

Daniel Melo Nunes de Carvalho
Danilo Augusto Barboza de Aguiar
Edson Fernando de Araujo Brasil
Ismael Noronha de Castro
Marco André Ramos Vieira
Paulo Henrique de Holanda Dantas
Raphael Borges Leal de Souza
Ricardo Alan Barros Assunção

O Novo SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2ª Edição
revista, ampliada
e atualizada

Modelo
Constitucional
de Tributação
Pós-Reforma
Tributária

Atualizado conforme:
Emenda Constitucional nº 132/2023
Lei Complementar nº 214/2025

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO AO NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Sumário: 1.1. Histórico da reforma tributária sobre o consumo. 1.1.1. Simplificação da tributação como objetivo a ser alcançado. 1.1.2. Evolução do Sistema Tributário Nacional. 1.1.2.1. Constituição de 1891. 1.1.2.2. Constituição de 1934. 1.1.2.3. Constituição de 1937. 1.1.2.4. Constituição de 1946. 1.1.2.5. Constituição de 1967. 1.1.2.6. Constituição de 1988. 1.1.2.7. Propostas e Reformas pós 1988. 1.1.2.8. A PEC nº 45/2019 e sua congênera, a PEC nº 110/2019. 1.1.2.9. Introdução ao novo Sistema Tributário Nacional.

Autor: RAPHAEL BORGES LEAL DE SOUZA

1.1. HISTÓRICO DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO

No dia oito de novembro de 2023, poucos minutos após as vinte e uma horas, o Senador Rodrigo Pacheco, presidente do Senado Federal e do Congresso Nacional, proclamou o resultado da votação, em segundo turno, da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, cujo objetivo era reformar o sistema tributário brasileiro: 53 senadores, quatro além do necessário para aprovação do texto, votaram “sim”, enquanto 24 votaram “não”.

Considerando-se que a proposta havia sido aprovada na Câmara dos Deputados quatro meses antes, presenciava-se, ali, um feito histórico na nossa ainda incipiente democracia: a chancela a uma alteração tributária estrutural, de âmbito constitucional, nas duas Casas do Congresso Nacional.

Logicamente, tendo em vista as alterações promovidas no texto da PEC pelos senadores, a proposição haveria de voltar à Casa de origem para

novo debate sobre os pontos não consensuais. Mas o ciclo encerrado naquela noite foi marcante, como enalteceu o Presidente do Senado em seu discurso, ao lembrar que a reforma aprovada, aguardada há mais de trinta anos, “se impôs porque não havia mais como adiá-la”... “o Brasil não podia mais conviver com o atraso”. E o futuro do Brasil estava ali, diante de todos¹.

Semanas depois, após intensas negociações, a proposição legislativa foi mais uma vez avaliada pelo Plenário da Câmara dos Deputados e o texto comum foi finalmente promulgado em 20 de dezembro de 2023 na forma da Emenda Constitucional (EC) nº 132, em concorrida Sessão Solene do Congresso Nacional que contou com a presença dos chefes dos três Poderes da República.

Em complemento ao que já havia dito quando da aprovação da PEC no Senado Federal, o Senador Rodrigo Pacheco² exaltou o momento, que, segundo ele, ficará marcado na história nacional como o ponto da virada, que representa uma conquista do povo e o início de um novo Brasil, rumo ao progresso.

No seu pronunciamento, destacou que, apesar do consenso em relação à necessidade de mudança do arcabouço tributário, havia descrença sobre a viabilidade da concretização da reforma, haja vista a sua magnitude e as divergências presentes, que dificultavam o consenso sobre as alternativas e aumentavam o receio de que seus custos fossem superiores aos benefícios. Ressaltou, ainda, que não foi tarefa simples a aprovação da emenda constitucional e que o debate democrático aprofundado foi essencial para diminuir as incertezas, construir a confiança necessária e afastar o medo de uma alteração constitucional de porte tão elevado. Tudo isso, de acordo com o senador, levou à aprovação da mais difícil das reformas, que vinha sendo aguardada há décadas, e à promulgação da mais importante norma brasileira desde a Constituição Federal de 1988.

De fato, trinta e dois anos antes, em 1º de agosto de 1991, ou seja, pouco após a promulgação da vigente Constituição Federal de 1988, o

1. BRASIL. Senado Federal. Plenário. 1ª Sessão Legislativa Ordinária da 57ª Legislatura. 169ª Sessão Deliberativa Ordinária. Brasília, 08/11/2023. Notas taquigráficas. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/notas-taquigraficas/-/notas/s/25786#topo>. Acesso em fevereiro de 2025.
2. “TV Senado”. Ao vivo: Congresso promulga emenda constitucional que institui a reforma tributária. YouTube, 20/12/2023. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=q-Mj_TMngk0. Acesso em fevereiro de 2025.

então presidente Fernando Collor, por meio de decreto, criou a Comissão Consultiva da Proposta da Reforma Fiscal, que tinha como um dos seus objetivos básicos propor medidas para elevar os níveis de eficiência, equidade e operacionalidade do sistema tributário brasileiro, resgatar a capacidade fiscal do Estado em seus diversos níveis e, ao mesmo tempo, estimular a atividade econômica e a justiça social³.

Assim, a reforma, consubstanciada na EC nº 132/2023, vinha sendo aguardada há muito, não tendo sido poucas as tentativas de implementá-la, como será detalhado nesta obra. Mas o Sistema Tributário Nacional (STN) abrange vários aspectos... versa sobre princípios, imunidades, competências, espécies de tributos, repartição de receitas, vinculações, e se relaciona intrinsecamente com questões financeiras e orçamentárias que influenciam todas as searas do Estado. Então, qual era essa reforma tão esperada? É o que discutiremos na sequência.

1.1.1. Simplificação da tributação como objetivo a ser alcançado

No Século XVIII, Adam Smith, sob a perspectiva do liberalismo econômico, já lecionava que em um bom sistema fiscal devem ser identificadas quatro características: (i) a **qualidade** ou **justiça** (capacidade), pois todos os súditos do Estado devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção à renda que usufruem; (ii) a **certeza**, pois todo imposto que o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. Assim, o tempo, o modo e o valor do pagamento devem ser claros e simples para o contribuinte, caso contrário fica-se sob a alçada do “cobrador” de impostos. A incerteza da tributação estimula a insolvência e favorece a corrupção; (iii) a **comodidade**, uma vez que todo imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais adequado para o contribuinte pagar; (iv) a **economicidade**, ou seja, o imposto deve ser pensado de uma forma que exija o mínimo esforço econômico do contribuinte, ao mesmo tempo em que gera o máximo proveito para o

3. BRASIL. “Decreto de 1º de agosto de 1991”. Dispõe sobre a realização dos estudos necessários, à elaboração de proposta de reforma fiscal. Brasília, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/dnn/anterior%20a%202000/1991/dnn231.htm. Acesso em fevereiro de 2025. Cf. art. 1º, parágrafo único, alínea “a”.

Estado⁴. Essa máxima de Adam Smith reflete a ideia de “produtividade” da tributação.

Modernamente, esses postulados são traduzidos como os princípios da equidade, da eficiência econômica e da simplicidade⁵, que devem ser buscados em qualquer sistema tributário ou reforma fiscal⁶.

Com base nesses princípios, resta patente que a complexidade da legislação de um determinado Estado é um dos fatores que pode vir a tornar o sistema tributário pouco eficiente.

Ainda sobre os princípios que regem uma tributação de qualidade, o economista Marcos Mendes⁷ complementa que o objetivo principal do sistema é **extrair recursos** do setor privado, para financiar as atividades públicas, razão pela qual a sua primeira característica desejável é a **capacidade de gerar receitas** suficientes. Outra característica importante é a **eficiência**, verificada quando as famílias e empresas tomam decisões sem precisar levar em conta os custos tributários. Agem como se não

-
4. SMITH, Adam. “Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações”. V. II. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999, p. 485-488.
 5. Rubens Gomes de Sousa, um dos juristas responsáveis pelas reformas da década de 1960, inclusive do Projeto de Lei do Congresso Nacional nº 13, de 1966, que originou o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), lecionava, sobre o assunto: “Finalmente, sob um aspecto prático mais imediato, lembraremos que um outro objetivo que merece estar sempre presente é o da simplificação do processo de arrecadação e fiscalização e de toda a rotina administrativa do imposto em geral. Já Adam Smith, em seu “Ensaio sobre a riqueza das nações”, publicado em 1776, escrevia que para conhecer exatamente o ônus fiscal não basta calcular o montante do imposto em dinheiro, sendo preciso avaliar também o que ele custa ao contribuinte, indiretamente, em tempo e trabalho. Sob este aspecto, o imposto de consumo padece de defeitos que são indissociáveis da sua própria natureza de tributo indireto. Uma revisão da atual legislação, no sentido da sua simplificação administrativa, constituiria entretanto uma obra meritória.” SOUSA, Rubens Gomes de. (1948). O imposto de consumo na Constituição Federal. “Revista de Direito Administrativo”, 11, 34–53, p. 53. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/download/10406/9403/23855>. Acesso em fevereiro de 2024.
 6. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. “Fiscalidade”. Coimbra: Edições Almedina, 2007, p. 66.
 7. “Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México”: comparação das características gerais. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Outubro 2008 (Texto para Discussão nº 49), p. 15-18. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais/view>. Acesso em fevereiro de 2024.

houvesse um sistema tributário em funcionamento, o que revela a sua **neutralidade**⁸ do ponto de vista da alocação dos recursos econômicos.

Um sistema no qual se verifiquem diversos tributos e muitas alíquotas diferentes, com numerosas regras sobre deduções e isenções, dificulta e encarece a administração fazendária, além de facilitar a evasão. Por isso, a **simplicidade** é um outro aspecto de relevo, que vai baratear tanto o custo de arrecadação quanto o custo incorrido pelo contribuinte para cumprir suas obrigações. As reformas, nessa linha, devem buscar a harmonia com padrões internacionais de tributação, mormente em razão dos crescentes fluxos internacionais de capital, comércio e investimentos. O país que apresente uma estrutura tributária muito diferente do padrão internacional tende a perder competitividade.

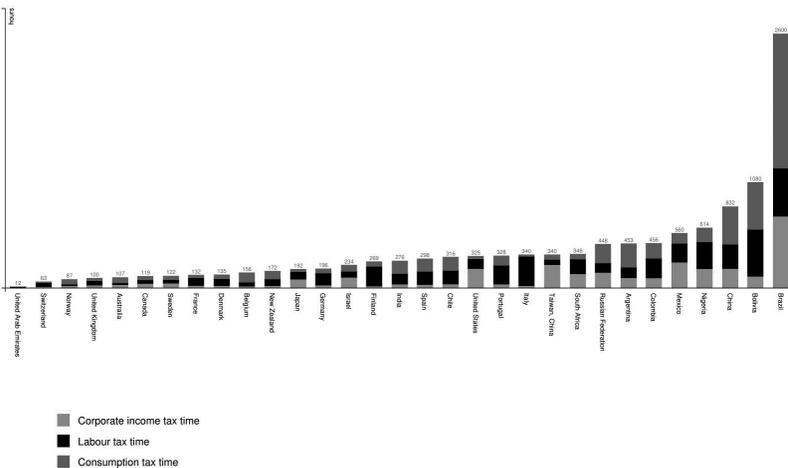
Percebe-se, então, que a simplicidade, que caminha de braços dados com a eficiência e a **transparência**⁹, deve ser meta constante de um sistema de tributação. Nessa linha, não se pode dizer que a busca pela simplicidade é, propriamente, uma tendência, porque não consubstancia objetivo novo. Na realidade, deve permear toda a decisão envolvendo política tributária. É, portanto, um legítimo princípio do ordenamento jurídico-tributário.

-
8. A tributação é uma forma de obtenção de receita pelo Estado, mas não deixa de ser um instrumento de política econômica. Atualmente, o aspecto extrafiscal é patente nos diversos sistemas tributários. Aquela velha ideia de absoluta neutralidade da tributação, segunda a qual ela não deveria influenciar nem ser influenciada pelo substrato econômico no qual incide, ficou para trás. Em maior ou menor grau, os tributos alteram as condições da economia, podendo, por exemplo, visar à redistribuição de riquezas, estabilização e desenvolvimento econômicos (PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. Op. cit., p. 355). Assim, a neutralidade passa a ser relativa, mas a intervenção por meio de tributos se legitima apenas enquanto legítimos e amparados na Constituição são seus fins. Os impostos seletivos sobre o consumo e as contribuições de intervenção no domínio econômico são exemplos da ausência de neutralidade com amparo constitucional.
 9. Segundo dispõe o art. 150, § 5º, da Constituição Federal de 1988, “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. Sobre o tema, vige a Lei nº 12.741/2012, objeto da sanção do Projeto de Lei do Senado nº 174/2006, de autoria do Senador Renan Calheiros, que “dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal”. O comando constitucional que se busca implementar por meio da norma consubstancia o princípio da transparência tributária, tendo sido altamente meritória a iniciativa. A grande dificuldade para sua precisa aplicação refere-se ao cálculo da carga tributária efetiva incidente sobre cada mercadoria ou serviço, justamente em virtude da grande complexidade do sistema tributário brasileiro. A EC nº 132/2023 reforça o princípio no § 3º do art. 145 e no inciso XIII do § 1º do art. 156-A da CF.

No caso brasileiro, temos condições de analisar empiricamente as consequências do afastamento, na prática, do Sistema Tributário Nacional do princípio da simplicidade. Basta atentar para a nossa legislação, repleta de tributos distribuídos em três esferas governamentais, alguns com a mesma base de cálculo¹⁰, permeada de regras de exceção, regimes especiais, as mais diversas isenções, alíquotas zero e formas complicadas de creditamento que tornam o sistema complexo e dispendioso e dificultam a segurança dos contribuintes quanto à conformidade tributária.

Reflexo disso é o Brasil ser historicamente o país recordista quando se fala em custo para o cálculo dos tributos pelas empresas. Estudo conjunto da “PricewaterhouseCoopers” (PwC) e do Banco Mundial, que analisou durante anos a estrutura tributária de quase duas centenas de países, classificava o Brasil como aquele que demanda do contribuinte o maior número de horas anuais para o cumprimento de suas obrigações tributárias¹¹, conforme quadros abaixo, referentes aos primeiro e último anos de pesquisas disponíveis (2004 e 2018):

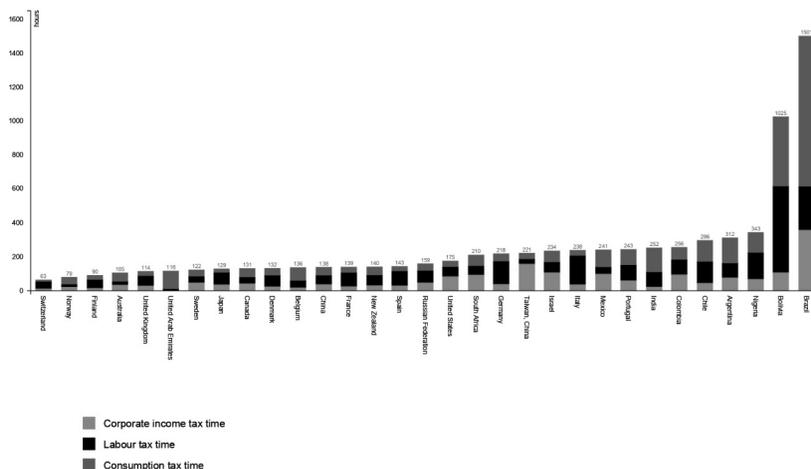
Time to comply 2004



Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdataatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.
 © 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

10. Caso do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).
11. “Tempo para cumprimento das obrigações” – “Time do Comply”.

Time to comply 2018



Source: PwC's Paying Taxes data explorer (<https://www.pwc.com/payingtaxesdatatool>). Note: Some of the figures in the chart may be rounded.
 © 2019 PwC, the World Bank and International Finance Corporation. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. The World Bank refers to the legally separate but affiliated international organizations: International Bank for Reconstruction and Development and International Development Association.

Em 2004, eram necessárias 2.600 horas anuais para que uma empresa padrão apurasse e recolhesse seus tributos. Em 2018, apesar da evidente melhora, ainda eram necessárias 1.501 horas anuais¹², uma diferença grande mesmo em comparação com outros países mal posicionados nesse critério, como a Bolívia, por exemplo¹³. Apenas para ilustrar,

12. "In absolute terms, the greatest reduction in the time to comply was in Brazil, but the country still has some catching up to do. The time to comply in Brazil went down from 2,600 hours in 2004 to 1,958 hours in 2016, and dropped to 1,501 hours in 2018 — a reduction of 23% in three years. Nevertheless, our case study company still requires longer to comply with its main tax obligations in Brazil than anywhere else in the world, and the time to comply in Brazil is still 476 hours higher than in Bolivia, which has the next-longest time to comply, 1,025 hours". PWC, World Bank Group. "Paying Taxes 2020". p. 18. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>. Acesso em fevereiro de 2025..Cf. também World Bank Group. "Doing Business Archive". Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em fevereiro de 2025.
13. As autoridades brasileiras há anos vinham contestando formalmente a metodologia de coleta de dados e de tratamento das informações utilizada para a elaboração do estudo elaborado pela PwC em parceria com o Banco Mundial. Segundo o ex-Secretário da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, José Tostes, o órgão sempre buscou defender que os números da avaliação de fato revelassem a realidade dos indicadores.

na Suíça, os contribuintes gastavam apenas 63 horas por ano em 2018 e, na Rússia, Índia, China e África do Sul, integrantes dos BRICS¹⁴ juntamente com o Brasil, os tempos eram de 159, 252, 138 e 210 horas por ano¹⁵, respectivamente.

O estudo também traz informação relevante no que se refere à quantidade de horas gastas, no Brasil, com tributos sobre a renda, 361; sobre a folha de pagamentos, 255; e sobre o consumo, 885¹⁶. Ou seja, no ano de 2018, 59% do tempo gasto para apuração e pagamento de tributos por uma empresa padrão brasileira foi dirigido à tributação sobre o consumo, enquanto a média mundial é de 38,5%.

Segundo o professor português Vasco Branco Guimarães,

O sistema de tributação do consumo no Brasil apresenta um conjunto de características que o tornam pouco atractivo para o investidor externo

Nesse sentido, levantamento da Federação Nacional de Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON), realizado em 2018, ouvindo 85 contadores, teria concluindo serem necessárias 474 horas anuais para cumprimento das obrigações tributárias. Cf. VALOR ECONÔMICO. “Fim do ‘Doing Business’ deixa Brasil na pior posição”. Brasil, Brasília, 27/09/2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/09/27/fim-do-doing-business-deixa-brasil-na-pior-posicao.ghtml>. Acesso em fevereiro de 2025. A divergência entre os números apresentados pelo relatório em questão e aqueles indicados pela FENACON é gritante, razão pela qual se faz necessária uma análise cautelosa da questão. Todavia, o valor mais baixo, de 474 horas/ano, ainda representa mais que o dobro da média mundial, de 234 horas/ano.

14. “A ideia dos BRICS foi formulada pelo economista-chefe da Goldman Sachs, Jim O’Neil, em estudo de 2001, intitulado ‘Building Better Global Economic BRICs’. Fixou-se como categoria da análise nos meios econômico-financeiros, empresariais, acadêmicos e de comunicação. Em 2006, o conceito deu origem a um agrupamento, propriamente dito, incorporado à política externa de Brasil, Rússia, Índia e China. Em 2011, por ocasião da III Cúpula, a África do Sul passou a fazer parte do agrupamento, que adotou a sigla BRICS”. Cf. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/forumbrics/pt-BR/conheca-os-brics.html>. Acesso em fevereiro de 2025. Desde janeiro de 2024, o grupo passou a ter dez membros plenos: além de Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul, se uniram ao bloco como membros permanentes o Irã, a Arábia Saudita, o Egito, a Etiópia e o Emirados Árabes Unidos.
15. World Bank Group. “Doing Business Archive”. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em fevereiro de 2025.
16. World Bank Group. “Doing Business Archive”. Disponível em: https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploreconomies/brazil#DB_tax. Acesso em fevereiro de 2025.

e provoca perplexidades aos que se dedicam à matéria da tributação do consumo. Na busca de explicações para estes factos detectamos que a resposta se encontra na particular formação da vontade política brasileira e em circunstâncias históricas precisas e determinadas que influenciaram, sem qualquer estudo ou ponderação teórica, técnica ou prática a solução apontada.¹⁷

Essa divergência tem explicação, sem dúvida, na estrutura fiscal (“tax mix”) brasileira, que é a forma como se articulam os vários tributos de um sistema fiscal e quais os pesos relativos e absolutos de cada um deles no total das receitas tributárias. Logicamente, a estrutura fiscal varia entre os vários países e é influenciada pelo estágio de desenvolvimento econômico, bem como por aspectos culturais, históricos, políticos etc. Como nos informa Manoel Henrique de Freitas Pereira¹⁸:

Ao nível da OCDE^[19], o peso dos impostos sobre o rendimento no total das receitas fiscais aumentou de 34,7% em 1965, para 38,2%, em 1980, baixando posteriormente para se situar em 34,4%, em 2004. Esta evolução é devida sobretudo ao imposto de sociedades já que o imposto pessoal de rendimento registrou uma diminuição de cerca de 1,5% entre aqueles anos limite. No tocante às contribuições para a segurança social regista-se um nítido aumento de peso na estrutura fiscal, sempre ascendente, tendo a sua participação passado de 17,7%, em 1965, para 22,1%, em 1980 e 25,9% em 2004, o que pode ser associado à pressão sobre as prestações sociais resultantes do envelhecimento populacional. Daí se poder concluir que, no total, os impostos sobre o rendimento e as contribuições para a segurança social representavam, em média, em 2004, 60,3% das receitas fiscais. Os impostos sobre o património têm um peso diminuto, tendo registrado

17. GUIMARÃES, Vasco Branco. A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; Vasques, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). “IVA para o Brasil” – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 47-68, p. 67.

18. Op. cit., p. 345.

19. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), organização internacional que congrega, atualmente, 38 países, majoritariamente europeus, mas também Austrália, Coreia do Sul, Canadá, Chile, México, Colômbia, Costa Rica, Nova Zelândia, Israel, Estados Unidos da América do Norte e Japão. Tem como objetivo o trabalho cooperativo de forma a estabelecer e propor parâmetros para a elaboração de regras internacionais e encontrar soluções para uma gama de desafios sociais, econômicos e ambientais. Cf. sítio da OCDE na internet (<https://www.oecd.org/about/>). Acesso em fevereiro de 2025.

uma grande baixa até 1980: de 7,9%, em 1965, para 5,3%, em 1980, tendo o respectivo peso mantido-se quase inalterável nas duas décadas seguintes: a sua participação era de 5,6%, em 2004. O peso dos impostos sobre o consumo também tem diminuído: passou de 36,1%, em 1965, para 30,9%, em 1980, acusando, a partir daí, uma certa estabilidade, registrando 30,5%, em 2004. Contribuiu para esta baixa a queda da participação dos impostos especiais de consumo já que a importância do imposto geral de consumo tem vindo a aumentar, o que se deve atribuir à introdução do IVA em quase todos os países da OCDE (29 países num total possível de 30). Com efeito, enquanto o peso do imposto geral de consumo passou de 13,6% em 1965 para 19,1% em 2004, a importância dos impostos especiais sobre o consumo caiu para menos da metade, pois baixou de 24,2% no primeiro daqueles anos para 11,4% no último.

Daqui resulta que mais de 90% das receitas fiscais ao nível da OCDE derivam dos impostos sobre o rendimento, das contribuições para a segurança social e dos impostos sobre o consumo, o que não significa que uma análise por países não demonstre que é muito diferente, de país para país, a repartição de receitas fiscais por impostos.

Segundo a OCDE²⁰, entre os anos de 1975 e 2022, o peso da tributação sobre o consumo na estrutura fiscal dos seus países membros caiu, na média, de 31,1% para 29,6%, apesar de ter aumentado a sua participação como percentual do Produto Interno Bruto (PIB) de 8,7% para 9,9%. Quanto à tributação da renda de pessoas físicas e jurídicas, em 2022, na média, representou 36,5% da estrutura fiscal dos países membros da OCDE, permanecendo a principal fonte de receita para financiar os gastos públicos em dezoito países. Em dez deles – Austrália, Canadá, Dinamarca, Islândia, Irlanda, México, Nova Zelândia, Noruega, Suíça e Estados Unidos da América – o peso da incidência sobre a renda representou mais do que 40%²¹.

20. OCDE (2024a), “Consumption Tax Trends 2024: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends”, OECD Publishing, Paris, 2024, p. 14-15. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/dcd4dd36-en>. Acesso em fevereiro de 2025.

21. OCDE (2024b), “Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries”, OECD Publishing, Paris, 2024, p. 21. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/revenue-statistics-2024_c87a3da5-en.html. Acesso em fevereiro de 2025.

Por sua vez, dados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)^{22,23,24} demonstram que, nos anos de 2021 a 2023, nossa estrutura fiscal estava representada da seguinte forma:

TIPO DE BASE	2021	2022	2023
Tributos sobre o consumo ²⁵	41,61%	37,89% ²⁶	35,43% ²⁷
Tributos sobre o rendimento ²⁸	23,82%	27,31%	26,78%

22. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2022). Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. “Carga Tributária no Brasil – 2021” (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, DF, dezembro, 2022, p. 12. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em fevereiro de 2025.
23. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2023b). Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. “Carga Tributária no Brasil – 2022” (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, DF, dezembro, 2023, p. 13. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022/view>. Acesso em fevereiro de 2025.
24. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2024b). Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. “Carga Tributária no Brasil – 2023” (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, DF, dezembro, 2024, p. 12. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2023/view>. Acesso em fevereiro de 2025.
25. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Relativa às Atividades de Importação ou Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Álcool Combustível (CIDE-Combustíveis), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).
26. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2023b). Op. cit. A publicação, na p. 19, “Tabela INC 00 – Receita Tributária por Base de Incidência – 2021 e 2022”, calcula o valor da base “Tributos sobre Bens e Serviços” em 13,48% do PIB e 40,16% da arrecadação total, pois inclui outras rubricas (“Comércio exterior”; “Taxas – Prest. Serviços e Poder Polícia”; “Contribuições Previdenciárias”; e “Outras Contribuições Sociais e Econômicas”).
27. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2024b). Op. cit. A publicação, na p. 18, “Tabela INC 00 – Receita Tributária por Base de Incidência – 2022 e 2023”, calcula o valor da base “Tributos sobre Bens e Serviços” em 12,60% do PIB e 39,23% da arrecadação total, pois inclui outras rubricas (“Comércio exterior”; “Taxas – Prest. Serviços e Poder Polícia”; “Contribuições Previdenciárias”; e “Outras Contribuições Sociais e Econômicas”).
28. Imposto sobre a Renda, CSLL.

TIPO DE BASE	2021	2022	2023
Tributos previdenciários ²⁹	18,73%	18,96%	19,59%
Tributos sobre o patrimônio ³⁰	4,87%	4,78%	5,26%
Tributos sobre mov. Financeira ³¹	1,67%	1,77%	1,76%
Outros	9,30%	9,29%	11,18%
TOTAL	100%	100%	100%

Ressalvando as diferenças entre os sistemas tributários brasileiro e dos vários países que compõem a OCDE, bem como o fato de a classificação dos diversos tributos em cada uma das categorias acima poder gerar alguma divergência³², verifica-se que os principais descolamentos entre a estrutura fiscal brasileira e a da média dos países da Organização se situa nos tributos sobre o consumo e sobre o rendimento.

Enquanto no Brasil, no ano de 2023, os tributos sobre o consumo e sobre o rendimento representaram 35,43% e 26,78%, respectivamente, na média dos países da OCDE, no ano de 2022, eles representaram 29,6% e 36,5%, como visto anteriormente.

-
29. Contribuição para a Previdência Social (União, Estados e Municípios), Contribuição para o Regime Próprio do Servidor Público.
 30. Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI).
 31. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), lembrando que este último tributo foi extinto a partir de 1º de janeiro de 2008.
 32. Vale notar que várias das chamadas contribuições sociais para a Seguridade Social têm como base de cálculo o faturamento, a receita ou o lucro das pessoas jurídicas, conforme previsão do art. 195, inciso I, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, a Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep, a CSLL foram classificadas como “tributos sobre o consumo” ou “sobre o rendimento” (cf. GUIMARÃES, Vasco Branco. Op. cit., p. 50). O IOF, aqui classificado autonomamente como “tributo sobre movimentação financeira”, poderia estar enquadrado entre os “tributos sobre o consumo”.

A comparação demonstra, mais uma vez, a distorção patente da tributação brasileira, predominantemente incidente sobre o consumo e, por consequência, regressiva³³.

Nesse ponto, faz-se útil o conceito de tributos diretos e indiretos, sendo os primeiros, como leciona Luciano Amaro³⁴,

devidos, “de direito”, pelas mesmas pessoas que, “de fato”, suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, “de direito”, por uma pessoa (dita “contribuinte de direito”), mas suportados por outra (“contribuinte de fato”): o “contribuinte de direito” recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para

-
33. Houve melhora da estrutura fiscal brasileira entre os anos de 2021 e 2022, pelo aumento da tributação da renda e diminuição da incidência sobre o consumo. Segundo a RFB, “a base de incidência com a maior **variação positiva** na composição da arrecadação em 2022 foi a de **renda**’ (...). Observa-se que esta variação está concentrada basicamente no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, no Imposto de Renda Retido na Fonte e na CSLL, **reflexo do bom desempenho** da indústria e do setor de serviços, com destaque para a arrecadação referente à estimativa mensal do IRPJ, relativa a fatos geradores de 2021. Já a base de incidência **‘Bens e Serviços’** obteve a maior **variação negativa** (...). Este resultado foi influenciado principalmente pelas desonerações tributárias sobre combustíveis e produtos industrializados (Leis Complementares 192/22 e 194/22 e Decreto 11.158/22) com impacto mais significativo nas arrecadações do PIS/Cofins e do IPI. (...) **Em relação à tendência histórica**, a base **‘Renda’** manteve a tendência de alta, enquanto a base **‘bens e serviços’** reverteu a série de duas altas consecutivas, com uma redução considerável do percentual da arrecadação total em relação aos percentuais entre 2013 e 2021.” (BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2023b). Op. cit., p. 5. Grifos nossos). Já entre os anos de 2022 e 2023, a base de incidência com a maior variação positiva absoluta foi a de “Folha de Salários”, com um aumento de 0,10 p.p. do PIB, provavelmente devido ao aumento da massa salarial. Já a base de incidência “Bens e Serviços” obteve a maior variação negativa, arrecadando 0,66 p.p. do PIB a menos que no ano de 2022, principalmente em virtude do desempenho do ICMS (BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2024b). Op. cit., p. 5).
34. “Direito Tributário Brasileiro”. 25. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2023, p. 90. Adverte o autor que é preciso ter cautela com essa rotulagem, pois, juridicamente, todo contribuinte é de direito, pois é a lei que o define. Conforme, numa análise já de conteúdo econômico, o ônus seja ou não por ele suportado, é que se dirá se há ou não a figura do contribuinte de fato, como personagem diversa. Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos “indiretos” não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. E continua afirmando que, por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito “direto” que não possa, por algum mecanismo, ser “embutido” no preço de bens ou serviços e, portanto, “repassado” a terceiros.

o “contribuinte de fato”; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos.

Os tributos indiretos, em razão de suas características, são menos viáveis, sobretudo por terem como sujeito passivo o chamado contribuinte de direito – o empresário, por exemplo –, e seu valor ser transferido aos contribuintes de fato³⁵ – os consumidores de mercadorias e serviços, que não têm para quem repassar esse custo adicional incidente sobre os bens. Em outras palavras, cabe ao empresário o recolhimento do tributo, mas o encargo financeiro é parcial ou totalmente repassado ao consumidor final que paga pelos bens e serviços adquiridos, cujo preço carrega o tributo incidente sobre a operação.

Ainda nas palavras de Luciano Amaro³⁶,

os impostos indiretos têm como proclamada virtude a circunstância de virem disfarçados no preço de utilidades adquiridas pelo “contribuinte de fato”, que, em geral, não percebe o ônus tributário incluído no preço pago. Trata-se de tributos que “anestesiaram” o consumidor, quando este, ao adquirir bens ou serviços, não se dá conta de que, embutido no preço, pode vir um pesado gravame fiscal.

Desse modo, quando se adquirem mercadorias ou serviços, uma parcela do preço será utilizada para pagar a empresa e seus empregados, outra irá para o Estado, sob a forma de tributos.

Além de difícil visualização, os tributos indiretos são menos isonômicos, devido à sua forte regressividade, ao contrário, em regra, dos diretos³⁷.

35. Sobre o tema, relevante contribuição nos dá Manuel Henrique de Freitas Pereira, quando conclui que a repercussão (ou transferência) dos impostos por meio dos preços das mercadorias ou serviços depende dos fatores que influenciam estes últimos, nos quais se destacam a estrutura de mercado e as elasticidades da oferta e da procura (Op. cit., p. 32).

36. Op. cit., p. 152.

37. Vale notar que no Brasil há fortes distorções em relação à incidência do Imposto sobre a Renda, que sobrecarrega a produção em virtude de uma carga sobre a pessoa jurídica relativamente elevada, enquanto incide de forma branda na parcela mais rica da população, o que atenta contra a progressividade. Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair alertam sobre a estrutura do IRPF ser pouco progressiva e favorecer a concentração e o “indicador de progressividade, entre os declarantes do imposto, [ser] menor do que o comumente reportado na literatura, declinante ao longo do tempo e quase todo explicado pelas alíquotas progressivas dos rendimentos do trabalho. A contribuição dos rendimentos do capital é nula, porque estão isentos ou submetidos a alíquotas lineares mais baixas. (...) O resultado que aponta ligeira progressividade do IRPF deve ser relativizado, porque

Com efeito, um tributo é regressivo se a sua taxa efetiva, correspondente à relação entre o imposto e a renda percebida, diminui com o aumento desta. Por seu turno, é progressivo se a sua taxa cresce à medida que o valor da renda se eleva. Trocando em miúdos, em um ambiente regressivo, quanto mais se ganha, menos se paga tributo proporcionalmente, ao passo que quanto menos renda, maior a carga tributária proporcionalmente suportada pelo indivíduo.

No Brasil, estudos já mostraram que a carga tributária total é regressiva, devido à influência dos impostos indiretos³⁸. A própria natureza indireta dos tributos é parcialmente responsável por essa regressividade, na medida em que eles incidem sobre despesas de consumo, que representam a parte mais significativa dos gastos dos relativamente mais pobres³⁹. A renda desse estrato da população é comprometida de modo mais significativo por tributos incidentes sobre o consumo quando comparada com a parcela mais rica da sociedade.

Assim, o abuso da utilização da tributação sobre o consumo acarreta um sacrifício desigual dos cidadãos/contribuintes, por causar menos impacto no orçamento da parcela da população com renda mais elevada do que no orçamento daquela com menor renda⁴⁰. A migração da carga

os princípios da equidade horizontal e vertical são violados – e, portanto, o próprio conceito de progressividade. A alíquota média, considerando a renda total, cresce progressivamente até o início do último centésimo da distribuição, quando atinge 12,1%, **mas então começa a cair até 7% entre os 0,05% mais ricos. Em média, os 0,05% mais ricos pagam menos imposto, proporcionalmente à sua renda, do que as cerca de 4 milhões de pessoas, incluindo frações da classe média alta, que ganham entre R\$ 131 mil e R\$ 1 milhão.** (“Progressividade tributária”: a agenda negligenciada. Rio de Janeiro, abril, 2016 (Texto para Discussão, n. 2190), p. 33. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf. Acesso em fevereiro de 2025.

38. VIANNA, S. [et al.] “Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil”: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996. Brasília, DF: IPEA, setembro, 2000. (Texto para discussão nº 757). p. 55. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2357/1/TD_757.pdf. Acesso em fevereiro de 2025.
39. SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 51.
40. Cf. RANGEL, Paulo Euclides. Reforma tributária em 2008: “desta vez será diferente, desta vez vai” (para onde?). “Cadernos ASLEGIS/Associação dos Consultores Legislativos e de Orçamento e fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados”, Brasília: Aslegis, v. 33, p. 47-63, jan/abril 2008, p. 54: “É comum, no mundo acadêmico, a avaliação de que nosso sistema tributário, centrado na base consumo, reforça, em vez de atenuar, as desigualdades distributivas. De fato, o sistema tributário brasileiro destoa do padrão médio verificado nos países membros da OCDE por supertributar o consumo e subtributar a renda e o patrimônio.”

tributária do consumo para o rendimento, portanto, parece ser objetivo relevante a ser buscado pelos formuladores de políticas públicas⁴¹.

Dito isso, não é difícil concluir que o sistema tributário brasileiro é de péssima qualidade, não apenas em virtude da desarrazoada carga tributária, calculada em 32,11% do PIB em 2023⁴², mas também por não observar os princípios básicos indicados nas linhas anteriores.

A enorme quantidade de benefícios/incentivos fiscais⁴³ contribui, e muito, para piorar o sistema⁴⁴. O Estado brasileiro vem consistentemente

41. Como contraponto, destacamos texto de Marcos Köhler, que contesta a tese de hiper tributação dos pobres (HTP), por meio de crítica ao Texto para Discussão (TD) nº 2.823, do IPEA (SILVEIRA, F. G.; Palomo, T. R.; Cornelio, F. M.; Tonon, M. R. "Tributação indireta": alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. Texto para Discussão nº 2823. IPEA. Brasília. 2022). Segundo os autores do TD, a regressividade dos tributos indiretos predomina no efeito redistributivo do sistema tributário como um todo, ou seja, supera o pequeno efeito redistributivo da tributação direta. Conforme argumenta Köhler, "a crença de que, no Brasil, a tributação dos mais pobres seria proporcionalmente maior que a dos mais ricos é muito difundida, sendo apenas mais uma faceta de uma distribuição de renda que estaria entre as piores do mundo. Essa assimetria na tributação das várias faixas de renda, em prejuízo dos mais pobres, se daria porque a regressividade na tributação indireta – sobre o consumo – seria tão expressiva que nem mesmo a progressividade dos impostos diretos – os que incidem sobre renda e patrimônio – seria capaz de compensar. (...) A tese da HTP é o mais importante pilar ideológico do distributivismo em sua fase atual e tem grande apelo acadêmico. O TD é um dos mais recentes exemplos de trabalhos que batem nessa tecla. A crítica ao TD, portanto, é uma crítica a essa linha de argumentação." (KÖHLER, Marcos Antonio. "A Hiper Tributação dos Pobres no Brasil: um mito influente". Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Abril 2024 (Texto para Discussão nº 328). Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td328>. Acesso em fevereiro de 2025).

42. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2024b). Op. cit., p. 12.

43. Para a União, no ano de 2025, o gasto tributário foi estimado em R\$ 544,47 bilhões, representando 4,40% do PIB e 19,72% das receitas administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Gastos tributários, por sua vez, são conceituados como "gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência – STR, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte". Cf. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (2024a). Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. "Demonstrativo de Gastos Tributários PLOA 2025". Brasília, DF, setembro, 2024, p. 4-5; 10. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-previsao-ploa-2025-base-conceitual.pdf>. Acesso em fevereiro de 2025.

44. "O Governo Federal tem sido pressionado a reduzir sua carga tributária, bem como a cumulatividade da tributação. Desde 2004, este tem feito várias desonerações, sempre