

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DE GOIÁS  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
ARTIGO CIENTÍFICO**

**Orientando(a):** Edson Fernandes Júnior

**Orientador(a):** Prof. Me. Thiago Rodrigues Moreira.

**A REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.**

**Uruaçu**

**2023**

**Edson Fernandes Júnior**

**A REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.**

Artigo Científico desenvolvido como Trabalho de Conclusão de Curso, requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel do curso de Direito ofertado pela Universidade Estadual de Goiás, sob a orientação do Prof. Me. Thiago Rodrigues Moreira

Orientador: **Prof. Me. Thiago Rodrigues Moreira.**

**Uruaçu**

**2023**

# A REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.

Edson Fernandes Júnior<sup>1</sup>

Thiago Rodrigues Moreira<sup>2</sup>

**Resumo.** O tema deste artigo científico é a regressividade fiscal na tributação sobre o consumo no Brasil, analisado sob o princípio da capacidade contributiva. A finalidade da pesquisa foi investigar se a utilização desta base econômica no Brasil atende aos princípios tributários da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da garantia do mínimo existencial. Para tanto, fizemos uma pesquisa exploratória e bibliográfica, levantando informações para se conhecer a matriz tributária brasileira, sobretudo a tributação sobre o consumo, a fim de verificar a sua importância entre as bases de incidência tributária, assim como ela respeita aos princípios da seletividade e da não cumulatividade, de forma a mensurar o seu grau de regressividade. Ao final dos trabalhos percebemos que a nossa matriz tributária desrespeita os princípios constitucionais tributários, sobretudo o da capacidade contributiva, e tem um alto grau de regressividade, ou seja, onera mais as pessoas que menos deveriam contribuir em função da sua capacidade econômica. Com efeito, temos um sistema tributário que não contribui com os objetivos constitucionais da erradicação da pobreza, da redução das desigualdades sociais e da garantia do desenvolvimento nacional. Diante disso, propomos uma reestruturação da matriz tributária, amparada no consenso das políticas tributárias adotadas pelos países integrantes da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

**Palavras-chave:** Tributação sobre consumo. Regressividade fiscal. Princípio Constitucional Tributário da Capacidade Contributiva. Seletividade. Desigualdade social.

**Abstract.** The theme of this scientific article is the fiscal regressivity in taxation on consumption in Brazil, analyzed under the principle of ability to pay. The purpose of the research was to investigate whether the use of this economic base in Brazil meets the tax principles of the ability to pay, the prohibition of confiscation and the guarantee of the existential minimum. To do so, we carried out an exploratory and bibliographical research, gathering information to get to know the Brazilian tax matrix, especially taxation on consumption, in order to verify its importance among the bases of tax incidence, as well as how it respects the principles of selectivity and of non-cumulativeness, in order to measure its degree of regressivity. At the end of the work, we realized that our tax matrix disrespects the constitutional principles of taxation, especially that of the ability to pay, and has a high degree of regression, that is, it burdens more people who should contribute less due to their economic capacity. Indeed, we have a tax system that does not contribute to the constitutional objectives of eradicating poverty, reducing social inequalities and guaranteeing national development. Given this, we propose a restructuring of the tax matrix, supported by the consensus of tax

---

<sup>1</sup> O autor deste artigo é Auditor Fiscal da Receita Estadual no Estado de Goiás; ex. servidor público do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (contador). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Goiás; Especialista em Auditoria e Perícia Contábil pela Universidade Gama Filho de Brasília; acadêmico concluinte do Curso de Direito pela Universidade Estadual de Goiás. Concluinte no curso de pós-graduação em Direito Tributário pelo Instituto Legale Educacional.

<sup>2</sup> O orientador é Graduado em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Mestre em Educação, Linguagem e Tecnologia pela Universidade Estadual de Goiás. Especializado em Direito Público e Direito Privado na Escola da Magistratura do Rio de Janeiro.

policies adopted by member countries of the OECD - Organization for Economic Cooperation and Development.

**Keywords:** Keywords: Taxation on consumption. Tax regressivity. Tax Constitutional Principle of Contributive Capacity. Selectivity. Social inequality.

## 1. Introdução

Para atender aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como construir uma sociedade justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização, bem como para atingir objetivos na área econômica, como a proteção do mercado e o desenvolvimento nacional, é que Estado lança mão da tributação, por meio da qual arrecada recursos para custear suas despesas e investimentos, assim como para intervir nas relações comerciais.

Ademais, a arrecadação tributária do Brasil no ano de 2022 bateu a cifra de R\$ 2,8 trilhões de reais (AMERICO, 2022), e o objeto deste artigo foi examinar como se dá essa forma de arrecadação, especialmente se ela respeita os limites impostos pela Constituição Federal, através de imunidades e princípios tributários, como o da capacidade tributária, da vedação ao confisco, da equidade e da transparência.

O exame minucioso será sobre a predileção que o Brasil tem em tributar, de forma indireta, o consumo de bens e serviço, uma vez o percentual de arrecadação sobre essa base de incidência representa mais de 43% de toda a arrecadação do país, na contramão das políticas tributárias adotadas em consenso pela maioria dos países pertencentes à Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), que é de 33% (WESTIN, 2021).

Como consequência disso, demonstraremos que a atual política tributária do Brasil não respeita os princípios tributários da capacidade contributiva, da transparência e da equidade, uma vez que onera mais as pessoas que menos deveriam contribuir, e tiram delas a garantia do mínimo existencial para consigam sobreviver com um mínimo de dignidade, ou seja a referida tributação é regressiva, e que contribui com a desigualdade social e o acúmulo de riquezas nas mãos de poucos.

Em última etapa proporemos alternativas viáveis na forma de tributar no Brasil, de maneira que a arrecadação tributária não se limite à arrecadação de dinheiro aos cofres públicos, mas também como mecanismo de se garantir o desenvolvimento econômico e social

previstos em nossa Constituição, como a redução da desigualdade social e a erradicação da pobreza.

Para fins didáticos, dividiremos o trabalho em quatro tópicos. No primeiro falaremos sobre o Conceito e a Classificação dos Tributos a fim de melhor subsidiar o entendimento do artigo. Em seguida falaremos do Sistema Tributário Nacional visto sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, onde verificaremos se este princípio foi capaz de limitar a capacidade de tributar do Estado brasileiro e ainda garantir o mínimo existencial aos cidadãos. No terceiro tópico abordaremos sobre os impostos que incidem sobre o consumo no Brasil e a sua representatividade, a fim de identificarmos quais são suas fontes de incidência, seus contribuintes, suas bases de cálculo, sobre a possibilidade de serem seletivos e cumulativos ou não. Por último abordaremos o impacto dos tributos sobre o consumo na renda e no patrimônio do brasileiro e possíveis formas de atenuar a regressividade fiscal e contribuir com a redução da desigualdade social.

## **2. Conceito e Classificação de Tributos**

A fim de nos subsidiarmos de conhecimentos básicos para prosseguir no estudo, imprescindível entendermos o conceito e a classificação de tributos.

No que diz respeito ao conceito, existem uma vasta bibliografia que tenta descrevê-lo a partir de suas características.

Luciano Amaro o define como sendo “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público (AMARO, 2019, p. 57)”.

Para Carvalho, o tributo pode ser visto como:

a) quantia em dinheiro; b) "tributo" como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) "tributo" como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) "tributo" como sinônimo de relação jurídica tributária; e) "tributo" como norma jurídica tributária; e.f) "tributo" como norma, fato e relação jurídica. (CARVALHO, 2007. p 19).

Por último, apresentamos o conceito legal que está disposto no art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional: “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.” (BRASIL, 1966).

Para nós, com a devida vênua às citadas doutrinas, este último conceito legal traz mais segurança jurídica, haja visto que o direito tributário traz em seu íntimo o respeito ao princípio da legalidade, e o conceito está presente em uma norma que tem *status* de Lei Complementar, e que é a apropriada para dispor sobre normas gerais de direitos tributário.

Ademais, o conceito legal é abrangente e traz requisitos essenciais para caracterizar o tributo: “Prestação pecuniária compulsória em moeda em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, ou seja, o crédito tributário em regra tem que ser liquidado em dinheiro, conforme dispõe as formas de extinção do mesmo no art. 156 do CTN, salvo em casos como a dação em pagamento<sup>3</sup>; “que não constitua sanção de ato ilícito”, uma vez que tributo tem natureza jurídica diferente multa sancionatória, embora ambos se complementam quando do lançamento do crédito tributário;<sup>4</sup>; “instituída por lei”, aqui temos o corolário do direito tributário, que é o revestimento legal da matéria, não há como cobrar tributo sem lei que o institua; e por último, “cobrada mediante atividade plenamente vinculada”, aqui temos que a atividade fiscal não é regida pela discricionariedade, ou seja, a administração tributária, na maioria das vezes representada pelo auditor fiscal, diante do um fato gerador do tributo, tem o dever de cobrar o tributo, “sob pena de ser responsabilizado”. (BRASIL, 1966).

Passando à classificação dos tributos, abordaremos apenas a que observa o critério da repercussão econômica<sup>5</sup>, na qual os tributos podem ser diretos ou indiretos, haja vista ser a que mais contribuirá com entendimento deste artigo.

Para *Valcir Gassen*, quando o contribuinte não puder transferir o ônus da obrigação tributária devida para um terceiro ocorrerá a tributação direta (GASSEN, 2013, p. 60). No Brasil, os tributos diretos incidem sobre o patrimônio e a renda do contribuinte, como o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) e o Imposto de Renda, respectivamente. Essa base de incidência é inexpressiva frente à tributação indireta, em total descompasso dos países desenvolvidos, o que será melhor explorado ao longo deste trabalho.

Esses tributos que levam em conta o caráter pessoal do contribuinte e, portanto, são tidos como progressivos. Ou seja, quanto maior a capacidade econômica do contribuinte,

---

<sup>3</sup> “A dação em pagamento ocorre quando o credor concorda em extinguir o débito ao receber do devedor uma prestação diversa da que lhe é devida... Só é possível extinguir, via dação em pagamento de bens imóveis, os débitos inscritos em dívida ativa da União... a União só permitiu a prática com a Lei 13.259/2016” (RODAS, 2018).

<sup>4</sup> “O crédito tributário é o valor que o sujeito ativo tem direito a receber do sujeito passivo em razão do não pagamento ou pagamento insuficiente de um tributo. Esse crédito é lançado pelo sujeito ativo, que calcula o montante devido e notifica o sujeito passivo para efetuar a quitação” (MEDEIROS, 2023).

<sup>5</sup> Diz-se do fenômeno da repercussão como o “fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte” (BALEIRO, 2015, p. 153).

maior a tributação aplicada. Aqui vemos, com ressalvas, a aplicação dos princípios da transparência, da isonomia e da capacidade tributária, ou seja, da aplicação de uma justa política tributária.

A ressalva citada é porque no Brasil há isenção do imposto de renda sobre os lucros e dividendos auferidos, independentemente do seu respectivo valor. A nosso ver, trata-se de uma injustiça tributária, uma vez que isenta aqueles que recebem maiores rendas no país, como os acionistas de grandes empresas de empresas. A título de exemplo, em 2021 as empresas brasileiras distribuíram US\$ 25,4 Bilhões em dividendos<sup>6</sup> (TORO INVESTIMENTOS, 2023).

Já os tributos indiretos incidem sobre o consumo de bens e serviços e, segundo Gassen "ocorre quando o sujeito passivo, que deve de 'direito', pode repassar a um terceiro, que passa a dever de 'fato' o encargo de pagamento do tributo" (GASSEN, 2013, p. 60). Dessa forma, na aquisição de bens e serviços, ao valor desses é embutido os valores pagos a título de tributos. De acordo com Nunes, "A denominação tributação 'indireta' deve-se ao fato de os padrões de consumo poderem não guardar relação 'direta' com a capacidade econômica do consumidor" (NUNES, 2019, p. 91). Esse aspecto dificulta, sobremaneira, a mensuração da capacidade contributiva.

Ademais, ao tratar os contribuintes indistintamente, sem observar sua capacidade econômica, essa base de incidência tributária não atende aos princípios tributários da capacidade contributiva, da equidade, bem como o da transparência, haja visto que os encargos tributários embutidos nos preços dos produtos são de difícil mensuração.

### **3. Sistema Tributário Nacional visto sobre o Princípio da Capacidade Contributiva.**

O poder estatal de cobrar tributos encontra limites. Para coibir a avidez do Estado, a Constituição Federal instituiu as imunidades e os princípios tributários. Caso assim não fosse, estaríamos num marasmo de insegurança, uma vez que o Estado poderia cobrar tributos com bem entendesse. Sendo assim, tais mecanismos servem de proteção ao contribuinte.

Para fins pedagógicos ao tema de estudo trataremos apenas dos princípios tributários e, em primeiro plano, se faz necessário entender o que os juristas entendem por princípios jurídicos e a distinção destes com as regras.

---

<sup>6</sup> O termo dividendo deriva do verbo dividir. Ele dá nome à divisão dos lucros de uma empresa entre seus acionistas, após os descontos de imposto de renda e contribuição social. Quando uma companhia vai bem e obtém lucro, ela é obrigada, por lei, a entregar pelo menos 25% desse lucro aos acionistas. (IPEA, 2006).

A palavra princípio está ligada ao conjunto de valores maiores e mais importantes que a sociedade entende que deve balizar o convívio humano. Dessa forma, podemos entender que princípio seria um valor fundamental de uma sociedade.

Já os princípios jurídicos surgem da necessidade de se fazer regramentos e normas que estabeleçam limites da convivência da sociedade. Ensina Bastos que:

[...] é sabido que o direito não trabalha apenas com regras, isto é, com preceitos cuja hipótese de incidência é bem circunscrita. Labora também por meio de princípios de significativa abstração, mas de irradiação por um número muito grande de situações. [...] os princípios conferem critério de interpretação para as meras regras. (BASTOS, 1994, p. 188).

Em outras palavras, Humberto Ávila diferencia regras de princípios:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, 2005, p. 70).

Na seara tributária, os princípios que regem as relações jurídicas entre os contribuintes e o Estado são chamados de princípios tributários. Os mais importantes são: princípio da anterioridade, princípio da legalidade, princípio da irretroatividade, princípios da capacidade contributiva e princípio da transparência.

Dentre esses princípios, merece destaque o princípio da capacidade contributiva. É por meio dele que o legislador verifica como será apurada a possibilidade de contribuição de cada cidadão para o financiamento do Estado, de acordo com a sua capacidade econômica.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a capacidade contributiva,

[...] tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções de ocorrência. (CARVALHO, 2007, p. 182-183).

Quanto a sua previsão na Constituição Federal, entende-se que a expressão “sempre que possível”, contida no parágrafo primeiro do artigo 145, exprime a ideia de que a administração tributária deve identificar a condição econômica dos contribuintes. (BRASIL, 1988).

Caso os contribuintes entendam que a sua capacidade econômica não foi observada em uma determinada relação jurídica tributária, cabe a ele invocar o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva guarda estreita relação com o princípio da igualdade e da equidade, uma vez que os contribuintes que se encontram em situações iguais, devem ser igualmente tratados, já os que se encontram em situações desiguais, devem ser tratados de forma desigual, na medida de sua desigualdade.

Igualmente podemos dizer que o princípio da capacidade contributiva guarda relação com a ideia de garantia de um mínimo vital das pessoas, bem como com a vedação do confisco. A cobrança estatal não deve ser a ponto de não se garantir o mínimo existencial do cidadão e de sua família, afrontando os seus direitos fundamentais, bem como não pode ser confiscatória<sup>7</sup>, isto é, com excesso de tributação.

Dessa forma, podemos dizer que existe um mínimo vital de sobrevivência que não pode ser tributado, ou seja, a capacidade contributiva do cidadão iniciaria a partir desse valor.

Estabelecer a parcela mínima de sobrevivência é uma tarefa complexa, uma vez que existem particularidades de cada contribuinte, devendo então envolver várias variáveis: regionais, sociais, históricas e individuais.

Para essa mensuração é preciso ter uma base absoluta, um núcleo essencial representado pelas necessidades sociais elementares e, nesse sentido, assume grande importância, na teoria dos direitos fundamentais, a noção de mínimo existencial, que é núcleo de direitos prestacionais indispensável não apenas para a sobrevivência física do indivíduo, mas também no sentido da fruição dos direitos fundamentais. Assim, a solução do problema perpassa por uma ponderação que leva em conta a noção de mínimo existencial:

A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as

---

<sup>7</sup> Entende-se por atividade confiscatória: “[...] o ato de apreender e adjudicar bens ao fisco, pertencentes a outrem, em virtude de transgressão ou crime, como medida punitiva, que pode decorrer de ato administrativo ou condenação judicial, fundados em lei.” (FRANÇA, 1977 *apud* VARGAS, 2003, p. 69). E, ainda, entende-se por tributos confiscatórios aqueles que “[...] absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.” (BALEEIRO, 2005, p. 564).

prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato  $\pm$  signo presuntivo de riqueza  $\pm$  (na feliz expressão de A. A. Becker) posto na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. (BALEEIRO, 2005, p. 574).

É por meio da contribuição que o cidadão que mantém o Estado, porém, o sistema tributário deve proporcionar condições mínimas de sobrevivência desse contribuinte, além de manter um mínimo patrimonial para que este possa continuar a gerar riquezas aptas a serem tributadas. Assim, a efetiva capacidade de contribuição do cidadão deve ser respeitada, sob pena de tornar nossa matriz tributária regressiva. No próximo capítulo analisaremos se a tributação sobre o consumo respeita ou não a capacidade contributiva dos brasileiros.

#### **4. Da tributação sobre o consumo e sua representatividade no sistema tributário nacional.**

Adentrando a análise dos tributos que incidem sobre o consumo, conheçamos primeiro como se dá essa incidência (*modus operandi*) e depois analisemos a representatividade desses tributos na base de incidência tributária no Brasil, bem como na dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE.

Os impostos sobre o consumo de bens e serviços são responsáveis por incidir nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços, de forma indireta, através do fenômeno da repercussão econômica, sem levar em conta a capacidade contributiva dos contribuintes, desprezando assim o princípio da capacidade contributiva.

Os principais tributos que compõe a tributação sobre o consumo no Brasil são da espécie de impostos, são eles: IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados; ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; e o ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Respectivamente, as competências sobre tais impostos são da União, dos Estados e dos Municípios. No geral, incidem sobre o consumo de bens e serviços.

Em breve resumo sobre cada um desses impostos, o primeiro deles é o IPI, que segundo o art. 153 da Constituição Federal é competência da União, tem como fato gerador a industrialização de determinado bem<sup>8</sup> (BRASIL, 1988). Ademais, de acordo com o art. 4º do

---

<sup>8</sup> O Código Tributário Nacional (CTN) prevê ainda, como fato gerador do tributo, (a) o desembaraço aduaneiro do produto, quando de procedência estrangeira; e (b) sua arrematação, quando apreendido ou abandonado. Tal

Decreto 7.212 (BRASIL, 2010), é necessário que o bem seja objeto de esforço humano, no sentido de alterar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou da finalidade do produto, ou mesmo que o aperfeiçoe para o consumo.

As principais características deste imposto são: é um tributo que incide sobre o consumo de bens; “será não cumulativo<sup>9</sup>, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobra nas anteriores”; “não incidirá sobre produtos destinados ao exterior”, “será seletivo<sup>10</sup>, em função da essencialidade do produto” (BRASIL 1988); e é considerado um tributo indireto, pois o valor do imposto é repercutido na cadeia de produção e repassado ao consumidor final.

O segundo imposto é o ICMS. De acordo com Paulsen (2014), é um imposto de competências dos Estados e do Distrito Federal, onera o consumo de bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que essas operações se iniciem no exterior.

As principais características deste imposto são: “não cumulativo”; integra a sua própria base de cálculo, ou seja, temos uma alíquota nominal e uma real<sup>11</sup>; é indireto; e “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços” (PAULSEN, 2014, p. 272-282).

O terceiro principal imposto sobre o consumo é o ISSQN. Segundo a Lei Complementar 116 de 2003 (BRASIL, 2003) é competência dos municípios e do Distrito Federal, incide sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Segundo Paulsen (2014), suas principais características são: é um tributo indireto, pois o valor do ISSQN pode ser repercutido no valor final do serviço, onerando o consumidor final. Diferente do ICMS e do IPI, não há previsão legal de seletividade ao ISSQN, o que não impede que cada ente adote a seletividade em função da essencialidade do serviço.

Ressalta-se que existem outras espécies tributárias que incidem sobre o consumo, porém pela insignificância não serão objeto de estudo agora. A título de exemplo citamos o

---

dispositivo, no entanto, não é unanimidade, visto que recebe severas críticas por parte da doutrina. Nesse sentido, conferir Melo (2011, p. 108-115).

<sup>9</sup> Conforme o artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal. (BRASIL, 1988).

<sup>10</sup> Em simples conceito, o princípio da seletividade é a possibilidade que se vale o legislador de atuar elevando ou diminuindo a carga tributária, por meio de alíquota, tendo em vista a essencialidade dos bens e serviços.

<sup>11</sup> Exemplo: no Brasil uma alíquota nominal de 25% implica em uma alíquota real de 33,33%. Na União Europeia, em tributos sobre o consumo, a alíquota nominal é a alíquota real.

Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS). São tributos que repercutem ao consumidor final o ônus suportado (PAULSEN, 2014).

Passando a análise da representatividade dos tributos sobre o consumo de bens e serviços no sistema tributário brasileiro, vejamos recente estudo publicado em abril de 2022 pelo tesouro federal sobre a “Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral” (BRASIL. 2022):

*- Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica – Brasil – Governo Geral – 2020/2021*  
 Dados em: R\$ Milhões - Valores corrente; Pontos percentuais do PIB  
 Fonte: STN

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2020	2021	2020	2021
<b>Governo Geral</b>	<b>2.372.127</b>	<b>2.942.470</b>	<b>31,77%</b>	<b>33,90%</b>
<b>Impostos</b>	<b>1.742.599</b>	<b>2.231.774</b>	<b>23,34%</b>	<b>25,71%</b>
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	526.576	696.007	7,05%	8,02%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	42.239	49.325	0,57%	0,57%
Impostos sobre a propriedade	121.722	143.505	1,63%	1,65%
Impostos sobre bens e serviços	1.006.348	1.280.902	13,48%	14,76%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	45.722	62.036	0,61%	0,71%
Outros impostos	-8	0	0,00%	0,00%
<b>Contribuições sociais</b>	<b>629.528</b>	<b>710.695</b>	<b>8,43%</b>	<b>8,19%</b>
Contribuições para o RGPS	387.405	450.809	5,19%	5,19%
Contribuições para o RPPS	99.897	105.788	1,34%	1,22%
Contribuições para o FGTS	127.539	137.227	1,71%	1,58%
Contribuição para o PASEP	14.686	16.871	0,20%	0,19%

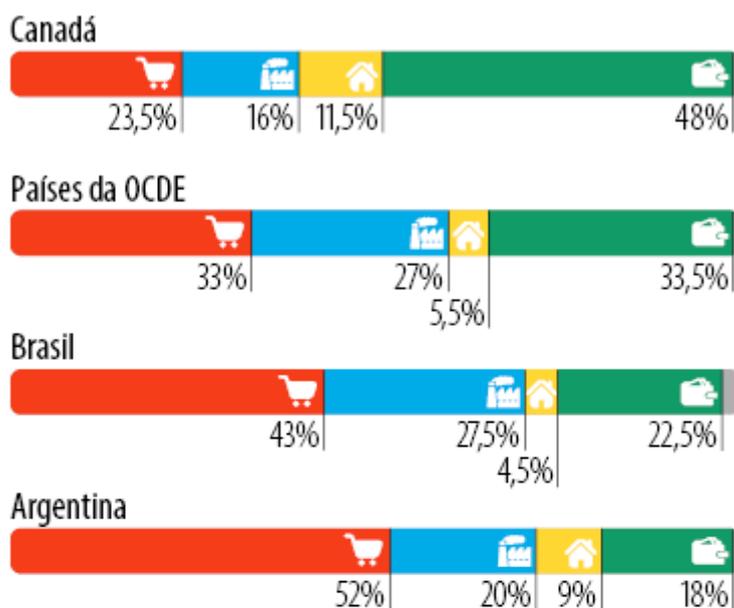
(BRASIL. 2022)

Extraí-se da tabela acima uma clara predileção pela tributação sobre o consumo no Brasil, haja visto que esta representou 43,5% da arrecadação total no Brasil no ano de 2021. Em contrapartida, a soma das duas outras principais fontes de arrecadação, tais sejam, a tributação sobre a renda, lucros e ganhos de capital, somadas à tributação sobre a propriedade, representaram aproximadamente 28%. Ou seja, a tributação sobre o consumo foi principal marca da matriz tributária brasileira. As demais fontes de arrecadação são inexpressivas e não serão objeto de estudo neste momento.

De outra face, vejamos o comparativo de como se divide a tributação no Brasil, no Canadá, na Argentina e nos países pertencentes à ODCT:

## Como se divide a tributação

No Brasil, a tributação mais pesada é no consumo; países desenvolvidos taxam mais o patrimônio e a renda



### tributação sobre consumo

tributos como ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins



### tributação sobre folha de pagamento

tributos pagos pelo empregador, como Salário Educação e contribuições trabalhistas e previdenciárias



### tributação sobre patrimônio

impostos como IPVA, IPTU e ITR



### tributação sobre renda

Imposto de Renda

Fontes: OCDE e Receita Federal

(WESTIN, 2021)

Como se percebe, em países desenvolvidos o peso da tributação sobre o consumo é menor. Naqueles que integram a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), por exemplo, a média é de 33%. No Canadá, fica em 23,5%. Nos Estados Unidos, em 17,5%. Essa é uma das razões pelas quais fazer compras em certos países sai mais barato do que no Brasil (WESTIN, 2021).

## **5. O impacto dos tributos sobre o consumo na renda da população do Brasil e possíveis alternativas para amenizar esses efeitos.**

Como visto, das bases de incidência de tributos no Brasil, a que incide indiretamente sobre o consumo de bens e serviços representa a parcela mais significativa, e isso vai em desconformidade com as políticas tributárias adotadas na maioria dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que tributam mais a renda, haja visto que há consenso em concentrar a maior fatia da arrecadação na tributação direta, pois é uma política tributária progressiva, que aumenta a carga tributária na medida que aumenta a renda, ou seja, leva em conta a capacidade contributiva do cidadão, sendo útil na redução da desigualdade social e na garantia do mínimo existencial.

Pesquisas têm demonstrado que o peso da tributação sobre o consumo tem um peso muito maior no bolso dos mais pobres do que no dos mais ricos. Vejamos o artigo de Ricardo Westin, publicado na Agência Senado, que demonstra que o peso dos impostos sobre o consumo embutidos na compra de um celular pesa 7 (sete) vezes mais na renda de uma diarista, que tem uma renda de R\$ 2.200,00, em comparação com o peso na renda de um gerente, com renda de R\$ 16.500,00 (WESTIN, 2021). Por igual razão, ensina Lu Sudré que se levarmos em consideração a compra de uma cesta básica no valor de R\$ 280,00, uma empregada doméstica que ganha salário de R\$ 998,00 compromete 10% de seu salário com impostos indiretos, já um executivo que ganha um salário de R\$ 9.980,00 comprometeria apenas 1% do seu salário com o mesmo tributo, ou seja, estamos falando que “a doméstica paga 10 vezes mais impostos que o executivo” (SUDRÉ, 2019).

Trata-se de uma política tributária regressiva, que acontece quando os pobres pagam, proporcionalmente à sua renda e ao seu patrimônio, muito mais impostos do que os ricos. Quanto menor o salário, proporcionalmente, maior é a carga tributária. Maior é o montante despendido do salário do trabalhador para pagar tributos, o que reduz significativamente o seu poder de compra, desrespeitando o princípio da capacidade contributiva, aumentando a desigualdade socioeconômica e afetando o mínimo existencial.

Em relação à desigualdade socioeconômica, podemos dizer que a tributação indireta sobre o consumo afeta em dois véis, tais sejam, na desigualdade de renda e na desigualdade de riqueza acumulada. Ao se onerar mais os menos favorecidos, compromete-se a sua renda e o seu patrimônio, ao contrário do que ocorre com os mais ricos, que ao comprometerem

menos a sua renda e acumulam mais patrimônio. Tudo isso contribui com a escassez de recursos e condições mínimas para usufruir de uma vida digna.

Vejamos o que ensina Aline Della Vittória, Procuradora da Fazenda Nacional, sobre a desigualdade de renda no Brasil:

O Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (IPC-IG/PNUD), mostrou um estudo desenvolvido por pesquisadores do Ipea mostrando que o Brasil está no grupo de cinco nações em que a parcela mais rica da população recebe mais de 15% da renda nacional. O 1% mais rico do Brasil concentra entre 22% e 23% do total da renda do país, nível bem acima da média internacional (DELLA VITTORIA, 2020, p. 141).

Já sobre a desigualdade de riqueza acumulada, também ensina Aline Della Vittória:

Um Relatório intitulado *Inequalities in Brazil*, publicado em 2017 pelo Instituto OXFAM (2017), alerta que a desigualdade de riqueza no Brasil - que inclui bens materiais como imóveis ou terrenos e bens financeiros como investimentos e estoque - é ainda maior do que a desigualdade de renda: Os 1% mais ricos possuem 48% de toda a riqueza do país, e os 10% mais ricos possuem 74%, enquanto 50% da população brasileira possui 3% do total da riqueza total do país. Foi constatado que de 2000 a 2016, o número de bilionários brasileiros saltou de cerca de dez para 3180 e que, juntos, seus ativos equivalem a US \$ 135 bilhões. O mesmo estudo ressalta que suas fortunas não são totalmente fruto de seu trabalho, já que 52% dos bilionários brasileiros herdaram a riqueza de seus pais. (OXFAM BRASIL, 2017). Segundo a Revista Forbes, 206 bilionários brasileiros detinham, em 2019, mais de R\$ 1,2 trilhão (quase 20% do PIB brasileiro), sendo que R\$ 600 bilhões estão concentrados em apenas 1% das famílias, que detêm 30% de toda a renda do país (DELLA VITTORIA, 2020, p. 141).

Em arremate, pesquisa relativamente recente do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV/IBRE) revelou que a desigualdade no Brasil vem crescendo desde 2015 e, em março de 2019, atingiu o seu maior patamar desde o início da série histórica. Numa escala de 0 a 1 – utilizada pelo índice Gini para monitorar a desigualdade –, o Brasil ficou no patamar de 0,6257 em março de 2019. (SUNO NOTÍCIAS.COM. 2019). Em outro estudo, dados coletados a partir das declarações de Imposto sobre a Renda de 29,1 milhões de contribuintes pessoas físicas apontaram que os brasileiros mais ricos possuem mais isenções e pagam, proporcionalmente, menos imposto do que os menos ricos e os posicionados nas faixas intermediárias de renda. (ALVARENGA, 2019).

Apresentados os desastrosos impactos sociais da nossa política tributária, vê-se como urgente a necessidade de uma reforma tributária. Esta que deve alcançar não apenas a simplificação de obrigações acessórias, como vem ocorrendo nos últimos anos, mais sobretudo numa mudança em toda a forma de tributar. Estamos falando de alterar a importância dada a cada base de incidência tributária, uma vez que o cerne do problema está na predileção pela tributação indireta sobre bens e consumo, haja visto que esta não respeita o princípio corolário do direito tributário, que é o da capacidade contributiva, bem como outros

princípios importantes como o da transparência, da equidade e da vedação ao confisco. Não se trata de extinguir a referida base de tributação, mais sim de limitá-la e de colocá-la a par do princípio da seletividade, como fez a maioria dos países desenvolvidos, a fim de que a nossa matriz tributária seja a mais progressiva possível. Por tais razões, apresentamos a seguir algumas alternativas viáveis ao atual modelo tributário brasileiro.

Em primeiro lugar, seria interessante uma emenda constitucional que tenha por objeto tornar obrigatório a adoção do princípio da seletividade em todos os impostos que incidem sobre o consumo de bens e serviços. Justifica-se porque o referido princípio é um vetor fundamental na promoção da justiça fiscal, uma vez que permite a variação da alíquota do imposto de acordo com a essencialidade do produto, proporcionando, assim, uma tributação mais pesada sobre bens e serviços considerados supérfluos, bem como uma atenuação daqueles considerados de primeira necessidade. Com efeito, ele estabelece impostos de acordo com a presumível capacidade contributiva do indivíduo, e assim, como observa Amaro (2010, p. 164-165), a observância da seletividade amolda o imposto ao princípio universal da capacidade contributiva, atenuando a regressividade característica de tipo de tributo.

No atual sistema tributário, apenas o IPI, por força de lei, é necessariamente seletivo em função da essencialidade do produto. Já o ICMS, de acordo com a Constituição Federal “poderá ser seletivo”. Quanto ao ISSQN, não há norma que disponha sobre o tema (BRASIL, 1988).

Um segundo aspecto importante da reforma tributária seria uma maior valorização do princípio da transparência esculpido no art. 150, § 5º da Constituição Federal. Conforme se depreende das lições de Amaro (2010, p. 171), os impostos sobre o consumo, por serem uma espécie de tributação indireta, acabam sendo repercutidos na cadeia produtiva e incorporados ao preço final dos bens e serviços, sem que os consumidores, contribuintes de fato do encargo fiscal, tenham noção da carga embutida. Assim, esses tipos de impostos acabam anestesiando o indivíduo acerca do que é arrecadado ao se adquirir determinado produto, uma vez que o peso do gravame fiscal acaba sendo disfarçado em seu preço.

A referida situação pode até parecer interessante ao Governo por ocultar do contribuinte a carga tributária que ele paga, porém ela não contribui com a formação social do cidadão, haja visto que ele não sabe o que paga e nem tão pouco aonde o dinheiro é aplicado. Cria assim uma repulsa em pagar tributos porque desconhece a necessidade dos mesmos para custear os serviços sociais que ele próprio usufrui, assim como não sabe que os tributos são ferramentas de controle de mercado e de concorrência desleal.

Uma das medidas de efetivação desse princípio da transparência pode se dar com a equiparação da alíquota nominal com a alíquota real, uma vez que no Brasil a alíquota nominal, que aparece aos olhos do contribuinte, é menor que a alíquota real, a que ele realmente paga. A título de exemplo citamos o ICMS, principal tributo sobre o consumo no Brasil, o valor do imposto incorpora a própria base de cálculo e temos uma alíquota real muito maior que a nominal.

Outra forma de efetivação da transparência seria a simplificação da forma de tributar bens e serviços, substituindo os atuais tributos (ICMS, o IPI, ISSQN e PIS/Cofins) por um só, “nos moldes do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) presente em cerca de 170 países, inclusive na União Europeia” (CORRÊA, 2023. DW.COM).

Atualmente tramitam duas propostas de reforma tributária que têm em comum a criação do imposto único sobre o consumo de bens e serviços, tais sejam: as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) 45 e 110, ambas de 2019.

Ambas as propostas apresentaram estudos para justificar as referidas reformas tributárias, a exemplo da Nota Técnica do Centro de Liderança Pública (CLP), que indica uma redução na desigualdade social:

... de acordo com o estudo do CLP, a reforma levaria a uma queda do país no índice Gini, que mede a desigualdade, de 0,553 para 0,548. A pobreza extrema, por sua vez, cairia de 5% para 4%, e a pobreza não extrema, de 18% para 15% (CENTRO DE LIDERANÇA PÚBLICA, 2023).

O segundo estudo apresentado foi feito por Bráulio Borges, economista e pesquisador associado do IBRE/FGV, em nota técnica para o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), o qual indica que a reforma prevista na PEC 45 pode elevar o PIB brasileiro em 20,2% nos próximos 15 anos. A razão é porque a renda média da população brasileira também teria um aumento, por causa de uma maior produtividade e um maior crescimento econômico causado pelas mudanças nos impostos (BORGES, 2019, p. 23).

A uniformização da cobrança permitiria ainda uma maior simplicidade do sistema, facilitando sua compreensão pelo contribuinte, além de facilitar a arrecadação e fiscalização por meio de uma estrutura única em todo o território nacional. Dessa forma, combateria a evasão e a sonegação fiscal, aumentando o montante a ser recolhido pelo Estado.

Destarte, em que pese nossas considerações sobre a redução da carga tributária sobre o consumo, observa-se que esse instrumento não significa diminuição na arrecadação tributária, haja visto que essa redução é vista como um incentivo ao consumo, e os estudos indicam um

considerável aumento no PIB, basta ver que países como os Estados Unidos, que tem adotado essa prática, e é um considerado um paraíso para compras.

## 6. Conclusões

Como visto, a tributação sobre o consumo representa hoje a principal fonte de receitas do Estado brasileiro, atualmente quase 50% do total arrecadado anualmente (BRASIL. 2022). A forma como se dá essa tributação é por meio da transferência do ônus fiscal nas diversas fases da cadeia produtiva, sendo ao final repassado ao consumidor por intermédio de mecanismos que repercutem economicamente na cadeia produtiva.

A consequência dessa escolha política foi a geração de uma matriz tributária altamente regressiva, o que contribui com o aprofundamento do abismo social existente em nosso país, que, diga-se de passagem, é um dos mais desiguais do mundo. Trata-se de uma clara violação ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que se tributa de forma mais onerosa as camadas mais pobres da população.

Tal realidade fere o senso comum das políticas tributárias de países desenvolvidos integrantes da OCDE (WESTIN, 2021), que seria de onerar conforme a capacidade econômica de cada um. Com isso, nega-se à grande parte de nossa população o mínimo existencial que garanta seus meios de subsistência, comprometendo a existência digna desses cidadãos.

Em arremate, o que se pretende afirmar é que para se atingir uma política tributária justa e solidária, que contribua com o objetivo constitucional da redução da desigualdade social, e que atenda aos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da transparência, é preciso, dentre outras medidas, reduzir a tributação sobre o consumo, transferindo parte dessa base de incidência para a tributação sobre as rendas, bem como, pela reestruturação da forma de tributar sobre o consumo, com base no respeito aos princípios da transparência, da seletividade, da não cumulatividade e da capacidade contributiva.

## 7. Referências

ALVARENGA, Darlan. **Dados do IR mostram que super-ricos têm mais isenções e pagam menos imposto no Brasil.** G1 Notícias. 2019. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/06/22/dados-do-ir-mostram-que-super-ricos-tem-mais-isencoes-e-pagam-menos-imposto-no-brasil.ghtml>. Acessado em 08 de maio de 2023.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS**. In: JARDIM, Eduardo Macial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. **Tributos em espécie**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

AMÉRICO, Juliana. **Brasileiros pagaram mais de R\$ 2,8 trilhões em impostos em 2022**. Money Times. 2023. Disponível em: <https://www.moneytimes.com.br/brasileiros-pagam-r-28-trilhoes-em-impostos-em-2022/>. Acessado em 08 de maio de 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo - SP: Editora Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. (p. 188).

BORGES, Bráulio. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. Nota Técnica preparada o Centro de Cidadania Fiscal. 2020. Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota\\_Tecnica\\_Reforma\\_PEC45\\_2019\\_VF.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf). Acessado em 09 de maio de 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 10 de maio de 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF. 1966. Seção 1 - 27/10/1966, Página 12451.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1º ago. 2003. Disponível em: [www2.camara.gov.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-norma-pl.html](http://www2.camara.gov.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-norma-pl.html). Acessado em 08 de maio de 2023.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2006. Disponível em [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2121:catid=28#:~:text=Dividendo&text=O%20termo%20dividendo%2C%20obviamente%2C%20deriva,25%25%20desse%20lucro%20aos%20acionistas](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2121:catid=28#:~:text=Dividendo&text=O%20termo%20dividendo%2C%20obviamente%2C%20deriva,25%25%20desse%20lucro%20aos%20acionistas). Acessado em: 11 de maio de 2023.

CARVALHO Jr, Pedro Humberto Bruno. **Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU in A Reforma Tributária Necessária**. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB)**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 2, n. 12, 1996, p. 52.

CENTRO DE LIDERANÇA PÚBLICA. **Os efeitos da Reforma Tributária sobre a Desigualdade e Pobreza**. São Paulo – SP. 2023. Disponível em [https://www.clp.org.br/wp-content/uploads/2023/02/NT\\_Os-efeitos-da-Reforma-Tributaria-sobre-a-Desigualdade-e-Pobreza.pdf?x65716](https://www.clp.org.br/wp-content/uploads/2023/02/NT_Os-efeitos-da-Reforma-Tributaria-sobre-a-Desigualdade-e-Pobreza.pdf?x65716). Acessado em 09 de maio de 2023.

CORRÊA, Fábio. **Os benefícios de um imposto único sobre bens e serviços**. Deutsche Quelle - DW. Alemanha. 2023. Disponível em: <https://www.dw.com/pt-br/os-benef%C3%ADcios-de-um-imposto-%C3%BAnico-sobre-bens-e-servi%C3%A7os/a-64675517#:~:text=La%20Feria%2C%20da%20Universidade%20de,de%20renda%20arrecada%20muito%20mais>. Acessado em 08 de maio de 2023.

**Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Teuso Nacional. 2022**. Disponível em:

[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:43205](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205). Acessado em 08 de maio de 2023.

FRAGA, Sérgio. **Carga tributária brasileira é a mais alta em 12 anos**. Edição do Brasil 40 anos. 2022. Disponível em: <https://edicaodobrasil.com.br/2022/09/09/carga-tributaria-brasileira-e-a-mais-alta-em-12-anos/#:~:text=Ele%20acrescenta%20ainda%20que%20a,%25%20e%20no%20Canad%C3%A1%2047%25>. Acessado em 24 de abril de 2023.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e tributação.** rev, atual, aum [organizado por] Valcir Gassen. Belo Horizonte. Arraes Editores, 2016.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEDEIROS, Rafael. **O que é crédito tributário.** Gran Cursos. Brasília-DF. 2023. Disponível em: <https://blog.grancursosonline.com.br/credito-tributario/#:~:text=O%20que%20%C3%A9%20cr%C3%A9dito%20tribut%C3%A1rio,passivo%20para%20efetuar%20a%20quita%C3%A7%C3%A3o>. Acessado em 16 de maio de 2023.

MELO, José Eduardo Soares. IPI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.) **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária.** Fórum, 2019. Belo Horizonte.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** 6ª Edição. 2014. Editora Livraria do Advogado. Disponível em <http://ole.uff.br/wp-content/uploads/sites/269/2019/07/Leandro-Paulsen-Curso-de-Direito-Tributario-Completo-2014.pdf>. Acessado em 16 de maio de 2023.

RODAS, Sérgio. **Norma reguladora em pagamento de imóvel para quitar dívida fiscal com a União.** Consultor Jurídico. Rio de Janeiro – RJ. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-16/norma-regula-dacao-pagamento-imovel-quitar-divida-fiscal#:~:text=A%20da%C3%A7%C3%A3o%20em%20pagamento%20ocorre,nos%20casos%20de%20d%C3%ADvidas%20fiscais>. Acessado em 16 de maio de 2023.

SAMPAIO, Nicole Salles. **Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica.** IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual. 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/principio-da-seletividade-e-sua-aplicacao-na-tributacao-do-icms-pa-sobre-a-energia-eletrica/#:~:text=Em%20simples%20conceito%2C%20o%20princ%C3%ADpio,essencialidade%20dos%20bens%20e%20servi%C3%A7os>. Acessado em 08 de maio de 2023.

SANTOS, Poliana. **Desigualdade de renda no Brasil atinge maior patamar da série histórica.** Suno Notícias. São Paulo – SP. 2019. Disponível em: <https://www.suno.com.br/noticias/desigualdade-renda-no-brasil/>. Acessado em 08 de maio de 2023.

SOLOW, Arthur. **Impostos sobre consumo: a forma mais injusta de tirar recursos de quem menos tem.** InfoMoney. [S. L.] 2016. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/terraceconomico/impostos-sobre-consumo-a-forma-mais-injusta-de-tirar-recursos-de-quem-menos-tem/>. Acesso em 13/01/2023.

SUDRÉ, Lu. **Entenda por que os pobres pagam mais impostos no Brasil.** Brasil de Fato 20 anos. 2019. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impuestos-no-brasil>. Acessado em 26 de abril de 2023.

TORO BLOG. **Quais são as maiores pagadoras de dividendos da Bolsa?**. Belo Horizonte – MG. 2023. Disponível em <https://blog.toroinvestimentos.com.br/bolsa/maiores-pagadoras-de-dividendos>. Acessado em 08 de maio de 2023.

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2003.

VITTORIA, Aline Della. **Desigualdade e tributação: Quem paga a conta da pandemia?**. Revista PGFN. 2020. Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn\\_11-1\\_07\\_desigualdade-e-tributacao.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_07_desigualdade-e-tributacao.pdf). Acessado em 08 de maio de 2023.

WESTIN, Ricardo. **Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social**. Agência Senado. 2021. 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>. Acessado em 24 de abril de 2023.