

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

DANN QUADROS LANNES DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E SEUS EFEITOS:  
UMA ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

RIO DE JANEIRO

2024

DANN QUADROS LANNES DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E SEUS EFEITOS:  
UMA ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

RIO DE JANEIRO

2024

## CIP - Catalogação na Publicação

048t      Oliveira, Dann Quadros Lannes de  
            A tributação sobre o consumo no Brasil e seus  
            efeitos: uma análise da reforma tributária / Dann  
            Quadros Lannes de Oliveira. -- Rio de Janeiro, 2024.  
            92 f.

            Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella  
            Siqueira.  
            Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
            Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
            Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

            1. reforma tributária. 2. desigualdade social.  
            3. consumo. 4. imposto. 5. justiça fiscal. I.  
            Siqueira, Vanessa Huckleberry Portella, orient. II.  
            Título.

DANN QUADROS LANNES DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E SEUS EFEITOS:  
UMA ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data da Aprovação: 03 / 07 / 2024.

Banca Examinadora:

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

Membro da Banca: Bruno Maurício Macedo Curi

Membro da Banca: Diego Fernandes Ximenes

RIO DE JANEIRO

2024

Dedico este trabalho a todos aqueles que contribuíram para a minha formação, não apenas acadêmica, mas também como ser humano. Este trabalho é um reflexo das influências e das inspirações que recebi ao longo da minha jornada e um voto de esperança para a construção de um Brasil mais próspero, justo e igualitário.

## AGRADECIMENTOS

Ao refletir sobre a minha jornada até aqui, revejo o meu eu criança de 5 anos introspectivo e agarrado a um cachorrinho de pelúcia. Revejo o jeito que aos 10 anos enxergava o mundo, com olhos cheios de curiosidade e de imaginação, fascinado pela enciclopédia, fascinado pelos mapas, bandeiras e histórias dos países, almejando crescer e conquistar sonhos. Nesse momento de conclusão de curso, dedico esta monografia a essa versão mais jovem de mim mesmo, cujas determinações e aspirações me deram força para percorrer um árduo caminho. Cresceste com a convicção de que tua jornada não seria apenas sobre alcançar seus próprios objetivos, mas também sobre deixar uma marca positiva nas pessoas que te cercam. Que cada palavra escrita nesta monografia seja um tributo a essa versão mais jovem de espírito resiliente e visionário de um futuro melhor.

Peço licença poética para ilustrar a vida como uma linha de trem, onde cada estação representa um marco importante, cada vagão, uma fase distinta, e os trilhos, os caminhos traçados pelas nossas escolhas. Imagine que ao nascer, embarcamos nesse trem. As primeiras estações são cheias de descobertas e aprendizados. Conforme o crescimento, o trem vai ganhando vagões, força e velocidade. Cada parada é uma oportunidade para observar o mundo ao redor e refletir sobre onde estamos e para onde queremos ir. As escolhas que fazemos aqui determinam as rotas que seguiremos, às vezes nos levando por caminhos sinuosos, outras vezes por trajetos mais tranquilos. Na fase adulta, o trem alcança uma velocidade de cruzeiro, as estações representam conquistas de carreiras, relacionamentos e realizações pessoais. Ao longo dessa viagem, compartilhamos vagões com outros viajantes, alguns permanecem conosco por longas distâncias, enquanto outros descem em estações intermediárias. Cada encontro é uma oportunidade de aprendizado e enriquecimento. Agradeço a todos aqueles que compartilharam um momento dessa viagem comigo, especialmente aos professores e colegas do IFF - campus Cabo Frio e da UFRJ - FND.

Agradeço a todos aqueles que contribuíram de alguma forma para o meu crescimento: Deus, familiares, professores, amigos e colegas. Um agradecimento mais do que especial à minha família: à minha mãe, ao meu pai e ao meu irmão que foram mais do que simples passageiros, foram a minha base de sustentação ao longo de toda jornada. Sem vocês, nada disso seria possível.

Por fim, agradeço também às instituições e às pessoas que acreditaram no poder transformador da educação e forneceram os recursos necessários para esta jornada acadêmica, seja por meio de bolsas de estudo, incentivos e infraestrutura. É imprescindível reconhecer que a implementação de políticas públicas eficientes, de ações afirmativas e de investimento contínuo na educação pública são alicerces para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa, equitativa e próspera. Um lugar onde cada indivíduo, independentemente de sua origem ou condição socioeconômica, tem a chance de construir um futuro melhor. Agradeço a oportunidade que me foi dada e espero poder retribuir de alguma forma à sociedade brasileira. Que eu possa utilizar os conhecimentos adquiridos para fazer a diferença e contribuir para o avanço e para o desenvolvimento do Brasil.

*“Podemos ter democracia ou podemos ter a riqueza concentrada nas mãos de poucos, mas não podemos ter os dois.”*

*Louis Brandeis, juiz da Suprema Corte Norte-americana (1856-1941)*

*“O que é muito difícil é você vencer a injustiça secular que dilacera o Brasil em dois países distintos: o país dos privilegiados e o país dos despossuídos.”*

*Ariano Suassuna, escritor, poeta e professor brasileiro. (1927-2014)*

## RESUMO

Desde o advento do processo de redemocratização com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro tem implementado uma diversidade de políticas públicas voltadas à garantia de direitos sociais, promoção da cidadania e redução das desigualdades, influenciando de maneira expressiva a alocação de recursos no âmbito do gasto social. Não obstante, constata-se que o arcabouço normativo do Sistema Tributário Nacional tem demonstrado uma certa defasagem frente a essa evolução legislativa. Em uma primeira análise, a matriz tributária brasileira revela uma preponderância de características regressivas. O presente estudo se propõe, primordialmente, a realizar uma contextualização abrangente em torno de três eixos: o contexto da desigualdade social no Brasil, a natureza da regressividade inerente ao sistema tributário nacional e as modificações estabelecidas pela reforma tributária advinda da Emenda Constitucional nº 132 de 2023. Ancorado em uma base de dados oficiais, pesquisa acadêmica, obras doutrinárias, jurisprudência e legislação vigente, o escopo desta monografia visa investigar qual é o impacto dos impostos sobre o consumo, que atualmente constituem a prioridade na estrutura arrecadatória, sobre a massa populacional. Paralelamente, almeja-se examinar as alterações advindas da reforma tributária bem como o seu potencial para promover a justiça fiscal e minimizar a regressividade do sistema.

**Palavras-chaves:** reforma tributária, desigualdade social, consumo, imposto, justiça fiscal.

## ABSTRACT

Since the re-democratization process began with the promulgation of the Federal Constitution of 1988, the Brazilian state has implemented various public policies aimed at ensuring social rights, promoting citizenship, and reducing inequalities. These efforts have significantly influenced the allocation of resources within social expenditure. However, the normative framework of the National Tax System has lagged behind this legislative evolution. A preliminary analysis reveals that the Brazilian tax system predominantly exhibits regressive characteristics. This study aims to provide a comprehensive contextualization focusing on three main aspects: the context of social inequality in Brazil, the inherent regressivity of the national tax system, and the changes introduced by Constitutional Amendment n° 132/2023. Drawing on official data, academic research, doctrinal works, jurisprudence, and prevailing legislation, this academic work investigates the impact of consumption taxes, which currently constitute the main source of revenue, on the population. Additionally, it examines the changes brought about by the tax reform and their potential to promote fiscal justice and reduce the system's regressivity.

**Key words:** tax reform, social inequality, consumption, tax, equity, fiscal justice.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRAS	Associação Brasileira de Supermercados
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CCiF	Centro de Cidadania Fiscal
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRFB	Constituição Federal da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
DIEESE	Departamento Intersindical Est Estudos Sócio Econômico
FMI	Fundo Monetária Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre o Produto Industrializado
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
ITCMD	Imposto de transmissão causa <i>mortis</i> e doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
PIS	Programa de Integração Social
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
OXFAM	Comitê de Oxford para o Alívio da Fome
RFB	Receita Federal do Brasil
SEFAZ-RJ	Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro
STF	Supremo Tribunal Federal

## LISTA DE IMAGENS

Figura 01 - A desigualdade de rendimento, com base na parcela dos 10% do topo entre os anos 1980 e 2015 .....	30
Figura 02 - Classificação do IDH ajustado à desigualdade social .....	31
Figura 03 - Maior parcela da riqueza pessoal líquida de 1% no ano de 2022 .....	32
Figura 04 - Desigualdade social vs. carga tributária sobre o consumo .....	32
Figura 05 - Estrutura da arrecadação tributária de cada país.....	33
Figura 06 - Estrutura da arrecadação tributária de cada país.....	33
Figura 07 - Redução da desigualdade segundo instrumentos de política fiscal em pontos percentuais do coeficiente de Gini - América Latina 2011.....	34
Figura 08 - Agenda ONU 2030.....	36
Figura 09 - Estrutura da carga tributária bruta no Brasil - Tesouro Nacional.....	47
Figura 10 - Estrutura da carga tributária bruta no Brasil - OCDE .....	48
Figura 11 - Composição da carga tributária por tributos no ano de 2015 .....	48
Figura 12 - Carga tributária sobre renda, lucro e ganho de capital em 2015 .....	49
Figura 13 - Carga tributária sobre consumo de bens e serviços em 2015.....	49
Figura 14 - Evolução das alíquotas do imposto de renda (2003-2015) .....	50
Figura 15 - Alíquotas máximas sobre a propriedade e a herança.....	50
Figura 16 - A tributação sobre consumo em diferentes classes econômicas.....	52
Figura 17 - Demonstrativo mensal da receita tributária do Estado do Rio de Janeiro - 2023 .55	
Figura 18 - Peso da cesta básica de alimentos no orçamento das famílias brasileiras.....	56
Figura 19 - Resultados do Pagamento de Impostos no ano-calendário de 2018.....	58

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>13</b>
<b>CAPÍTULO 1 - DA RELAÇÃO ENTRE O ESTADO E A SOCIEDADE</b>	<b>15</b>
1.1. Análise dos conceitos fundamentais sobre o Estado	15
1.2. Análise das divisões de classe	18
1.3. Análise da desigualdade social	19
1.4. Análise do Estado de Bem-Estar Social	23
1.5. Análise da desigualdade social no Brasil	27
1.6. Indicadores de desigualdade no mundo	30
1.7. Propostas para redução das desigualdades	36
<b>CAPÍTULO 2 - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b>	<b>38</b>
2.1. Do poder de tributar	38
2.2. Do princípio da capacidade contributiva	39
2.3. Das técnicas de exteriorização do princípio da capacidade contributiva	41
2.4. Dos tributos no Brasil	43
2.5. Dos tributos sobre o consumo	45
2.6. Da regressividade no Sistema Tributário Brasileiro - dados externos	47
2.7. Da regressividade no Sistema Tributário Brasileiro - dados internos	52
<b>CAPÍTULO 3 - DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023</b>	<b>57</b>
3.1. Da PEC 45/2019	57
3.2. Desafios jurídicos para a aprovação da reforma tributária	59
3.3. Desafios políticos para a aprovação da reforma tributária	60
3.4. Desafios econômicos para a aprovação da reforma tributária	63
3.5. Das alterações do texto constitucional	64
3.6. Do Comitê Gestor sobre o IBS	74
3.7. Análise comparada da reforma tributária indiana	76
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>78</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>82</b>

## INTRODUÇÃO

A desigualdade social é um fenômeno complexo e multifacetado, intrinsecamente ligado às estruturas econômicas e políticas das sociedades. No contexto do sistema capitalista, essa desigualdade é amplificada pela exploração da força de trabalho e pela concentração de renda e riqueza, o que resulta em uma disparidade significativa de recursos e de oportunidades entre os indivíduos. Os altos índices de desigualdade social, inerentes ao capitalismo, tendem a ameaçar a estabilidade do Estado Democrático de Direito, gerando crises sociais, econômicas, políticas e de legitimidade, abrindo espaço para a ascensão de movimentos autoritários. Frente a esse cenário, é imperativo discutir, inicialmente, o papel do Estado Moderno em mitigar a desigualdade social através da promoção do bem-estar social, da garantia de direitos fundamentais e da proteção da dignidade da pessoa humana e do regime democrático.

A promulgação da Constituição Federal de 1988, com seu caráter programático, consagrou o Estado de Bem-Estar social e estabeleceu princípios basilares de justiça social e equidade, elevando os direitos sociais ao status de cláusulas pétreas, inalienáveis e imutáveis, com o propósito de assegurar um patamar mínimo de dignidade para todos. O Estado de Bem-Estar Social é um modelo estruturado na redistribuição de recursos arrecadados, principalmente por meio dos tributos, para financiar direitos, bens e serviços públicos. Para isso, faz-se necessário um sistema de arrecadação justo e progressivo e de uma gestão responsável com o orçamento público. Apesar dos avanços legislativos e das políticas públicas implementadas nas últimas décadas, o Brasil ainda enfrenta problemas relacionados à pobreza e à extrema desigualdade social. O sistema tributário brasileiro se apresenta predominantemente regressivo, centrado na tributação indireta sobre o consumo. Sob a ótica dos estudos das grandezas vetoriais do campo da física, a atual estrutura de arrecadação pode ser considerada uma força vetorial contrária aos objetivos constitucionais e aos esforços implementados até aqui. A necessidade de uma análise e de uma reforma tributária justa no Brasil é, portanto, imperativa.

A recente promulgação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, que introduziu uma ampla reforma dos tributos sobre consumo, busca enfrentar alguns desafios históricos. Com o objetivo de simplificar e tornar mais eficiente o sistema de arrecadação, a reforma tributária propõe a unificação de cinco tributos em um modelo de imposto sobre valor agregado.

Observa-se uma importante modificação do arcabouço tributário e da autonomia dos entes federativos. A implementação dessa reforma e das futuras legislações complementares regulamentadoras levantam questões importantes sobre eficácia e impacto social, econômico e político. Quais as principais alterações propostas pela reforma tributária no que tange aos impostos sobre o consumo? A reforma tributária brasileira tem potencial para mitigar a regressividade do sistema tributário nacional? Questões relevantes que serão pautas de estudo nesta monografia dividida simetricamente em três capítulos com sete subcapítulos cada.

No primeiro capítulo, pretende-se elucidar brevemente a problemática da desigualdade social no Brasil e no mundo, investigando as origens e as conjunturas da desigualdade social. Um panorama histórico e contextual, baseado principalmente nos estudos de Thomas Piketty, para compreender como chegamos à atual situação de disparidade. No segundo capítulo, empreende-se uma introdução jurídico-acadêmica ao sistema tributário brasileiro, seguida de uma análise amparada por estudos e dados que identificam a presença da regressividade, especialmente no que tange aos tributos sobre o consumo. A investigação visa evidenciar de forma clara como a atual configuração arrecadatória concentrada no consumo afeta aqueles que não tem capacidade contributiva. No terceiro capítulo, pretende-se introduzir a temática da reforma tributária e analisar sua formação, os desafios enfrentados até a aprovação e as principais alterações constitucionais propostas no que tange aos impostos sobre o consumo.

Baseando-se em dados oficiais internos e externos, o presente estudo propõe-se a analisar: Evidenciada a regressividade do sistema tributário nacional e sua relação com os altos índices de desigualdade social, qual o potencial da Reforma Tributária - Emenda Constitucional nº 132/2023 - em promover uma maior justiça fiscal e reduzir as desigualdades sociais? Para isso, o estudo foi desenvolvido a partir de um levantamento bibliográfico e documental e foi fundamentado com a seguinte metodologia: pesquisas exploratórias dos acervos acadêmicos e científicos disponíveis, análises de obras das ciências sociais (Thomas Hobbes, Thomas Piketty, John Rawls), análises de manuais de direito tributário nacional (Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro e Eduardo Sabbag) e análise de dados nacionais de instituições oficiais como o IBGE, a RFB e a SEFAZ-RJ, e de dados internacionais de instituições como a OCDE e o *The World Bank*.

## CAPÍTULO 1 - DA RELAÇÃO ENTRE O ESTADO E A SOCIEDADE

### 1.1. Análise dos conceitos fundamentais sobre o Estado

O direito ocidental moderno possui raízes nas experiências intelectuais, sociais, jurídicas e políticas das antigas sociedades do Mediterrâneo. Surge nas poleis gregas, com a transição do poder da monarquia para a aristocracia, uma transição do poder-pessoa (esfera privada) para o poder-função (esfera pública), e, conseqüentemente, com a evolução do direito de cidadania, ainda que, na época, a participação popular fosse restrita a um grupo reduzido de cidadãos ricos e com influências comerciais, militares, religiosas e administrativas. Do ponto de vista intelectual, os pensadores da época iniciaram a busca por um princípio universal orientador do mundo, um fundamento de justiça que pudesse sustentar as relações entre o Estado e a sociedade.<sup>1</sup>

Dentro desse contexto, o Estado começa a assumir a forma a qual conhecemos hoje: uma entidade político-administrativa soberana e organizada com autoridade suprema sobre um determinado território e sua população. Essa soberania implica na capacidade exclusiva de gerir, representar, estabelecer políticas, regular atividades, criar e aplicar leis, manter a ordem e administrar a justiça.

A teoria contratualista, desenvolvida por pensadores como Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau, aborda a formação do Estado a partir de um contrato social imaginário. De acordo com essa perspectiva, os indivíduos, em um estado de natureza, concordam em limitar as liberdades individuais em troca da segurança, da paz e da ordem que o Estado pode proporcionar. Portanto, o Estado emerge como uma entidade que detém o poder em virtude do consentimento presumido dos cidadãos, se tornando um instrumento de controle legitimado pela vontade coletiva.<sup>2</sup>

“A causa final, fim ou desígnio dos homens (que apreciam naturalmente, a liberdade e o domínio sobre os outros), ao introduzir a restrição a si mesmos que os leva a viver em Estados, é a preocupação com sua própria conservação e a garantia de uma vida mais feliz. Ou seja, a vontade de abandonar a mísera condição de guerra, consequência necessária das paixões naturais dos homens, se não houver um poder

---

<sup>1</sup> CERQUEIRA, F. **The origins of the western law in the greek polis**. Brasília: BDJur STJ v.2, n.3, 2002. Disponível em: [https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/65839/origens\\_direito\\_ocidental\\_cerqueira.PDF](https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/65839/origens_direito_ocidental_cerqueira.PDF). Acesso em: 12 jan. 2024.

<sup>2</sup> HOBBS, T. **Leviatã**. 1. ed. São Paulo: Editora Martin Claret, 2014.

visível que os mantenha em atitude de respeito, forçando-os por temor à punição, a cumprir seus pactos e a observar as leis naturais. [...] Dessa forma, a multidão assim unida numa só pessoa passa a chamar-se Estado (em latim, Civitas). Essa é a geração do grande Leviatã, ou, antes (para usarmos termos mais reverentes) daquele deus mortal a quem devemos, abaixo do Deus imortal, nossa paz e defesa. Em virtude da autorização que cada indivíduo dá ao Estado a usar todo o poder e a força, esse Estado, pelo temor que inspira, é capaz de conformar todas as vontades, a fim de garantir a paz em seu país, e promover a ajuda mútua contra os inimigos estrangeiros. A essência do Estado consiste nisso e pode ser assim definida: uma pessoa instituída, pelos atos de uma grande multidão, mediante pactos recíprocos uns com os outros, como autora, de modo a poder usar a força e os meios de todos, da maneira que achar conveniente, para assegurar a paz e a defesa.”<sup>3</sup>

Entretanto, por conta de sua formação histórica e socioeconômica, a coletividade não é homogênea. No contexto do mundo ocidental industrializado e capitalista, a teoria do materialismo-histórico, desenvolvida por pensadores como Karl Marx e Friedrich Engels, aborda uma visão de sociedade dividida a partir dos modos de produção e circulação da mercadoria: a burguesia (aqueles detentores dos meios de produção) e o proletariado (aqueles que vendem sua força de trabalho). A dinâmica entre esses grupos é caracterizada por um contínuo conflito de interesses.<sup>4</sup>

A correlação entre a teoria contratualista e a teoria do materialismo-histórico evidencia a dualidade do Estado. Visto por um ângulo, o Estado é uma entidade necessária para garantir a ordem social e proteger os direitos. Por outro lado, é uma ferramenta legítima de controle e coerção nas mãos de uma classe dominante que pode ser utilizada para proteger e perpetuar uma configuração social pré estabelecida. Isso sublinha as dinâmicas de poder subjacentes ao funcionamento do Estado. Os fundamentos definidos na constituição do Estado são essenciais para compreender suas configurações políticas e sociais.

“Art. 1º CRFB/88 - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”<sup>5</sup>

<sup>3</sup> HOBBS, T. **Leviatã**. 1. ed. São Paulo: Editora Martin Claret, 2014.

<sup>4</sup> MARX, K. **Manifesto do Partido Comunista**. Tradução: Sergio Tellaroli. 1. ed. São Paulo: Penguin Companhia - Companhia das Letras, 2012.

<sup>5</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 jan. 2024.

O parágrafo único do art. 1 CRFB/88, “todo o poder emana do povo”, estabelece que o Brasil é um Estado Democrático de Direito. O regime democrático está configurado quando um governo possui legitimidade e apoio da sociedade civil. Para isso, é imprescindível a vigência de regras procedimentais definidoras e protetoras da democracia e dos direitos fundamentais, principalmente em relação ao direito ao voto. Nesse sentido, a participação social faz-se crucial para conferir legitimidade às instituições, promover uma governança mais inclusiva e justa para alcançar os objetivos fundamentais e impedir a excessiva concentração de poder em determinados grupos e a ascensão de governos autoritários e opressores.

“Art. 3º CRFB/88 - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 jan. 2024.

## 1.2. Análise das divisões de classe

Ao longo da história, os estudos sociológicos têm se dedicado à compreensão da heterogeneidade intrínseca à sociedade, delimitando e estratificando as classes para melhor compreender suas questões sociais, políticas e econômicas. As definições de classe podem variar dependendo do contexto de cada coletividade. Não há uma divisão universalmente aceita como mais adequada. É importante observar que essas categorias são simplificações e que as fronteiras entre as classes são fluidas. Além disso, as dinâmicas sociais e as percepções de classe podem variar entre diferentes grupos, sendo necessária uma abordagem multidimensional considerando fatores como renda, educação, ocupação e status social.

O estudo da estratificação social busca classificar a organização da sociedade com base em critérios essencialmente econômicos. Karl Marx e Max Weber foram dois dos teóricos que mais contribuíram para essa compreensão, cada um com perspectivas diferentes. Marx enfatizou a importância da propriedade dos meios de produção na determinação da classe social, enquanto Weber ampliou a análise incorporando também status social e poder político. Essa estratificação evoluiu ao longo do tempo e passou a ser utilizada para descrever as diferentes posições ocupadas pelos indivíduos na hierarquia social.<sup>7</sup>

Em um sistema capitalista, a hierarquia social é influenciada diretamente pela propriedade privada, pelo comércio e pela permanente busca de acúmulo e de rentabilidade do capital. Apesar de haver certa mobilidade entre as classes, esse sistema econômico depende intrinsecamente da exploração da mão de obra, da apropriação da mais-valia e da distribuição desigual da renda. Trata-se da disparidade de recursos e de oportunidades que refletem na acumulação desproporcional do capital. Portanto, faz-se claro que a desigualdade social é, ao mesmo tempo, precedente e resultado inerente ao sistema capitalista e, na ausência de um controle estatal para a proteção e para a garantia de direitos sociais, a desigualdade tende a crescer de forma exacerbada, afetando o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> MEDEIROS, M. **As Teorias de Estratificação da sociedade e o estudo dos ricos**. Brasília: IPEA, 2003. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2960/1/TD\\_998.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2960/1/TD_998.pdf) Acesso em: 20 fev. 2024

<sup>8</sup> FIGUEIREDO, J. **Desigualdade social e capitalismo: os limites da igualdade sob a ordem burguesa**. Maranhão: UFAL, 2013. Disponível em: <https://www.joinpp.ufma.br/jornadas/joinpp2013/JornadaEixo2013/anais-eixo4-desigualdadessociaisepoliticaspUBLICAS/desigualdadessocialecapitalismo-oslimitesdaigualdadesobaordemburguesa.pdf> Acesso em: 20 fev. 2024.

### 1.3. Análise da desigualdade social

Segundo o pensamento do contratualista Jacques Rousseau, a propriedade privada é o elemento fundador da sociedade civil, mas tem a capacidade de gerar disparidades entre os indivíduos. No entendimento do sociólogo Karl Marx, a desigualdade está vinculada ao trabalho assalariado da estrutura capitalista, que divide a sociedade em classes. De acordo com os estudos do economista francês Thomas Piketty, a desigualdade de renda e de riqueza tende a aumentar ao longo do tempo, conforme o desenvolvimento das sociedades capitalistas e dos meios de exploração das atividades econômicas.

A visão de Piketty é baseada em uma análise histórica dos dados econômicos de países ricos como Estados Unidos, Reino Unido e França e destaca as duas principais forças que impulsionam a desigualdade: a taxa de retorno sobre o capital e a taxa de crescimento econômico. Piketty afirma que, historicamente, a taxa de retorno sobre o capital (lucros, dividendos e juros sobre o capital) tem sido consistentemente maior do que a taxa de crescimento econômico, expondo a concentração de riqueza e a desigualdade no mundo. Como uma fatia cada vez menor da população (10%, 1% e 0,1%) detém uma parcela cada vez maior da riqueza total, de forma inversamente proporcional? Esses estudos têm influenciado o debate econômico e político em todo o mundo, alimentando discussões sobre políticas fiscais e redistribuição de recursos.<sup>9</sup>

O rentismo, como muitos autores se referem, é uma forma de ganho de capital baseada na exploração da renda passiva que não está diretamente relacionada à criação de valor ou na produção de bens tangíveis, mas sim à posse e ao controle de ativos. Na visão de Piketty, trata-se de um patrimônio acumulado não merecido, pois não é produtivo. Pelo contrário, apresenta uma produtividade líquida negativa. De forma ilustrativa, quinhentos milhões de reais aplicados em um título financeiro com rentabilidade anual de 8% ao ano, geram em torno de 42 milhões de reais ou cerca de 115 mil reais por dia. A rentabilidade do patrimônio não acompanha o consumo. *Pecunia pecuniam parit*. Em razão dessa disparidade, a riqueza acumulada de uma família rentista tende a crescer mais rápido que a economia geral, a menos que ocorram fatores externos, como intervenções, reformas estruturais, revoluções, guerras e desastres naturais.

---

<sup>9</sup> PIKETTY, T. **O Capital no século XXI**. Tradução: Monica B. de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014

A desigualdade social é uma diferença estrutural, principalmente econômica (renda e riqueza), muitas das vezes correlacionada com gênero e raça, entre as classes sociais. Onde um grupo de indivíduos possui mais vantagens que outros. E essa posição os permite acumular mais riqueza que os demais. A desigualdade social é um fruto da má distribuição de renda que impede acesso aos bens e serviços, afetando oportunidades de ascensão e de qualidade de vida. Segundo M. Sandell, o capitalismo tende a valorizar o mérito do indivíduo em suas conquistas - um sistema de ganhadores e perdedores. Contudo, se os indivíduos estão em posições desiguais, a meritocracia não é uma realidade. A ideia de meritocracia nada mais é que uma operação discursiva, pós aristocrática, a fim de justificar o funcionamento e as injustiça de um sistema desigual.<sup>10</sup>

O que identificamos na verdade é um ciclo permanente de pobreza na grande massa da população. A falta de acesso adequado ao cuidado pré-natal para gestantes pode resultar em complicações de saúde da mãe e do infante, impactando negativamente o desenvolvimento fetal e aumentando os riscos de um parto prematuro e de mortalidade infantil. A fome ou a alimentação sem valores nutricionais adequados nos primeiros anos de vida pode afetar não apenas o crescimento físico, mas também o desenvolvimento cognitivo e intelectual ao longo prazo. Ademais, os problemas financeiros tendem a desestabilizar a estrutura familiar e podem causar tensões nos relacionamentos, criando um ambiente de estresse que impacta negativamente o bem-estar emocional e psicológico das crianças. Tudo isso somado a um sistema educacional “deficiente”, perpetua o ciclo permanente de pobreza, levando muitos jovens a encarar subempregos ou desemprego, o que por sua vez aumenta a vulnerabilidade socioeconômica e a propensão à violência e ao tráfico de drogas.

Questiona-se: qual é o impacto dos elevados índices de desigualdade social nas sociedades contemporâneas e como suas consequências econômicas, políticas e sociais ameaçam a democracia? No que tange às implicações sociais, a agravada disparidade entre as classes afeta diretamente a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial daqueles em situação de pobreza, tendo em vista que os priva do acesso básico aos bens e serviços. Consequentemente, o alto nível de pobreza influencia os índices de criminalidade e de danos à saúde pública.

---

<sup>10</sup> SANDELL, M. **A tirania do Mérito**. Tradução: Bhuvli Libânio. 1. ed. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2020.

No que tange às implicações econômicas, a distribuição desproporcional de renda prejudica o consumo interno e o desenvolvimento econômico do país, tendo em vista que os indivíduos de baixa renda têm uma propensão marginal de consumo básico maior do que os de alta renda. Na mesma perspectiva de organismos conceituados como o Fundo Monetário Internacional e o *The World Bank*, Thomas Piketty entende que a desigualdade social exacerbada pode conduzir o país a uma crise financeira. O economista sustenta que nos Estados Unidos houve uma forte correlação entre a alta concentração da renda nas mãos da elite, em níveis históricos nos anos de 1928 e 2007, e as posteriores recessões econômicas.

O aumento das disparidades fragiliza todo o sistema financeiro, pois, segundo o economista, observa-se uma estagnação do poder de compra das classes populares e um endividamento crescente para garantir o padrão mínimo de consumo. A falta de acesso igualitário às oportunidades econômicas e o endividamento excessivo das famílias de baixa renda contribuem para a formação de bolhas de ativos e de choques econômicos, como a crise do subprime nos Estados Unidos em 2008.<sup>11</sup>

Em suma, a desigualdade social, em níveis elevados, corrói os pilares da sociedade: economia, segurança, saúde, trabalho... Quando uma parcela da sociedade é marginalizada e não há uma mobilidade social adequada, a coesão social fica comprometida e, não só as instituições democráticas perdem sua confiança e a sua credibilidade, mas todo o regime democrático. Em adendo, movimentos extremistas exploram esse sentimento de descontentamento, desconfiança e ressentimento das massas para promover discursos de ódio e propor soluções, muitas vezes, contrárias aos princípios fundamentais da democracia e dos direitos humanos. Assim, a desigualdade social não apenas enfraquece a estabilidade econômica, mas também mina os princípios fundamentais da democracia, colocando em risco a sua sustentabilidade e legitimidade.

Qual a relação entre os períodos de grave crise econômica e a ascensão de governos autoritários? Por diversos momentos da história, a desigualdade social foi alimento para a ascensão de movimentos extremistas. Durante os anos de 1920 e 1930, a Alemanha enfrentava uma grave crise após a Primeira Guerra Mundial, resultando em altos níveis de desemprego e de instabilidade política. O Partido Nazista capitalizou esse descontentamento, prometendo restaurar a grandeza da Alemanha e culpar minorias étnicas, como judeus e

---

<sup>11</sup> PIKETTY, T. **O Capital no século XXI**. Tradução: Monica B. de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014

ciganos, pela crise. O partido nazista se fortaleceu com a desigualdade social e econômica, levando ao surgimento de um regime totalitário.<sup>12</sup> De forma semelhante, durante a Grande Depressão de 1929, os Estados Unidos enfrentaram uma das piores crises econômicas de sua história, resultando em desemprego em massa e pobreza generalizada. Movimentos extremistas, como a Ku Klux Klan e grupos de extrema-direita, aproveitaram-se do descontentamento popular para promover projetos racistas, culpando minorias e grupos marginalizados pela crise, empregando uma ideologia de supremacia racial com propaganda simbólica, violência e terrorismo estatal.<sup>13</sup>

De acordo com os estudos de John Rawls, A Teoria da Justiça - o princípio da diferença, o Estado deve corrigir as diferenças da sociedade garantido uma base mínima de existência e de oportunidades para o desenvolvimento do ser humano, a fim de compensar as disparidades existentes. Questiona-se: como conciliar direitos iguais em uma sociedade desigual?<sup>14</sup> Segundo Thomas Piketty, o Estado Democrático de Direito tem o dever de intervir e mitigar os efeitos negativos do sistema capitalista. Taxar, redistribuir e garantir acesso aos bens e serviços básicos. Trata-se de um mecanismo fundamental, não apenas para a garantia da dignidade da pessoa humana, mas para manter a legitimidade e o funcionamento do próprio Estado Democrático.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> ANDRIOLI, A. **O Neonazismo ronda a Europa**. Maringá, Revista Espaço Acadêmico, n. 97, 2009. Disponível em: [https://web.archive.org/web/20180508124109id\\_/http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/viewFile/7170/4133](https://web.archive.org/web/20180508124109id_/http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/viewFile/7170/4133) Acesso em: 02 fev. 2024.

<sup>13</sup> RUNCIMAN, D. **Como a democracia chega ao fim**. São Paulo: Todavia, 2018.

<sup>14</sup> RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes; 2000.

<sup>15</sup> PIKETTY, T. **O Capital no século XXI**. Tradução: Monica B. de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014

#### 1.4. Análise do Estado de Bem-Estar Social

De acordo com Piketty, o Estado Liberal, a revolução industrial e as grandes navegações aceleraram a concentração de capital e a desigualdade social até o ápice na Belle Époque, um período de otimismo e de prosperidade que ocorreu, especialmente na França, entre 1871 e 1914. Com o apogeu das grandes guerras mundiais e dos sucessivos choques econômicos, as economias capitalistas vivenciaram uma queda acentuada na apropriação de renda e na concentração do capital entre os anos de 1914 e 1950. Muitos países flexibilizaram o Estado Liberal e adotaram uma postura intervencionista para recuperação e estabilização econômica. Políticas que ajudaram a conter o crescimento da desigualdade nas décadas seguintes.<sup>16</sup>

O Estado de Bem-Estar Social, conhecido como Welfare State em inglês, representa um modelo de governança intervencionista que visa à regulamentação da economia, à garantia de direitos fundamentais e à provisão de acesso equitativo a bens e serviços essenciais e compulsório de assistência social. Sua origem remonta à Alemanha Imperial de 1880, com a liderança do estadista Otto von Bismarck e a consolidação da Constituição de Weimar de 1919. Esse modelo emergiu como resposta ao recrudescimento desenfreado do capitalismo e a ascensão de regimes socialistas, ganhando notável impulso global sobretudo durante as décadas de 1930 e 1940, período marcado pela confluência da Grande Depressão de 1929 e dos desdobramentos da Segunda Guerra Mundial.<sup>17</sup>

Nesse contexto, as iniciativas implementadas por Clement Attlee no Reino Unido e por Franklin Roosevelt nos Estados Unidos se destacaram por estabelecerem precedentes ao atual Estado de Bem-Estar Social. O orçamento passa a ser um compromisso político para a execução do programa de governo escolhido pelo povo. No cenário brasileiro, durante a Era Vargas, a promulgação da Constituição de 1934 e a subsequente instituição da Consolidação das Leis Trabalhistas em 1943 refletiram a assimilação e a adaptação desses ideais, contribuindo para a expansão do Welfare State no Brasil.<sup>18</sup> A história nacional categoriza esses períodos como um dos maiores avanços socioeconômicos do país.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> PIKETTY, T. **O Capital no século XXI**. Tradução: Monica B. de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

<sup>17</sup> BEHRING E.; BOSCHETTI, I. **Política Social: fundamentos e história**. 9. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

<sup>18</sup> SIQUEIRA, V. **A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?** Rio de Janeiro: UGF, 2007. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp041854.pdf> Acesso em: 02 jan. 2024.

<sup>19</sup> LACERDA, A. **Economia Brasileira**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

A política de intervenção confrontou diretamente a atuação do livre mercado defendida pelo liberalismo econômico de Adam Smith. Dentre os pensadores que aperfeiçoaram esse modelo, o economista John Maynard Keynes foi quem quantificou e defendeu as políticas anticíclicas (keynesianismo) como método para mitigar os prejuízos do capitalismo liberal a fim de evitar graves crises econômicas. Sob sua perspectiva, o Estado deveria adotar uma política de intervenção, regulando e supervisionando a economia para estimular o crédito, garantir o emprego e o equilíbrio econômico, mesmo que com isso gerasse déficits orçamentários, excesso de moeda e tendências inflacionárias.<sup>20</sup>

Entretanto, a viabilidade financeira e orçamentária é o ponto chave de discussão do modelo de Estado Social. Desenvolvido com a elaboração e a evolução da Carta Magna Inglesa de 1215, a fim de impor limites às receitas e despesas indiscriminadas da monarquia, e aprimorado com a fórmula de separação dos três poderes consagrada por Montesquieu, o planejamento orçamentário desempenha um papel crucial para a sustentabilidade de qualquer contexto econômico. É necessário arrecadar e gerir recursos com responsabilidade, transparência e eficiência para garantir a sustentabilidade do Estado e de seus programas de governo.<sup>21</sup> Todavia, sua importância é particularmente destacada no Estado de Bem-Estar Social, tendo em vista que direitos demandam recursos e não podem ser protegidos sem um financiamento público responsável.<sup>22</sup>

As recessões econômicas durante a década de 70, desencadeadas por uma sucessão de eventos, incluindo a crise do petróleo de 1973, os eventos inflacionários, a perda do poder de compra da população, a queda na arrecadação e o sobrecarregamento do orçamento estatal, colocaram à prova a visão de elasticidade financeira - defendida pela teoria keynesiana.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> MARTINS, J.; SANTOS, M. **Análise do estado de bem-estar social sob a ótica keynesiana: seu desenvolvimento, ascensão e enfraquecimento.** Maceió: revista economia política do desenvolvimento v.11. n.26, 2020. Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/repd/article/view/11669/pdf> Acesso em 11 mar. 2024.

<sup>21</sup> SIQUEIRA, V. **A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?** Rio de Janeiro: UGF, 2007. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp041854.pdf> Acesso em: 02 jan. 2024.

<sup>22</sup> HOLMES, S; SUNSTEIN, C. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** New York and London: W. M. Norton, 1999. p. 15.

<sup>23</sup> MARTINS, J.; SANTOS, M. **Análise do estado de bem-estar social sob a ótica keynesiana: seu desenvolvimento, ascensão e enfraquecimento.** Maceió: revista economia política do desenvolvimento v.11. n.26, 2020. Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/repd/article/view/11669/pdf> Acesso em 11 mar. 2024.

Nesse contexto, o neoliberalismo reassumiu sua primazia na esfera da ciência econômica e passou a influenciar as políticas fiscais e tributárias como resposta ao superendividamento estatal, argumentando que a intervenção na economia é ineficiente e defendendo políticas de livre mercado (privatização de bens e serviços públicos, estímulo à livre concorrência, adoção de políticas de austeridade e flexibilização de direitos sociais e trabalhistas).

Nos países ocidentais, inclusive no Brasil, as alíquotas máximas do imposto de renda para pessoas físicas foram reduzidas de 80% para 30% entre as décadas de 1980 e 2010, uma tendência semelhante foi observada para o imposto de renda incidente sobre os lucros empresariais.<sup>24</sup> Em adendo, o avanço tecnológico também contribuiu para impulsionar a globalização e expandir o capitalismo financeiro, o comércio internacional e a mobilidade do capital entre os países. Contudo, muito se discute sobre sua influência nos graves problemas socioeconômicos e ambientais locais.

De fato, a partir da década de 1970, houve uma considerável desaceleração no crescimento econômico dos países desenvolvidos, acompanhada de um aumento significativo da taxa de desemprego. A partir dos anos 1990, o crescimento econômico passou a depender da formação de bolhas especulativas (como as bolhas da internet, das commodities e do crédito subprime), resultando no agravamento das desigualdades sociais. Quando essas bolhas estouram, provocam crises prolongadas e prejuízos para toda a sociedade, especialmente para os estratos mais pobres da população, que geralmente são os mais afetados pelas políticas de austeridade. Desde então, há uma tendência de redução do Estado de Bem-Estar Social, acompanhada por mudanças na estrutura da carga tributária, com a substituição dos impostos diretos progressivos pela tributação indireta distribuída para toda a população.<sup>25</sup>

“Tanto a corrente marxista como a funcionalista avaliam que as políticas sociais são úteis e funcionais para o capitalismo, pois suavizam o processo de acumulação e reduzem os atritos inerentes à concentração de renda. Ao transferir renda do governo para determinados grupos, elas viabilizam simultaneamente a produção e a circulação de bens, reduzem os custos de reprodução, aumentam a produtividade dos trabalhadores e garantem a manutenção de níveis elevados de demanda agregada – minimizando os riscos de uma crise sistêmica”.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> OLIVEIRA, F. **Piketty and the inequalities in capitalism: an analysis of “Capital in the 21st century.** Campinas: UNICAMP, 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/gtvwjhhpkWBtPqnYzV4fmPN/?format=pdf&lang=pt> Acesso em: 09 mar. 2024.

<sup>25</sup> *Ibidem.*

<sup>26</sup> ALMEIDA, G. **O Estado brasileiro contemporâneo.** Florianópolis: UFSC, 2000. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15380-15381-1-PB.pdf> Acesso em: 05 out. 2006.

O crescimento do capitalismo financeiro globalizado tem causado uma concentração de riqueza cada vez maior nas últimas décadas. De acordo com o jurista e sociólogo, Jessé Souza, o capitalismo financeiro possibilita que o capital circule mais livremente através de fundos de investimento, ampliando o poder político e econômico do grupo dos 1% mais ricos.<sup>27</sup>

Seria ingênuo pensar que o setor privado, com conglomerados mais capitalizados que nações inteiras, não ameaçam a soberania do Estado com uma possível descapitalização e evasão de ativos para influenciar na aprovação de leis e na gestão do Estado.<sup>28</sup> Nesse ínterim, o Estado não consegue aprovar reformas estruturais, como por exemplo, uma reforma tributária justa, progressiva e redistributiva e, portanto, resta (i.) encolher os serviços e as políticas públicas, (ii.) cobrar impostos de forma regressiva, sacrificando a grande massa e (iii.) pedir capital emprestado, emitindo títulos de dívida pública. *“Trata-se da passagem do Estado fiscal para o Estado devedor.”*<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> SOUZA, J. **A elite do atraso**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2019.

<sup>28</sup> *“Em 2018, a organização não governamental, Global Justice Now, realizou uma classificação que compara o valor de mercado das principais empresas com a renda orçamentária dos países. Segundo essa lista, se a rede norte-americana de supermercados Walmart fosse um Estado, ocuparia o décimo posto, atrás dos EUA, China, Alemanha, Japão, França, Reino Unido, Itália, Brasil e Canadá. No total, 69 das 100 principais entidades econômicas são empresas. As 25 corporações que mais faturam superam o PIB de numerosos países.”* GLOBAL JUSTICE NOW. **69 of the richest 100 entities on the planet are corporations, not governments**. Global Justice Now, London: Global Justice, 2018. Disponível em: <https://www.globaljustice.org.uk/news/69-richest-100-entities-planet-arecorporations-not-governments-figures-show/> Acesso em: 22 jan. 2024.

<sup>29</sup> SOUZA, J. **A elite do atraso**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2019.

## 1.5. Análise da desigualdade social no Brasil

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, com seu caráter programático, consagrou princípios do Estado de Bem-Estar Social, mas também impôs limites à Administração e ao orçamento, visando um equilíbrio financeiro. O dilema a ser enfrentado vige em: como promover uma justiça distributiva e garantir direitos com um quantitativo finito de recursos? Apesar de não consignar expressamente o princípio do equilíbrio, algumas normas constitucionais, como os artigos 150 §6º, 164 §2º e 165 §§ 5 e 6 da CRFB, conduzem ao equilíbrio orçamentário com o auxílio da transparência.<sup>30</sup>

A previsão constitucional de direitos sociais com status de cláusula pétrea foi uma conquista para as classes populares. Contudo, a efetiva aplicação na realidade fática brasileira enfrenta diversos obstáculos e, por diversas vezes, depende do Poder Judiciário. São desafios relacionados à dimensão territorial, à ausência de leis específicas, à limitação dos recursos financeiros, à discricionariedade administrativa e à falta de interesse político.

Em suma, a desigualdade social ainda é uma das principais mazelas do século XXI. A desigualdade social no Brasil, assim como nos demais países latino-americanos, tem raízes históricas ligadas à colonização e que foram moldadas por uma série de fatores, incluindo a exploração colonial, a intensa escravidão, a concentração de terras, a industrialização tardia, a urbanização irregular, as limitadas políticas sociais e a corrupção sistemática dentro e fora das instituições do Estado. O alto índice de desigualdade social no Brasil está longe de ser uma mera constatação estatística restrita a um grupo social. Afeta de diferentes formas todos os estratos sociais. No Brasil, as desigualdades se manifestam de forma clara no mercado de trabalho e na habitação. No mercado de trabalho pela elevada informalidade, altos índices de rotatividade e excedente estrutural de mão de obra desqualificada.<sup>31</sup> Na habitação pela apropriação assimétrica do espaço urbano e do permanente avanço da especulação imobiliária com suas formas predatórias de uso e de ocupação.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> SIQUEIRA, V. **A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?** Rio de Janeiro: UGF, 2007. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp041854.pdf> Acesso em: 02 jan. 2024.

<sup>31</sup> OLIVEIRA, T. **Subdesenvolvimento e mercado de trabalho no Brasil: impasses e desafios atuais.** In: FAGNANI, E. & FONSECA, A (org). Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento: economia, distribuição da renda, e mercado de trabalho. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, ano desconhecido

<sup>32</sup> MARICATO, E. **Cidades no Brasil: neodesenvolvimentismo ou crescimento periférico predatório?** São Paulo: Plataforma Política Social - Revista Política Social e Desenvolvimento, 2013 Disponível em: <https://revista.apo.liticasocialedesenvolvimento.files.wordpress.com/2014/10/revista01.pdf> Acesso em: 11 jan. 2024.

Os estudos do sociólogo Jessé Souza desenvolvem uma análise profunda sobre a estrutura das classes sociais no Brasil contemporâneo. O autor evidencia que o país possui um atraso social, moral e político oriundo de um processo de marginalização das massas, fruto dos mais de 300 anos de escravidão e da permanente reprodução do modelo escravista. O que revela, não uma luta de classes no Brasil, mas uma singular opressão.<sup>33</sup>

Ao longo da formação histórica do Brasil e de outros países latino americanos, a classe alta, detentora do capital e dos meios de produção, tem mantido uma relação intrínseca com o Estado, desde o período colonial, exercendo influência significativa nos processos políticos, econômicos e sociais. Na visão do autor, a classe alta elitizada permanece no poder como um vetor de atraso aos projetos de desenvolvimento do país. É evidente que no Brasil, assim como na maioria dos países, há uma permanente disputa de interesses ideológicos/políticos e uma permanente tentativa de reduzir o papel do Estado e de desconstruir direitos conquistados. Contudo, com a ascensão do Estado Democrático de Direito, a classe alta precisa legitimar sua posição e seus privilégios, como interesse público, para garantir a acumulação do capital de forma contínua. O sociólogo destaca que, estrategicamente, é necessário proporcionar à classe média uma sensação de identidade e de pertencimento, a ponto de fazê-la representar e defender seus interesses na esfera pública, mesmo que prejudiciais à coletividade.<sup>34</sup>

“Ainda que as fronteiras entre as classes sejam sempre muito fluidas, com características que se misturam na realidade concreta, é crucial saber distinguir entre, de um lado, o funcionário bem pago do capital e, de outro, a incorporação enquanto tal do capital econômico representada pelo proprietário. [...] alta classe média, ou seja, a camada superior da classe média, que combina porções razoáveis de todos os capitais importantes algum capital econômico e muito capital cultural, além de capital de relações pessoais -, destinada a gerir e supervisionar a riqueza da elite de proprietários, é uma fração de classe decisiva para o capitalismo financeiro hoje dominante. Entre os indivíduos dessa camada social existe uma confusão real que os torna os perfeitos representantes dos proprietários representados, seja por uma pessoa ou família.”<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> RIBEIRO, M. **As classes médias brasileiras e o espelho de Jessé Souza**. São Carlos: Revista Teoria & Pesquisa, v. 29, n. 1, 2020, p. 152-162. Disponível em: <https://www.teoriaepesquisa.ufscar.br/index.php/tp/article/download/797/467> Acesso em: 20 jan. 2024.

<sup>34</sup> SOUZA, J. **A elite do atraso**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2019.

<sup>35</sup> SOUZA, J. **A classe média no espelho: sua história, seus sonhos, suas ilusões e suas realidades**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2018.

A classe média, por sua vez, é constituída por um grupo intermediário e multifacetado, com indivíduos de diferentes consciências e visões de mundo, tendo em vista que uns já nasceram nessa classe e outros ascenderam nas últimas décadas com o apoio de políticas públicas, geração de empregos, expansão do crédito e redistribuição de renda.<sup>36</sup> Em geral, são indivíduos que desfrutam de um certo conforto financeiro, acesso aos bens e serviços e maior capacidade de ascensão social.<sup>37</sup> Apresentam privilégios de socialização, boa estrutura familiar, segurança física, mental e alimentar, assim como boa formação educacional e financeira. O tempo livre dos filhos é um dos privilégios citados pelo autor. A capacidade de concentração, percepção de leitura e expectativa de futuro são pontos determinantes. A classe média tende a desempenhar um papel crucial na economia e na estabilidade do país, pois é um motor significativo da demanda e do consumo, influencia o poder político, e sua presença, proporcionalmente, reduz as disparidades econômicas e as tensões entre as classes. Contudo, segundo o autor, a classe média no Brasil tem reproduzido uma superioridade moral e uma cultura de ódio e repressão às classes populares. Incongruente, tendo em vista que a classe média é composta pela massa proletária qualificada, é fortemente onerada em benefício dos ricos e está muito mais vulnerável às mudanças político econômicas e ao empobrecimento.<sup>38</sup>

Por fim, na classe baixa, encontram-se indivíduos vulneráveis e marginalizados pela sociedade. Essa vulnerabilidade se manifesta pela ausência de renda para suprir o mínimo existencial e se perpetua na ausência de uma estrutura familiar sólida, exposição à criminalidade, condições precárias de habitação e participação política deficiente. Além disso, a classe baixa enfrenta desafios significativos relacionados ao analfabetismo funcional, à superexploração da mão de obra e ao desemprego, o que contribui para a marginalização e limita as perspectivas de futuro, aprofundando ainda mais as discrepâncias sociais e os tornando diretamente dependentes do Estado na garantia de direitos básicos à dignidade da pessoa humana.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> ALVES C. **A nova classe média brasileira: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2016. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/5043/1/Monografia%20Camila%20Monteiro%20Alves.pdf> Acesso em: 20 jan. 2024.

<sup>37</sup> SOUZA, J. **A classe média no espelho: sua história, seus sonhos, suas ilusões e suas realidades**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2018.

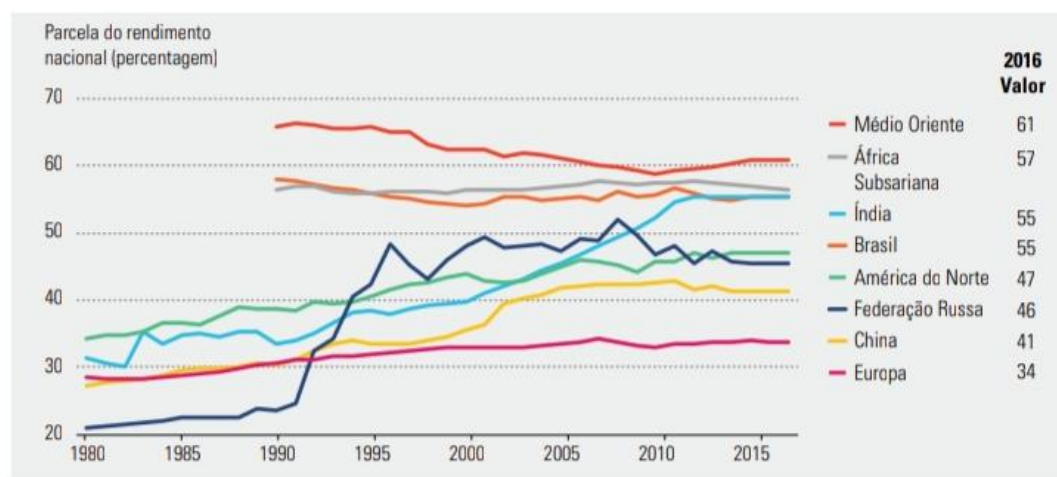
<sup>38</sup> SOUZA, J. **A elite do atraso**. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2019.

<sup>39</sup> *Ibidem*.

## 1.6. Indicadores de desigualdade no mundo

Os Relatórios de Desenvolvimento Humano, publicados em 2019 e 2022 pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD, apresentam dados relevantes sobre a desigualdade social no desenvolvimento humano no século XXI. Em suma, há de se constatar um crescimento da desigualdade de renda dos 10% mais ricos, em diferentes proporções de acordo com cada região. Contudo, o Oriente Médio, o Brasil e a África Subsaariana apresentaram uma certa estabilização da desigualdade ao longo dos últimos 25 anos, mesmo assim o percentual é mais elevado que o resto do mundo.<sup>40</sup>

Figura 01 - A desigualdade de rendimento, com base na parcela dos 10% do topo entre os anos 1980 e 2015.



Fonte: Com base em Alvaredo e outros (2018), recorrendo a dados da World Inequality Database (<http://wid.world/>).

Fonte: PNUD ONU, 2019.

Medir a desigualdade social é uma tarefa árdua e complexa, devido a uma série de fatores mutáveis inerentes à natureza multifacetada do fenômeno. A desigualdade social se manifesta de forma quantitativa e qualitativa em diferentes faces em um mesmo território através da renda, do patrimônio, do acesso aos serviços essenciais, às oportunidades de emprego, ao poder político, dentre outras. Isto posto, os pesquisadores recorrem a uma variedade de indicadores estatísticos para obter uma compreensão mais abrangente e precisa da desigualdade.

<sup>40</sup> ONU. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2019**. New York: PNUD, 2019. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/news/pnud-apresenta-relatorio-de-desenvolvimento-humano-2019-com-dados-de-189-paises> Acesso em: 10 nov. 2023.

O indicador de Gini é uma unidade de medida estatística bastante utilizada. Varia entre 0 e 1, com base em um cálculo complexo da distribuição acumulada da renda em relação à distribuição igualitária. De acordo com o relatório PNUD 2021-2022, países da América Latina, África e Ásia apresentam coeficientes de Gini superiores a 40 pontos. No caso do Brasil, o IDH em 0,754 - 87º da classificação mundial - e o coeficiente de Gini em 48,9 expõem um nível de desigualdade social superior ao dos países vizinhos, como, por exemplo, Chile, Argentina e Peru. Evidente que o histórico de colonização, exploração e desenvolvimento tardio são fatores que contribuíram para a conjuntura atual desses países.<sup>41</sup>

Figura 02 - Classificação do IDH ajustado à desigualdade social

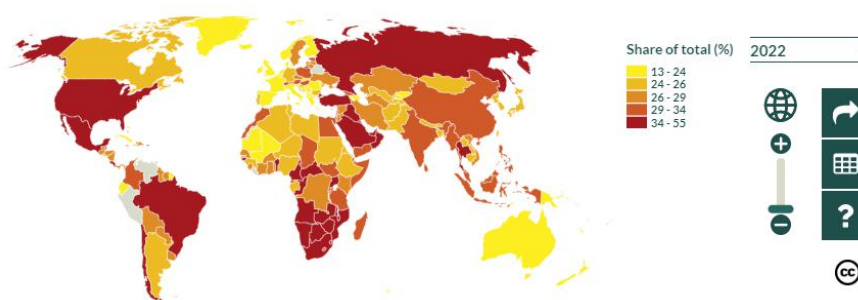
CLASSIFICAÇÃO DO IDH	Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)		IDH Ajustado à Desigualdade (IDHAD)		Parcelas de rendimentos detidas pelos (%)			Coeficiente de Gini
	Valor	Valor	Perda global* (%)	Diferença da classificação do IDH*	40 percentis mais pobres	10 percentis mais ricos	Ponto percentual mais rico	
<b>Desenvolvimento humano muito elevado</b>								
1 Suíça	0,962	0,894	7,1	-3	19,9	25,8	11,5	33,1
2 Noruega	0,961	0,908	5,5	0	22,9	22,4	8,9	27,7
3 Islândia	0,959	0,915	4,6	2	23,9	22,1	8,8	26,1
42 Chile	0,855	0,722	15,6	-8	15,0	35,8	27,1	44,9
42 Catar	0,855	..	..	..	..	..	23,6	..
44 São Marino	0,853	..	..	..	..	..	..	..
45 Eslováquia	0,848	0,803	5,3	8	24,9	18,8	7,0	23,2
46 Hungria	0,846	0,792	6,4	6	21,4	23,3	12,3	30,0
47 Argentina	0,842	0,720	14,5	-6	14,3	30,3	21,7	42,3
48 Turquia	0,838	0,717	14,4	-7	15,5	31,6	18,8	41,9
49 Montenegro	0,832	0,756	9,1	2	16,8	26,0	9,7	36,8
50 Kuwait	0,831	..	..	..	..	..	19,4	..
51 Brunei Darussalã	0,829	..	..	..	..	..	13,6	..
52 Federação Russa	0,822	0,751	8,6	1	19,1	29,0	21,0	36,0
84 Peru	0,762	0,635	16,7	-3	14,4	32,9	21,2	43,8
85 Armênia	0,759	0,688	9,4	13	24,5	21,5	15,4	25,2
86 México	0,758	0,621	18,1	-3	14,3	35,5	28,4	45,4
87 Brasil	0,754	0,576	23,6	-20	13,2	39,4	25,7	48,9
88 Colômbia	0,752	0,589	21,7	-14	10,2	42,2	19,9	54,2
109 África do Sul	0,713	0,471	33,9	22	7,2	50,5	21,9	63,0

Fonte: PNUD ONU, 2022

<sup>41</sup> ONU. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2021-2022**. New York: PNUD, 2023. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/desenvolvimento-humano/publications/relatorio-de-desenvolvimento-humano-2021-22> Acesso em: 10 nov. 2023

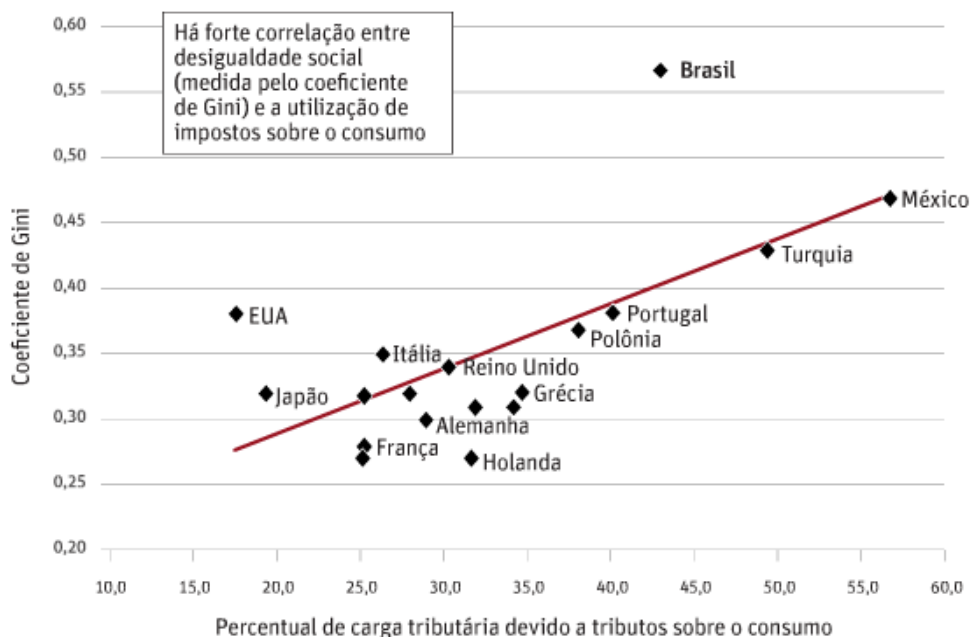
Da mesma forma, tanto a base de dados do The World Bank, quanto a base de dados da plataforma WID.World - World Inequality Database - visam fornecer acesso aberto à evolução histórica da distribuição mundial de renda e riqueza. O gráfico abaixo expõe a participação líquida na riqueza detida pelo grupo dos 1% mais ricos de cada país e ratifica o relatório da PNUD 2021-2022. Ao examinar os gráficos em conjunto, é possível constatar que há uma forte correlação entre os níveis de desigualdade social e o peso dos tributos sobre o consumo na estrutura tributária nacional.<sup>42</sup>

Figura 03 - Maior parcela da riqueza pessoal líquida de 1% no ano de 2022



Fonte: WID.WORLD, 2022.

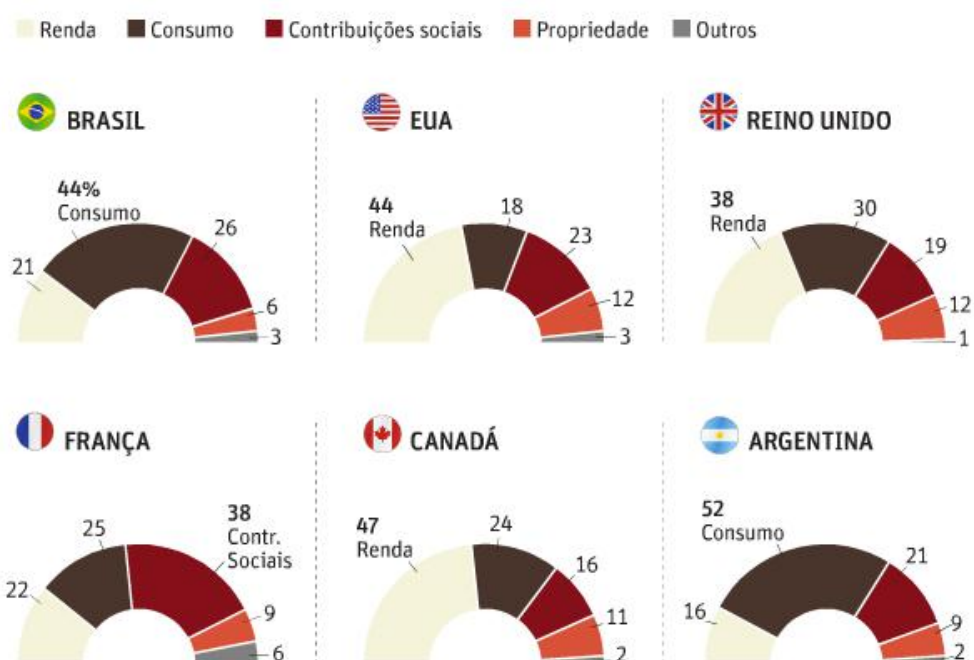
Figura 04 - Desigualdade social vs. carga tributária sobre o consumo



Fonte: Agência Senado, 2021.

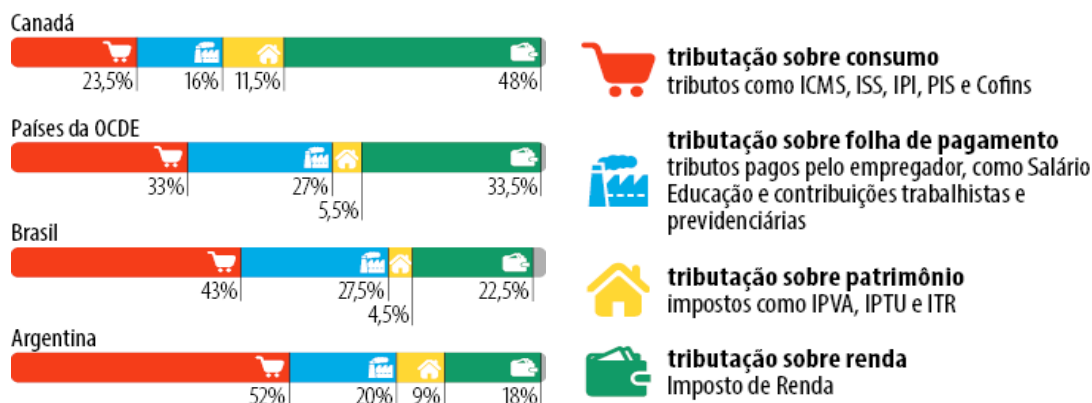
<sup>42</sup> WID.WORLD. **Top 1% national income share**. Paris: WID.WORLD - World Inequality Database, 2022. Disponível em: [https://wid.world/world/#sptinc\\_p90p100\\_zUS:FR:DE:CN:ZA:GB:WO/last/eu/k/p/yearly/s/false/24.72250000000004/80/curve/false/country](https://wid.world/world/#sptinc_p90p100_zUS:FR:DE:CN:ZA:GB:WO/last/eu/k/p/yearly/s/false/24.72250000000004/80/curve/false/country) Acesso em: 10 nov. 2023.

Figura 05 - Estrutura da arrecadação tributária de cada país



Fonte: Agência Senado, 2021.

Figura 06 - Estrutura da arrecadação tributária de cada país

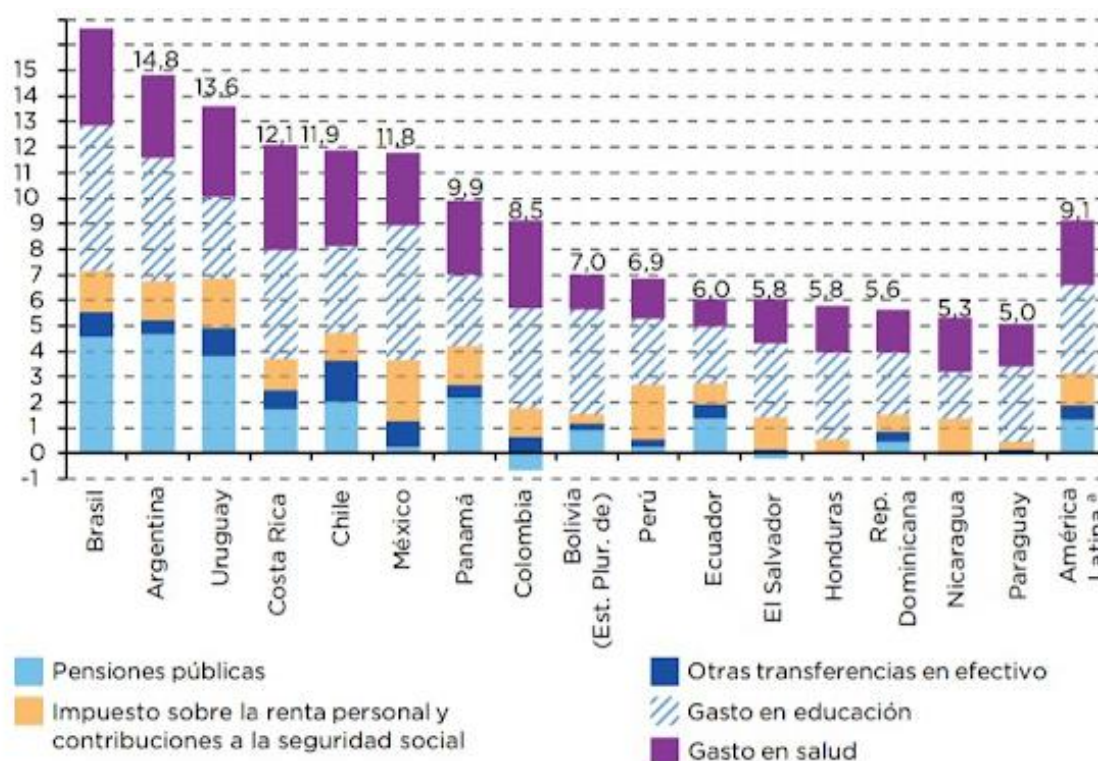


Fonte: Agência Senado, 2021.

Destarte, de acordo com os dados do CEPAL, os indicadores de desigualdade poderiam ser ainda mais altos, no caso do Brasil, se não houvesse a implementação constante de políticas públicas de garantia mínima de renda e de acesso aos serviços básicos, principalmente saúde e educação.<sup>43</sup>

<sup>43</sup> CASTRO, J.; FAGNANI E.; MOREIRA J.; VAZ, F. **Reforma Tributária e Financiamento da Política Social**. IN: ANFIP; FENAFISCO (org). A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: [https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A\\_reforma\\_tributaria\\_necessaria.pdf](https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A_reforma_tributaria_necessaria.pdf) Acesso em: 10 fev. 2024.

Figura 07 - Redução da desigualdade segundo instrumentos de política fiscal em pontos percentuais do coeficiente de Gini - América Latina 2011



Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base em pesquisas domiciliares dos países.  
a. Média simples.

Fonte: CEPAL, 2015.

Desde o advento do processo de redemocratização com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro tem implementado uma variedade de políticas públicas voltadas à proteção social, promoção da cidadania e redução das desigualdades, gerando impactos significativos no gasto social. Políticas públicas não monetárias e programas de distribuição de renda têm se mostrado essenciais para mitigar as disparidades sociais e combater a extrema pobreza.

No entanto, é importante realizar avaliações periódicas para determinar quais grupos estão sendo mais beneficiados e se as medidas são eficazes. Alguns estudos têm constatado que os programas de saúde pública tendem a beneficiar as classes mais baixas, enquanto as despesas com educação, sobretudo, os gastos do Governo Federal com as universidades

públicas, tendem a beneficiar majoritariamente as famílias de maior renda.<sup>44</sup> Esse viés regressivo ocorre, pois os processos de ingresso ao ensino superior público desconsideram as diferenças de oportunidades entre os candidatos oriundos de escola pública e privada e pode perpetuar disparidades étnicas, sociais e raciais. No Brasil, as ações afirmativas de inclusão, como defendido por John Rawls, são ajustes fundamentais para contornar essa realidade.

Como bem orientado por Holmes e Sunstein, a garantia de direitos e a implementação de políticas públicas demandam recursos financeiros que são finitos e altamente disputados.<sup>45</sup> Observa-se que no Brasil, o Estado compromete uma parcela de seus recursos com programas de transferência de renda, programas de habitação, educação e saúde pública, gastos sociais que visam mitigar a desigualdade. Todavia, no que se refere à arrecadação desses recursos, o sistema tributário brasileiro tem se apresentado predominantemente regressivo, centrado na tributação indireta sobre o consumo. Sob a ótica dos estudos das grandezas vetoriais do campo da física, a atual estrutura de arrecadação pode ser considerada uma força vetorial contrária aos objetivos constitucionais e aos esforços implementados no controle da desigualdade social.

---

<sup>44</sup> SIQUEIRA, V. **A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?** Rio de Janeiro: UGF, 2007. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp041854.pdf> Acesso em: 02 jan. 2024.

<sup>45</sup> HOLMES, S; SUNSTEIN, C. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** New York and London: W. M. Norton, 1999. p. 15.

## 1.7. Propostas para redução das desigualdades

A Agenda 2030, plano global das Nações Unidas, lista 17 objetivos interconectados para o desenvolvimento sustentável e 169 metas universais estabelecidas na Assembleia Geral da ONU em 2015 e assumidos pelos países para a promoção do Estado de Direito, dos direitos humanos e do desenvolvimento sustentável dos povos. Na perspectiva do presente estudo, destaca-se o objetivo número 10 (redução das desigualdades) e os seis primeiros subitens:

Figura 08 - Agenda ONU 2030



Fonte: ONU Brasil, 2022.

“10.1 Até 2030, progressivamente alcançar e sustentar o crescimento da renda dos 40% da população mais pobre a uma taxa maior que a média nacional.

10.2 Até 2030, empoderar e promover a inclusão social, econômica e política de todos, independentemente da idade, gênero, deficiência, raça, etnia, origem, religião, condição econômica ou outra.

10.3 Garantir a igualdade de oportunidades e reduzir as desigualdades de resultados, inclusive por meio da eliminação de leis, políticas e práticas discriminatórias e da promoção de legislação, políticas e ações adequadas a este respeito.

10.4 Adotar políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade.

10.5 Melhorar a regulamentação e monitoramento dos mercados e instituições financeiras globais e fortalecer a implementação de tais regulamentações.

10.6 Assegurar uma representação e voz mais forte dos países em desenvolvimento em tomadas de decisão nas instituições econômicas e financeiras internacionais globais, a fim de produzir instituições mais eficazes, críveis, responsáveis e legítimas.”<sup>46</sup>

Nessa conjuntura, a OXFAM Brasil, organização da sociedade civil brasileira independente e sem fins lucrativos, a qual faz parte de uma rede global na promoção de atividades e programas de ajuda humanitária e de desenvolvimento, pontua que há três fatores determinantes que influenciam os índices de desigualdade social no Brasil - o racismo estrutural, a questão de gênero e a tributação desigual - e lista seis objetivos fundamentais:

"i. Uma tributação mais justa, defendendo a redistribuição da carga tributária brasileira: diminuindo os impostos indiretos (sobre produtos e serviços) que recaem principalmente sobre os mais pobres e a classe média e aumentando os impostos diretos relacionados aos super-ricos; combatendo os mecanismos de elisão e evasão fiscal (impostos não pagos legal e ilegalmente); reduzindo as renúncias fiscais que viraram regra nos últimos anos.

ii. Gastos sociais de qualidade e com recursos garantidos: esses gastos devem estar associados a medidas que assegurem transparência, participação social e maior eficiência. Garantir recursos públicos adequados para políticas sociais; expansão dos gastos em educação, saúde, assistência social, saneamento, habitação e transporte público.

iii. Educando para avançar: a educação deve ser um dos pilares da mobilidade social e do desenvolvimento de um país. Para isso, é preciso melhorar a oferta e a qualidade educativa; priorizar soluções para evasão escolar – sobretudo de jovens negros; aumentar o alcance do ensino superior para jovens de baixa renda e negros.

iv. Emprego decente e aumento real do salário mínimo: reduzir desemprego, informalidade no mercado de trabalho e garantir salários decentes são passos imprescindíveis e tiveram impactos relevantes no combate às desigualdades no Brasil nos últimos anos.

v. Enfrentando a discriminação e o racismo: políticas afirmativas são importantes para reduzir a discriminação racial e de gênero. É preciso combater a violência e o racismo institucional.

vi. Desprivatizar a democracia: é preciso avançar em mecanismos de prestação de contas e transparência, incluindo a efetiva regulação do lobby e o fortalecimento da participação da sociedade civil, combater a corrupção em todos os níveis e promover mudanças no sistema político atual.”<sup>47</sup>

<sup>46</sup> ONU BRASIL. **Como as Nações Unidas apoiam os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. Brasília: ONU, 2023. Disponível em: <<https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/10>> Acesso em: 12. nov. 2023.

<sup>47</sup> OXFAM BRASIL, **Por que enfrentar a desigualdade?** São Paulo: OXFAM, 2023. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/por-que-enfrentar-as-desigualdades/> Acesso em: 20. nov. 2023.

## CAPÍTULO 2 - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

### 2.1. Do poder de tributar

A arrecadação de recursos financeiros é vital para a manutenção de todo o aparato técnico do Estado e de suas instituições. Dentre as diversas formas doutrinárias de classificar as receitas públicas, é relevante diferenciá-las quanto à origem: as receitas originárias são aquelas que decorrem da exploração da atividade econômica de bens públicos e as receitas derivadas são aquelas que decorrem do poder de império - o Estado, na execução de atividades que lhe são típicas, arrecada uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição, compulsoriamente ou em contraprestação aos serviços públicos prestados.<sup>48</sup>

No que tange às receitas derivadas, o poder de tributar é uma prerrogativa fundamental do Estado, detentor do monopólio do uso legítimo da força, incumbindo-lhe a capacidade de instituir, arrecadar e cobrar tributos. Entretanto, a tributação não é apenas um meio de financiamento da máquina pública, pode ser utilizada como um instrumento de política econômica e social. O modo como o sistema tributário e as políticas fiscais são estruturadas pode, na esfera da extrafiscalidade, influenciar diretamente o consumo e a distribuição de riqueza, estimulando ou desestimulando comportamentos na sociedade. Embora o Estado detenha a competência tributária, esta não é ilimitada. Princípios como o acesso à justiça, a legalidade e a isonomia exercem papel fundamental ao orientar e restringir a atuação do Estado.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

<sup>49</sup> *Ibidem*.

## 2.2. Do princípio da capacidade contributiva

No exercício do poder de tributar, diversos princípios norteiam a atuação do Estado. O princípio da isonomia tributária, por exemplo, busca garantir que contribuintes em condições semelhantes sejam tratados de maneira igualitária.

“Art. 5 CRFB/88 - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

Art. 150 CRFB/88 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”<sup>50</sup>

Contudo, urge destacar que no plano doutrinário, a igualdade possui duas dimensões: a dimensão da igualdade formal (horizontal) preconiza um tratamento isonômico a todos dentro de um plano formal; e a dimensão da igualdade material (vertical) preconiza um tratamento desigual equivalente às desigualdades a fim de ser justo na aplicação da norma e de evitar equiparações irracionais e inadequações de acordo a realidade fática. Para isso, os legisladores e operadores do direito devem estabelecer e enfrentar critérios adotados com base na razoabilidade e na proporcionalidade.<sup>51</sup> Nesse sentido, a capacidade contributiva é, assim, a materialização do princípio da igualdade no Direito Tributário.<sup>52</sup> Vinculado ao princípio da isonomia, na esfera da igualdade material, encontra-se o princípio da capacidade contributiva, o qual preconiza que os tributos devem ser distribuídos de maneira justa e proporcional de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

“Art. 145 §1 CRFB/88 “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”<sup>53</sup>

<sup>50</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em: 22 jan. 2024.

<sup>51</sup> SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

<sup>52</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II. p. 316.

<sup>53</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em: 22 jan. 2024.

Em análise ao texto constitucional, o jurista Aliomar Baleeiro salienta que a expressão “sempre que possível” não aduz poder discricionário ao legislador, mas designa um grau de imperatividade do alcance da norma legal. Tendo em vista que a graduação de alíquotas não é facilmente adaptável a todos os impostos.<sup>54</sup>

Ademais, o pleno do STF, no julgamento do RE 640.905/SP com relatoria do Ministro Luiz Fux, ao apreciar um caso referente à restrição de ingresso no parcelamento de dívida relativa à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, assim dispôs acerca do princípio da isonomia:

“[...] O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (art. 5º c/c art. 150, II, CRFB/88) não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica, mas, também, na implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, impondo, por vezes, tratamento desigual em circunstâncias específicas e que militam em prol da igualdade. 2. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa). [...]”<sup>55</sup>

Da mesma forma, no Agravo Regimental no RE nº 406.955/MG com relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, ao apreciar um caso referente à aplicação da capacidade contributiva aos impostos reais no Estado de Minas Gerais, assim dispôs:

“Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos. [...]”<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

<sup>55</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 640.905/SP**, repercussão geral, constitucional, tributário, cofins, art. 4º da portaria nº 655/1993 do ministério da fazenda, parcelamento de débitos, adesão por contribuinte com depósito judicial, restrição, não configuração de arbitrariedade legislativa, ofensa ao princípio da isonomia e ao livre acesso à justiça, incoerência, depósito judicial do valor devido para suspender a exigibilidade do crédito tributário, prerrogativa do contribuinte que se condiciona ao trânsito em julgado da ação, recurso provido. Recorrente: União. Recorrido: TECBRAAF - Tecnologia de produtos para fundição Ltda. Relator: Min. Luiz Fux. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274788> Acesso em: 10 fev. 2024.

<sup>56</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 406955/MG**, Agravo regimental, tributário, imposto sobre a propriedade de veículos automotores, IPVA, progressividade, agravante: Fabio Couto de Araujo Caçado e outros, Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920> Acesso em: 10. fev. 2024.

### 2.3. Das técnicas de exteriorização do princípio da capacidade contributiva

A proporcionalidade, a progressividade e a seletividade são importantes técnicas de exteriorização do princípio da capacidade contributiva.

A proporcionalidade visa a incidência de alíquotas fixas, em razão de bases de cálculos variáveis. São exemplos de impostos proporcionais, o ICMS (imposto sobre circulação de produtos e serviços) - art. 155 II CRFB/88, o IPI (imposto sobre produtos industrializados) - art. 153 IV CRFB/88 e o ITBI (imposto sobre transmissão de bens imóveis) - art. 156 II CRFB/88. Contudo, apesar de ser uma técnica que prevalece nos sistemas tributários, a aplicação prática não é considerada o método mais idôneo a atender o princípio da capacidade contributiva. De acordo com Carrazza, os impostos de alíquotas fixas agravam as disparidades existentes, pois tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob a visão da capacidade contributiva, não são iguais.<sup>57</sup>

A progressividade visa a incidência de alíquotas variadas de forma crescente de acordo com o signo de riqueza que o contribuinte ostenta. A progressividade tributária está diretamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva. Segundo Leandro Paulsen, a progressividade é um critério que exige variação positiva da alíquota de acordo com o aumento da base de cálculo.<sup>58</sup> A constituição estabeleceu a progressividade como técnica obrigatória para os seguintes impostos: o ITR (imposto territorial rural) - art. 153 §4º I CRFB/88, o IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana) - art. 182 §4º II c/c art. 156 §1 I CRFB/88, o ITCMD (imposto de transmissão causa mortis e doação) - art. 155 I §1º VI CRFB/88 e o IR (imposto de renda) - art. 153 §2º I CRFB/88.

Hugo de Brito Machado destaca que o imposto progressivo não viola o princípio da igualdade, pois aquele indivíduo com maior capacidade contributiva deve arcar com uma carga tributária mais elevada, garantindo assim uma tributação equitativa. Neste contexto, a igualdade é definida pela proporcionalidade da tributação com base na capacidade contributiva, levando em conta a utilidade marginal da riqueza.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> CARRAZZA, R. **Curso de Direito Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

<sup>58</sup> PAULSEN, L.; MELO, J. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 71.

<sup>59</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

A seletividade, por sua vez, pode ser utilizada como técnica complementar para concretizar o postulado da capacidade contributiva em determinados tributos indiretos. É o preceito de definir alíquotas diferentes ou até isentar de acordo com a essencialidade do bem e do serviço. Contudo, Fábio Canazaro defende que a tarefa de classificar a essencialidade das mercadorias não deve ser delegada livremente ao legislador. A classificação deve ser baseada no próprio texto constitucional e no princípio fundamental da dignidade da pessoa humana.<sup>60</sup> Por sua vez, a seletividade manifesta-se na esfera da extrafiscalidade, com viés inibitório, quando as alíquotas do imposto variam em razão da nocividade do bem. Segundo o texto constitucional, o IPI possui natureza obrigatoriamente seletiva de acordo com a essencialidade do bem (art. 153 IV §3º CRFB/88) e o ICMS possui natureza facultativamente seletiva (art. 155 II §2º CRFB/88).<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> CANAZARO, F. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

<sup>61</sup> SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

## 2.4. Dos tributos no Brasil

Segundo o jurista Hugo de Brito Machado, “o tributo é o preço que o indivíduo paga ao Estado pela preservação da ordem jurídica que lhes garante, especialmente, o direito ao patrimônio.”<sup>62</sup> A definição de tributo e suas espécies encontram-se positivadas no artigo 3º do Código Tributário Nacional de 1966:

“Art. 3 CTN - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4 - CTN - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5 - CTN - Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”<sup>63</sup>

A doutrina tributária brasileira apresenta algumas correntes teóricas concernentes às espécies de tributos. Segundo a teoria tricotômica da doutrina tradicional, o sistema jurídico estabelece três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições. Os impostos são tributos cuja obrigação decorre de um fato gerador relativo à vida do contribuinte, à sua atividade ou ao seu patrimônio, independente de qualquer atividade do Estado. As taxas são tributos vinculados a uma atividade do Estado. As contribuições de melhoria são tributos exigidos dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de determinada obra pública para fazer face ao custo arcado. No entanto, os adeptos da teoria quadripartida, como Ricardo Lobo Torres e Luciano Amaro, incluem os empréstimos compulsórios (art. 148 CRFB/88) como uma espécie tributária autônoma. Ocorre que a corrente quinquipartite, majoritariamente aceita, categoriza cinco espécies de tributos, adicionando os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (art. 149 CRFB/88).<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> MACHADO, H. **Imposto sobre grandes fortunas**. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários 1988, São Paulo. Sistema tributário na nova constituição do Brasil. São Paulo: Resenha Tributária; ABDT, 1988.

<sup>63</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

<sup>64</sup> SABBAG, E. **Manual de direito tributário** 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

Por fim, com a promulgação da Emenda Constitucional n° 39/2002, que introduziu o art. 149-A CRFB/88, instituindo a Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP/COSIP), surgiu então a corrente hexapartida, a qual defende a inclusão dessa nova espécie tributária.

No que tange aos impostos, dentre as classificações doutrinárias, é válido diferenciá-los quanto à forma como recaem sobre o contribuinte. Os impostos diretos são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte que realizou o fato gerador, como a renda e a propriedade. Logo, permitem a graduação progressiva das alíquotas de contribuição em conformidade com a capacidade contributiva. Por outro lado, os impostos indiretos são aqueles cujo ônus é repassado a terceiros, incorporado ao preço final do bem ou do serviço adquirido. Majoritariamente são impostos que incidem sobre o consumo.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> SABBAG, E. **Manual de direito tributário** 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

## 2.5. Dos tributos sobre o consumo

Os tributos sobre o consumo possuem um peso significativo na matriz tributária nacional. São aplicados sobre a comercialização de bens e de serviços ao longo da cadeia produtiva. O sujeito passivo da obrigação de arrecadar o imposto sobre bens e serviços é, teoricamente, o vendedor ou prestador de serviços, uma vez que é ele quem realiza o fato gerador e recolhe os tributos. Contudo, na prática, o mercado repassa os encargos tributários no preço final do produto, visando preservar a margem de lucro. Dessa forma, quem suporta o ônus da obrigação tributária é, indiretamente, o consumidor final. O arcabouço da tributação sobre o consumo contribui para a complexidade do sistema e obscurece o efeito final dos tributos sobre os preços pagos pelo consumidor final. É possível considerar como um tributo oculto, pois muitos consumidores não têm a real percepção da carga tributária que está sendo cobrada, apenas observam a perda do poder de compra.<sup>66</sup> Na atual configuração do Sistema Tributário Nacional, os principais tributos indiretos são:

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (art. 155 II CRFB/88)

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153 IV CRFB/88)

ISS: Imposto sobre Serviços (art. 156 III CRFB/88)

PIS: Programa de Integração Social (art. 149 e 195 CRFB/88)

PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (art. 149 CRFB/88)

COFINS: Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (art. 149 e 195 CRFB/88)

O ICMS, normatizado pela Lei Complementar nº 87/1996, destaca-se como um tributo de proeminente importância nacional. Caracterizado pela natureza complexa, plurifásica e não-cumulativa, o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal e incide em múltiplas fases da cadeia produtiva com alíquotas de aplicação proporcional e seletiva que variam de acordo com as normas de cada unidade federativa. A diversidade de alíquotas exerce impacto direto na competitividade entre os estados, direcionando estratégias empresariais e influenciando o desenvolvimento regional.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> GASSEN, V.; D'ARAÚJO, P.; PAULINO, S. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Florianópolis: UFSC, 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213> Acesso em: 17 fev. 2024.

<sup>67</sup> PAES, N. L. **O custo da ineficiência da tributação indireta brasileira**. Pernambuco: Editora Universa - Revista Brasileira de Economia de Empresas, v. 12, 2013. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rbee/article/view/4053> Acesso em: 22 jan. 2024.

A principal característica do ICMS é a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro ente federativo, assegurando o aproveitamento do crédito tomado. Esse modelo visa evitar o efeito cascata e, por consequência, a regressividade, uma vez que o imposto pago em saídas anteriores é crédito do contribuinte adquirente, que poderá abatê-lo na base de cálculo do imposto a pagar em sua operação. Contudo, a não-cumulatividade do ICMS tem sido frustrada pela não devolução de créditos acumulados e pela existência de uma série de restrições à recuperação de créditos.

“Art. 155 CRFB/88 "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”<sup>68</sup>

Augusto Olympio, professor e ex-ministro do STF, já constatou em seus estudos que os tributos sobre o consumo são a matriz do sistema tributário brasileiro desde a era colonial. A ausência de tributos sobre a renda e sobre o patrimônio proporcionou, inicialmente, a forte acumulação do capital, o que permitiu a formação de uma aristocracia agrícola da cana de açúcar e do café, sendo, portanto, a primeira manifestação histórica de acumulação do capital no Brasil. O sistema tributário refletia uma centralização de arrecadação, do orçamento e da administração no Estado Unitário e priorizava os impostos sobre o comércio. A taxa da renda somente foi estabelecida em 1924 por meio da Lei nº 4.783/1923, com o propósito de arrecadar novas receitas oriundas da economia interna, tendo em vista que, com a eclosão da Primeira Guerra Mundial, houve uma significativa diminuição nos fluxos de comércio e, conseqüentemente, na arrecadação dos impostos sobre importação e exportação.<sup>69</sup> Com a promulgação da Constituição de 1988, os constituintes orientados pelos princípios da justiça fiscal e da democracia, dedicaram mais atenção ao resgate da federação e à proteção da dignidade da pessoa humana, elencando princípios, direitos fundamentais, direitos sociais e outras normas programáticas de suma importância. Contudo, sem uma atenção especial para o orçamento e todo o arcabouço tributário, majoritariamente regressivo, que vige desde 1966, as normas programáticas tendem a permanecer apenas na teoria.

---

<sup>68</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

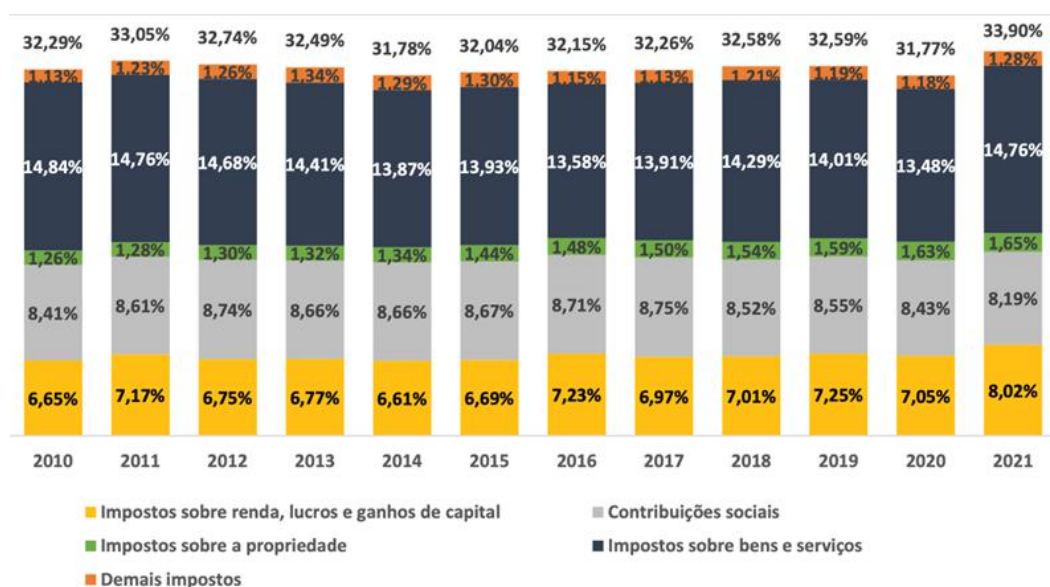
<sup>69</sup> CASTRO, A. **História tributária do Brasil**. 2 ed. Brasília: ESAF, 1989.

## 2.6. Da regressividade no Sistema Tributário Brasileiro - dados externos

De acordo com o professor Marciano Godoi, parte da repulsa aos impostos relatada pelos brasileiros decorre do sentimento de injustiça tributária - a má gestão dos recursos arrecadados, a ausência de uma contraprestação efetiva e a opressão fiscal sob as classes mais pobres.<sup>70</sup> Na verdade, o sistema tributário brasileiro tem sido direcionado para atender ao novo anseio mundial: aumentar as receitas públicas, imputando o ônus tributário sobre a grande massa populacional, para o pagamento do serviço da dívida pública, a desoneração da atividade econômica privada<sup>71</sup> e outras concessões de privilégios odiosos de uma política indiscriminada de isenções e de subsídios improdutivos para a economia em geral.<sup>72</sup>

Com base nos dados do relatório da Secretaria do Tesouro Nacional 2010/2021, é possível constatar que os impostos sobre o consumo possuem relevância na integralidade da arrecadação estatal e correspondem, aproximadamente, ao dobro do peso da tributação sobre a renda, os lucros e os ganhos de capital. Portanto, a população em geral, independente do poder aquisitivo, tem sido fortemente onerada, não por ostentar renda e patrimônio, mas por consumir, principalmente, itens básicos: energia, combustível, alimentos e medicamentos.

Figura 09 - Estrutura da carga tributária bruta no Brasil - Tesouro Nacional



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional - Governo Federal, 2021.

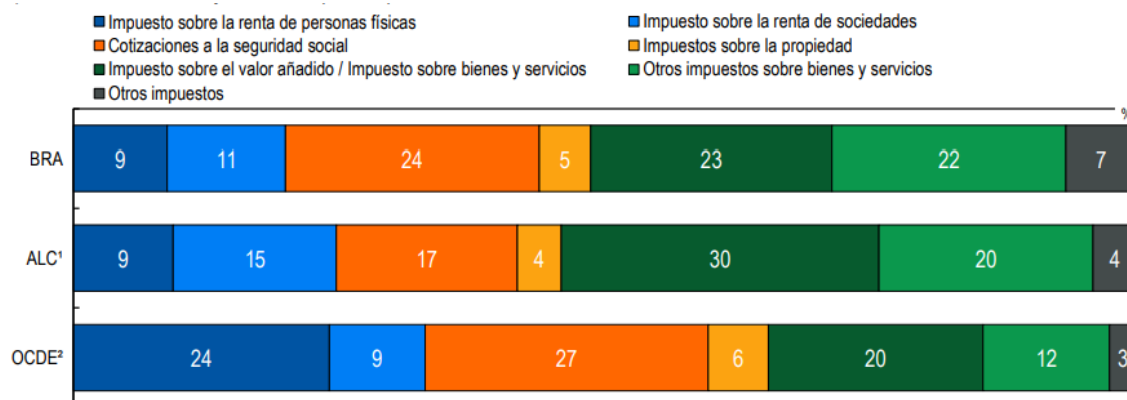
<sup>70</sup> GODOI, M. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

<sup>71</sup> FERREIRA, A. **Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: EDUEP, 2007, p. 35.

<sup>72</sup> TORRES, B. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

Segundo o relatório “Estatísticas Tributárias da América Latina e Caribe - 2023” da OCDE, tanto o Brasil quanto a média dos países latino-americanos apresentam uma tendência a priorizar a tributação indireta de bens e serviços, enquanto a média de países da OCDE prioriza a tributação direta sobre a renda e o patrimônio.

Figura 10 - Estrutura da carga tributária bruta no Brasil - OCDE



1. Representa al grupo de 25 países de América Latina y el Caribe incluidos en esta publicación y excluye a Cuba y Venezuela debido a problemas de datos. Ecuador se excluye del promedio de ALC para los ingresos de los impuestos sobre la renta de sociedades y para los ingresos de los impuestos sobre la renta de personas físicas, ya que no se dispone de un desglose suficiente.  
2. Los datos de 2020 se utilizan para el promedio de la OCDE porque los datos de 2021 no estaban disponibles.

Fonte: OCDE, 2022.

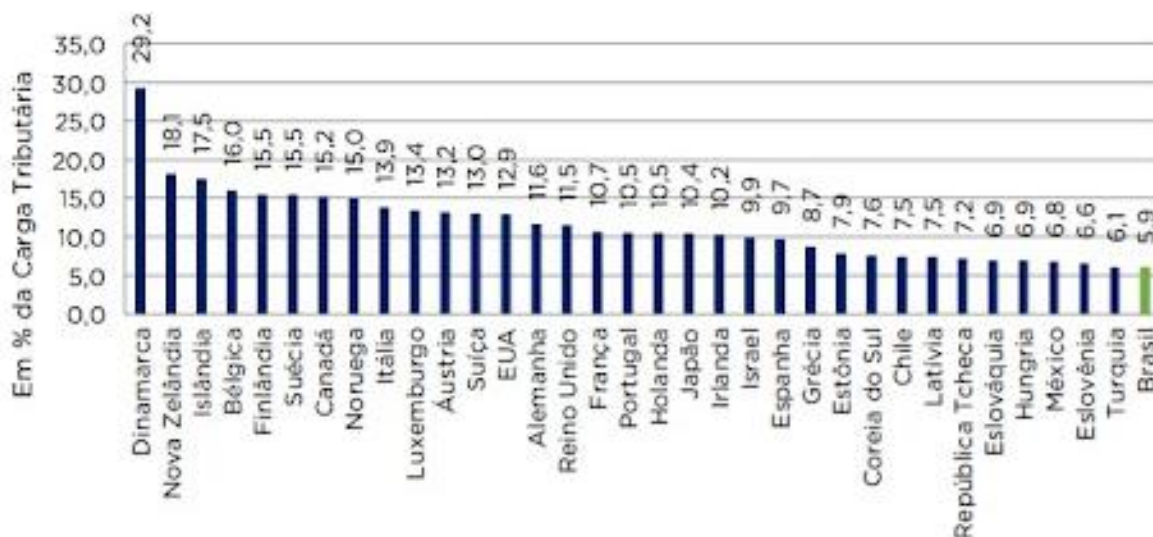
Figura 11 - Composição da carga tributária por tributos no ano de 2015

PAÍSES	RENDA	PATRIMÔNIO	CONSUMO	OUTROS	TOTAL	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)
Alemanha	31,2	2,9	27,8	38,1	100,0	37,1
Bélgica	35,7	7,8	23,8	32,7	100,0	44,8
Chile	36,4	4,4	54,1	5,1	100,0	20,5
Coreia do Sul	30,3	12,4	28,0	29,3	100,0	25,2
Dinamarca	63,1	4,1	31,6	1,2	100,0	45,9
Espanha	28,3	7,7	29,7	34,3	100,0	33,8
Estados Unidos	49,1	10,3	17,0	23,6	100,0	26,2
França	23,5	9,0	24,3	43,2	100,0	45,2
Holanda	27,7	3,8	29,6	38,9	100,0	37,4
Irlanda	43,0	6,4	32,6	18,0	100,0	23,1
Itália	31,8	6,5	27,3	34,4	100,0	43,3
Japão	31,2	8,2	21,0	39,6	100,0	30,7
Noruega	39,4	2,9	30,4	27,3	100,0	38,3
Portugal	30,2	3,7	38,4	27,7	100,0	34,6
Reino Unido	35,3	12,6	32,9	19,2	100,0	32,5
Suécia	35,9	2,4	28,1	33,6	100,0	43,3
Turquia	20,3	4,9	44,3	30,5	100,0	25,1
Média OCDE	34,1	5,5	32,4	28,0	100,0	34,0
Brasil (1)	21,0	4,4	49,7	24,9	100,0	32,6

Fontes: OCDE: Revenue Statistics Comparative Tables. [HTTps://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV25](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV25);  
Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros.  
(1) Carga Tributária de 2015.

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015.

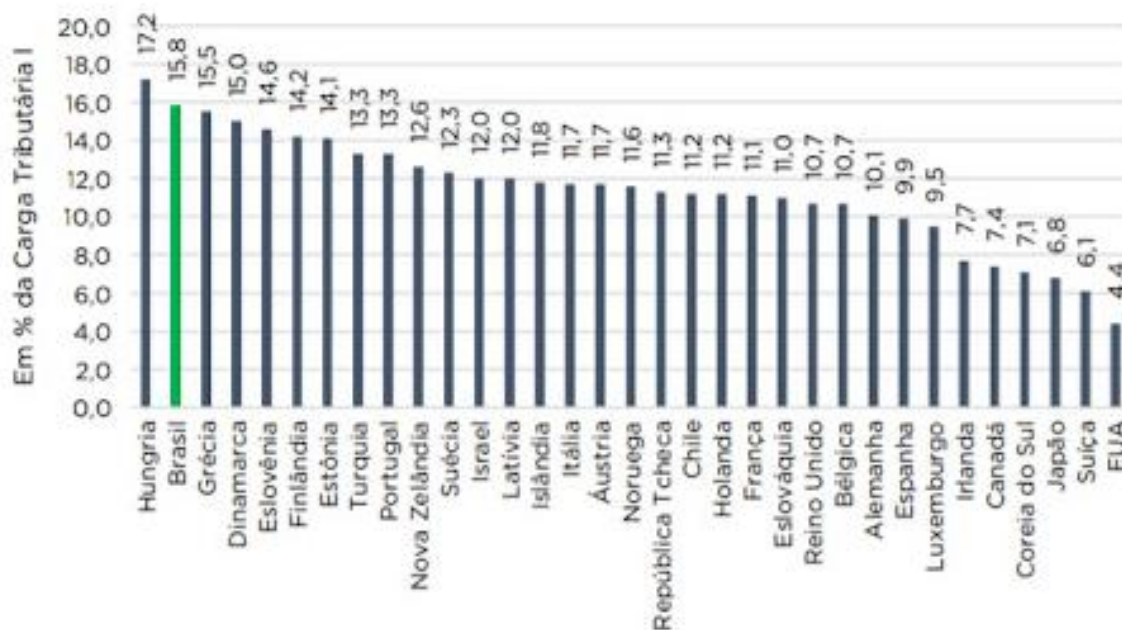
Figura 12 - Carga tributária sobre renda, lucro e ganho de capital em 2017



Fonte: OCDE (OCDE Revenue Statistic 2017). Elaboração RFB (2017)

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2017.

Figura 13 - Carga tributária sobre consumo de bens e serviços em 2017



Fonte: OCDE (OCDE Revenue Statistic 2017). Elaboração RFB (2017)

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2017.

Figura 14 - Evolução das alíquotas do imposto de renda (2003-2015)

PAÍSES	ALÍQUOTAS-TETO IRPF			ALÍQUOTAS IRPJ		
	2003	2010	2015	2003	2010	2015
<b>Desenvolvidos</b>						
Alemanha	48,50	45,00	45,00	39,58	29,41	29,72
Bélgica	50,00	50,00	50,00	33,99	33,99	33,99
Dinamarca	59,00	55,38	53,41	30,00	25,00	22,00
Estados Unidos	35,00	39,60	39,60	34,00	40,00	40,00
Espanha	45,00	43,00	47,00	35,00	30,00	28,00
França	48,10	41,00	45,00	34,33	33,33	33,33
Holanda	52,00	52,00	52,00	33,00	25,50	25,00
Itália	45,00	43,00	43,00	38,25	31,40	31,40
Japão	50,00	50,00	50,84	42,00	40,69	33,86
Noruega	55,30	47,80	47,20	28,00	28,00	27,00
Portugal	40,00	45,88	48,00	25,00	25,00	21,00
Suécia	57,00	56,56	57,00	28,00	26,30	22,00
Reino Unido	40,00	50,00	45,00	30,00	28,00	20,00
<b>Emergentes e América Latina</b>						
Argentina	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Brasil	27,50	27,50	<b>27,50</b>	34,00	34,00	34,00
Chile	40,00	40,00	40,00	16,50	17,00	24,00
China	45,00	45,00	45,00	33,00	25,00	25,00
Colômbia	35,00	33,00	33,00	35,00	33,00	25,00
Índia	30,00	30,00	33,99	36,75	33,99	34,61
México	34,00	30,00	35,00	34,00	30,00	30,00
Nicarágua	...	30,00	30,00	NA	NA	30,00
Paraguai	...	...	...	32,00	10,00	10,00
Peru	30,00	30,00	30,00	27,00	30,00	30,00
Turquia	45,00	35,00	35,00	30,00	20,00	20,00
Uruguai	0,000	25,00	30,00	35,00	25,00	25,00
Venezuela	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00
Média OCDE	<b>43,30</b>	<b>40,76</b>	<b>41,02</b>			
Média América Latina	<b>32,11</b>	<b>31,84</b>	<b>31,55</b>			
Média Mundo	<b>34,19</b>	<b>31,25</b>	<b>31,29</b>	<b>29,42</b>	<b>24,69</b>	<b>23,52</b>

Fonte: KPMG. *Global Tax Rate Survey*, vários anos.

Fonte: KPMG, 2015.

Figura 15 - Alíquotas máximas sobre a propriedade e a herança

POSIÇÃO NO RANKING	PAÍS	ALÍQUOTA MÁXIMA (%)
1	Japão	55
2	Coreia do Sul	50
3	França	45
4	Reino Unido	40
5	Estados Unidos	40
6	Espanha	34
7	Irlanda	33
8	Bélgica	30
9	Alemanha	30
10	Chile	25
11	Grécia	20
12	Holanda	20
13	Finlândia	19
14	Dinamarca	15
15	Turquia	10
16	Islândia	10
17	Polônia	7
18	Suíça	7
19	Itália	4
	Média simples OCDE	15
	Comparativo com Brasil	8

→  
Fonte: Cole, Alan. *Estate and inheritance taxes around the world*.  
in: <http://Taxa.Foundation.org/article-and-inheritance-taxes-around-world>

Fonte: Tax Foundation, 2015.

Evidente que os dados não devem ser analisados de forma pura e isolada. Há uma diferença socioeconômica entre os países latino-americanos e os países integrantes da OCDE. Em sua maioria, os países integrantes da OCDE são países com economias mais avançadas e industrializadas, com infraestrutura desenvolvida, elevados níveis de educação, geração de empregos e, conseqüentemente, elevados padrões de vida e de renda per capita. Portanto, depreende-se que é mais viável para os países desenvolvidos centralizar a arrecadação na cobrança de impostos diretos sobre a renda e o sobre o patrimônio de seus contribuintes.

Por sua vez, os países latino-americanos se destacam por uma economia predominantemente primária, concentrada em atividades relacionadas à agropecuária e à exploração de recursos naturais. Países de base primária enfrentam uma volatilidade maior da renda e do produto interno produto, experimentando ciclos econômicos acentuados que estão intrinsecamente ligados à demanda global, à oferta de matérias-primas e às oscilações dos preços das commodities. Nos períodos de valorização das exportações, há uma maior entrada de capital, valorização da moeda, investimentos e gastos públicos. Com a queda dos preços das commodities, há uma queda nas receitas e na arrecadação, aumento do desemprego, endividamento e recessões econômicas. Em resposta, os países precisam realizar ajustes e implementar políticas de austeridade a fim de evitar déficits orçamentários, o que gera tensões sociais e políticas. Portanto, a tributação sobre o consumo tende a ser priorizada por ser mais previsível, contínua, imperceptível e por permitir a distribuição do ônus a toda a população, incentivando a produção e a concentração do capital no país. Face ao exposto, a tributação da renda e do patrimônio nos países de base primária é uma tarefa difícil, mas não impossível.

Difícilmente há de se encontrar um país que aboliu completamente os impostos sobre o consumo, pois a produção e o consumo apresentam contornos compulsórios e são a base da economia capitalista ocidental. Ademais, o modelo de arrecadação e o modo como os impostos indiretos são discretamente repassados à população ameniza o efeito psicológico negativo na percepção do consumidor/contribuinte final. Todavia, um sistema que prestigia majoritariamente os tributos sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio conduz a uma maior acumulação de capital e onera de forma regressiva a população, empobrecendo as classes médias, restringindo o acesso aos bens e serviços e amplificando a desigualdade social já existente.<sup>73</sup>

---

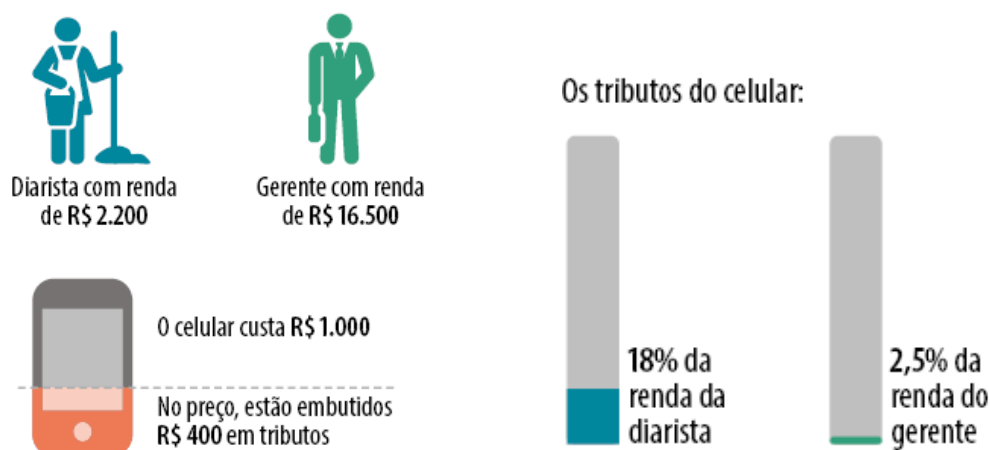
<sup>73</sup> MOREIRA, A; SENA, R. **(In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer**. Rio de Janeiro: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD, v.4, n.4, 2016. Disponível em

## 2.7. Da regressividade no Sistema Tributário Brasileiro - dados internos

De acordo com Márcio Pochmann, na época presidente do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), os 10% mais pobres do país pagam 44,5% mais imposto que os 10% mais ricos. Sendo que a parcela 10% mais rica da população detinha aproximadamente 75,4% da riqueza nacional. Embora uma grande parcela da classe baixa não contribua com o imposto de renda, essa disparidade existe porque até mesmo indivíduos em condições de hipossuficiência precisam dispor de parte de sua renda para arcar com os impostos indiretos repassados no preço final dos produtos.<sup>74</sup>

Segundo estudos do IPEA, na prática, um empresário que auferir renda mensal de R\$16.500,00, ao adquirir um bem industrializado que custa R\$1.000,00, estará arcando com R\$400,00 de impostos indiretos repassados no preço final ao consumidor, comprometendo cerca de 2,5% da sua renda mensal. Em contraste, uma empregada doméstica com rendimento mensal de R\$2.200,00, terá que arcar com a mesma alíquota fixa, comprometendo 18% da sua renda mensal - cerca de 7 vezes mais em comparação com o empresário.<sup>75</sup>

Figura 16 - A tributação sobre consumo em diferentes classes econômicas



Fonte: Agência Senado, 2021.

<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/19816#:~:text=Com%20base%20nisso%2C%20em%20Dezembro,mesmo%20levemente%20progressiva%20nos%20pa%C3%ADses.> Acesso em 10 fev. 2024.

<sup>74</sup> DESIDÉRIO, M. **Pobres são os que mais pagam impostos no Brasil: entrevista com Márcio Pochmann.** Porto Alegre, 2014. Disponível em: <https://ijf.org.br/pobres-sao-os-que-mais-pagam-impostos-no-brasil-entrevista-com-marcio-pochmann/> Acesso em: 10 nov. 2023.

<sup>75</sup> WESTIN, R. **Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social.** Brasília: Agência Senado, 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social> Acesso em: 10 jan. 2023.

A paridade estrita da tributação sobre o consumo enseja que os mais pobres, proporcionalmente, paguem mais impostos em relação à renda. Não há uma correlação entre os níveis de consumo e os de rendimento. Isso ocorre porque aqueles da classe baixa tendem a dedicar quase toda a sua renda às necessidades básicas. Com o repasse dos impostos indiretos no preço final dos produtos há um impacto no poder de compra e na qualidade de vida dessa classe. Apesar da tributação indireta, basicamente sobre o consumo, ter sido defendida outrora, observou-se no curso da história mais recente que uma transição para a tributação direta, principalmente, aquela sobre patrimônio líquido, amenizaria os danos da acumulação de capital, arrecadando dos grupos mais favorecidos, sem afetar o mínimo existencial da maior parte da população, e redistribuindo o capital através de políticas públicas eficientes.<sup>76</sup>

Em uma análise prática, é possível constatar a regressividade do atual sistema tributário e o agravado peso sobre as classes média e baixa. Na esfera do Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 2657/1996 dispõe sobre o ICMS. De acordo com o art. 14, inciso I, da referida lei, a alíquota padrão para operações internas é de 20%. No caso de itens da cesta básica, há redução da base de cálculo do ICMS nas operações internas de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 7% e há isenção nas operações de saída dos produtos que compõem a cesta básica, promovidas por estabelecimentos varejistas diretamente ao consumidor, conforme Decreto n.º 32.161/2002 autorizado pelo Convênio ICMS 128/1994.<sup>77</sup>

Ainda assim, em operações de energia elétrica, a alíquota é de 18% para consumo até 300 quilowatts/hora mensais, de 27% para consumo até 450 quilowatts/hora mensais, de 28% para consumo acima de 450 quilowatts/hora mensais e para consumidores enquadrados no Programa Especial de Tarifas Diferenciadas regulamentado pela ANEEL, a alíquota é de 12%. Cabe destacar que o referido programa envolve exclusivamente unidades consumidoras residenciais, localizadas nas comunidades em áreas consideradas socialmente vulneráveis. Ademais, em operações de telecomunicações, a alíquota é de 28%. E em operações com gasolina 32% e com diesel 12%.

---

<sup>76</sup> CASTRO, A. **História tributária do Brasil**. 2. ed. Brasília: ESAF, 1989.

<sup>77</sup> RIO DE JANEIRO. **Lei nº 2657, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências**. Rio de Janeiro: ALERJ, 1996. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument> . Acesso em: 18 jan. 2024.

“Art. 14 - A alíquota do imposto é:

VI - em operação com energia elétrica:

a) 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais;

a.1) 12 % (doze por cento) até o consumo de 450 quilowatts/hora mensais para clientes residenciais que estejam enquadrados no Programa Especial de Tarifas Diferenciadas, conforme regulamentação da ANEEL, desde que cumpridas as exigências e contrapartidas em Resolução a ser editada pela Secretaria de Fazenda.

b) 27% (vinte e sete por cento) quando acima do consumo estabelecido na alínea "a" até o consumo de 450 quilowatts/hora mensais;

c) 28% (vinte e oito por cento) quando acima de 450 quilowatts/hora mensais;

d) 6% (seis por cento) quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros. [...]

III - na prestação de serviços de comunicação: 28% (vinte e oito por cento) [...]

XIII - em operações com óleo diesel:

\* a) 12% (doze por cento); [...]

XXVII - em operação com gasolina: 32% (trinta e dois por cento). [...]<sup>78</sup>

Na conjuntura fiscal e orçamentária dos Estados, o ICMS é uma peça fundamental na arrecadação. É a principal fonte de receita tributária. De acordo com o demonstrativo mensal de receita tributária disponibilizado pela SEFAZ-RJ, Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, o Estado arrecadou R\$56.469.728.651,45 no ano exercício de 2023. Cerca de 76,33% da arrecadação é oriunda da cobrança de ICMS.<sup>79</sup>

O ICMS é de autonomia dos Estados e do Distrito Federal, o que proporciona maior flexibilidade em ajustar a tributação adequada às peculiaridades econômicas e sociais de cada região. No entanto, o imposto recai sobre bens e serviços, muitos deles essenciais, encarecendo o custo de vida e de produção. Face ao exposto, o Convênio ICMS 128/1994 até permitiu a isenção de itens da cesta básica, o que é autorizado pelo executivo do Estado do Rio de Janeiro, contudo não é realidade em outros estados. Ademais, o peso do ICMS sobre a energia, a telecomunicação e os combustíveis também encarecem a produção e a logística de um país majoritariamente rodoviário.

<sup>78</sup> RIO DE JANEIRO. **Lei nº 2657, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. Rio de Janeiro: ALERJ, 1996. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>. Acesso em: 18 jan. 2024.

<sup>79</sup> SEFAZ, **Arrecadação geral de tributos estaduais**. Rio de Janeiro, SEFAZ, 2023. Disponível em: [https://portal.fazenda.rj.gov.br/dados-sobre-a-arrecadacao/wp-content/uploads/sites/52/2023/11/00\\_01\\_Arrecadacao\\_geral-2023.pdf](https://portal.fazenda.rj.gov.br/dados-sobre-a-arrecadacao/wp-content/uploads/sites/52/2023/11/00_01_Arrecadacao_geral-2023.pdf) Acesso em: 10 mar. 2024.

Figura 17 - Demonstrativo mensal da receita tributária do Estado do Rio de Janeiro - 2023

**Demonstrativo mensal da receita tributária**

Exercício 2023

Mês	ICMS	Adicional ICMS FECF	Total
Jan	3.696.812.936,67	456.371.566,26	5.895.325.944,43
Fev	3.162.943.634,41	380.829.237,70	4.479.984.016,11
Mar	3.454.230.473,03	422.540.645,49	4.801.538.122,32
Abr	3.831.170.722,76	482.421.460,43	4.966.995.825,06
Mai	3.240.412.414,95	451.766.067,10	4.225.216.314,13
Jun	3.604.080.101,61	487.938.432,38	4.484.284.862,07
Jul	3.473.281.429,60	529.922.564,96	4.424.075.108,25
Ago	3.471.218.154,78	528.435.864,08	4.396.626.579,92
Set	3.588.625.165,09	510.399.671,24	4.443.565.518,88
Out	4.009.856.655,64	535.322.070,88	4.911.526.685,45
Nov	3.771.010.228,53	548.104.400,26	4.649.614.003,61
Dez	3.788.191.089,11	553.183.576,08	4.790.975.671,22
<b>Total</b>	<b>43.091.833.006,18</b>	<b>5.887.235.556,86</b>	<b>56.469.728.651,45</b>

Valores nominais expressos em R\$

Fonte: SUPECC/SUAR/SEFAZ-RJ, 2023.

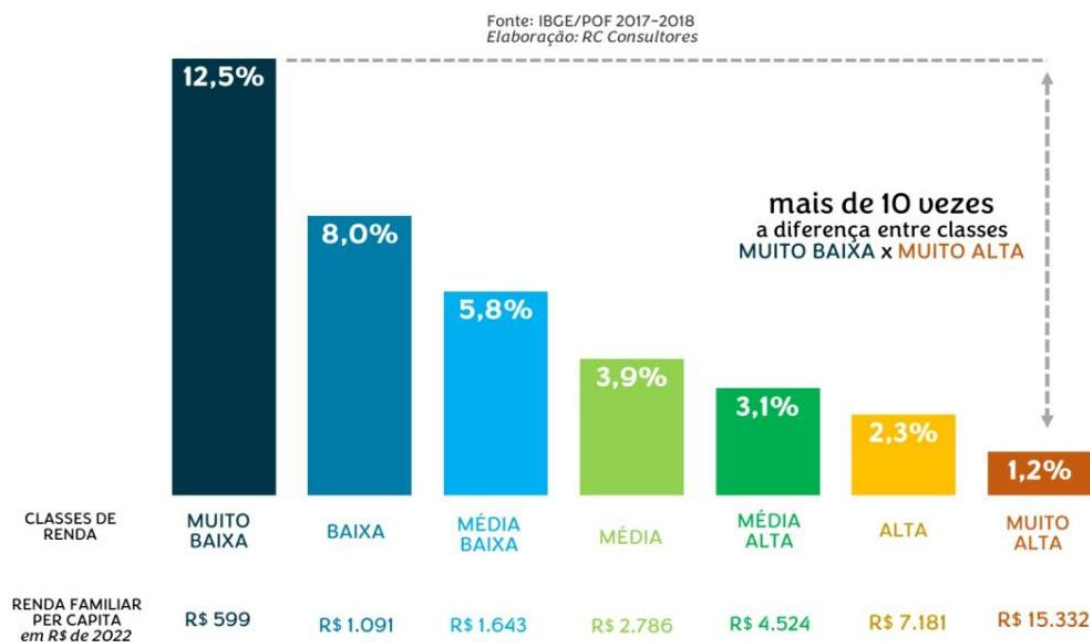
O DIEESE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, é uma entidade criada e mantida pelo movimento sindical brasileiro com o objetivo de desenvolver pesquisas que subsidiam as demandas dos trabalhadores. De acordo com a Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos do DIEESE, o salário ideal para atender às necessidades básicas de uma família de quatro pessoas deveria ter sido de R\$5.800,98 em dezembro de 2021.<sup>80</sup> Todavia, segundo a pesquisa nacional do IBGE, a renda média mensal domiciliar per capita no Brasil em 2021 era de R\$1.367,00. Considerando que em uma família de quatro pessoas, nem todas trabalham ou auferem renda, a realidade da grande massa brasileira está abaixo dos padrões mínimos de bem estar.<sup>81</sup>

<sup>80</sup> DIEESE. **Pesquisa nacional da Cesta Básica de Alimentos**. São Paulo: DIEESE, 2023. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html> Acesso em: 22 fev. 2024

<sup>81</sup> IBGE, **O rendimento domiciliar per capita 2021**. Brasília: IBGE, 2021. Disponível em: [https://ftp.ibge.gov.br/Trabalho\\_e\\_Rendimento/Pesquisa\\_Nacional\\_por\\_Amostra\\_de\\_Domicilios\\_continua/Renda\\_domiciliar\\_per\\_capita/Renda\\_domiciliar\\_per\\_capita\\_2021.pdf](https://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_por_Amostra_de_Domicilios_continua/Renda_domiciliar_per_capita/Renda_domiciliar_per_capita_2021.pdf) Acesso em: 12 fev. 2024.

Em adendo, de acordo com os estudos da ABRAS, Associação Brasileira de Supermercados, no âmbito da reforma tributária, com base na pesquisa POF/IBGE 2017-2018, famílias com renda per capita de apenas R\$599,00 por mês, despendem cerca de 12,5% do orçamento com a aquisição de produtos de alimentação básica.<sup>82</sup>

Figura 18 - O peso da cesta básica de alimentos no orçamento das famílias brasileiras



Fonte: ABRAS, 2018.

Dessa forma, exigir que a grande massa, com uma renda mensal insuficiente para suprir todas as necessidades básicas, sacrifique o poder de compra e a qualidade de vida para contribuir com a arrecadação do Estado, em um mesmo patamar percentual que a classe alta, sem utilizar um método efetivo de proporcionalidade, progressividade ou seletividade, fere o princípio da capacidade contributiva e o princípio da dignidade da pessoa humana. Conclui-se que o Brasil possui um sistema tributário majoritariamente regressivo, tendo em vista que prioriza a tributação sobre bens de consumo, onerando intensamente a renda das classes baixas. Segundo o professor Roberto Wagner Lima, é impossível pensarmos a justiça tributária sem o dever ético de pagar um tributo justo.<sup>83</sup>

<sup>82</sup> ABRAS. **Em estudo, ABRAS analisa os impactos da Reforma Tributária sobre a Cesta Básica Nacional**. São Paulo: ABRAS, 2023. Disponível em: <https://www.abras.com.br/clipping/noticias-abras/115379/em-es-tudo-abras-analisa-os-impactos-da-reforma-tributaria-sobre-a-cesta-basica-nacional> Acesso em: 12 mar. 2024.

<sup>83</sup> NOGUEIRA, R. **Direito Financeiro e justiça tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 115-116.

## CAPÍTULO 3 - DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

### 3.1. Da PEC 45/2019

No dia 03/04/2019, a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 foi apresentada pelo Deputado Federal de São Paulo, Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, à Mesa Diretora da Câmara dos Deputados. A proposição legislativa destinada a alterar o texto constitucional tem como referência os estudos do economista Bernard Appy, desenvolvidos no âmbito do CCI-F - Centro de Cidadania Fiscal, e visa simplificar o arcabouço tributário sobre o consumo.<sup>84</sup> O CCI-F, de acordo com seu estatuto, é uma instituição independente e imparcial que se autodenomina “think tank” (laboratório de ideias) e possui o objetivo de promover pesquisas e propostas a fim de contribuir para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro e seu modelo de gestão fiscal. Segundo o capítulo II do estatuto, os projetos do CCI-F são financiados pelos parceiros estratégicos e a supervisão de suas atividades ficam a cargo do Conselho de Orientação, composto por um representante de cada parceiro. Em breve consulta ao site institucional, é possível identificar alguns dos seus parceiros estratégicos - Itaú Unibanco S/A, Vale S/A, Natura & Co Holding S/A e Carrefour Comercio e Industria Ltda.<sup>85</sup>

De acordo com o economista Bernard Appy, a complexidade do sistema tributário brasileiro gera altos custos de conformidade (na apuração e no recolhimento dos impostos) e estimula um contencioso entre os contribuintes e o fisco, pois há uma fragmentação da base de incidência.<sup>86</sup> Enquanto a maioria dos países adota um sistema unificado e não-cumulativo sobre o valor agregado, o Brasil possui uma pluralidade de tributos incidentes sobre a produção e o consumo. Outrossim, de acordo com dados do *The World Bank*, em 2018 uma empresa brasileira de médio porte precisaria de aproximadamente 1.500 horas de trabalho anuais para cumprir com suas obrigações tributárias, o equivalente a 6 vezes o tempo dispensado na Índia.<sup>87</sup> Esse emaranhado de legislações fiscais e a complexidade inerente à

---

<sup>84</sup> ROSSI, L. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019**. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019) Acesso em: 20 jan. 2024.

<sup>85</sup> CCI-F. **Quem Somos**. São Paulo: CCI-F, 2023. Disponível em: <https://ccif.com.br/quem-somos/> Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>86</sup> APPY, B. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. São Paulo: USP - Revista Interesse Nacional n. 31, 2015. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594808/mod\\_resource/content/1/LS%2002.%20APPY%2C%20Bernard.%20Por%20que%20o%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro%20precisa%20ser%20reformado.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594808/mod_resource/content/1/LS%2002.%20APPY%2C%20Bernard.%20Por%20que%20o%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro%20precisa%20ser%20reformado.pdf) Acesso em: 10 fev. 2024.

<sup>87</sup> THE WORLD BANK. **Paying Taxes**. Washington D.C.: The World Bank, 2018. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes> Acesso em 17 jan. 2024.

arrecadação desses tributos constituem um obstáculo significativo ao ambiente de negócios, à competitividade e aos investimentos internacionais. Os organismos internacionais e o setor privado têm observado o sistema tributário brasileiro como um modelo *sui generis*, firmando um consenso geral acerca da imperiosa necessidade de uma reforma tributária nesse âmbito.

Figura 19 - Resultados do Pagamento de Impostos no ano-calendário de 2018

Location 	Paying Taxes score	Payments (number per year)	Time (hours per year)	Total tax and contribution rate (% of profit)
Brazil	34.4	10	1501	65.1
Argentina	49.3	9	312	106.3
Australia	85.7	11	105	47.4
India 	67.6	11	252	49.7
South Africa	81.2	7	210	29.2
South Sudan	76.7	37	210	31.4
Spain	84.7	9	143	47.0

Fonte: THE WORLD BANK, 2018.

Evidente que, em primeira análise, o foco da referida reforma não é corrigir a regressividade do sistema tributário, mas proporcionar uma simplificação e uniformização das legislações tributárias sobre o consumo, com vistas a beneficiar os contribuintes jurídicos e extinguir a guerra fiscal entre entes federativos. De fato, a elaboração e a aprovação de reformas estruturais enfrentam numerosos desafios sociais, jurídicos, políticos e econômicos, os quais são amplificados pela atual estagnação econômica, desarmonia política e desequilíbrio nas contas públicas. Após cerca de 40 anos de discussões e projetos para uma ampla reforma do sistema tributário, a PEC 45/2019, com objetivo de simplificar e de racionalizar a tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, seguiu o trâmite especial do artigo 60 §2º CRFB/88 e foi aprovada em 15/12/2023 e promulgada em 20/12/2023 como Emenda Constitucional nº 132/2023.<sup>88</sup> Contudo, o texto ainda prevê um período de transição e a necessidade da elaboração de uma série de normas complementares.

<sup>88</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC nº 45/2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em 20 fev. 2024.

### 3.2. Desafios jurídicos para a aprovação da reforma tributária

Por mais de trinta anos, desde a redemocratização do Estado, o corpo político tenta, sem sucesso, aprovar uma ampla reforma do Código Tributário Nacional de 1966. A PEC nº 45/2019 enfrentou uma série de obstáculos até ser aprovada. Do ponto de vista jurídico, uma proposta de emenda constitucional deve seguir um trâmite rigoroso estabelecido pelo artigo 60 CRFB/88. Inicialmente, a proposta pode ser apresentada por um terço dos membros da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, pelo Presidente da República ou por mais da metade das Assembleias Legislativas estaduais e deve ser submetida à deliberação. A proposta, uma vez formalizada, passa por duas votações em ambas as casas do Congresso Nacional e exige a aprovação por quorum especial de 3/5 dos membros de ambas as casas em dois turnos de votação. Durante esse processo são conduzidas discussões e audiências públicas a fim de assegurar a transparência e a participação democrática. Após a aprovação nas duas casas, a emenda é promulgada e incorporada ao texto constitucional, independente de sanção presidencial.

Esse procedimento é concebido para salvaguardar a estabilidade e a integridade do ordenamento jurídico, vinculando as alterações ao consenso e à representatividade democrática. Um procedimento tão complexo como esse depende diretamente do apoio político parlamentar. Portanto, em regimes democráticos, reformas em pequena escala são preferíveis, pois são mais eficazes na promoção dos valores democráticos, considerando os debates e os custos associados à mudança institucional.

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:  
I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.”<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

### 3.3. Desafios políticos para a aprovação da reforma tributária

Do ponto de vista político, a dificuldade de aprovação da reforma tributária reside na complexidade do arcabouço legislativo e da conjuntura política. A proposta de unificação de cinco tributos na esfera da União implica uma significativa reconfiguração do paradigma tributário em vigor, afetando diretamente a autonomia e a arrecadação dos Estados e dos Municípios. Logo, há uma forte resistência por parte daqueles que temem ser impactados negativamente, como, por exemplo, o Estado de São Paulo, Rio de Janeiro, Goiás e Santa Catarina, que por diversos fatores, inclusive pela concessão de benefícios fiscais, conseguiram atrair e consolidar indústrias. Em suma, os desafios políticos estão relacionados ao risco de perda de receita dos entes federativos e, conseqüente, perda de capital político.

A disputa fiscal também é utilizada como uma ferramenta política por parte dos governadores e políticos locais para demonstrar sua capacidade de atrair investimentos, gerar empregos em seus Estados e ganhar prestígio político. Isso significa que qualquer proposta de reforma que limite a autonomia dos entes também é vista como ameaça ao capital político.

Com a aprovação da reforma tributária, muitos Estados, prevendo retração futura das receitas, majoraram suas alíquotas de ICMS como forma de compensação. A alíquota geral do ICMS do Rio de Janeiro foi majorada em dois pontos percentuais, de 18% para 20%. Somada à taxa de 2% do FECF - Fundo Estadual de Combate à Pobreza, a alíquota efetiva é de 22%.<sup>90</sup>

Como já evidenciado no capítulo anterior, o ICMS é uma importante fonte de receita para os Estados e a descentralização os concede autonomia para definir suas próprias alíquotas e regular benefícios fiscais de acordo com as necessidades regionais. A competição na concessão de benefícios desencadeou uma visível guerra fiscal em 1960. Trata-se de um processo de competição interjurisdicional, operada pela adoção de políticas de caráter fiscal - reduções e isenções - a fim de permitir um desenvolvimento regional. Convênios nacionais e regionais foram estabelecidos e a criação do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária - foi a solução que a União encontrou para reduzir a liberdade dos estados em matéria tributária e, por conseguinte, reduzir a competição desordenada.

---

<sup>90</sup> RIO DE JANEIRO. **Lei nº 10.253, de 20 de dezembro de 2023**. Altera dispositivo da Lei nº 2.657 de dezembro de 1996. Rio de Janeiro: ALERJ, 2023. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/lei-no-10-253-de-20-de-dezembro-de-2023/> Acesso em: 18 jan. 2024.

O federalismo pós-constituente ampliou a autonomia tributária dos entes, inclusive no âmbito do ICMS. Logo a competição por investimentos se intensificou. Isso resultou em uma proliferação de benefícios fiscais, cada vez mais generosos e uma crescente complexidade do sistema tributário brasileiro.

“O fenômeno da Guerra Fiscal trata-se, em termos econômicos, da disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas entre os entes da Federação, no que diz respeito à gestão de suas políticas industriais. Assim, manipular as alíquotas de determinados tributos torna-se o elemento fundamental das políticas relacionadas à atração de empresas.”<sup>91</sup>

De fato, há argumentos que defendem a guerra fiscal como um instrumento importante para o desenvolvimento regional.<sup>92</sup> O Brasil é um país de dimensão continental com regiões muito diferentes entre si e, conseqüentemente, com desigualdades estruturais, em razão da distância, da densidade populacional, do clima e do nível de infraestrutura. Ocorre que a região Centro-Sul do Brasil é agraciada por diversos fatores que por si só favorecem o seu desenvolvimento econômico. A concentração populacional proporciona uma mão de obra farta e um grande mercado consumidor. A proximidade dos três grandes centros urbanos, São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte, reduz os custos de transporte em comparação com outras regiões. A infraestrutura desenvolvida (energia, saneamento, estradas, portos e aeroportos) facilita a consolidação de indústrias e o transporte de pessoas e mercadorias. A presença de fontes de água potável e terras férteis da região Centro-sul permitem o desenvolvimento de atividades agrícolas e pecuárias com menos riscos climáticos. Esses fatores são de suma importância para atrair indústrias, comércio e pessoas. Nessa conjuntura, o êxodo rural sempre foi uma realidade no Brasil, principalmente durante os projetos de industrialização nos anos de 1950 e seguintes.

---

<sup>91</sup> FERNANDES, A.; WANDERLEI, N. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha**. Brasília: Revista de Informação Legislativa, a. 37 n. 148, 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4&isAllowed=y> Acesso em: 05.03.2024.

<sup>92</sup> WERNECK, R. **Reforma Tributária: urgência, desafios e descaminhos**. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). Desenvolvimento em debate. Rio de Janeiro: BNDES: Mauad, 2002. v. 2. Disponível em: [https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/13529/1/Reforma%20tribut%C3%A1ria\\_urg%C3%Aancia%2C%20desafios%20e%20descaminhos\\_P.pdf](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/13529/1/Reforma%20tribut%C3%A1ria_urg%C3%Aancia%2C%20desafios%20e%20descaminhos_P.pdf) Acesso em: 10 mar. 2024.

Os benefícios fiscais desempenham um papel crucial no equilíbrio dessa disparidade, atraindo indústrias para regiões menos desenvolvidas, sem depender diretamente de investimentos e de obras de infraestrutura promovidas pela União. Ao oferecer reduções de impostos, exceções e benefícios fiscais para que as empresas se estabeleçam em áreas com menor desenvolvimento econômico, os benefícios fiscais não apenas estimulam o crescimento local, mas também ajudam a redistribuir a riqueza no país.<sup>93</sup>

Contudo, Oliveira e Biasoto Jr. destacam que, embora inicialmente visasse o desenvolvimento regional, a guerra fiscal gera perdas não estimáveis de receitas e uma nova organização da alocação da capacidade produtiva baseada majoritariamente nas circunstâncias tributárias, não na eficiência, como deveria ser.<sup>94</sup> Entender os desafios políticos associados a essa questão é crucial para compreender as dificuldades de aprovação de reformas tributárias.

Segundo Fernando Rezende, três princípios devem ser observados na construção do modelo de federalismo: equiparação de capacidades para o adequado exercício das respectivas responsabilidades e o atendimento das demandas dos cidadãos; harmonização das ações e dos instrumentos operados; e cooperação na formulação e na gestão das políticas públicas. Ocorre que, segundo a teoria do federalismo fiscal, os tributos que incidem sobre bases econômicas de maior mobilidade, como o ICMS, deveriam ficar sob a responsabilidade dos governos centrais. Atribuir essa competência tributária aos entes estimula competições e conflitos entre eles.<sup>95</sup>

Superar os desafios da reforma tributária, especialmente em relação às alterações do ICMS, requer um esforço conjunto, com diálogo e comprometimento de todos os envolvidos, visando o benefício do país como um todo. A aprovação de reformas nesse nível de complexidade demanda um consenso que assegure segurança jurídica e que não prejudique abruptamente a receita dos entes e as margens operacionais de setores da economia.

---

<sup>93</sup> FLEMING, J. **Competição fiscal: uma visão panorâmica**. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 142.

<sup>94</sup> OLIVEIRA, F.; BIASOTO JR, G. **A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e fortalecimento da federação**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.761-795. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/3430/TD260.pdf> Acesso em: 12 dez. 2023.

<sup>95</sup> GOBETTI, S.; ORAIR, R. **Reforma tributária: princípios norteadores e propostas para o debate**. Brasília: IPEA, 2017.

### 3.4. Desafios econômicos para a aprovação da reforma tributária

Outro desafio político para a aprovação da reforma tributária refere-se aos interesses de diversos setores da economia que se beneficiaram dos incentivos concedidos pelos Estados. Sob uma perspectiva econômica, uma reforma tributária orientada para a progressividade e equidade social implicaria em um ônus maior para a parcela mais privilegiada da sociedade. Nesse contexto, é esperado que os grupos da elite exerçam uma forte pressão política em prol de seus interesses para impedir reformas que impactam negativamente em suas atividades e patrimônios.<sup>96</sup>

No contexto do modelo tributário do ICMS, as empresas haviam realizado uma série de estudos e investimentos para definir suas bases de operação e seus modelos de negócio, levando em consideração as distorções existentes e os incentivos concedidos pelos estados, frente à disputa fiscal. A unificação dos tributos sobre consumo, centralizando a arrecadação na União, é uma alteração abrupta que extingue toda a conjuntura fiscal dos Estados e põe em xeque todos os investimentos regionais, podendo afetar a cadeia de produção, as margens operacionais das empresas e a competitividade do mercado.

A atuação do lobby das grandes corporações fica mais evidente nesses períodos de decisões regulatórias. De acordo com a pesquisa “Projeto Lobby da Comida” da organização social Fiquem Sabendo, entre janeiro e outubro de 2023, o governo federal recebeu representantes das indústrias de alimentos quase cinco vezes mais do que associações da sociedade civil relacionadas ao setor. A maioria desses compromissos ocorreu no mês de março, entre os membros das reuniões estão empresas de grande porte, como BRF, JBS, Coca-Cola, Nestlé, Ambev, Bauducco, McDonald’s, Unilever, Danone, Mondelez, Assaí e Seara. O que demonstra grande preocupação do grupo empresarial e sua força política em apresentar suas propostas para a reforma tributária.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> FALCÃO, R. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 57-61.

<sup>97</sup> FIQUEM SABENDO. **Atuação da indústria alimentícia em agendas sobre a Reforma Tributária no Executivo federal**. São Paulo: FIQUEM SABENDO - Projeto Lobby na Comida, 2023. Disponível em: [https://drive.google.com/file/d/1nsBpukN7z3lzMG4Ak\\_XbgkmSB5SJoY8F/view](https://drive.google.com/file/d/1nsBpukN7z3lzMG4Ak_XbgkmSB5SJoY8F/view) Acesso em: 07 mar. 2024.

### 3.5. Das alterações do texto constitucional

As primeiras alterações substanciais do texto constitucional consistem na introdução de novos princípios orientadores do sistema tributário: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente e o compromisso com o princípio da capacidade contributiva. Esses princípios refletem uma abordagem mais holística e progressiva para o sistema tributário brasileiro, já amplamente defendidos pela doutrina, visando não apenas a arrecadação de recursos, mas também a promoção do desenvolvimento socioeconômico sustentável.

art. 43 CRFB/88 - Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

art 145 §3º CRFB/88 - O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.<sup>98</sup>

A Emenda Constitucional nº 132 de 2023 trouxe diversas alterações no que tange ao direito tributário, inclusive normas atinentes a alguns impostos diretos como o IPVA e o ITCMD. Todavia, dada a delimitação temática desta monografia, é imprescindível direcionar o foco exclusivamente às alterações referentes aos tributos sobre o consumo. A principal mudança introduzida pela reforma é a substituição dos impostos sobre consumo descentralizados por um novo sistema baseado no IVA - imposto sobre o valor agregado - dual. Internacionalmente, o IVA foi idealizado por Werner Von Siemens e introduzido na França através do TVA - *Taxe sur la Valeur Ajoutée*. Anteriormente, a tributação era cumulativa, impondo um ônus significativo à indústria. O modelo do IVA representou uma

---

<sup>98</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em: 22 mar. 2024.

alteração substancial e benéfica no cenário fiscal, disseminando-se amplamente em outros países europeus.<sup>99</sup>

O IVA é um imposto sobre qualquer tipo de operação que envolva “*supply*”, ou seja, o fornecimento ou a provisão de bens e serviços de forma onerosa. Logo, o fato gerador deve conter de forma clara três elementos fundamentais - a operação, o objeto e a onerosidade - e deve ser amplo o suficiente para abranger todo e qualquer tipo de operação que envolva o fornecimento de bens e serviços. A lei não deve categorizar de forma taxativa as modalidades de operação, mas deve deixar em aberto para a possibilidade de se tributar modalidades que possam surgir futuramente.<sup>100</sup>

De acordo com os estudos da pesquisadora Melina Rocha Lukic, o Canadá desenvolveu um modelo de IVA dual na esfera federal em 1991, onde os entes federativos subnacionais têm seus próprios sistemas de tributação sobre o consumo.<sup>101</sup> Na América do Sul, mais especificamente no Mercosul, países como Uruguai, Paraguai e Argentina já adotam esse sistema de tributação unificado sobre o consumo, cada um com suas particularidades. Nesse ínterim, harmonizar o modelo de arrecadação dos tributos sobre o consumo é benéfico para o Brasil, pois simplifica o comércio internacional e atrai investimentos estrangeiros.<sup>102</sup>

Esse novo modelo tributário, que se assemelha em partes com a reforma tributária da Índia e da Nova Zelândia, foi concebido com o propósito de aumentar a eficácia, a transparência, a simplicidade e a uniformidade do sistema tributário, visando mitigar as complexidades associadas à classificação dos tributos para reduzir os custos de conformidade, reduzir o contencioso tributário e aumentar o potencial produtivo do país. Não obstante a reforma do sistema tributário sobre o consumo no Brasil tenha se dado de maneira tão tardia em comparação com outras nações, instaurou-se um ambiente favorável que possibilita monitorar os modelos mais eficientes e as transformações externas para traçar o nosso próprio modelo.

---

<sup>99</sup> GUIMARÃES, V. **O sistema tributário como fator de integração econômica**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 4, n. 19, p. 55, 2006.

<sup>100</sup> LUKIC, M. **Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense**. São Paulo: JOTA, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017> Acesso em: 02 fev. 2024.

<sup>101</sup> *Ibidem*

<sup>102</sup> AMARAL, A. **Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda**. In: Martins, Ives Gandra da Silva. (org.) *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 36.

A reforma tributária brasileira aprovou um modelo uniforme, dual, de competência compartilhada entre os entes federativos, com regime único de arrecadação cobrado no destino e administrado por um Comitê Gestor. Pretende-se gradualmente tributar o consumo e não mais a produção. Pois, de acordo com os dados do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, o imposto pago na origem, ou seja, a tributação da produção, como tem sido realizada na esfera do ICMS, tende a favorecer os entes mais industrializados e desenvolvidos da federação, acentuando as disparidades regionais. De acordo com os dados supramencionados, a arrecadação do ICMS favoreceu majoritariamente a região sudeste (51,7%), seguido do sul (17,1%), nordeste (16,1%), centro-oeste (9,3%) e norte (5,8%).<sup>103</sup>

O modelo de tributação no destino direciona a arrecadação para o local onde o bem ou o serviço é efetivamente consumido, promovendo uma distribuição mais equitativa dos recursos fiscais entre as 27 unidades federativas. Embora a população brasileira esteja predominantemente concentrada na região Sudeste, o modelo de tributação no destino revela-se menos desigual do que a tributação na origem, uma vez que distribui os encargos fiscais com base no consumo, em oposição à concentração industrial. Essa modificação tende a favorecer um pouco mais a região Nordeste, a qual, apesar de possuir uma densa população e um mercado consumidor ativo, local e turístico, apresenta uma produção relativamente inferior e, conseqüentemente, uma menor arrecadação tributária no contexto do ICMS, da tributação na origem. Portanto, a implementação do critério de tributação no destino contribui para distribuir um pouco mais a arrecadação, redistribuindo parte dos recursos provenientes dos pólos mais desenvolvidos para os locais de consumo, resultando em uma arrecadação mais proporcional ao tamanho do mercado consumidor de cada região. Além disso, tal modelo constitui um mecanismo que visa desonerar as exportações e equiparar a tributação das importações àquela aplicada aos produtos nacionais, com o propósito de evitar distorções no comércio exterior.

A Emenda Constitucional prevê um modelo de IVA formado pelo CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços, de caráter federal, que substituirá o IPI, o PIS e o Cofins (art. 195 V CRFB/88), e pelo IBS - Imposto sobre Bens e Serviços, de caráter subnacional, que substituirá o ICMS dos estados e o ISS dos municípios (art. 155 e 156 c/c 156-A CRFB/88).

---

<sup>103</sup> CONFAZ. **Reforma Tributária e Desigualdade de Arrecadação**. Brasília: Conselho Nacional de Política Fazendária, 2019. Disponível em: <https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/reforma-tributaria-desigualdade-de-arrecadacao/> Acesso em 02 fev. 2024.

Após um determinado período de transição, os entes federativos poderão, através de lei ordinária, fixar a alíquota do IBS em valor distinto da alíquota de referência da União.<sup>104</sup>

art. 195 CRFB/88 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

art. 155 CRFB/88 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

art. 156 CRFB/88 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

art. 156-A CRFB/88 - Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.<sup>105</sup>

No que tange ao cálculo do imposto, no contexto do ICMS há uma cobrança “por dentro”. Dessa forma, o imposto que incide sobre uma mercadoria e é incorporado ao seu preço final estará incluído na base de cálculo de outros impostos. Isso, não apenas, majora o valor total da base de cálculo e do imposto que será recolhido, mas obscurece a alíquota nominal. Uma operação simples de uma mercadoria produzida e comercializada na mesma unidade federativa, seguirá a seguinte fórmula:

*preço da mercadoria + outras despesas - descontos aplicados = valor de base;*

*valor de base \* alíquota referente do Estado = imposto a recolher;*

*Exemplo ilustrativo:*

*R\$ 1.000 + R\$ 200 - R\$ 100 = R\$ 1.100*

*R\$ 1.100 \* 10% = R\$ 110*

---

<sup>104</sup> *Ibidem*

<sup>105</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 mar. 2024.

No modelo do IVA dual ficou estabelecido, até o momento, que os impostos serão cobrados “por fora”, sobre o valor agregado. Observa-se que, em razão da diferença de cálculo e da não cumulatividade, o legislador precisa majorar a alíquota-base para manter o mesmo resultado de arrecadação. Dessa forma não há possibilidade de tributos incidirem sobre outros tributos, com exceção expressa do imposto seletivo, tudo de acordo com a seguinte fórmula:

*preço de venda da mercadoria - preço de compra da mercadoria = valor agregado;*

*valor agregado \* alíquota padrão = imposto a recolher;*

*Exemplo ilustrativo:*

*R\$ 1.200 - R\$ 600 = R\$ 600*

*R\$ 600 \* 10% = R\$ 60 (mantendo a alíquota anterior)*

*R\$ 600 \* 18,3% = R\$ 110 (mantendo o padrão de arrecadação)*

Apesar de não ser o foco da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, surge a indagação sobre como atenuar o impacto regressivo dos impostos sobre o consumo. No que concerne aos produtos essenciais, a redução da alíquota e a isenção fiscal são estratégias já empregadas no contexto do ICMS, mas não de modo uniforme. No âmbito da elaboração da lei complementar que regulará a atual reforma tributária, há discussões para definição de uma cesta básica nacional isenta e de uma listagem de mercadorias e serviços (incluindo laticínios e proteínas) com redução de alíquota em 40%. No entanto, apesar de serem válidas as desonerações seletivas com base na essencialidade do bem, evidências empíricas têm demonstrado que, no campo da realidade, os objetivos de mitigar a regressividade não são plenamente alcançados. Pois, nem sempre essa desoneração é repassada ao preço final da mercadoria.

Um estudo recente realizado pela Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada da FGV Direito de São Paulo demonstrou que, mesmo quando há um repasse parcial das desonerações, o efeito não é imediato. A pesquisa concluiu que cada ponto percentual de aumento ou redução na alíquota do imposto sobre produtos alimentícios resulta, em média, em uma variação de 0,13% no preço final, considerando um período acumulado de quatro meses após a mudança.<sup>106</sup> Ademais, de acordo com a SECAP - Secretaria de Avaliação,

---

<sup>106</sup> PESSOA, L. et. al. **Alíquota única na tributação sobre o consumo**. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/33599> Acesso em: 02 mar. 2024.

Planejamento e Loteria, órgão vinculado ao Ministério da Economia, a desoneração da cesta básica beneficia majoritariamente os 20% mais ricos da população que os 20% mais pobres.<sup>107</sup>

Durante a tramitação da reforma tributária, muito se discutiu sobre a possibilidade de um cashback do imposto pago. Trata-se de uma restituição dos impostos sobre consumo pagos por indivíduos que não apresentam capacidade contributiva. O novo art. 156-A §5º VIII CRFB/88 autorizou sua criação:

art. 156-A CRFB/88 - Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;

Há dois argumentos fundamentais na defesa desse modelo: A desoneração de itens básicos de consumo, como cesta básica, água, gás e energia, pode ser aprovada no Congresso Nacional, mas há dúvidas quanto ao repasse dessa desoneração pelas empresas, sendo provável que elas optem por manter os preços e aumentar as margens de lucro operacional. Em segundo lugar, alguns argumentam que a desoneração de itens básicos beneficia todos os indivíduos, independente do signo de riqueza. Dessa forma, a restituição, mecanismo de transferência direta de renda, teria uma maior eficácia em mitigar as desigualdades sociais e proporcionar o aumento do consumo da massa populacional. Contudo, é um modelo que ainda precisa ser estudado e discutido. Quem terá o direito de receber? Qual será o cálculo e quanto receberá? Qual será o procedimento e o meio de restituição? De fato, a exigência da nota fiscal e o cruzamento de dados será mais um método para evitar sonegação fiscal. Contudo, o comércio informal é uma realidade predominante no Brasil e a complexidade de fiscalização, de implementação e os riscos de fraude são argumentos que pesam contra esse modelo.

Outro ponto economicamente relevante é que os benefícios e incentivos fiscais existentes na conjuntura do ICMS serão gradualmente extintos. A proibição visa evitar competições setoriais e distorções da eficiência produtiva. Órfãos da possibilidade de conceder benefícios fiscais para atrair empresas, os entes federativos dependerão ainda mais

---

<sup>107</sup> CANADO, V. LONGO, L. **‘Cashback do povo’: o que é e por que tem sido defendido?** São Paulo: JOTA, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/inspertax/cashback-do-povo-o-que-e-e-por-que-tem-sido-defendido-15052023?non-beta=1> Acesso em: 05 mar. 2024.

da União e da política de desenvolvimento regional para promover o fortalecimento das indústrias e o investimento no interior do país, principalmente no Norte e no Nordeste, a fim de combater as disparidades regionais. Pois, futuramente, com a transição, é possível que haja um enfraquecimento industrial em determinadas regiões, eventual aumento do desemprego setorial e a migração de polos industriais para locais mais próximos das zonas urbanas consumidoras.

Todavia, no que tange à Zona Franca de Manaus - estabelecida pelo Decreto-Lei nº 288/1967, o qual concedeu incentivos fiscais e tarifários a fim desenvolver economicamente a região amazônica e integrá-la ao país, introduzida no art. 40 ADCT e posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 7.212/2010 - assim dispôs a Emenda Constitucional no art. 92-B ADCT, a fim de manter o diferencial competitivo da região na produção de eletrônicos:

art. 40 ADCT - É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.<sup>108</sup>

art. 81 do Decreto nº 7.212/2010 - São isentos do imposto:

I - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;<sup>109</sup>

art. 92-B ADCT - As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em: 22 mar. 2024.

<sup>109</sup> BRASIL. **Decreto nº 7.212/2010 - Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm) Acesso em: 22 mar. 2024.

<sup>110</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em: 22 mar. 2024.

No que tange ao imposto seletivo, a inclusão do art. 153 VIII e §6º CRFB/88 autoriza, sob competência federal, a criação de um imposto monofásico sobre a produção, extração, comercialização e importação de bens e serviços que causem danos à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de uma futura lei complementar e das ressalvas do parágrafo sexto. O imposto seletivo, ou popularmente denominado imposto do pecado, possui caráter extrafiscal e visa desestimular o consumo de geradores de externalidades negativas, como tabaco e bebidas alcoólicas, sendo vedada a incidência sobre as exportações e sobre as operações com energia elétrica e telecomunicações, em razão da sua essencialidade.

“Art. 153 CRFB/88 - Compete à União instituir impostos sobre:

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo:

I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III - não integrará sua própria base de cálculo;

IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.”<sup>111</sup>

O imposto seletivo é alvo de críticas quanto à eficácia, à discricionariedade concedida ao legislador e ao estímulo ao contrabando de cigarros, por exemplo. Contudo, muitos argumentam que esses impostos extrafiscais são uma ferramenta eficaz para modificar comportamentos prejudiciais à saúde pública, punindo e modificando hábitos de consumo e reduzindo os gastos de saúde pública relacionados a esses produtos. De acordo com os Resultados da Pesquisa Internacional de Tabagismo (ITC), coordenado pela Universidade de Waterloo - Canadá, a majoração de impostos sobre o tabaco, junto com as advertências sanitárias nas embalagens, é um forte indutor na redução do tabagismo no Brasil.<sup>112</sup> Ademais,

---

<sup>111</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 mar. 2024.

<sup>112</sup> Projeto ITC. **Relatório do Projeto ITC-Brasil. Resultados das Ondas 1 e 2 da Pesquisa (2009-2013)**. Waterloo: Universidade de Waterloo, Canadá; Ministério da Saúde do Brasil, Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva (INCA); Ministério da Justiça do Brasil; Secretaria Nacional de Políticas sobre Drogas

os impostos seletivos geram receitas adicionais para o Estado, recursos que podem ser direcionados aos programas de conscientização, saúde, educação ou outras áreas prioritárias.

Em razão da importância econômica dos impostos sobre o consumo, principalmente para os Estados, e da complexidade da reforma tributária, ficou estabelecido um período de transição de aproximadamente 50 anos. De acordo com o art. 126 ADCT, o CBS entrará em vigor em 2026 com alíquotas teste. Em 2027 as contribuições PIS, Cofins e a contribuição para o Programa de Integração Social serão extintas. De acordo com o art. 127 e seguintes ADCTs, o IBS está previsto para entrar em vigor com alíquota teste em 2026, majorando gradualmente as alíquotas a partir de 2027, alterando as alíquotas, inclusive os benefícios e incentivos fiscais/financeiros do ICMS e do ISS de forma inversamente proporcional, até o ano de 2032, extinguindo-os. Durante os anos 2029 a 2078 haverá uma transição gradual quanto à cobrança do local de produção para o de consumo.

art. 127 ADCT - Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento).

Parágrafo único. No período referido no caput, a alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1 (um décimo) ponto percentual.

art. 128 ADCT - De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I - 9/10 (nove décimos), em 2029;

II - 8/10 (oito décimos), em 2030;

III - 7/10 (sete décimos), em 2031;

IV - 6/10 (seis décimos), em 2032.

§ 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal não alcançados pelo disposto no caput deste artigo serão reduzidos na mesma proporção.

---

(SENAD); Fundação do Câncer; Aliança de Controle do Tabagismo (ACTbr); e Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), Centro de Estudos sobre Tabaco e Saúde (CETAB), 2014. Disponível em: <https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files/media/document/relatorio-do-projeto-itc-brasil-sumario-executivo-2014.pdf> Acesso em 10 abr. 2024.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei Complementar.

§ 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros já reduzidos por força da redução das alíquotas, em decorrência do disposto no caput.

art. 129 ADCT - Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.<sup>113</sup>

---

<sup>113</sup> *Ibidem.*

### 3.6. Do Comitê Gestor sobre o IBS

A proposta de unificação dos tributos sobre consumo, base tributável anteriormente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, extingue a autonomia e o *modus operandi* dos entes federativos em prol da União, pondo em risco suas arrecadações e saúde financeira. As discussões e negociações no âmbito da reforma tributária para uma centralização da arrecadação na União em detrimento da autonomia dos entes federativos resultou em um federalismo de cooperação intergovernamental com a criação de um Comitê Gestor, semelhante aos existentes no âmbito do Simples Nacional e do Confaz.<sup>114</sup>

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, conforme estabelecido no artigo 156-B da CRFB/88, será uma entidade pública com personalidade jurídica, submetida a um regime especial e dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira que tem como finalidade principal coordenar e integrar a atuação dos entes federativos na gestão do imposto sobre bens e serviços - a arrecadação do imposto, as compensações e a distribuição dos recursos financeiros. A presidência do Comitê, que deverá preencher os requisitos legais previstos na Constituição, será alternada entre os Estados e os Municípios e poderá ser convocada pelas casas legislativas para prestar informações.

art. 156-B CRFB/88 - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - decidir o contencioso administrativo.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> BRANDÃO, C.; VIANA, C.; SILVA, F. **A reforma tributária e o Comitê Gestor do IBS - Novas Perspectivas para o federalismo brasileiro**. São Paulo: Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2023. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistapegesp/article/view/735/1435> Acesso em: 05 mar. 2024.

<sup>115</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) . Acesso em: 22 mar. 2024.

Por meio do Comitê, os entes federativos poderão, conjuntamente, deliberar e editar um regulamento único, visando uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação referente ao imposto. Logo, esse órgão desempenhará um papel estratégico ao promover a cooperação, contribuindo para a eficácia e a harmonização na gestão do referido tributo. As deliberações no âmbito do Comitê Gestor serão submetidas aos critérios rigorosos de aprovação, e requer, cumulativamente, a maioria absoluta dos representantes e o correspondente em quantitativo populacional. Ou seja, mais de 50% dos representantes e mais de 50% em representação populacional. A referida proporcionalidade visa atender ao princípio da isonomia, uma vez que atribui mais ênfase aos Estados mais populosos e com maior relevância na arrecadação do tributo. A representação na instância máxima do Comitê será paritária na seguinte proporção:

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços observará a seguinte composição:

I - 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

II - 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e

b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.<sup>116</sup>

De acordo com o art. 102, inciso I, alínea f da CRFB/88, o Supremo Tribunal Federal tem competência originária para processar e julgar causas e conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta, garantindo a uniformidade na interpretação da legislação e a resolução de conflitos, inclusive que envolvam questões fiscais e tributárias. Contudo, de acordo com o art. 105 inciso I, alínea j da CRFB/88, fica estabelecida a competência originária do Superior Tribunal de Justiça para processar e julgar, eventuais conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos IBS e CBS, previstos nos arts. 156-A e 195, V CRFB/88.<sup>117</sup> Ainda assim, a possibilidade de integração do contencioso administrativo, prevista no art. 156-B III CRFB/88, destaca a busca por soluções integradas e harmonizadas na gestão e na cobrança dos referidos tributos.

---

<sup>116</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 mar. 2024.

<sup>117</sup> *Ibidem*

### 3.7. Análise comparada da reforma tributária indiana

A Índia, ou Bharat, é um país asiático com mais de um bilhão de habitantes divididos em 28 estados, 7 territórios da União e uma capital nacional. Apesar da diferença em quantitativo populacional, o Brasil e a Índia são países que apresentam proporções semelhantes quanto à dimensão territorial, diversidade cultural, desigualdade social, histórico de colonização exploratória e posições econômicas de base primária. Tanto a Índia quanto o Brasil apresentavam sistemas tributários complexos, com múltiplos impostos e um emaranhado de leis e regulamentos tributários. Ambos os países reconheceram nas últimas décadas a necessidade de simplificar seus sistemas para facilitar o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes e reduzir os custos administrativos. Os desafios enfrentados, as normas estabelecidas e o método de implementação são pontos que merecem ser observados.

Em 2017, a Índia aprovou a 101ª Lei de Emenda Constitucional, uma reforma tributária que introduziu gradualmente o GST (Goods and Services Tax). O objetivo principal dessa reforma foi substituir a estrutura tributária fragmentada por um sistema unificado a fim de simplificar os procedimentos de arrecadação e de fiscalização e promover uma integração entre os entes federativos. Na Índia pré-reforma, assim como no Brasil, havia uma concorrência de competências federativas para tributar o consumo e constantes disputas políticas por recursos. Para contornar isso, a Índia optou por mitigar o princípio da seletividade e adotar um imposto único com alíquotas uniformes sobre todas as operações, acompanhado de um sistema abrangente de créditos para garantir a não cumulatividade e a neutralidade fiscal.

A implementação do GST provocou uma mudança nas relações políticas e econômicas entre a União e os Estados na Índia. Tanto o Governo Central como os Governos Estaduais passaram a partilhar da autoridade para cobrar impostos sobre bens e serviços. Isso levou a uma maior harmonização e uniformidade na estrutura fiscal entre os Estados, promovendo a integração econômica. O imposto foi estruturado em faixas de alíquotas, como 5%, 12%, 18% e 28%. Além disso, alguns itens essenciais foram declarados isentos.<sup>118</sup>

---

<sup>118</sup> MEDEIROS, G. **A Reforma Tributária Indiana de 2017 e o seu Papel no Desenvolvimento Socioeconômico do País**. Lições para a Reforma da Tributação do Consumo no Brasil. São Paulo: Revista de Direito Tributário Internacional Atual nº 11, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTI/Atual/article/view/2226/2087> Acesso em: 07 mar. 2024.

Visando equilibrar a autonomia federativa da Índia no pós-reforma tributária, foi criado o GST Council. Trata-se de um órgão composto por representantes da União e dos Estados Federados e Territórios. As decisões do Comitê são tomadas por três quartos dos seus membros, sendo que um terço dos votos pertencem à União, enquanto dois terços dos votos pertencem aos Estados, o que ajuda a equilibrar a autonomia federativa dos entes no referido conselho. Importante observar que, diferente do adotado no Brasil, na Índia não houve a adoção de um voto proporcional ao número de habitantes, sendo que todos os Estados têm direito a um voto.<sup>119</sup>

Não obstante devido à complexidade e resistência em alterar o arcabouço tributário, o GST Council se mostrou importante ferramenta democrática para debates entre os entes por meio de reuniões periódicas para implementar pequenos ajustes no novo modelo, preservando a harmonia e a uniformidade e facilitando o compliance e a operacionalização do tributo.<sup>120</sup> O principal ponto de divergência entre as reformas tributárias no Brasil e na Índia reside no seguinte ponto: na Índia, cada ente federativo ainda possui autonomia para estabelecer normas tributárias dentro dos limites preestabelecidos e as operações interestaduais são centralizadas na União, logo, o papel do GST Council na Índia se restringe a harmonizar normas e entendimentos. Em contrapartida, no Brasil, por conta do pacto federativo, a União deixará de ser agente direto e o Comitê assumirá a responsabilidade da arrecadação, da gestão dos créditos e débitos, da resolução administrativa de conflitos e da uniformização do sistema.

De acordo com os dados do *The World Bank*, houve uma melhoria nos indicadores de desenvolvimento socioeconômico da Índia nos últimos anos, cujos efeitos são percebidos de maneira mais evidente a longo prazo. Essa melhoria parece estar diretamente relacionada à recente reforma tributária.<sup>121</sup> Resultados que, a depender das normas regulamentadoras aprovadas, também podem ser sentidos na economia brasileira. Assim, é essencial aproveitar o momento de reforma tardia e estar atento à dinâmica e aos eventuais ajustes dos sistemas tributários de outros países, visando aprimorar o arcabouço tributário brasileiro.

---

<sup>119</sup> BRANDÃO, C.; VIANA, C.; SILVA, F. **A reforma tributária e o Comitê Gestor do IBS - Novas Perspectivas para o federalismo brasileiro**. São Paulo: Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2023. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistapegesp/article/view/735/1435> Acesso em: 05 mar. 2024.

<sup>120</sup> GOODS AND SERVICES TAX COUNCIL. **Genesis**. New Delhi: Goods and Services Tax Council, 2023. Disponível em: <https://gstcouncil.gov.in/about-us> Acesso em: 07 mar. 2024.

<sup>121</sup> WORLD BANK. **India Development Update: India 's Growth Story**. New Delhi, WORLD BANK, 2018. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/814101517840592525/pdf/India-development-update-Indias-growth-story.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2023.

## CONCLUSÃO

Com a presente pesquisa acadêmica, é possível concluir que a desigualdade social é um fenômeno inerente à configuração política e econômica que tende a crescer conforme o desenvolvimento das sociedades capitalistas e dos meios de exploração das atividades econômicas. Como bem apontado pelo economista Thomas Piketty, indicadores elevados de desigualdade social devem ser um alerta para os regimes democráticos. Quando uma parcela da sociedade é marginalizada e não há uma mobilidade social adequada, a coesão social fica comprometida e, não só as instituições democráticas perdem sua confiança e credibilidade, mas todo o regime político democrático. Assim, a desigualdade social não apenas enfraquece a estabilidade econômica, mas também mina os princípios fundamentais da democracia, colocando em risco a sua sustentabilidade e legitimidade.

No Brasil, a desigualdade social é uma construção histórica e estrutural, ligada à colonização e está longe de ser uma mera constatação estatística restrita a um grupo social. Afeta de diferentes formas todos os estratos sociais. De acordo com os dados levantados, o Brasil apresenta elevados indicadores de desigualdade social, inclusive em comparação com outros países da América Latina. Indicadores que poderiam ser ainda mais altos - segundo relatório da CEPAL - se não houvesse uma prestação gratuita e contínua de serviços essenciais como saúde e educação, bem como políticas públicas e programas de transferência direta de renda como o Bolsa Família e o Benefício de Prestação Continuada

Nesse contexto, muitos estudos têm defendido o papel do Estado Moderno em assegurar direitos, bens, serviços públicos e assistência social a fim de garantir o mínimo existencial e proteger a dignidade da pessoa humana. Entretanto, a viabilidade financeira e orçamentária é o ponto chave de discussão do modelo de Estado de Bem-Estar Social. É necessário arrecadar e gerir recursos com responsabilidade, transparência e eficiência para garantir a sustentabilidade do Estado e de seus programas de governo. É imperativo que esses recursos sejam arrecadados de forma justa e equitativa, respeitando o princípio da capacidade contributiva. Ou seja, o Estado deve cobrar mais daqueles que ostentam signos de riqueza para garantir um funcionamento da máquina pública e de suas políticas de redistribuição.

A presente pesquisa confirmou que as disparidades socioeconômicas no Brasil têm sido amplificadas, principalmente, em razão do sistema tributário regressivo vigente que vai em direção contrária aos objetivos constitucionais e às políticas públicas implementadas nas últimas décadas. Dados da Secretaria do Tesouro Nacional elucidam que o sistema tributário brasileiro tem priorizado os tributos sobre o consumo, impondo uma carga tributária desproporcionalmente elevada sobre as rendas das classes menos favorecidas, que acabam destinando uma porcentagem significativamente maior de sua renda ao pagamento de impostos indiretos que estão incorporados ao preço final dos produtos, em comparação às classes mais ricas.

Como bem explicitado nos subcapítulos 2.6 e 2.7, na atual conjuntura até mesmo os indivíduos em condições de hipossuficiência são compelidos a destinar parte de sua já limitada renda ao cumprimento dessas obrigações tributárias, impostas sobre energia, água, alimentos e medicamentos. Exigir que a grande massa, com uma renda mensal insuficiente para suprir todas as necessidades básicas, sacrifique o poder de compra e a qualidade de vida para contribuir com a arrecadação do Estado, em um mesmo patamar percentual que a classe alta, sem utilizar um método efetivo de proporcionalidade, progressividade ou seletividade, fere o princípio da capacidade contributiva e o princípio da dignidade da pessoa humana.

Este estudo expôs que o caso brasileiro é caracterizado por uma matriz tributária regressiva e um gasto social progressivo. Nessa perspectiva, é imperativo adequar o sistema tributário ao propósito de financiar e fortalecer a proteção social nos termos da Constituição Federal. Tal reforma constitui um pilar essencial para a mitigação das disparidades econômicas e sociais que afligem o país. Para alcançarmos uma verdadeira justiça fiscal e uma efetiva redistribuição do capital, faz-se necessária uma ampla reforma, repartida e gradual do arcabouço tributário a fim de garantir a progressividade fiscal, preconizando impostos sobre a renda e sobre o patrimônio líquido com o objetivo de realmente atingir os contribuintes com real capacidade econômica. Embora se reconheça que uma reforma tributária progressiva não resolverá todos os problemas estruturais do país, há um consenso de que, sem essa reforma, a capacidade de financiamento do Estado não será recuperada.

Há muitos desafios relacionados à aprovação de uma reforma estrutural por conta de fatores sociais, jurídicos, políticos e econômicos. A atual conjuntura de estagnação econômica, a desarmonia política entre os poderes e o desequilíbrio nas contas públicas amplifica essas dificuldades, tornando difíceis as negociações de reformas estruturais do Estado. A guerra fiscal tem sido um dos principais desafios enfrentados.

Os estados têm competido entre si oferecendo incentivos fiscais para atrair investimentos e indústrias, o que resulta em uma perda significativa de receita potencial e gera um ambiente de competição desleal. Esta prática, embora destinada a promover o desenvolvimento regional, gera resistências às propostas de reformas tributárias que visam unificar e simplificar o sistema, pois muitos estados temem perder autonomia, capacidade de arrecadação e capital político.

Seguindo a perspectiva de uma reforma estrutural repartida em fases, a reforma tributária oriunda da Emenda Constitucional nº 132/2023, estabeleceu um novo modelo de arrecadação de tributos sobre o consumo. Visa simplificar e uniformizar as legislações tributárias sobre o consumo, com vistas a beneficiar os contribuintes jurídicos e mitigar a guerra fiscal entre entes federativos. Evidente que, em primeira análise, o foco da referida reforma não é corrigir a regressividade existente, mas tem potencial para tal. Não obstante a reforma do sistema tributário sobre o consumo no Brasil tenha se dado de maneira tão tardia em comparação com outras nações, instaurou-se um ambiente favorável que possibilita monitorar os modelos mais eficientes e as transformações externas para traçar o nosso próprio modelo.

Em suma, a Emenda Constitucional nº 132/2023 autorizou a criação de três novos tributos: o CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços, de caráter federal, que substituirá o IPI, o PIS e o Cofins (art. 195 V CRFB/88), o IBS - Imposto sobre Bens e Serviços, de caráter subnacional, que substituirá o ICMS dos estados e o ISS dos municípios (art. 155 e 156 c/c 156-A CRFB/88) e o IS - Imposto Seletivo, imposto monofásico de caráter federal sobre a produção, extração, comercialização e importação de bens e serviços que causem danos à saúde ou ao meio ambiente.

A proposta de unificação dos tributos sobre consumo, base tributável anteriormente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, extingue a autonomia e o *modus operandi* dos entes federativos em prol da União, pondo em risco a organização industrial do país e as arrecadações dos entes federativos. A previsão de criação de um Comitê Gestor do IBS foi fundamental para maior apoio dos entes federativos. Este Comitê pode desempenhar um papel importante na garantia de uma gestão equitativa e colaborativa do novo sistema tributário centralizado.

De fato, a implementação do modelo IVA dual, por si só, não visa enfrentar o mais grave dos problemas do sistema tributário nacional que é a regressividade, mas proporciona uma simplificação e uniformização das legislações tributárias sobre o consumo, com vistas a beneficiar os contribuintes jurídicos e extinguir a guerra fiscal entre entes federativos. O Brasil, historicamente, descumprir princípios tributários de justiça fiscal. Frente a esse quadro, por ora, a reforma tributária é insuficiente. De fato uma reforma tributária gradual e repartida é essencial para promover a modernização e a equidade fiscal no Brasil, sem comprometer os princípios democráticos, evitando impactos socioeconômicos significativos e garantindo a capacidade de ajuste, adaptação e estabilidade. No entanto, a eficácia dessa reforma está amplamente condicionada à implementação de normas complementares regulamentadoras adequadas e ao período de transição. Essas normas têm o papel essencial de detalhar e operacionalizar o modelo autorizado pela Emenda Constitucional, definindo, por exemplo, as alíquotas, bases de cálculo e critérios de incidência dos tributos.

A maneira como essas regulamentações serão estruturadas determinará se o sistema tributário sobre o consumo será mais ou menos regressivo. Somente através de uma abordagem ampla, que combine reformas tributárias progressivas com políticas de inclusão social, será possível alcançar uma verdadeira justiça fiscal e uma redistribuição mais equitativa da riqueza, contribuindo para o fortalecimento da democracia e para o desenvolvimento sustentável do país. No entanto, em razão dos contínuos conflitos de interesses envolvidos, para que isso ocorra faz-se necessária uma pressão popular das classes média e baixa, forte e capaz de enfrentar os interesses contrários a uma reforma expressamente progressiva.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAS. **Em estudo, ABRAS analisa os impactos da Reforma Tributária sobre a Cesta Básica Nacional**. São Paulo: ABRAS, 2023. Disponível em: <https://www.abras.com.br/clipping/noticias-abras/115379/em-estudo-abras-analisa-os-impactos-da-reforma-tributaria-sobre-a-cesta-basica-nacional> Acesso em: 12 mar. 2024.

ALMEIDA, G. **O Estado brasileiro contemporâneo**. Florianópolis: UFSC, 2000. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15380-15381-1-PB.pdf> Acesso em: 05 out. 2006.

ALVES C. **A nova classe média brasileira: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2016. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/5043/1/Monografia%20Camila%20Monteiro%20Alves.pdf> Acesso em: 20 jan. 2024.

AMARAL, A. **Visão global da fiscalidade no Mercosul: tributação do consumo e da renda**. In: Martins, Ives Gandra da Silva. (org.) *O Direito Tributário no Mercosul*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 36.

ANDRIOLI, A. **O Neonazismo ronda a Europa**. Maringá, Revista Espaço Acadêmico, n. 97, 2009. Disponível em: [https://web.archive.org/web/20180508124109id\\_/http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/viewFile/7170/4133](https://web.archive.org/web/20180508124109id_/http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/viewFile/7170/4133) Acesso em: 02 fev. 2024.

APPY, B. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. São Paulo: USP - Revista Interesse Nacional n. 31, 2015. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594808/mod\\_resource/content/1/LS%2002.%20APPY%2C%20Bernard.%20Por%20Oque%20o%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro%20precisa%20ser%20reformado.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594808/mod_resource/content/1/LS%2002.%20APPY%2C%20Bernard.%20Por%20Oque%20o%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro%20precisa%20ser%20reformado.pdf) Acesso em: 10 fev. 2024.

BRASIL. **Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, 25 out. 1966**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 10. fev. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 20 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 7.212/2010 - Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.** Brasília: Presidência da República. Disponível em: [https:// www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ ato2007-2010/2010/decree/d7212.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decree/d7212.htm) Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, 20 dez. 2023.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm) Acesso em: 10. fev. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 406955/MG.** Agravo regimental. tributário. imposto sobre a propriedade de veículos automotores. IPVA. progressividade. Agravante: Fabio Couto de Araujo Caçado e outros. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920> Acesso em: 10. fev. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 640.905/SP.** repercussão geral. constitucional. tributário. cofins. art. 4º da portaria nº 655/1993 do ministério da fazenda. parcelamento de débitos. adesão por contribuinte com depósito judicial. restrição. não configuração de arbitrariedade legislativa. ofensa ao princípio da isonomia e ao livre acesso à justiça. inocorrência. depósito judicial do valor devido para suspender a exigibilidade do crédito tributário. prerrogativa do contribuinte que se condiciona ao trânsito em julgado da ação. recurso provido. Recorrente: União. Recorrido: TECBRAAF - Tecnologia de produtos para fundição Ltda. Relator: Min. Luiz Fux. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&doc ID=14274788> Acesso em: 10 fev. 2024.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BEHRING E.; BOSCHETTI, I. **Política Social: fundamentos e história.** 9. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

BRANDÃO, C.; VIANA, C.; SILVA; F. **A reforma tributária e o Comitê Gestor do IBS - Novas Perspectivas para o federalismo brasileiro.** São Paulo: Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2023. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistapegesp/article/view/735/1435> Acesso em: 05 mar. 2024.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PEC nº 45/2019**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso em 20 fev. 2024.

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

CARRAZZA, R. **Curso de Direito Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

CASTRO, A. **História tributária do Brasil**. 2 ed. Brasília: ESAF, 1989.

CASTRO, J.; FAGNANI E.; MOREIRA J.; VAZ, F. **Reforma Tributária e Financiamento da Política Social**. IN: ANFIP; FENAFISCO (org). A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: [https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A\\_reforma\\_tributaria\\_necessaria.pdf](https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A_reforma_tributaria_necessaria.pdf) Acesso em: 10 fev. 2024.

CCiF. **Quem Somos**. São Paulo: CCiF, 2023. Disponível em: <https://ccif.com.br/quem-somos/> Acesso em: 10 jan. 2024.

CELESTINO, L. **Tributação sobre o consumo no Brasil analisada sob o princípio da capacidade contributiva**. Cristóvão: UFS, 2022. Disponível em: [https://ri.ufs.br/bitstream/riufs/15928/2/Luis\\_Felipe\\_Santos\\_Celestino.pdf](https://ri.ufs.br/bitstream/riufs/15928/2/Luis_Felipe_Santos_Celestino.pdf) Acesso em: 10 nov. 2022.

CERQUEIRA, F. **The origins of the western law in the greek polis**. Brasília: BDJur STJ v.2, n.3, 2002. Disponível em: [https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/65839/origens\\_dir\\_eito\\_ocidental\\_cerqueira.PDF](https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/65839/origens_dir_eito_ocidental_cerqueira.PDF) Acesso em: 20 jan. 2024.

CONFAZ. **Reforma Tributária e Desigualdade de Arrecadação**. Brasília: Conselho Nacional de Política Fazendária, 2019. Disponível em: <https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/reforma-tributaria-desigualdade-de-arrecadacao/> Acesso em: 02 fev. 2024.

DESIDÉRIO, M. **Pobres são os que mais pagam impostos no Brasil: entrevista com Márcio Pochmann**. Porto Alegre, 2014. Disponível em: <https://ijf.org.br/pobres-sao-os-que-mais-pagam-impostos-no-brasil-entrevista-com-marcio-pochmann/> Acesso em: 10 nov. 2023.

DIEESE. **Pesquisa nacional da Cesta Básica de Alimentos**. São Paulo: DIEESE, 2023. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html> Acesso em: 22 fev. 2024

FALCÃO, R. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 57-61.

FERNANDES, A.; WANDERLEI, N. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. Brasília: Revista de Informação Legislativa, a. 37 n. 148, 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4&isAllowed=y> Acesso em: 05.03.2024.

FERREIRA, A. **Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: EDUEP, 2007, p. 35.

FIGUEIREDO, J. **Desigualdade social e capitalismo: os limites da igualdade sob a ordem burguesa**. Maranhão: UFAL, 2013. Disponível em: <https://www.joinpp.ufma.br/jornadas/joinpp2013/JornadaEixo2013/anais-eixo4-desigualdadessociaisepolicaspublicas/desigualdadesocialecapitalismo-oslimesdaigualdadesobaordemburguesa.pdf> Acesso em: 20 fev. 2024.

FIQUEM SABENDO. **Atuação da indústria alimentícia em agendas sobre a Reforma Tributária no Executivo federal**. São Paulo: FIQUEM SABENDO - Projeto Lobby na Comida, 2023. Disponível em: [https://drive.google.com/file/d/1nsBpukN7z3lzMG4Ak\\_XbgkmSB5SJoY8F/view](https://drive.google.com/file/d/1nsBpukN7z3lzMG4Ak_XbgkmSB5SJoY8F/view) Acesso em: 07 mar. 2024.

FLEMING, J. **Competição fiscal: uma visão panorâmica**. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Fábio Zambitte Ibrahim; Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Org.). Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: Gamma, 2017. p. 142.

GASSEN, V.; D'ARAUJO, P.; PAULINO, S. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Florianópolis: UFSC, 2012. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p21\\_3](http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p21_3) Acesso em: 17 fev. 2024.

GLOBAL JUSTICE NOW. **69 of the richest 100 entities on the planet are corporations, not governments.** *Global Justice Now*, London: Global Justice, 2018. Disponível em: <https://www.globaljustice.org.uk/news/69-richest-100-entities-planet-arecorporations-not-governments-figures-show/> Acesso em: 22 jan. 2024.

GOBETTI, S; ORAIR, R. **Reforma tributária: princípios norteadores e propostas para o debate.** Brasília: IPEA, 2017.

GODOI, M. **Justiça, igualdade e direito tributário.** São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, M. **Tributação e orçamento nos 25 anos da constituição de 1988.** Brasília: Revista de Informação Legislativa n. 200, 2013, p. 147.

GOODS AND SERVICES TAX COUNCIL. **Genesis.** New Delhi: Goods and Services Tax Council, 2023. Disponível em: <https://gstcouncil.gov.in/about-us> Acesso em: 07 mar. 2024.

GUIMARÃES, V. **O sistema tributário como fator de integração econômica.** Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 4, n. 19, p. 55, 2006.

HOBBS, T. **Leviatã.** 1. ed. São Paulo: Editora Martin Claret, 2014.

IBGE. **Em 2021, o rendimento domiciliar per capita cai ao menor nível desde 2012.** Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/34052-em-2021-rendimento-domiciliar-per-capita-cai-ao-menor-nivel-desde-2012#:~:text=O%20rendimento%20m%C3%A9dio%20mensal%20real,PNAD%20Cont%C3%ADnua%2C%20iniciada%20em%202012> Acesso em: 12 fev. 2024.

IBGE, **O rendimento domiciliar per capita 2021.** Brasília: IBGE, 2021. Disponível em: [https://ftp.ibge.gov.br/Trabalho\\_e\\_Rendimento/Pesquisa\\_Nacional\\_por\\_Amostra\\_de\\_Domicilios\\_continua/Renda\\_domiciliar\\_per\\_capita/Renda\\_domiciliar\\_per\\_capita\\_2021.pdf](https://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_por_Amostra_de_Domicilios_continua/Renda_domiciliar_per_capita/Renda_domiciliar_per_capita_2021.pdf) Acesso em: 12 fev. 2024.

JUNIOR, N. **A Tributação do consumo no Brasil e seus efeitos - análise e proposta de mitigação dos efeitos da regressividade inerente a esta modalidade de tributação.** São Paulo: FGV, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17387/NELSON-28%2010final.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 20 nov.2022.

LACERDA, A. et al. **Economia Brasileira**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

LAGEMANN, E. **O federalismo fiscal brasileiro em questão**. IN: AFFONSO, R; SILVA, P. (org). A Federação em perspectiva: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995.

LUKIC, M. **Reforma Tributária: a solução é o modelo canadense**. São Paulo: JOTA, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017> Acesso em: 02 fev. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, H. **Imposto sobre grandes fortunas**. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários 1988, São Paulo. Sistema tributário na nova constituição do Brasil. São Paulo: Resenha Tributária; ABDT, 1988.

MARICATO, E. **Cidades no Brasil: neodesenvolvimentismo ou crescimento periférico predatório?** São Paulo: Plataforma Política Social - Revista Política Social e Desenvolvimento, 2013 Disponível em: <https://revistaapoliticasocialedesenvolvimento.files.wordpress.com/2014/10/revista01.pdf> Acesso em: 11 jan. 2024.

MARTINS, J. SANTOS, M. **Análise do estado de bem-estar social sob a ótica keynesiana: seu desenvolvimento, ascensão e enfraquecimento**. Maceió: revista economia política do desenvolvimento v.11. n.26, 2020. Disponível em: <https://www.seer.ufal.br/index.php/repd/article/view/11669/pdf> Acesso em 11 mar. 2024.

MARX, K. **Manifesto do Partido Comunista**. Tradução: Sergio Tellaroli. 1. ed. São Paulo: Penguin Companhia/Companhia das Letras, 2012.

MEDEIROS, M. **As Teorias de Estratificação da sociedade e o estudo dos ricos**. Brasília: IPEA, 2003. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2960/1/TD\\_998.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2960/1/TD_998.pdf) Acesso em: 20 fev. 2024.

MEDEIROS, G. **A Reforma Tributária Indiana de 2017 e o seu Papel no Desenvolvimento Socioeconômico do País**. Lições para a Reforma da Tributação do Consumo no Brasil. São Paulo: Revista de Direito Tributário Internacional Atual nº 11, 2023. Disponível em: [https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTI\\_Atual/article/view/2226/2087](https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTI_Atual/article/view/2226/2087) Acesso em: 07 mar. 2024.

MOREIRA, A; SENA, R. **(In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer**. Rio de Janeiro: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD, v.4, n.4, 2016. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/19816#:~:text=Com%20base%20nissa%2C%20em%20Dezembro,mesmo%20levemente%20progressiva%20nos%20pa%C3%ADses>. Acesso em 10 fev. 2024.

NOGUEIRA, R. **Direito Financeiro e justiça tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 115-116.

PAES, N. L. **O custo da ineficiência da tributação indireta brasileira**. Pernambuco: Editora Universa - Revista Brasileira de Economia de Empresas, v. 12, 2013. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rbee/article/view/4053> Acesso em: 22 jan. 2024.

PAULSEN, L.; MELO, J. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 71.

PIKETTY, T. **O Capital no século XXI**. Tradução: Monica B. de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

Projeto ITC. **Relatório do Projeto ITC-Brasil. Resultados das Ondas 1 e 2 da Pesquisa (2009-2013)**. Waterloo: Universidade de Waterloo, Canadá; Ministério da Saúde do Brasil, Instituto Nacional de Câncer José Alencar Gomes da Silva (INCA); Ministério da Justiça do Brasil; Secretaria Nacional de Políticas sobre Drogas (SENAD); Fundação do Câncer; Aliança de Controle do Tabagismo (ACTbr); e Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), Centro de Estudos sobre Tabaco e Saúde (CETAB), 2014. Disponível em: <https://www.inca.gov.br/sites/ufu.sti.inca.local/files//media/document//relatorio-do-projeto-itc-brasil-sumario-executivo-2014.pdf> Acesso em 10 abr. 2024.

OLIVEIRA, F. **Piketty and the inequalities in capitalism: an analysis of “Capital in the 21st century**. Campinas: UNICAMP, 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/gtvwjhhpkWBtPqnYzV4fmPN/?for=mat=pdf&lang=pt> Acesso em: 09 mar. 2024.

OLIVEIRA, T. **Subdesenvolvimento e mercado de trabalho no Brasil: impasses e desafios atuais**. In: FAGNANI, E. & FONSECA, A (org). Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento: economia, distribuição da renda, e mercado de trabalho. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, ano desconhecido.

OLIVEIRA, F.; BIASOTO JR, G. **A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e fortalecimento da federação**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.761-795. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/3430/TD260.pdf> Acesso em: 12 dez. 2023.

ONU BRASIL. **Como as Nações Unidas apoiam os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. Brasília: ONU, 2023. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/1> Acesso em: 12. nov. 2023.

ONU. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2019**. New York: PNUD, 2019. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/news/pnud-apresenta-relatorio-de-desenvolvimento-humano-2019-com-dados-de-189-paises> Acesso em: 10 nov. 2023.

ONU. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2021-2022** New York: PNUD, 2023. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/desenvolvimento-humano/publications/relatorio-de-desenvolvimento-humano-2021-22> Acesso em: 10 nov. 2023

OXFAM BRASIL, **Por que enfrentar a desigualdade?** São Paulo: OXFAM, 2023. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/por-que-enfrentar-as-desigualdades/> Acesso em: 20. nov. 2023.

RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes; 2000.

RIBEIRO, M. **As classes médias brasileiras e o espelho de Jessé Souza**. São Carlos: Revista Teoria & Pesquisa, v. 29, n. 1, 2020, p. 152-162. Disponível em: <https://www.teoriaepesquisa.ufscar.br/index.php/tp/article/download/797/467> Acesso em: 20 jan. 2024.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 2657, de 26 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. Rio de Janeiro: ALERJ, 1996. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument> Acesso em: 18 jan. 2024.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 10.253, de 20 de dezembro de 2023.** Altera dispositivo da Lei nº 2.657 de dezembro de 1996. Rio de Janeiro: ALERJ, 2023. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/lei-no-10-253-de-20-de-dezembro-de-2023/> Acesso em: 18 jan. 2024.

ROSSI, L. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019.** Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019) Acesso em: 20 jan. 2024.

RUNCIMAN, D. **Como a democracia chega ao fim.** São Paulo: Todavia, 2018.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário.** 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SANDELL, M. **A tirania do Mérito.** Tradução: Bhuvli Libânio. 1. ed. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2020.

SEFAZ, **Arrecadação geral de tributos estaduais.** Rio de Janeiro, SEFAZ, 2023. Disponível em: [https://portal.fazenda.rj.gov.br/dados-sobre-a-arrecadacao/wp-content/uploads/sites/52/2023/11/00\\_01\\_Arrecadacao\\_geral-2023.pdf](https://portal.fazenda.rj.gov.br/dados-sobre-a-arrecadacao/wp-content/uploads/sites/52/2023/11/00_01_Arrecadacao_geral-2023.pdf) Acesso em: 10 mar. 2024.

SIQUEIRA, V. **A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?** Rio de Janeiro: UGF, 2007. Disponível em: [http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp\\_041854.pdf](http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp_041854.pdf) Acesso em: 02 jan. 2024.

SOUZA, J. **A classe média no espelho: sua história, seus sonhos, suas ilusões e suas realidades.** Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2018.

SOUZA, J. **A elite do atraso.** Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2019.

THE WORLD BANK. **Paying Taxes.** Washington D.C.: The World Bank, 2018. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes> Acesso em 17 jan. 2024.

TORRES, B. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

WERNECK, R. **Reforma Tributária: urgência, desafios e descaminhos**. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). Desenvolvimento em debate. Rio de Janeiro: BNDES: Mauad, 2002. v. 2. Disponível em: [https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/13529/1/Reforma%20tribut%C3%A1ria\\_urg%C3%Aancia%2C%20desafios%20e%20descaminhos\\_P.pdf](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/13529/1/Reforma%20tribut%C3%A1ria_urg%C3%Aancia%2C%20desafios%20e%20descaminhos_P.pdf) Acesso em: 10 mar. 2024.

WESTIN, R. **Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social**. Brasília: Agência Senado, 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social> Acesso em: 10 jan. 2023.

WID.WORLD. **Top 1% national income share**. Paris: WID.WORLD - World Inequality Database, 2022. Disponível em: [https://wid.world/world/#sptinc\\_p90p100\\_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;WO/last/eu/k/p/yearly/s/false/24.72250000000004/80/curve/false/country](https://wid.world/world/#sptinc_p90p100_z/US;FR;DE;CN;ZA;GB;WO/last/eu/k/p/yearly/s/false/24.72250000000004/80/curve/false/country) Acesso em: 10 nov. 2023.

WORLD BANK. **India Development Update: India 's Growth Story**. New Delhi, WORLD BANK, 2018. Disponível em: [https://documents1.worldbank.org/curated/en/814101517840592525/pdf/India-development-up](https://documents1.worldbank.org/curated/en/814101517840592525/pdf/India-development-update-Indias-growth-story.pdf) date-Indias-growth-story.pdf. Acesso em: 10 fev. 2023.