamente na Constituição os princípios tributários da simplicidade e da transparência, devendo o Sistema Tributário Nacional, portanto, observar esses princípios. Para Luis Eduardo Schoueri, essa transparência deve ser vista tanto da perspectiva do sujeito passivo como do sujeito ativo Estado, exigindo-se clareza da tributação e vedando a tributação escondida, calculada “por dentro”. Além disso, também se refere à transparência na destinação da arrecadação dos tributos bem como é uma “medida de simplicidade e confiabilidade de um

sistema tributário”. Verifica-se, portanto, que a transparência e a simplicidade estão correlacionadas (Schoueri, 2024, p. 167).

Discutiu-se na seção 3.4 - TRANSPARÊNCIA alguns aspectos compreendidos pela doutrina como entraves à transparência tributária, bem como situações que lhe poderiam ser benéficas, tais como a não cumulatividade plena, a incidência por fora, a uniformização de alíquotas e a redução de benefícios fiscais. Olhando sob esses pontos, a reforma tributária trouxe muitos avanços.

Em primeiro lugar, em relação à não cumulatividade, já foi discutido na seção anterior os termos estabelecidos pelo constituinte derivado, que é a definição de uma não cumulatividade plena. Ao passo que um ganho inestimável em termos de não cumulatividade, também se reflete na transparência tributária, pois facilita ao contribuinte a percepção da carga tributária incidente sobre o produto ou serviço adquirido (Paulsen, 2024, p. 45).

Em segundo lugar, outro avanço em termos de transparência é o cálculo do imposto “por fora”, de modo que todos os tributos sobre consumo pós-reforma tributária serão calculados com a essa metodologia, o que deixa clara a alíquota paga, não tendo que se falar em alíquota nominal e alíquota efetiva (Paulsen, 2024, p. 45). Além disso, há vedação constitucional a que os tributos componham a base de cálculo deles mesmos e de outros tributos, com exceção do imposto seletivo, que deverá compor a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS (Schoueri, 2024, p.212).

Em terceiro lugar, a uniformização de alíquotas também foi outro avanço da reforma em termos de transparência. Com a reforma, haverá uma alíquota única, com exceção daquelas reduzidas e das isentas. De todo modo, não deve existir uma enorme variedade de alíquotas como no sistema tributário pré-reforma. Além disso, o IBS “será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação”, de modo que tanto bens quanto serviços terão as mesma alíquotas aplicáveis (Paulsen, 2024, p.212). O ganho na transparência se dá efetivamente pela maior facilidade em se perceber e calcular a carga tributária do referido produto ou serviço.

Em quarto lugar, a redução de benefícios fiscais também foi contemplada com a reforma, conforme inciso X do Art. 156-A da Constituição, o qual estabelece que o IBS “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição”. Portanto, verifica-se que a reforma foi bem restritiva em relação aos benefícios fiscais, admitindo-os apenas em relação a hipóteses já previstas na Constituição,

que inclui setores como alimentos, medicamentos, transporte, educação e saneamento (Paulsen, 2024, p. 78). Essa restrição tende a dar maior transparência, pois impede que as exceções trazidas por benefícios fiscais se multipliquem ao longo do tempo.

Por fim, a própria simplificação do sistema tributário parece ser um grande avanço em termos de transparência. Apesar de não extinguir muitas espécies de tributos, numericamente falando (cinco tributos substituídos por quatro), houve alterações estruturais que contribuirão para a simplificação do sistema tributário, conforme exposto acima, as quais em muito poderão contribuir com a transparência tributária.

Como crítica em relação ao aspecto da transparência, destaca-se especialmente as variadas isenções e reduções da IBS e CBS, beneficiando alguns setores da economia o que, por óbvio, refletirá em uma maior alíquota geral de IBS e CBS. Além das isenções, há também setores com descontos de 30% e 60% nas alíquotas de IBS e CBS, bem como alguns em regime específico de tributação. Essa variedade de isenções, reduções e regimes de tributação específicos, além de onerar os demais setores não contemplados com os benefícios, torna o sistema mais complexo e com maior possibilidade de discussões, tornando menos transparente a percepção da carga tributária.

Quadro 11 – Avanços e críticas quanto à transparência na reforma tributária.

Avanços	Críticas
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transparência como princípio tributário constitucionalmente expresso</li> <li>• Não cumulatividade plena</li> <li>• Cálculo “por fora”</li> <li>• Uniformização de alíquotas</li> <li>• Redução de benefícios fiscais</li> <li>• Simplificação do sistema tributário</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Variadas isenções, reduções e regimes específicos reduzem a transparência</li> </ul>

Fonte: Do autor (2024).

Discutidos os principais avanços e críticas da reforma tributária para cada um dos aspectos, o capítulo seguinte apresentará as principais conclusões do trabalho.

## 5 CONCLUSÃO

A reforma da tributação sobre o consumo representou um avanço significativo em termos de regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência, especialmente se considerada sua aprovação em um contexto democrático, refletindo a participação e a representatividade de vários setores da sociedade na elaboração e aprovação das mudanças. Observa-se que, muito embora várias críticas tenham sido apresentadas em relação aos aspectos destacados na reforma, conclui-se positiva a nova estrutura do sistema tributário brasileiro, pois tendente à menor regressividade e à maior simplicidade e transparência.

A revisão bibliográfica realizada no presente trabalho permitiu uma compreensão do histórico da tributação sobre o consumo no Brasil, dos modelos de tributação adotados em outros países e dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais dos aspectos destacados que subsidiaram a análise. Essa revisão também contextualizou as problemáticas inerentes à tributação sobre o consumo no Brasil, evidenciando a necessidade da reforma para promover maior equidade e transparência no sistema tributário, em consonância com os princípios democráticos de participação e transparência.

As menções de dados estatísticos, tributários e históricos ao longo dos capítulos trouxeram maior luz para a compreensão dos desafios relacionados à regressividade, seletividade, não cumulatividade e transparência da tributação sobre o consumo, reforçando a importância de medidas corretivas para eliminar ou mitigar tais problemas.

Os avanços e críticas destacados em relação às modificações trazidas pela reforma tributária representam um caminho para a construção de um sistema tributário mais equitativo, simples e transparente, capaz de promover o desenvolvimento econômico sustentável e reduzir as desigualdades sociais e regionais no Brasil, em um contexto democrático que valoriza a participação cidadã e a transparência nas decisões políticas.

Para elaboração de trabalhos futuros, propõe-se a análise de outros aspectos da tributação sobre consumo, tais como a neutralidade e a autorregulação interna dos agentes na fiscalização.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **A Nova Tributação sobre Consumo no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2024.
- AMARO, L. D. S. **Direito tributário brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.
- BRASIL, Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro, RJ: Congresso Nacional Constituinte, 1891. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em 04 mar. 2024.
- BRASIL, Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro, RJ: Assembleia Nacional Constituinte, 1934. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em 04 mar. 2024.
- BRASIL, Lei Complementar 7, de 7 de setembro de 1970. **Institui o Programa de Integração Social**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1970. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp07.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm). Acesso em 07 mar. 2024.
- BRASIL, Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1977. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em 30 mar. 2024.
- BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Assembleia Nacional Constituinte, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 01 mar. 2024.
- BRASIL, Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991. **Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1991. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm). Acesso em 07 mar. 2024.
- BRASIL. Decreto nº 92.698, de 19 de junho de 1986. **Aprova o Regulamento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL (RECOFIS)**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d92698.htm#:~:text=Art%201%C2%BA%20A%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,1%C2%BA](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d92698.htm#:~:text=Art%201%C2%BA%20A%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20para,1%C2%BA). Acesso em 06 mar. 2024.
- BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e**

dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em 26/05/2024.

BRASIL. Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022. **Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2022/decreto/d11158.htm). Acesso em 31 mai. 2024.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. IPI – **Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB).** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Dialética, nº 12, 1996, p. 42-60.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Nota Técnica: Isenção Personalizada no âmbito do IBS.** SP: São Paulo, 2017. Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P\\_pof\\_2017\\_para\\_publicacao.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf). Acesso em 18 mai. 2024.

COELHO, Sacha Calmon Navarro & DERZI, Misabel Abreu Machado. **ICMS-Não-Cumulatividade e Temas Afins.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004.

CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. **Não cumulatividade no Brasil – entidade autônoma ou mero resultado prático de um determinado sistema de abatimentos.** Elementos para sua caracterização jurídica e especificidades do Sistema Tributário Nacional. RDDT 154, jul. 2008.

COSTA, R. H. **Curso de Direito Tributário.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

DE LA FERIA, Rita; WALPOLE, Michael. **The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes.** British Tax Review, v. 5, p. 637-669, dez. 2020.

GOBBETI, Sérgio; ROCHA, Melina. **O modelo internacional de IVA e a questão das alíquotas –parte 2.** Disponível em: <https://www.poder360.com.br/opinia/o-modelo-internacional-de-iva-e-a-questao-das-aliquotas-parte-2/>. Acesso em 08/04/2024.

JR., A. K. **Curso de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LENZA, P.; CAPARROZ, R. **Direito Tributário Esquemático**®. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares et al. **O Imposto sobre o Consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil**: deslocando a incidência da produção para o consumo. Revista Direito Tributário Atual, n. 53, 2023, p. 418 (415-451). Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2351/2138>. Acesso em: 19 mai. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. DF: Brasília, 2023. Disponível em: [https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf\\_sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf). Acesso em 21/05/2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma Tributária - Perguntas e respostas**. DF: Brasília, 2023. Disponível em: [https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria\\_.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf). Acesso em 12/03/2024.

OCDE, ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Estatísticas sobre Receita na América Latina: 1990 - 2010**. Paris, 2011. Disponível em: [https://www.oecd.org/tax/tax-global/BRAZIL\\_PT\\_country%20note\\_final.pdf](https://www.oecd.org/tax/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf). Acesso em: 03 mar. 2024.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 15. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2024. E-book. ISBN 9788553620906. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620906>. Acesso em: 01 mai. 2024.

PONTALTI, Mateus. **Comentários à Reforma Tributária – EC 132/2023**: entenda o que mudou e por que mudou. 1. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Conceito de Gastos Tributários**. Atualizado em 09/02/2022 09h27. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/view>. Acesso em 09/04/2024.



RIO GRANDE DO SUL (Estado), Decreto 56.145, de 20 de outubro de 2021. **Institui o Programa DEVOLVE-ICMS**. Porto Alegre, RS: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, 2021. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=421972>. Acesso em 21 mai. 2024.

ROCHA, Sérgio André. **Reforma tributária e o imposto seletivo**. Consultor Jurídico, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/sergio-andre-rocha-reforma-tributaria-chamado-imposto-seletivo/>. Acesso em 17/05/2024.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. E-book.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidade da legalidade**, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Abril de 2022. Disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:43205](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205). Acesso em 08/04/2024.

SENADO, matéria sobre reforma tributária <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis> .

SOUZA, Hamilton Dias de. **Não cumulatividade – aspectos relevantes**. In: RESENDE, Condorcet (org.). Estudos tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 253-374.

TESOURO TRANSPARENTE, 30/03/2023 <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114>. Acesso em 06 mar. 2024.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Estudos tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa). São Paulo: Resenha Tributária, s.d. 1974.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação**. v. III, Imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Impacto geral da Reforma Tributária deve ser positivo para economia do país, avalia TCU**. 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/impacto-geral-da-reforma-tributaria-deve-ser-positivo-para-economia-do-pais-avalia-tcu.htm>. Acesso em 20/05/2024.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** 1996. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4242890/mod\\_resource/content/1/Trib%202018%20-%20A%20evoluc%CC%A7a%CC%83o%20do%20sistema%20tributa%CC%81rio%20brasileiro%20ao%20longo%20do%20se%CC%81culo-%20anotac%CC%A7o%CC%83es%20e%20reflexo%CC%83es%20para%20futuras%20reformas.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4242890/mod_resource/content/1/Trib%202018%20-%20A%20evoluc%CC%A7a%CC%83o%20do%20sistema%20tributa%CC%81rio%20brasileiro%20ao%20longo%20do%20se%CC%81culo-%20anotac%CC%A7o%CC%83es%20e%20reflexo%CC%83es%20para%20futuras%20reformas.pdf). Acesso em 04 mar. 2024.

VETTORATO, Gustavo; Afonso, José Roberto Rodrigue; Fuck, Luciano Felício. **Transparência Tributária e Eficiência Arrecadatória: Análise de Dados Empíricos.** Florianópolis: Revista de Direito Brasileira, 2020.

XAVIER, Alberto. **A tributação do IPI sobre cigarros.** RDDT 118/9, 2005.

XPOENTS. **ICMS e sua Não-Cumulatividade.** 2020. Disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/icms-e-sua-nao-cumulatividade/1206305148>. Acesso em 08 mar. 2024.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na Tributação.** Texto para discussão n.º 15. São Paulo: Fipe, 2016. Disponível em <https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto-15-2016-v2020.pdf>. Acesso em 05 mar. 2024.