

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO –
UNDB
CURSO DE DIREITO

LAURA RODRIGUES RIBEIRO E SILVA

**A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA APLICADA A MATRIZ TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA:** Um estudo acerca da tax design do ICMS e seus enfrentamentos
socioeconômicos à luz de dados da Administração Pública Federal e CONFAZ no
exercício de 2022 e 2023.

São Luís

2024

LAURA RODRIGUES RIBEIRO E SILVA

A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA APLICADA A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: Um estudo acerca da tax design do ICMS e seus enfrentamentos socioeconômicos à luz de dados da Administração Pública Federal e CONFAZ no exercício de 2022 e 2023.

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel(a) em Direito.

Orientador: Prof. Me. Igor Martins Coelho Almeida

São Luís

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário – UNDB / Biblioteca

Silva, Laura Rodrigues Ribeiro e

A teoria da tributação ótima aplicada a matriz tributária brasileira: um estudo acerca da tax desing do ICMS e seus enfrentamentos socioeconômicos à luz de dados da Administração Pública Federal e CONFAZ no exercício de 2022 e 2023. / Laura Rodrigues Ribeiro e Silva.

— São Luís, 2024.

102 f.

Orientador: Prof. Me. Igor Martins Coelho Almeida.

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2024.

1. Tributação de bens. 2. ICMS. 3. Teoria da tributação ótima. I. Título.

CDU 340.1:336.2“2022/2023”

LAURA RODRIGUES RIBEIRO E SILVA

A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA APLICADA A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: Um estudo acerca da tax design do ICMS e seus enfrentamentos socioeconômicos à luz de dados da Administração Pública Federal e CONFAZ no exercício de 2022 e 2023.

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel(a) em Direito.

Aprovada em: 03/12/2024.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Igor Martins Coelho Almeida

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Airon Caleu Santiago Silva

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Carlos Henrique Falcão de Lima

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

As nações são todos mistérios. / Cada uma é todo o mundo a sós.
Fernando Pessoa

AGRADECIMENTOS

Esse trabalho só se tornou possível com o suporte incondicional, força e resiliência da minha mãe, Celiana, e da companhia, risadas e carinho constante da minha irmã, Sofia. Agradeço às duas imensamente pela família que dia a dia construímos.

Agradeço ao meu professor e orientador Igor, que, com muita competência, e paciência, me guiou no desenvolvimento do presente trabalho, com seu suporte constante.

Agradeço à minha professora de metodologia Aline, que, com seu maravilhoso trabalho, pôde me guiar com confiança nos meus maiores momentos de dúvidas e medo.

Agradeço também à minha avó, Ana Célia, pelo apoio e suporte e amor essenciais, e a meu padrinho, Francisco, por sua torcida e afago mesmo que à distância.

Agradeço em especial ao meu tio Bernadino, pela presença afetuosa, suporte constante e exemplo de profissional durante minha graduação.

Agradeço ao meu namorado, Júlio, que nunca falhou em segurar minha mão nos momentos difíceis e comemorar minhas vitórias comigo. Se um dia pensei em desistir, não o fiz por mérito da ajuda incondicional dele.

Agradeço à minha tia Vera, por contribuir durante minha vida e se fazer presente mesmo à distância.

Sem meus queridos amigos da faculdade, Melinda, Jamille, Juane, Victor, Marcos e Gaby, o fardo da produção do presente trabalho seria muito mais pesado, e, por isso, agradeço imensamente por nossa amizade. Em especial, agradeço à minha amiga Nathália, que dedicou boa parte do seu tempo para me ajudar com seu brilhantismo acadêmico, com dicas e norteamto essenciais durante minha escrita e pesquisa.

Agradeço também ao meu pai, Gerson, por, em diversas instâncias, acreditar no meu potencial.

RESUMO

A Teoria da Tributação Ótima, formulada por economistas como Ramsey e Mirrlees e aprimorada por Atkinson e Stiglitz, propõe um sistema tributário que maximize o bem-estar social minimizando distorções econômicas. A teoria defende uma estrutura tributária que equilibre eficiência e equidade, tributando bens essenciais com demanda inelástica de forma mais leve para reduzir a regressividade. No Brasil, o ICMS, imposto indireto sobre o consumo, é regressivo e penaliza as classes de menor renda, contrariando a teoria ao onerar bens essenciais. Além disso, a guerra fiscal entre estados amplia desigualdades regionais. Reformas estruturais no ICMS são necessárias para reduzir a regressividade e promover um sistema tributário mais justo e equitativo. Os dados da Receita Federal e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) reforçam essa análise, indicando que, em 2022, 40,16% da arrecadação total do ICMS provém da tributação sobre bens e serviços. Estudos também mostram que a carga tributária sobre o consumo no Brasil atinge cerca de 33,56% do PIB, um percentual elevado que reflete o peso significativo desse imposto na economia nacional. Além disso, a guerra fiscal entre estados, caracterizada pela concessão de incentivos fiscais de ICMS para atrair investimentos, tem gerado uma distorção adicional, prejudicando as finanças estaduais e aprofundando as disparidades regionais.

Palavras-chave: Tributação. ICMS. Regressividade. Essencialidade. Eficiência. Equidade.

ABSTRACT

La Théorie de la Fiscalité Optimale, formulée par des économistes comme Ramsey et Mirrlees et améliorée par Atkinson et Stiglitz, propose un système fiscal visant à maximiser le bien-être social tout en minimisant les distorsions économiques. La théorie défend une structure fiscale qui équilibre efficacité et équité, en imposant plus légèrement les biens essentiels à demande inélastique pour réduire la régressivité. Au Brésil, l'ICMS, impôt indirect sur la consommation, est régressif et pénalise les classes à faible revenu, contredisant ainsi la théorie en alourdissant la charge sur les biens essentiels. En outre, la concurrence fiscale entre les États élargit les inégalités régionales. Des réformes structurelles de l'ICMS sont nécessaires pour réduire la régressivité et promouvoir un système fiscal plus juste et équitable. Les données de la Receita Federal et du Conseil National de Politique Fiscale (CONFAZ) renforcent cette analyse, indiquant qu'en 2022, 40,16 % des recettes totales de l'ICMS proviennent de la fiscalité sur les biens et services. Des études montrent également que la charge fiscale sur la consommation au Brésil atteint environ 33,56 % du PIB, un pourcentage élevé qui reflète le poids significatif de cet impôt dans l'économie nationale. Par ailleurs, la concurrence fiscale entre États, caractérisée par la concession d'incitations fiscales d'ICMS pour attirer les investissements, a généré une distorsion supplémentaire, nuisant aux finances des États et approfondissant les disparités régionales.

Mots-clés: Fiscalité. ICMS. Régressivité. Essentialité. Efficacité. Équité.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA ATRAVÉS DA ÓTICA JURÍDICA.....	12
2.1 O que se entende por “Ótimo”, na Optimal Taxation Theory? A construção da tributação ideal e as perspectivas pioneiras de Adam Smith em “The Wealth Of Nations”	12
2.2 Teoria da Tributação Ótima e Equidade: Da Regra de Ramsey à Mirrlees Review.....	16
2.3 Progressividade e Regressividade Tributária: Uma Revisão sobre Equidade com Base em Atkinson, Stiglitz e Piketty.....	25
3. MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS): DESAFIOS E CONTROVÉRSIAS INERENTES AO SEU TAX DESIGN.....	31
3.1 O Arcabouço Constitucional do ICMS: Estrutura e Evolução da Tributação sobre a Circulação de Mercadorias no Brasil.....	31
3.2 ICMS e o Princípio da Capacidade Contributiva: Perspectivas sobre a Regressividade na Tributação de Consumo.....	37
3.3 ICMS e o Princípio da Seletividade: Dissecando o que se entende por este princípio a luz da essencialidade dos Bens na Estrutura Tributária Brasileira.....	40
4. ICMS E A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA: Estudo de Conformidade a Partir de Dados da Receita Federal e CONFAZ em 2022 e 2023.....	45
4.1 A Carga Tributária de Bens e Serviços no Brasil: da resignificação dos estudos tributários aos desafios encontrados à luz de dados da Receita Federal de 2022.....	46
4.2 ICMS, Essencialidade e Seletividade: Uma Abordagem Comparativa com a Teoria da Tributação Ótima.....	50
4.3 A instrumentalização dos convênios fiscais de 2022 e 2023 do ICMS para a manutenção da Guerra Fiscal entre estados à luz da Teoria da Tributação Ótima.....	67
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	91
REFERÊNCIAS.....	95

1.INTRODUÇÃO

O Século XXI testemunha mudanças profundas nas relações socioeconômicas, especialmente no campo da tributação. Em um contexto de transformações intensas, é difícil conceber um sistema tributário que atenda plenamente aos requisitos de eficiência e justiça. Diversas teorias e prognósticos sobre tributação divergem e revelam uma multiplicidade de abordagens e pontos de vista. No entanto, alguns estudos e teorias se destacam por propor modelos tributários que buscam alcançar o ideal de uma tributação “extremamente satisfatória” ou “ótima”.

No cenário jurídico, observa-se que o combate à desigualdade de renda pode ser intensificado por políticas redistributivas, como o acesso igualitário a serviços essenciais, incluindo a educação. Nesse contexto, o sistema tributário revela-se uma ferramenta poderosa para sanar desigualdades tão latentes. Assim, torna-se essencial analisar como a base tributária brasileira está estruturada, particularmente na incidência de impostos sobre patrimônio, renda e consumo de bens e serviços, e de que maneira essa estrutura reflete a desigualdade de renda no país.

A tributação sobre o consumo, por ser detentora de quase metade da Carga Tributária Brasileira, como será visto no presente trabalho, é protagonista em todas as etapas da produção de bens e serviços, constitui a característica mais marcante do sistema tributário brasileiro. Dentro desse conjunto de tributos, o ICMS é o mais relevante, representando uma parte substancial da receita dos estados.

Portanto, percebe-se que evolução dos estudos jurídicos e econômicos revela que a atenção exclusiva ao coletivo é insuficiente para atender à totalidade das demandas sociais, tornando imprescindível que o Direito também considere os interesses difusos da sociedade, visto que a estrutura de um sistema tributário impacta profundamente uma sociedade, refletindo suas políticas públicas e influenciando seus processos econômicos e sociais.

O estudo da Teoria da Tributação Ótima surge, então, como uma referência teórica essencial para uma política tributária mais eficaz e justa. Baseada em contribuições da economia, essa teoria considera também aspectos

sociológicos, jurídicos e éticos ao propor mecanismos que aprimorem o sistema tributário e alinhem a tributação com os objetivos de justiça econômica e social.

Esta teoria se torna essencial para entender como um sistema de impostos pode não apenas gerar receita, mas também distribuir riqueza de maneira mais equitativa. Assim, por meio de um exame detalhado das diretrizes do CONFAZ e das práticas da Administração Pública Federal, surge o questionamento: como seria possível conceber um modelo de tributação que harmonize as contribuições da Teoria da Tributação Ótima com a legislação do ICMS?

Em vista de tal questionamento, tem-se a hipótese de que, ante a matriz tributária brasileira sobre Bens e Serviços no Brasil, com sua excessiva regressividade e peso na arrecadação brasileira, carece de mecanismos amparados pela Teoria Econômica que proporcionem o tributo “ideal”, prejudicando uma desigualdade socioeconômica. E, por não proporcionar o bem-estar social, está em desacordo com a Teoria da Tributação Ótima. Para equilibrar o peso da regressividade tributária, através de características do ICMS, os Estados constituem uma guerra fiscal.

Metodologicamente, a pesquisa adota uma abordagem hipotético-dedutiva, utilizando conhecimentos prévios sobre as controvérsias do ICMS sob a perspectiva da Teoria da Tributação Ótima. A análise de dados fornecidos pela Administração Pública Federal e pelo CONFAZ possibilita uma avaliação crítica do design tributário do ICMS, em comparação com os conceitos ideais defendidos na teoria tributária.

A importância pessoal deste estudo se deu pelo interesse de compreender a matriz tributária brasileira, particularmente a legislação do ICMS, e explorar como ela poderia ser redesenhada com base em uma teoria econômica robusta, na qual, a Teoria da Tributação Ótima foi a mais adequada devido a sua constante atualização. Nasceu da reflexão e perscrutação sobre alternativas que possam mitigar problemáticas inerentes a atual fiscalidade brasileira e suas causas.

A importância acadêmica do tema é evidente, dado que o desenvolvimento normativo, legislativo do sistema tributário no Brasil nem sempre acompanha o avanço do uso de princípios de tributação ótima, que visam a integração da evolução do bem-estar socioeconômico. Esse

descompasso reforça a necessidade do legislativo se amparar e fornecer estudos que norteiam a evolução normativa, de forma a evitar distorções econômicas de equidade e ineficiências brutas. Neste cenário, a Teoria da Tributação Ótima oferece um instrumental teórico valioso para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro, destacando a urgência de uma reforma no ICMS.

O objetivo inicial deste trabalho foi destrinchar as perspectivas de autores que compõem a Teoria da Tributação Ótima, analisando suas principais vertentes e evolução ao longo do tempo. Para isso, o primeiro capítulo foi dedicado a definir o conceito de "ótimo" ou "ideal" na tributação, correlacionando-o com a evolução do pensamento econômico global.

Para avaliar a aplicabilidade da Teoria da Tributação Ótima ao sistema fiscal brasileiro, o segundo objetivo foi delinear a tributação de bens e serviços no Brasil, com ênfase no ICMS, destrinchando suas características, legislação e modalidades de variação de alíquota devido à sua relevância arrecadatória como o maior imposto brasileiro sobre bens e serviços.

Com base nessas duas abordagens, foi possível, estabelecer no último objetivo, a análise da conformidade e desconformidade da Teoria da Tributação Ótima com o tax design do ICMS, por meio de dados da Receita Federal e do CONFAZ referentes ao período de 2022 a 2023. Essa análise, também considerou como as características do ICMS influenciam a carga tributária sobre bens e serviços.

No que se refere ao objetivo da pesquisa, foi adotado, neste trabalho, o método exploratório do problema, com o intuito de fornecer informações que clarifiquem o estudo e possibilitem maior familiaridade com o tema. Dessa forma, além da pesquisa bibliográfica, foi incluído o procedimento de pesquisa através de dados da Administração Pública Federal e CONFAZ, buscando obter conclusões inovadoras sobre o exame do tema proposto. (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Portanto, o primeiro capítulo desta pesquisa possui caráter propedêutico, a partir dos princípios de Adam Smith, precursor da Tributação Ótima, avançou-se para a formulação de Frank Ramsey e os aprimoramentos desenvolvidos por James Mirrlees. Além disso, tornou-se essencial abordar as contribuições contemporâneas de autores como Atkinson, Stiglitz e Piketty, que analisam a relação entre tributação e socioeconomia, considerando as

tendências tributárias internacionais e as demandas da sociedade atual. No segundo capítulo, o estudo investiga a regressividade tributária no Brasil e as particularidades da Matriz Tributária do ICMS, com o objetivo de identificar as problemáticas inerentes a esse imposto e seu impacto no sistema fiscal.

Em seguida, o terceiro capítulo busca fomentar a discussão das problemáticas inerentes ao ICMS e sua desconformidade com a Tributação Ótima. Para tanto, foi necessário apresentar dados da Receita Federal, no que tange ao ano de 2022 e 2023, com tabelas que compõe não só a Carga Tributária, mas também variações de alíquotas interestaduais, tendo como principal norteador o maranhão. Entre os 228 convênios firmados no período de 2022-2023, com margem de erro de 10%, 40 foram identificados como os mais relevantes para o estudo, através de percepções desses dados acerca de as modalidades de isenções, reduções e créditos presumidos.

2. A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA ATRAVÉS DA ÓTICA JURÍDICA.

O Século XXI carrega certo afloramento complexo relativo às relações socioeconômicas, sobretudo quanto à trajetória da tributação. Em virtude desse cenário, não se pode afirmar que exista um sistema tributário perfeito. Os prognósticos e teorias referentes a ela também não são uniformes, com a multiplicidade de autores discordando entre si. No entanto, Villas Bôas afirma que, historicamente pode-se apontar teorias e estudos que, com características em comum, buscam orientar sistemas tributários de diversos países para alcançar níveis próximos do 'extremamente satisfatório' ou 'ótimo'".

Essas teorias, correlatas entre si, juntas, englobam a Teoria da Tributação Ótima, objeto do primeiro capítulo. Com o avanço destas contribuições, essas teorias se tornaram cada vez mais aprofundadas, resultando em um vasto acervo de material que pode instrumentalizar e guiar a formulação de políticas tributárias.

No presente tópico, será exposta uma apresentação dos conceitos básicos da teoria da tributação ótima, por meio de uma abordagem teórica envolvendo contribuições dos principais autores a essa teoria, responsáveis por firmar o conceito de Tributação Ótima historicamente.

2.1. O que se entende por “Ótimo”, na Optimal Taxation Theory? A construção da tributação ideal e as perspectivas pioneiras de Adam Smith em “The Wealth Of Nations”

Lagemann (2004) afirma que a teoria da tributação ótima busca fornecer orientações qualitativas que sirvam de referência tanto para a criação e implementação de sistemas tributários ideais — o *tax design* — quanto para a reforma de sistemas já existentes — o *tax reform*. A tributação ótima, portanto, analisa um sistema tributário não apenas sob sua função econômica — influenciar a alocação de recursos para a produção de bens e serviços — mas também sua função redistributiva, ao afetar a distribuição de renda entre indivíduos.

Dessa forma, os pilares da tributação ótima são construídos com base em estudos que promovem a criação de sistemas tributários mais eficientes, justos, racionais e menos confiscatórios. Quando se aplica a teoria da tributação ótima a um sistema específico, trata-se de desenvolver mecanismos

interdisciplinares (combinando áreas diversas do conhecimento tributário) para aprimorar o sistema de modo a torná-lo mais justo econômica e socialmente, mais racional e mais eficiente, sem inviabilizar a atividade empresarial nacional, minimizando, assim, distorções.

Baseado em sua análise econômica da tributação, o brasileiro Cristiano Carvalho (2013) propõe cinco critérios para configurar um tributo ideal: a) Grande base de contribuintes (quanto maior a base, menores podem ser as alíquotas); b) Regras claras e objetivas; c) Incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica (com baixa sensibilidade do consumidor a alterações de preço, favorecendo o equilíbrio oferta-demanda); d) Justiça e respeito à equidade; e) Baixo custo administrativo (o Estado deve gastar o mínimo para administrar o tributo).

Portanto, um sistema tributário ideal deve equilibrar progressividade e eficiência, sendo neutro, simples e estável, visando a justiça econômica e social, eficiência e racionalidade, sem prejudicar a atividade empresarial nacional. Isso se dá por meio de tributos com ampla base de contribuintes e um sistema de arrecadação com custo mínimo para administração e contribuintes. A eficiência exige que o sistema não distorça decisões de produção, consumo, poupança ou investimento de indivíduos e empresas, enquanto a simplicidade exige clareza para que os contribuintes compreendam as implicações tributárias de suas ações e utilizem as regras com o mínimo custo adicional, facilitando a gestão tributária.

Ademais, se caracteriza por uma carga justa e distorções mínimas, com ênfase na equidade. A equidade envolve aspectos horizontal (contribuintes com igual capacidade devem pagar o mesmo imposto) e vertical (os que têm maior capacidade devem pagar mais).

Portanto, com o avanço dos estudos que englobam o que os estudiosos consideram por ser Teoria da Tributação Ótima reúne o estudo de diversos históricos da Economia Clássica que apontaram diretrizes, soluções e teses acerca da maneira de tributar e o desenho de sistemas tributários, como eles operam e quais seriam os princípios necessários para guiar esse sistema ao encontro do ideal, justo e equilibrado, desde Adam Smith em 1776, até os dias atuais, com Thomas Piketty em 2020.

Seguindo a cronologia, a tese de extrema repercussão e importância que deu início a Teoria da Tributação Ótima foi: *“The Wealth of Nations”*, traduzida para o português como “A Riqueza das Nações”, de Adam Smith, em 1776. As diretrizes hoje tidas como essenciais para um sistema tributário ideal já eram apontadas, ainda que embrionariamente, por Adam Smith no século XVIII. Algumas delas são até normatizadas pelo direito brasileiro, mas não são efetivadas na prática, talvez uma consequência pragmática do estudo brasileiro do Direito Tributário realizado nas últimas décadas, que provocou um afastamento entre as ciências, assim como entre a teorização e a prática. (SMITH, 2002).

Smith elenca quatro máximas aplicáveis a todos eles no texto e apresenta os princípios fundamentais que devem orientar a tributação, organizados em quatro máximas essenciais. Ele começa por destacar que toda renda dos indivíduos deriva de três fontes: renda, lucro e salários, e que os impostos incidem necessariamente sobre uma ou mais dessas fontes. (SMITH, 2002).

A primeira máxima estabelece que todos os cidadãos devem contribuir para o governo de acordo com suas capacidades financeiras, proporcionalmente à renda que obtêm sob a proteção do Estado. A equidade tributária depende da adesão a este princípio. ele argumenta que os indivíduos devem contribuir para o erário público de acordo com suas capacidades financeiras, ou seja, proporcionalmente aos rendimentos que obtêm. Este princípio visa garantir a equidade na distribuição da carga tributária e é precursor da noção moderna de progressividade fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. (SMITH, 2002).

Já a segunda máxima exige que o imposto seja certo, claro e não arbitrário. Basicamente, deve ser transparente para os contribuintes, como por exemplo, deve-se definir com precisão o momento, a forma e o valor do pagamento, garantindo transparência e segurança ao contribuinte, compatível com Princípio da Certeza. (SMITH, 2002).

A incerteza, segundo Smith (2002, p.6-17), favorece a corrupção e a arbitrariedade, sendo mais prejudicial do que uma eventual desigualdade na tributação, ao permitir interpretações amplas que levam à exploração indevida dos contribuintes. Nesse cenário, a transparência no sistema tributário é crucial

para evitar a insolvência e a sonegação fiscal por parte dos cidadãos. (SMITH, 2002).

A terceira máxima versa sobre a conveniência no pagamento, afirmando que os impostos devem ser cobrados em momentos e modos que facilitem o cumprimento por parte dos contribuintes, como ocorre com os impostos sobre a renda ou o consumo de bens de luxo, pagos conforme o indivíduo realiza compras, o que proporciona maior flexibilidade. sugere que a arrecadação dos tributos deve ocorrer no momento mais conveniente para o contribuinte. No Brasil, Smith seria crítico das substituições tributárias, que impõem o pagamento antecipado e, muitas vezes, sem a possibilidade de devolução do valor excedente, evidenciando um desequilíbrio prejudicial ao cidadão. (SMITH, 2002).

A quarta e última máxima sublinha que os impostos devem ser desenhados para causar o menor impacto possível ao contribuinte, além do montante destinado ao tesouro público. Isso inclui evitar custos administrativos excessivos, não desincentivar a atividade econômica, evitar sanções desproporcionais que conduzam à ruína dos cidadãos e minimizar a intrusão estatal na vida privada. (SMITH, 2002, p.8)

Ou seja, estabelece que o tributo deve retirar do cidadão o mínimo possível de sua propriedade, e o montante arrecadado deve ser maximizado para o Estado. Smith (2002, p.10) elenca quatro maneiras pelas quais o sistema tributário pode falhar nesse sentido: (1) a burocracia excessiva, que demanda muitos servidores e altos salários, corroendo a receita arrecadada; (2) a tributação exacerbada que desincentiva a atividade econômica, reduzindo a produção e o consumo, o que gera uma espiral de efeitos negativos na economia; (3) a aplicação de penalidades desproporcionais para aqueles que tentam evadir tributos, como multas excessivas, que excedem o valor do tributo devido; e (4) a fiscalização intrusiva, que, embora não represente um custo direto, provoca desconforto e pressões semelhantes às despesas financeiras. (SMITH, 2002).

É improvável que um sistema tributário consiga satisfazer simultaneamente os três atributos desejáveis: justiça, simplicidade, eficiência econômica e equidade, mas, ao estudar o que cada economista tem a oferecer,

pode-se utilizar suas contribuições de modo que se adapte à realidade de cada nação.

Dessa forma, a Teoria da Tributação Ótima (Optimal Taxation Theory) oferece uma abordagem teórica para a política tributária, avança com o tempo, no qual, buscou-se refinar sua teoria baseada em princípios econômicos complementados por considerações sociológicas, jurídicas e éticas. Seu objetivo é criar mecanismos que aperfeiçoem os sistemas tributários existentes, buscando respeitar a capacidade econômica dos contribuintes, mitigar distorções fiscais e promover uma distribuição mais justa da riqueza.

2.2 Teoria da Tributação Ótima e Equidade: Da Regra de Ramsey à Mirrlees Review

Em 1927, ao publicar "*A contribution to the theory of Taxation*", Ramsey foi pioneiro ao formular um modelo sobre a teoria da tributação ótima, diferentemente de Adam Smith, que havia estabelecido princípios gerais para a tributação. A questão central que orientou a análise de Ramsey foi determinar quais seriam as alíquotas de impostos sobre diferentes bens, dada uma necessidade de arrecadação do governo, poderiam ser aplicadas de modo a minimizar o custo em termos de eficiência. Através da diferenciação de alíquotas, então, buscou-se diferentes resultados a nível macroeconômico.

Considerando um cenário simplificado e a presença de um agente representativo¹, o modelo de Ramsey demonstra que as alíquotas ideais devem ser inversamente proporcionais à elasticidade-preço da demanda dos bens, ao revolucionar o cenário econômico e tributário na década de vinte, desenvolveu a "Regra de Ramsey" e a "Regra do Inverso da Elasticidade", que defendem que as alíquotas mais altas devem incidir sobre bens e serviços inelásticos, minimizando distorções no consumo, pois os consumidores não alterariam suas decisões devido ao aumento dos preços desses produtos (RAMSEY, 1927, p. 49).

¹ O agente representativo é uma ferramenta metodológica muito utilizada na economia. O modelo de agente representativo tem como objetivo maximizar a utilidade do consumo, considerando as restrições de recursos. Na comercialização varejista, por exemplo, o agente representativo é o varejista, que estabelece relações comerciais com as pessoas físicas ou jurídicas que representa. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/1391>

No âmbito da tributação sobre consumo, que abrange bens e serviços, os princípios da teoria da tributação ótima oriundos da contribuição de Frank Ramsey, são mais claramente aplicáveis: uma base de cálculo ampla, relativa uniformidade nas alíquotas e, quando pertinente, tributação progressiva para fins redistributivos. Assim, percebe-se que as semelhanças entre os sistemas tributários predominam sobre as diferenças. Em muitos países, adotou-se quase universalmente o imposto sobre o valor agregado (IVA), que frequentemente substituiu sistemas antigos de impostos sobre vendas altamente segmentados. O modelo do IVA caracteriza-se por uma base tributária ampla, que engloba praticamente todos os bens e serviços, aplicando uma alíquota principal com algumas exceções.

Com o foco de propor tributar *commodities* de maneira eficiente, minimizando o impacto negativo na utilidade, Ramsey (1927, p. 51) entende que a Economia, com suas leis de oferta e demanda, busca lidar com a escassez dos meios de produção, alocando recursos de forma a maximizar a satisfação humana. No contexto da tributação, aumentos nos tributos afetam diretamente a produção e o consumo, distorcendo esses elementos

Ramsey (1927, p. 51) mostrou que pequenos aumentos nos tributos reduzem a produção proporcionalmente, estabelecendo que a tributação deve ser ajustada de acordo com a elasticidade de oferta e demanda dos bens. Produtos básicos, com menor elasticidade, devem ter maiores tributos, enquanto produtos substituíveis devem ser tributados de forma mais leve para evitar quedas bruscas na produção.

Para o citado economista, se objetiva-se preservar as proporções inalteradas na produção de bens, a tributação deveria incidir de forma mais elevada sobre aqueles cujas elasticidades da oferta e da demanda são reduzidas. Em outras palavras, bens de consumo essencial, cujo consumo permanece relativamente estável independentemente do preço, deveriam suportar alíquotas mais elevadas. Por outro lado, produtos caracterizados por elevada elasticidade — aqueles que podem ser facilmente substituídos ou que são considerados mais supérfluos — deveriam estar sujeitos a uma carga tributária menor, a fim de evitar perturbações significativas na produção (SIQUEIRA, 1998, p. 59).

No passo que o aprofundamento de Harberger (1964) desempenhou um papel essencial ao transformar a análise de reforma tributária de Corlett e Hague sobre três commodities em uma abordagem de tributação ótima (BOADWAY, 2012, p. 3). O influente trabalho de Corlett e Hague (1953) examinou um modelo de reforma tributária com base na regra de Ramsey, gerando um resultado famoso que influenciou estudos subsequentes sobre tributação ótima. Eles demonstraram que, ao considerar impostos proporcionais sobre dois bens, uma reforma fiscal neutra em termos de receita — aumentando o imposto sobre um bem e reduzindo-o sobre o outro — poderia elevar o bem-estar individual, desde que o bem mais tributado fosse aquele mais complementar ao lazer. Essa abordagem progressiva para um modelo de reforma tributária estabeleceu uma base sólida para futuras análises de políticas por Meade (1955) e Lipsey e Lancaster (1956) e foi posteriormente generalizada em uma abordagem prática de análise de bem-estar por Harberger (1971), focando-se principalmente em aspectos de equidade.

No entanto, os resultados que validam Ramsey não são a totalidade. Jefferson Teodorovicz (1971), ao destrinchar as teses de Ramsey, afirma que seu trabalho é considerado precursor na tributação ótima e recebeu contribuições posteriores, especialmente na década de 1970, com publicações de Diamond e Mirrlees, isso porque a teoria de Ramsey, no entanto, é limitada em termos de equidade, pois, ao se adotar suas conclusões, os produtos básicos seriam mais tributados que os supérfluos. Essa característica torna o modelo insensível à questão de justiça social, pois a taxação de bens essenciais impacta proporcionalmente mais os consumidores de baixa renda, que destinam uma parte maior de seu orçamento a esses produtos considerados básicos. Como tal, a teoria de Ramsey não inclui mecanismos para considerar a capacidade de pagamento dos indivíduos nem se preocupa com os impactos redistributivos das políticas fiscais, o que a limita quanto aos objetivos de equidade.

A tributação, como uma atividade de grande impacto na macroeconomia, enfrenta o desafio de equilibrar eficiência e equidade, uma tensão paradoxal que a economia precisa resolver. É assim que surge um contraponto à defesa de utilização de tributos com valores fixos. Esse contraponto foi essencial para atestar que qualquer distorção causada pelos tributos pode afetar de modo distinto cada resultado, então não há uniformidade

na prática. Ele também demonstrou que, com a tributação dessa maneira, causaria distorções no comportamento independente do tax design, então, é preciso, através de um sistema de tributação adequado, equilibrar as distorções da melhor maneira possível

Alguns modelos de aplicação da teoria da tributação ótima sobre o consumo consideram as diferenças nas preferências dos agentes econômicos, com atenção especial aos aspectos demográficos. Esses modelos geralmente integram uma estrutura simplificada da renda combinada com um sistema de tributação sobre o consumo e incluem mecanismos de transferências governamentais com base nessas características demográficas. (AGUIAR VILAS BÔAS, p. 3, 2015).

Em 1971, Peter Diamond e James Mirrlees publicaram dois artigos conjuntos que representaram o mais notável avanço desde o estudo de Frank Ramsey, no qual visaram expandir a equação linear de Ramsey, criando um teorema sustentado em uma complexa equação não-linear, que propunha impostos sobre renda e bens que minimizassem a perda de eficiência produtiva, ao mesmo tempo em que favorecessem a redistribuição de riqueza e reduzissem a desigualdade.

Eles mostraram a complexidade do sistema tributário e a incerteza dos efeitos dos tributos, e, com essa preocupação, surgiu a necessidade de conhecimentos multidisciplinares para enriquecer o debate, ampliando as perspectivas tanto em termos de eficiência quanto de equidade. A tributação revolucionou-se depois de Diamond e Mirrlees ao entenderem a importância da dinamicidade da taxa, e como a distribuição de habilidades e o comportamento no trabalho, com influência até mesmo sobre a decisão de trabalhar; fatores psicológicos e sociais são essenciais para o desenho e legislação de um imposto. Segundo Silveira, Passos e Guedes (2018), na prática, o modelo de Diamond e Mirrlees é uma ampliação do resultado de Ramsey, ao incluir uma economia com múltiplos agentes. Com a multiplicidade de agentes é que se entende a modelagem de equidade e redistribuição de riqueza.

A economia de um Estado, portanto, enfrenta dificuldades se apenas decide se apoiar na eficiência de um tax design e de sua produção. E, ainda que

diante de um estado orientado pelo capitalismo predatório², que objetiva o lucro por meio da exploração laboral de seu povo, esses economistas não se limitaram à eficiência da produção como cerne de pesquisa e estudo. Passaram a questionar como maximizar o bem-estar social por meio de impostos sobre renda e bens e serviços, no qual relacionaram tributação, investimentos públicos e Economia do Bem-Estar em uma única análise.

Vilfredo Pareto (1900) estabiliza a economia do bem-estar do século XIX, cuja obra é fundamental para o desenvolvimento da economia do bem-estar social, o conceito Pareto Eficiente. Ele designa uma condição em que a alocação de recursos em uma economia atinge um ponto ótimo, de modo que qualquer tentativa de reorganização só beneficiaria um agente ao custo de prejuízo para outro. Assim, uma economia se caracteriza como Pareto Eficiente quando inexistente qualquer possibilidade de rearranjar recursos ou melhorar o bem-estar de algum participante sem causar dano a outro.

Para que uma economia atenda a essa classificação, três condições essenciais devem ser satisfeitas. A primeira delas é a eficiência nas trocas, que ocorre quando toda a produção é distribuída de forma que os agentes não sintam necessidade de realizar trocas adicionais. Nesse ponto, a alocação alcança um equilíbrio em que as preferências individuais foram contempladas na medida do possível. Na segunda condição tem-se a eficiência produtiva, que exige a inviabilidade de aumentar a produção de um bem sem comprometer a produção de outros. Trata-se, portanto, de uma configuração produtiva onde não há desperdícios, e os recursos encontram-se distribuídos conforme a capacidade máxima de produção. (PARETO, 1900).

Pareto (1900) ainda leciona que a terceira condição é a eficiência na composição do mix de bens e serviços, implicando que o que é produzido corresponde de maneira precisa às preferências dos consumidores. Essa condição reflete o alinhamento da produção às necessidades reais dos agentes econômicos. Porém, o conceito de Ótimo de Pareto, no entanto, expõe um importante questionamento: eficiência versus equidade.

² Essa expressão descreve um tipo de sistema econômico em que as práticas de labor priorizam a maximização do lucro sem levar em conta, de forma adequada, as consequências ambientais, sociais ou éticas. Para Marx (1867), a título de exemplificação, crítico ao sistema capitalista, percebe como específico do capitalismo é uma nova forma de dominação das categorias mesmas sobre o conjunto da sociedade humana; isto é, que uma determinada prática social - o intercâmbio de mercadorias - se reifica e se opõe à própria capacidade de agente dos indivíduos, passando a dominá-los por meio da exploração.

No passo que Diamond e Mirrlees argumentaram que uma tributação ideal para promover equidade deveria discriminar os indivíduos com base na renda auferida em períodos específicos, prática que, de fato, já vinha sendo adotada em alguns países, destacaram em seu estudo foi a análise e proposta de como diferentes alíquotas precisariam ser aplicadas a cada grupo de renda.

A ideia era evitar que um indivíduo com maior renda fosse incentivado a se posicionar como alguém de menor renda para pagar menos impostos, o que levou à proposta de alíquotas marginais, ou seja, aquelas que aumentam apenas a partir do primeiro centavo acima do limite da faixa de renda anterior, e isso está alinhado com o entendimento de Vilfredo Pareto (1900), ainda que o estado de máxima eficiência seja alcançado, não há garantias de que os benefícios sejam distribuídos de forma equitativa entre os participantes.

Pode-se, por exemplo, alcançar uma situação Pareto Eficiente em que um agente concentra uma parcela significativa dos benefícios, enquanto outros obtêm porções substancialmente menores. Porém, Pareto, com sua visão cética acerca da tributação defendia que a distribuição de riqueza refletia um equilíbrio natural e, em geral, não acreditava que o Estado devesse intervir fortemente para reequilibrá-la. Pareto via com desconfiança a ideia de tributos altamente progressivos, argumentando que poderiam desincentivar o trabalho e a produção e, possivelmente, diminuir a eficiência econômica geral. Embora ele tenha reconhecido que o bem-estar geral fosse importante, ele priorizava a eficiência sobre a equidade. (PARETO, 1900).

Assim, enquanto Pareto não rejeitava completamente qualquer forma de tributação justa, ele não defendia um sistema tributário altamente progressivo ou redistributivo, que promovesse uma equidade ampla. Isso deflagra com o que predominantemente construiu-se com a Tributação Ótima e com a premissa de Diamond e Mirrlees, que, mesmo que dentro de um sistema onde se apoiar na inequidade socioeconômica é um pilar, a sociedade é intolerante com a desigualdade. A conclusão era clara: quem possui mais renda deve contribuir proporcionalmente mais. Essa ideia já era sugerida por Adam Smith, (SMITH, 2002), que defendia uma tributação proporcional à capacidade de contribuição.

Nesse vértice, a Pareto-Eficiência não pressupõe igualdade ou justiça distributiva; uma economia pode ser Pareto Eficiente mesmo em cenários de acentuada concentração de riqueza e alta desigualdade socioeconômica, como

entendido pelo economista italiano, que, então, já entra em desacordo também com Diamond e Mirrlees, tanto, que, Ao final de seu estudo, os economistas concluíram que, devido à necessidade de redistribuição e bem-estar social, alcançar um equilíbrio ótimo de Pareto talvez seja impossível. Diamond e Mirrlees afirmaram que a economia não depende apenas das relações econômicas, mas também de uma atuação estatal ativa que busque o bem-estar social através de políticas ótimas. Um aspecto interessante do estudo foi a proposta de diferentes alíquotas progressivas, em que cada faixa de renda possui uma alíquota marginal superior à faixa anterior, garantindo que os contribuintes com maior renda não pudessem manipular a situação para pagar menos tributos.

Esse sistema, adotado em vários países, estabelece que no Brasil, por exemplo, um contribuinte paga a alíquota máxima do Imposto de Renda apenas sobre o valor que excede o limite da faixa anterior. Desse modo, uma mesma renda é dividida para efeitos de tributação, garantindo que o rico contribua proporcionalmente mais que o pobre. Daí, nasce o estudo de Diamond e Mirrlees demonstrando que sociedades mais desiguais necessitam de uma maior ênfase na equidade em relação à eficiência, o que justificaria o aumento de alíquotas marginais em contextos de maior desigualdade, como o do Brasil.

O resultado de Diamond e Mirrlees (1971) desafia a teoria do "segundo melhor" que sugere que, se uma condição ideal de eficiência não pode ser atingida, compensações adicionais (ou seja, distorções adicionais) podem melhorar o resultado geral. Segundo a teoria do segundo melhor, se uma distorção é introduzida em um ponto do sistema econômico, outra distorção pode ser necessária para compensar e minimizar o impacto, ajustando assim o sistema para alcançar um equilíbrio o mais próximo possível do ótimo. Nesse ponto em específico, concorda com Ramsey quando aborda a tributação para diferentes agentes.

No caso dos impostos, a teoria do segundo melhor argumenta que, se a tributação sobre bens de consumo gera uma distorção (por exemplo, altera o comportamento de consumo ou reduz a eficiência de produção), então a tributação de insumos³ produtivos também deveria ser distorcida para alinhar os

³ Insumos: são todos os recursos necessários para a produção de bens ou serviços, como matérias-primas, energia, mão de obra, equipamentos, tecnologia, entre outros. Diamond e

efeitos econômicos e restaurar algum equilíbrio na produção. Em outras palavras, o segundo melhor pode recomendar tributar insumos e bens de maneira que uma distorção compense a outra, preservando algum grau de eficiência produtiva.

No entanto, Diamond e Mirrlees discordam dessa abordagem. Eles argumentam que a eficiência de produção não deve ser comprometida para acomodar uma distorção; pelo contrário, a estrutura tributária ideal deve preservar essa eficiência. Para eles, a melhor maneira de preservar a eficiência é evitar impostos distorcivos sobre insumos produtivos. Em vez disso, os impostos devem incidir sobre os bens finais, consumidos diretamente pelos consumidores. Com isso, a produção permanece eficiente, e a economia continua operando em sua curva de possibilidades de produção.

Assim, o governo deveria concentrar a tributação no consumo final, evitando impostos sobre a produção, exceto sob condições específicas em que tributos não distorcivos, o que é raramente o caso na prática. A dificuldade, então, reside na diferenciação entre bens de uso final e bens intermediários (insumos). Se o governo consegue distinguir e tributar apenas o consumo final, a eficiência produtiva é mantida, pois os produtores não enfrentam distorções no custo de seus insumos. Em contraste, quando impostos sobre bens afetam tanto o consumo final quanto os insumos produtivos, isso pode impedir a economia de operar na fronteira de suas possibilidades produtivas.

Outro ponto crucial abordado foi a relevância das barreiras além das tecnológicas, como as administrativas, de comunicação e políticas, na formulação de políticas econômicas.

Villas Bôas percebe que os economistas destacaram a necessidade de um estudo tributário transdisciplinar, abrangendo todos os custos envolvidos na administração tributária, incluindo recursos e despesas com pessoal e estrutura física, isso, dado que os estudos antigos (e até alguns na atualidade), forneciam enfoque quase que exclusivamente na geração de capital e na crença de que o mercado, funcionando como uma "mão invisível," conduziria ao equilíbrio. No entanto, o trabalho de Diamond e Mirrlees sugere que a economia

Mirrlees sugerem que ao tributar menos ou de forma menos distorciva estes, melhor se tem resultado quanto a equidade econômica.

não é moldada apenas pelas relações econômicas entre indivíduos, mas também exige a presença ativa do Estado, que deve implementar políticas econômicas ótimas para promover o bem-estar social.

Em setembro de 2011, foi publicado um estudo extenso coordenado por James Mirrlees: *The Mirrlees Review*. O objetivo desse trabalho é apresentar propostas para reformar o sistema tributário adaptado ao século XXI. A *Mirrlees Review* reuniu especialistas e pesquisadores internacionais de destaque para identificar as características de um sistema fiscal eficaz para economias abertas no século XXI, avaliar o sistema tributário do Reino Unido em relação a esses ideais e propor reformas realistas para aproximá-lo dessas diretrizes. A *Mirrlees Review* oferece um modelo interessante que poderia servir de referência para o Brasil, desde que adaptado às nossas condições socioeconômicas específicas.

Como salienta Marcos de Aguiar Villas-Bôas (2015), há razões para que o Brasil considere seriamente esse trabalho. A *Mirrlees Review*, sendo relativamente recente, traz uma análise abrangente das evoluções e limitações de estudos anteriores, ao passo que estabelece quatro princípios fundamentais para guiar a proposta de um sistema tributário ideal. Para alcançar um objetivo redistributivo específico, o sistema tributário deve atender aos seguintes pontos (MIRRLEES et al., 2011, p. 22): minimizar os efeitos negativos sobre o bem-estar e a eficiência econômica; reduzir ao máximo os custos de administração e conformidade tributária, garantindo que esses custos sejam considerados na formulação do sistema; assegurar a integridade do sistema, não apenas por meio da redistribuição, mas também por meio de procedimentos transparentes, sem discriminação e com clareza nas expectativas; promover a transparência, de modo que o sistema tributário seja compreensível e não retire propriedade de forma indireta ou disfarçada.

Portanto, percebe-se que os modelos de Ramsey e Diamond e Mirrlees são fundamentais na teoria da tributação ótima, estabelecendo a base para estudos subsequentes. O imposto ótimo considera tanto a minimização de ineficiências quanto o grau de preocupação do governo com a redistribuição, exigindo alíquotas diferenciadas conforme esses parâmetros. Uma alíquota uniforme é ótima apenas sob condições específicas, ligadas às preferências dos consumidores e à estrutura da demanda, que são restritivas empiricamente. Em contextos em que a tributação sobre bens e serviços predomina devido à

dificuldade de implementar um imposto de renda eficiente, é crucial avaliar o impacto redistributivo dessa tributação para atender a questões de equidade.

2.3 Progressividade e Regressividade Tributária: Uma Revisão sobre Equidade com Base em Atkinson, Stiglitz e Piketty.

A tributação sobre produção e comércio, em vez de incidir sobre o capital, eleva o custo dos bens e serviços, impactando negativamente o sistema produtivo em sua totalidade. Para Villas Bôas (2015), sistema tributário regressivo, portanto, não prejudica apenas as classes baixa e média, mas também afeta a dinâmica econômica como um todo.

Para estudar sobre regressividade e equidade, vale lembrar através da obra “O mundo em queda livre: os Estados Unidos o mercado livre e o naufrágio da economia mundial publicado em 2010 por Joseph Stiglitz, no qual vê hoje como as desigualdades econômicas são excessivas e não são um fenômeno totalmente inevitável. Advogando pela equidade tributária, propondo que o capital deveria ser tributado, e que aqueles no topo da escala de renda pagassem uma proporção de impostos, ao menos, equivalente à dos que têm rendas mais baixas.

Atkinson e Stiglitz na obra “*The design of tax structure: direct versus indirect Taxation*”, publicado em 1976 se tornaram crítico do pé que se encontrava a Tributação Ótima apontando que as reduções fiscais realizadas ao longo do tempo nos Estados Unidos não resolveram os problemas socioeconômicos; pelo contrário, beneficiaram majoritariamente empresas e as classes mais ricas. Sua contribuição à Teoria da Tributação Ótima com sua nova perspectiva: reintroduzir uma maior progressividade dos impostos sobre a renda.

Como explica Joseph Stiglitz (1976), tributos progressivos “aumentam o encargo para o estado”, resultando em uma menor neutralidade tributária. Assim, há um descompasso entre a progressividade e a neutralidade do sistema fiscal. É importante destacar que essa dicotomia não se relaciona com a função de majoração de alíquotas dos tributos. A neutralidade tributária, tão entendida por Smith (2002), por definição, se contrapõe à tributação com função indutora, pois esta última busca influenciar as decisões dos agentes econômicos, enquanto a neutralidade objetiva evitar tal efeito. Ou seja, a tributação

progressiva, em certa medida, altera o comportamento dos contribuintes, mas isso ocorre como um efeito colateral, não intencional, que se aceita para possibilitar uma distribuição mais equitativa dos encargos tributários.

Os economistas também contribuíram individualmente. Anthony Atkinson, em específico ao alterar sobre sua visão sobre o capital em seu livro “Inequality - What Can Be Done?” (2015), propôs medidas para reduzir a desigualdade social, incluindo uma estrutura tributária mais progressiva, impostos sobre heranças e doações, tributação progressiva da propriedade com valores ajustados, e isenções fiscais para as camadas de renda mais baixa.

Já Piketty (2013) defende uma tributação tanto sobre os rendimentos do trabalho quanto do capital, considerando a diferença entre esses tipos de rendimento, especialmente para trabalhadores autônomos e aqueles que podem optar pela prestação de serviços como pessoa física ou jurídica. Esses autores argumentam que a tributação progressiva da riqueza é essencial para alcançar maior equidade social e justificam que a riqueza herdada deve ser tributada de forma mais significativa do que a riqueza gerada pelo trabalho ou pela iniciativa pessoal.

Piketty, ao adentrar a Teoria da Tributação Ótima, em “O capital no século XXI” (2014) reforça essa visão ao propor um imposto progressivo sobre a renda, complementado por tributos sobre a riqueza e a herança. Ele observa que os indivíduos mais ricos são aqueles que receberam grandes heranças, particularmente após a Segunda Guerra Mundial, período em que o peso das heranças se intensificou. A maioria desses herdeiros, que não precisam trabalhar, vive de rendimentos de propriedade, e Piketty antecipa que a importância da herança continuará a crescer até 2030. Ele sugere que o imposto sobre heranças tenha alíquotas anuais baixas, aplicáveis periodicamente, em vez de incidir apenas no momento do recebimento, assegurando uma arrecadação constante e sustentável.

Nesse ponto, necessário retomar os estudos de Atkinson e Stiglitz (1976), que ampliam a análise teórica da tributação ótima sobre bens e serviços ao introduzir uma estrutura tributária voltada à renda. Esses autores propõem que, ao se considerar certas limitações quanto à forma de tributação da renda e às especificações nas preferências dos agentes econômicos, a estrutura ideal de tributação sobre bens se caracterizaria pela uniformidade das alíquotas. A

relevância do estudo de Atkinson e Stiglitz reside em sua abordagem sobre a inter-relação entre diferentes bases tributárias e seu impacto nos objetivos de equidade e eficiência dentro de um sistema tributário.

Alguns modelos aplicados da teoria da tributação ótima sobre o consumo consideram as diferenças nas preferências dos agentes econômicos, especialmente no que diz respeito a aspectos demográficos. Além de uma estrutura simplificada da renda em conjunto com o sistema de tributação sobre o consumo. Assim, com objetivos redistributivos, deve-se buscar um tributo com as características de equidade e eficiência. E os resultados do modelo de Siqueira (1997, p. 21) mostram uma estrutura tributária, com exceção das categorias alimentação e fumo, em direção à uniformidade das alíquotas ótimas, quando a aversão à desigualdade é menor. Levando-se à análise questões distributivas, ou seja, à medida que o grau de aversão à desigualdade aumenta, observa-se uma seletividade das alíquotas ótimas na tributação sobre o consumo de bens.

Para o francês Thomas Piketty (2020) o sistema tributário contemporâneo perpetua privilégios para os mais ricos, enquanto a concentração de renda e de patrimônio não favorece o bem-estar coletivo. Piketty sustenta que é essencial uma distribuição equitativa de riqueza, a fim de garantir acesso universal aos bens fundamentais. Conforme Piketty (2020), o cerne da política neoliberal reside na resistência à progressividade tributária, ou seja, na recusa de um sistema com alíquotas decrescentes para os mais pobres e crescentes para os mais ricos.

Durante os anos 1980, grande parte do Ocidente justificou a baixa tributação dos mais ricos com a justificativa de que sua capacidade de investimento beneficiaria a sociedade como um todo. Contudo Piketty (2020) observa que, a realidade demonstrou um crescimento exponencial das desigualdades entre as classes alta e baixa. Piketty não advoga pela abolição da propriedade privada nem busca uma igualdade absoluta, mas defende o direito dos menos favorecidos a desfrutar de condições de vida dignas. A progressividade tributária, considerada uma ameaça pelo hiper capitalismo, torna-se central para a construção do pensamento de Piketty. Ele concebe o imposto como um instrumento coletivo, transparente e baseado na capacidade

contributiva, essencial para que a sociedade mobilize recursos em prol de um projeto comum.

Para ele, o "imposto justo", calcado na progressividade, constitui a chave para "superar" o capitalismo privado. Embora sua proposta tenha traços de utopia, seu pensamento revela uma convergência entre idealismo e realismo. Trata-se de uma "utopia realista" que parte da realidade concreta e observa, na análise histórica, indícios de outros mundos possíveis.

O citado economista defende que um sistema tributário justo se funda em três impostos progressivos: (i) um imposto anual sobre a propriedade; (ii) um imposto sobre herança; e (iii) um imposto sobre a renda. Os dois primeiros configurariam um mecanismo eficaz de redistribuição e circulação de capital, incidindo sobre o patrimônio global, ou seja, "sobre o valor total do conjunto dos ativos imobiliários, profissionais e financeiros (líquidos de dívidas) detidos ou recebidos por uma determinada pessoa, sem exceção" (Piketty, 2020, p. 836).

No que diz respeito às alíquotas, Piketty propõe percentuais ideais, ajustáveis para alcançar o resultado igualitário desejado. Para o imposto sobre a propriedade, ele sugere 0,1% sobre patrimônios abaixo da média, elevando-se gradualmente para 1% sobre patrimônios duas vezes superiores à média, 10% para cem vezes o valor médio, e 60% para patrimônios mil vezes maiores. Esse imposto anual sobre a propriedade promoveria a transparência, gerando dados sobre a expansão patrimonial e ajustando as taxas conforme os objetivos de desconcentração (Piketty, 2020, p. 835).

Piketty também destaca que os tributos indiretos sobre o consumo pesam mais para as classes baixa e média do que para a alta. Ribeiro (2015) reitera que a tributação sobre o consumo afeta desproporcionalmente os pobres, que empregam toda sua renda em bens essenciais. Piketty, portanto, considera ideal a substituição desses tributos por impostos progressivos sobre propriedade, herança e renda, ao passo que defende a eliminação dos impostos sobre o consumo

As propostas de Piketty visam uma justiça tributária baseada na progressividade, o oposto de um sistema regressivo, definido por ele como aquele que impõe "alíquotas mais baixas para o topo das rendas mais altas" (Piketty, 2020, p. 614). Em contrapartida, no Brasil, essa lógica se inverte.

No Brasil, a tributação sobre o consumo exerce forte impacto na economia e na sociedade. Como observa Thiago Álvares Feital (2019), o sistema tributário brasileiro, em vez de redistribuir riqueza, acentua as desigualdades estruturais. Um sistema tributário justo, nas palavras de Piketty, deve distribuir a carga tributária de forma equitativa, considerando as disparidades socioeconômicas e buscando reduzi-las. No entanto, o sistema brasileiro, ao ser comparado com o de países desenvolvidos, evidencia-se como uma realidade distante da justiça fiscal.

O problema não está na carga tributária total, mas na sua estrutura. Como observa Ribeiro (2015), o Brasil tributa principalmente o consumo e negligência a renda e o patrimônio, ampliando as desigualdades sociais. Para Piketty (2020, p. 845), tributos indiretos “não se justificam [...] e deveriam, na prática, ser substituídos por impostos sobre renda ou propriedade”, pois não distribuem a carga de acordo com a capacidade financeira dos contribuintes. A tributação regressiva sobre o consumo, que favorece a acumulação de capital, penaliza os mais pobres, que destinam toda a sua renda a itens essenciais (Ribeiro, 2015, p. 13).

Inclusive, ao dissertar acerca do sistema tributário brasileiro Piketty (2020), nota uma regressividade estrutural que impõe pesados tributos indiretos, representado pesadamente pela tributação de bens e serviços, onerando desproporcionalmente as classes baixa e média, enquanto impostos progressivos sobre altas rendas e patrimônios continuam subdesenvolvidos.

No ponto atual, a reforma tributária em análise visa uma alteração significativa, propondo a criação de um imposto de base ampla sobre o consumo — o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) — estruturado como um imposto sobre o valor adicionado (IVA) e caracterizado pela aplicação de alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos bens e serviços. Tal iniciativa reflete a intenção de corrigir um dos maiores problemas do sistema tributário brasileiro: a prevalência de tributos indiretos e regressivos, como o ICMS, que pesam desproporcionalmente sobre as classes de menor renda.

Observa-se que a proposta de reforma tributária se concentra nos tributos indiretos, sobretudo no ICMS, cujo caráter regressivo e complexo tem sido amplamente criticado. Esse imposto, que incide sobre o consumo, é um dos maiores desafios à justiça fiscal no país, pois não apenas afeta com mais rigor

as classes populares, mas também envolve interesses federativos e empresariais distintos, gerando considerável resistência. Essa divisão de interesses foi, historicamente, um obstáculo ao avanço de propostas de reforma. Contudo, atualmente, tanto estados quanto empresas parecem mais conscientes da necessidade de uma mudança estrutural, o que fomenta um ambiente mais favorável para o debate.

É justamente essa complexa discussão sobre a regressividade dos tributos indiretos, como o ICMS, e as possibilidades de uma reforma tributária mais justa que será aprofundada no próximo capítulo, oferecendo uma análise das perspectivas para a implementação de um sistema tributário que busque reduzir as desigualdades.

3. MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS): DESAFIOS E CONTROVÉRSIAS INERENTES AO SEU TAX DESIGN.

Este capítulo explora o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com foco em sua natureza, impacto e desafios na promoção de justiça fiscal. Como tributo indireto, o ICMS incide sobre o consumo e, por isso, levanta preocupações quanto à sua regressividade, uma vez que onera proporcionalmente mais os consumidores de baixa renda. A característica de regressividade do ICMS deriva da ausência de diferenciação de alíquotas segundo a capacidade contributiva dos indivíduos, desconsiderando, muitas vezes, a natureza essencial de certos bens e serviços.

Para mitigar esses impactos e aproximar o ICMS dos princípios de equidade, a seletividade e a essencialidade são elementos fundamentais. A seletividade permite a aplicação de alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos produtos, de modo que itens básicos, como alimentos e medicamentos, possam ser tributados a taxas reduzidas, enquanto bens supérfluos, com menor peso no orçamento das famílias de baixa renda, podem ser tributados de forma mais pesada. No entanto, a aplicação prática desse princípio enfrenta obstáculos, especialmente devido às complexidades de gestão e de harmonização de políticas fiscais em diferentes estados.

Neste contexto, o capítulo analisa o papel do ICMS dentro do sistema tributário brasileiro, destacando os dilemas de sua aplicação enquanto busca alinhar eficiência fiscal e justiça social.

3.1 O Arcabouço Constitucional do ICMS: Estrutura e Evolução da Tributação sobre a Circulação de Mercadorias no Brasil

A implementação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) no Brasil, em 1º de janeiro de 1967, representou um marco significativo. Esse imposto estadual sobre o consumo de mercadorias substituiu o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), também de competência estadual. Diferente do IVC, que incidia de forma cumulativa em todas as fases de circulação de mercadorias, o ICM foi idealizado como um imposto não cumulativo, permitindo a compensação do montante devido em cada operação com o valor cobrado nas etapas anteriores. Constituição, art. 153, §2º, II.

Rapidamente, o ICM se consolidou como o tributo de maior arrecadação no país e se tornou a principal fonte de financiamento dos estados (REZENDE, 2012).

O imposto foi atribuído aos estados seguindo a tradição do IVC, que já era um tributo estadual. De acordo com Varsano, (1996) a estrutura tributária brasileira tem raízes na influência de Portugal, estabelecida durante o período colonial, e começou a ser organizada em âmbito local apenas após a independência, em 1822, e detalhou o esqueleto do sistema tributário atual. Entre suas inovações estavam a devolução da competência tributária aos municípios, a proibição da bitributação, o estabelecimento do Imposto de Renda (IR) como tributo federal e a criação do Imposto sobre Consumo (antecessor do atual Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) e do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência estadual (mais tarde substituído pelo ICM).

A Carta também proibiu a cobrança de imposto sobre exportações em operações interestaduais e a aplicação do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP), imposto estadual arrecadado em cooperação com os municípios, sendo o valor dividido igualmente entre os dois entes. Além disso, foi determinada a partilha de outros tributos entre os entes federados, estabelecendo uma base para o sistema tributário brasileiro moderno (VARSANO, 1996).

O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, além dos serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, enquanto o ISS é aplicado exclusivamente sobre a prestação de serviços não abrangidos pelo ICMS, conforme o art. 155, §2º, III, da Constituição. A competência para instituir esses impostos está disciplinada pela Constituição de 1988, em seus artigos 153, 155 e 156, que definem as atribuições tributárias da União, dos estados e Distrito Federal, e dos municípios, respectivamente. No Brasil, observa-se uma particularidade: embora baseados em conceitos similares, cada ente federativo institui seu próprio tributo, diferentemente de práticas internacionais, onde, em geral, o mesmo tributo é compartilhado entre os níveis de governo. (VARSANO, 1996).

Com sua competência estadual no Brasil, a administração e fiscalização do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) são

responsabilidades das Secretarias de Fazenda ⁴ou órgãos equivalentes de cada estado e do Distrito Federal. Essas entidades não são agências reguladoras no sentido tradicional, mas desempenham funções essenciais na gestão tributária estadual.

A Constituição, em seus artigos 148 e 149, outorga à União a competência exclusiva para instituir empréstimos compulsórios e contribuições. Com o tempo, a União tem recorrido amplamente às contribuições para ampliar suas receitas próprias, frequentemente sobrepondo-se à tributação do consumo e intensificando o caráter regressivo do sistema tributário nacional. A liberdade que cada ente federativo possui para definir e regulamentar os tributos em sua esfera de atuação resultou em um emaranhado normativo: hoje, há 5.570 municípios com competência para legislar sobre o ISS (embora muitos ainda não apliquem o tributo), 27 governos estaduais com normas próprias sobre o ICMS, além das diversas normas federais que regulam tributos sobre o consumo, como o IPI, a Cofins e o PIS, e contribuições específicas, como a Cide-Combustíveis.

Esse cenário é agravado pela constante produção de decretos, portarias, instruções normativas e regulamentos complementares. Um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação ⁵(IBPT, 2016) observou que o Brasil conta com mais de 25 mil normas tributárias em vigor. Além disso, convive-se com uma grande variedade de alíquotas para o principal tributo sobre o consumo, o ICMS, que possui alíquotas internas entre 17% e 18%, enquanto as alíquotas interestaduais variam entre 7% e 12%.

De acordo com a SIMTAX⁶, com tabela atualizada de 2024, Maranhão, a alíquota média de ICMS é de 22%, uma das mais elevadas, refletindo a estrutura tributária local que busca compensar fatores econômicos regionais e de arrecadação. Em São Paulo, a alíquota média é de 18%, uma das mais comuns no Brasil, e, como um dos estados economicamente mais dinâmicos, São Paulo utiliza essa taxa para equilibrar a arrecadação com a

⁴ A própria Secretaria da Fazenda do Maranhão, por exemplo, define suas atribuições em seu Portal disponível a todos. <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/principal/principal.jsf>

⁵ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2016) revela que, desde 2008, foram editados mais de 363 mil atos normativos tributários, distribuídos entre mais de 30 mil atos federais, 110 mil estaduais e 200 mil municipais

⁶ Maranhão: <https://simtax.com.br/tabela-de-icms-maranhao-atualizada/>

São Paulo, Distrito Federal e Rio Grande do Sul: <https://simtax.com.br/tabela-icms-2024-aliquotas-de-todos-estados-atualizada/>

competitividade das empresas locais. No Distrito Federal, a alíquota é de 20%, visando um equilíbrio entre arrecadação e as necessidades do governo local, já que a região possui uma característica econômica distinta pela concentração dos poderes administrativos do país. No Rio Grande do Sul, a alíquota média é de 17%, uma das mais baixas entre os estados mencionados, com o objetivo de fomentar o comércio local e melhorar a competitividade do estado no mercado nacional.

Ainda assim, o sistema permite uma série de exceções e reduções, como isenções, reduções da base de cálculo, diferimentos (que postergam o pagamento do tributo e, em alguns casos, nunca são quitados), créditos presumidos e outras modalidades que resultam em alíquotas diferenciadas para determinados produtos ou operações.

O ICMS é um imposto regressivo no sistema tributário brasileiro, e sua regressividade se deve à maneira como ele é estruturado e aplicado. Ao incidir independentemente da renda do consumidor, ele se torna um importante métrica dos efeitos da tributação no Brasil. Em outras palavras, o ICMS é um imposto indireto, embutido no preço dos produtos e serviços, e todos os consumidores pagam o mesmo valor de imposto ao comprar um item, seja ele essencial ou supérfluo. Como descrito por Júnior (2016), o ICMS é a principal fonte de arrecadação dos estados, com uma parte de suas receitas destinada aos municípios, mas ele incide de forma desproporcional sobre consumidores de diferentes níveis de renda: “Como o consumo é proporcionalmente decrescente em relação à renda, isso prejudica mais os contribuintes de menor poder aquisitivo”.

O esqueleto do ICMS compõe a natureza de tributo indireto pois proporciona a repercussão tributária por meio do repasse do custo do imposto, aquele cujo ônus é transferido para o consumidor final, ou seja, quem paga o imposto não é quem realiza o fato gerador diretamente. Em vez disso, ele é repassado ao consumidor por meio do preço dos produtos ou serviços. Esse tipo de tributo é embutido no valor da mercadoria ou serviço, e quem realiza a operação (como empresas ou comerciantes) apenas recolhe o imposto e repassa ao governo. (OLIVEIRA, 2010, p. 49).

Anselmini e Buffon (2018) defendem que é fundamental repensar a estrutura da carga tributária sobre os bens, propondo uma progressividade mais

justa, de forma que a cobrança seja ajustada conforme a situação econômica do cidadão. Eles ressaltam que, para combater a injustiça no sistema, os impostos sobre o consumo devem ser reduzidos para os que têm menos, enquanto os que possuem maior capacidade contributiva devem ser mais tributados, promovendo um modelo mais equitativo.

Davi (2011, p.18) também critica a regressividade dos impostos indiretos no Brasil, como o ICMS e o IPI, que são repassados ao consumidor final e incidem igualmente sobre todos, independentemente da renda. Ele explica que esse tipo de tributo penaliza desproporcionalmente os mais pobres, uma vez que há uma relação inversa entre o nível de renda do contribuinte e o impacto desses tributos, prejudicando as camadas de menor poder aquisitivo. Conforme Davi, esse modelo é ineficiente e injusto, pois não leva em consideração a capacidade contributiva do indivíduo.

Como o ICMS é um tributo indireto, ele não leva em consideração a capacidade contributiva dos indivíduos, ou seja, o imposto é o mesmo independentemente da renda do contribuinte. Conforme explicam Maria e Luchiezi (2010), qualquer pessoa ou empresa que realize operações de circulação de mercadorias está sujeita ao ICMS, tornando o imposto onipresente no consumo, inclusive de bens de primeira necessidade. A regressividade, então, é agravada pelo tax design do ICMS, que são elevadas alíquotas efetivas aplicadas ao consumo, como descrevem Stahlhofer, Fank e Zampieri (2010).

Isso porque, produtos básicos, como alimentos, acabam sujeitos a uma carga tributária elevada, o que torna o impacto do imposto mais severo para os consumidores de baixa renda. O legislador entende razoável estender a tributação mais onerosa sobre bens mais consumidos, e, portanto, mais básicos a rotina do brasileiro. Esse desequilíbrio é exacerbado pela ausência de harmonização nas alíquotas entre os estados, o que prejudica ainda mais o princípio de equidade. Em suporte a essa lógica, Martins (2016) disserta que “a tributação sobre o consumo acentua a desigualdade social e nos afasta de uma maior justiça distributiva.”

O Estado deve, portanto, utilizar o sistema tributário como um mecanismo para mitigar as injustiças sociais, pautando-se pela igualdade e justiça, de modo a estabelecer uma carga tributária que promova a justiça fiscal e, conseqüentemente, a justiça social. Um desses trajetos, é se apoiar na

Capacidade Contributiva, que é amparada constitucionalmente, no artigo 145, § 1º, diz que os impostos devem ser pessoais e graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível (SALVADOR, 2016, p. 65).

A doutrina, diverge sobre como o princípio da capacidade contributiva se relaciona com a técnica de "seletividade" na tributação, que é a prática de cobrar impostos mais baixos para produtos essenciais e mais altos para produtos supérfluos. Para tanto, impostos indiretos, vale a lição de Aliomar Balleiro: "a natureza da mercadoria vale presunção de seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos outros além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais". (SALVADOR, 2016, p. 65).

De um lado, alguns autores, como Humberto Ávila (2002), acreditam que essa seletividade não está relacionada com a capacidade contributiva. Para ele, essa técnica reflete a ideia de dignidade humana, garantindo tratamento igual para todos ao facilitar o acesso aos produtos essenciais. No entanto, essa visão não pode ser validada, visto que, de acordo com Siqueira (2001), ao isentar ou reduzir impostos sobre bens essenciais, estamos, sim, aplicando o princípio da capacidade contributiva. Esse princípio sugere que as pessoas devem ser tributadas de acordo com sua capacidade de pagar.

Como os bens essenciais são necessários para uma vida digna, essa política de impostos mais baixos sobre esses bens respeita o limite da capacidade contributiva. Ela também promove a igualdade, pois as pessoas com menor poder aquisitivo não devem pagar impostos altos sobre produtos que são básicos para a sobrevivência. (2001).

Fernando Rezende (2012, p. 22) aponta que estudos recentes indicam que o ICMS é o tributo que mais intensifica a regressividade no sistema tributário brasileiro, embora esse fato não seja amplamente discutido na sociedade. A inclusão do imposto diretamente no preço final dos produtos, a diversidade de alíquotas aplicadas e a ausência de uniformidade nas normas entre os 27 estados da Federação dificultam ao consumidor a compreensão do impacto real do ICMS em seus gastos.

3.2 ICMS e o Princípio da Capacidade Contributiva: Perspectivas sobre a Regressividade na Tributação de Consumo

Velloso (2010) entende que para reduzir o caráter regressivo da tributação sobre o consumo, o princípio da capacidade contributiva exige que se aplique a técnica da seletividade com base na essencialidade dos bens. Dessa forma, a carga tributária deve incidir de forma inversamente proporcional à essencialidade dos bens e diretamente proporcional à sua superfluidade. Assim, a tributação deve pesar mais sobre bens supérfluos, geralmente consumidos por pessoas de maior renda, e menos sobre bens essenciais, acessíveis a toda a população, incluindo as pessoas de menor renda. Essa abordagem permite que determinados bens necessários ao mínimo existencial sejam isentos de tributação ou tributados com alíquotas menores, respeitando a capacidade contributiva como um limite ao imposto.

Na prática, o contribuinte definido pela legislação para um tributo indireto raramente assume integralmente o custo do imposto. Isso ocorre porque o responsável pelo pagamento do tributo (por exemplo, as empresas) tende a transferir essa carga ao consumidor final. Esse processo, conhecido como repercussão, significa que o verdadeiro custo do imposto recai, em última instância, sobre quem adquire o produto.

Velloso (2010), então, define que capacidade contributiva pode ser entendida em três vertentes: como um princípio autônomo, dividindo-se em pressuposto e limite da tributação; e como um referencial de igualdade. O princípio se expressa em todos esses aspectos no sistema jurídico brasileiro. Como pressuposto, a capacidade contributiva exige que a legislação estabeleça situações que indiquem uma manifestação de riqueza para que o tributo seja aplicado. Esse aspecto é denominado de capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

Regina Helena Costa (2012) precede que no tocante do limite à tributação, a capacidade contributiva define a parcela da renda que pode ser comprometida sem afetar o mínimo existencial ou produzir efeitos confiscatórios. Esse conceito é conhecido como capacidade contributiva relativa ou subjetiva, segundo a doutrina jurídica, e serve para impedir que os tributos incidam sobre os recursos básicos necessários ao contribuinte.

Em termos econômicos, o princípio da capacidade contributiva estabelece que aqueles com maior condição financeira devem contribuir mais do que aqueles com menor capacidade. Sendo assim, no Direito Tributário, o julgamento de igualdade deve considerar essa capacidade contributiva. Dessa forma, contribuintes com capacidades equivalentes devem ser tributados de maneira igual, enquanto aqueles com capacidades diferentes devem ser tributados de forma desigual. Nesse sentido, faz-se referência à capacidade contributiva relativa ou subjetiva. (HELENA COSTA, 2012).

O consumo, então, é a manifestação de uma riqueza em níveis econômicos. A tendência em muitos países é aumentar a carga tributária sobre o consumo. Para Regina Helena Costa (2012), esta modalidade de tributação oferece vantagens, pois não afeta diretamente o patrimônio, não interfere nas decisões de investimento e permite que o contribuinte decida o momento de pagamento ao consumir, além de alcançar rendas informais. Entretanto, a tributação sobre o consumo tende a ser altamente regressiva, impactando mais fortemente os de menor renda e contrariando o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

Para amenizar esse caráter regressivo, o princípio da capacidade contributiva demanda a adoção da técnica de seletividade com base na essencialidade. Nessa abordagem, a tributação incide de modo inversamente proporcional à essencialidade dos bens e proporcionalmente à sua superfluidade. Em outras palavras, os bens supérfluos, geralmente consumidos por indivíduos de renda mais alta, devem ser mais tributados, enquanto bens essenciais, acessíveis a todos, incluindo os de baixa renda, devem ter menor carga tributária. Ao possibilitar a isenção ou menor tributação de itens que compõem o mínimo existencial, essa técnica limita a tributação com base na capacidade contributiva. (HELENA COSTA, 2012).

Ao estabelecer alíquotas conforme a essencialidade, busca-se distinguir quais manifestações de riqueza merecem maior ou menor carga tributária. Assim, ao consumir um bem de luxo, o indivíduo demonstra capacidade para gastar além do necessário, o que não ocorre na aquisição de itens essenciais. Dessa forma, a seletividade em função da essencialidade permite a aplicação da capacidade contributiva relativa ou subjetiva no consumo. (HELENA COSTA, 2012).

A Constituição de 1988 prevê o uso da seletividade com base na essencialidade para o IPI (art. 153, §3º, I) e o ICMS (art. 155, §2º, III). Contudo, muitos autores defendem que, enquanto essa técnica é obrigatória para o IPI, ela é facultativa para o ICMS, cabendo aos estados decidirem sua aplicação. Entretanto, uma análise do direito tributário brasileiro sugere que a seletividade em função da essencialidade é um imperativo decorrente da capacidade contributiva.

Assim, entende-se que a seletividade também deve ser obrigatória no ICMS para respeitar o princípio da capacidade contributiva. Se o princípio da capacidade contributiva exige a seletividade na tributação do consumo e se muitos bens essenciais são de demanda menos sensível a preço, então a tributação desses bens deve ser limitada pela Constituição de 1988. Portanto, a adoção do "tributo ótimo" acima mencionado encontra barreiras no sistema constitucional.

Contudo, nem todos os bens de baixa elasticidade são essenciais, pois outros fatores podem determinar a sensibilidade ao preço. Derzi (2010) aborda que a demanda de um bem é insensível a preço por razões alheias à essencialidade, o "tributo ótimo" pode ser aceito sem violar a capacidade contributiva. Na prática, no entanto, especialmente em relação ao ICMS, não há respeito à seletividade com base na essencialidade. Como demonstrado, é mais vantajoso para fins de arrecadação tributar fortemente bens de consumo inelástico.

No entanto, se amparado pelo entendimento da Capacidade Contributiva, constitucionalmente previsto, já validado inúmeras vezes pela Teoria da Tributação Ótima, angariaria benefícios através de desenvolvimento socioeconômico de todo e qualquer contribuinte e reduziria em grandiosidade o agravamento de disparidades econômicas e concentração de riquezas desproporcionais. É, portanto, técnica sensível a uma sociedade que visa a justiça fiscal como instrumento de combate a massificação da pobreza e melhora no poder de compra brasileiro.

3.3 ICMS e o Princípio da Seletividade: Dissecando o que se entende por este princípio a luz da essencialidade dos Bens na Estrutura Tributária Brasileira.

É assim, defendendo a aplicabilidade da Capacidade Contributiva, que a doutrina concorda. O recente julgamento do RE 714.139 pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) traz à tona a discussão sobre os limites constitucionais do poder de tributar, especialmente quanto à liberdade do legislador para estabelecer as alíquotas do ICMS. A decisão, que determinou que as operações com energia elétrica e serviços de comunicação não podem ser taxadas com alíquotas superiores às aplicadas a operações gerais, reflete a atuação do STF na imposição do princípio da seletividade, conforme previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal. Nesse contexto, a Corte não violou o princípio da separação dos poderes estabelecido pela Constituição de 1988, mas sim atuou em sua função de "guardião da Constituição", conforme atribuído pelo art. 102.

Ao definir que a energia elétrica e os serviços de comunicação são essenciais e devem ter alíquotas de ICMS equivalentes às operações gerais, o STF assegurou a aplicação do princípio da seletividade, conferindo ao legislador o poder de definir alíquotas distintas em função da essencialidade dos bens e serviços. Embora o ICMS seja seletivo, com a possibilidade de variação em função da essencialidade, a adoção dessa seletividade impõe limites: bens essenciais não devem ser tributados de forma mais onerosa que bens supérfluos. Dessa forma, ao exercer a competência tributária, os estados podem fixar alíquotas internas diferenciadas, desde que atendam a duas condições: (a) sejam superiores à alíquota interestadual de 12%, estabelecida pela Resolução nº 22/89 do Senado, salvo exceções previstas na Constituição, e (b) que a variação respeite a essencialidade.

Esses parâmetros foram estabelecidos no art. 155, § 2º, III e VI, da Constituição Federal, e cabe ao STF assegurar sua observância, identificando e declarando a inconstitucionalidade quando o princípio da seletividade não é respeitado. Assim, caso o legislador estadual ignore o princípio da seletividade ao definir alíquotas de ICMS para bens essenciais, é papel do STF intervir, declarando a inconstitucionalidade e corrigindo o abuso no exercício do poder de tributar, sem violar a separação dos poderes, mas sim controlando a discricionariedade conferida pela Constituição ao legislador.

O princípio da seletividade, discutido já no pensamento de Francis Hutcheson e popularizado por Adam Smith (2002) em *A Riqueza das Nações*,

estabelece que impostos devem incidir mais sobre bens de luxo do que sobre itens de necessidade. Esse princípio, adaptado pela Constituição de 1988, orienta o legislador a diferenciar a tributação conforme a função da mercadoria ou serviço. Assim, o art. 155, § 2º, III da Constituição permite que o ICMS seja seletivo, ou seja, que bens e serviços essenciais tenham alíquotas mais baixas, visando ampliar o acesso a esses itens para a maioria da população.

Para Misabel Derzi (2010), o princípio da seletividade é um conceito constitucional que orienta o legislador a estabelecer alíquotas diferenciadas para determinados produtos e serviços com base em sua essencialidade. Conforme Aliomar Baleeiro, a seletividade implica em “discriminação de alíquotas por tipo de mercadoria”, um dispositivo programático que recomenda que itens de consumo básico, como alimentos, vestuário, moradia e saúde, tenham uma tributação mais leve, enquanto bens menos essenciais possam ser mais onerados. José Eduardo Soares de Melo reforça essa visão, considerando a seletividade um princípio constitucional essencial e obrigatório, que não pode ser tratado como uma simples recomendação, pois visa garantir acesso aos produtos essenciais para a população.

A essencialidade dos bens, segundo Melo (2020), decorre dos valores incorporados pelo legislador constitucional para justificar o tratamento tributário diferenciado, buscando assegurar amplo acesso a itens fundamentais, como alimentos e medicamentos. Ricardo Lobo Torres (2005), embora tratando da seletividade do IPI, afirma que “a seletividade em função da essencialidade significa que o tributo incide de modo inverso à necessidade popular e diretamente proporcional à superficialidade”. Assim, não é o imposto que é seletivo, mas sua aplicação, combinando base de cálculo e alíquota em função do princípio da seletividade, especialmente para o ICMS.

Esse critério seletivo visa implementar a isonomia no ICMS, garantindo que produtos essenciais sejam tributados de forma mais leve, enquanto produtos de luxo suportem maior carga tributária. Henry Tilbery (1990) expande o conceito de essencialidade, afirmando que deve abranger também necessidades que promovam um padrão de vida minimamente digno. Segundo Tilbery, produtos de luxo, pela sua reduzida importância para a população, devem ser mais tributados, pois são consumidos pelas classes mais favorecidas.

O princípio da seletividade encontra seu fundamento no princípio da isonomia, que preconiza tratamento diferenciado para pessoas em situações desiguais. Como observa Celso Bastos (1992), efetivar a igualdade prevista no direito exige discriminações justificadas e razoáveis, evitando a imposição de consequências desproporcionais. Nesse contexto, para que o princípio da seletividade contribua para a igualdade, o legislador deve manter a razoabilidade ao fixar alíquotas distintas de acordo com a essencialidade dos produtos, assegurando condições dignas a todas as camadas da população.

A Constituição, no art. 155, § 2º, III, faculta ao ICMS a possibilidade de ser seletivo em função da essencialidade do bem ou serviço. O uso do termo “poderá” combinado com “essencialidade” sugere discricionariedade ao legislador estadual para adotar, ou não, o princípio da seletividade, permitindo ao Poder Legislativo dos estados e do Distrito Federal a liberdade para ajustar as alíquotas de ICMS conforme a essencialidade dos itens tributados.

Essa discricionariedade confere uma margem de liberdade ao agente público para escolher o momento e os meios que considera mais adequados para concretizar o interesse público. No entanto, o caráter facultativo do princípio da seletividade no ICMS gera divergência entre tributaristas. A Constituição usa diferentes termos ao tratar da seletividade para o ICMS e para o IPI (art. 153, § 3º, I), o qual “será seletivo, em função da essencialidade”, estabelecendo obrigatoriedade para o IPI, mas apenas permissão para o ICMS. (BASTOS, 1992).

Para alguns doutrinadores, como Roque Carrazza (2012), o termo “poderá” referente ao ICMS deveria ser entendido como uma obrigação implícita, equivalente a um “deverá”, tornando a seletividade mandatória para assegurar a justiça tributária. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o comando distinto do IPI denota a concessão de um poder discricionário ao legislador das Unidades da Federação.

Ricardo Lobo Torres (2005), define que a discricionariedade legislativa ao definir as alíquotas diferenciadas encontra limites importantes: a) é proibido aplicar alíquotas regressivas que tributem mais pesadamente bens essenciais, contrariando o princípio da capacidade contributiva, e b) não pode discriminar entre produtos semelhantes com base em critérios não relacionados à essencialidade. Esses limites são aplicáveis também ao ICMS, e, uma vez

adotado o princípio da seletividade, as alíquotas do imposto devem ser fixadas exclusivamente de acordo com a essencialidade do produto ou serviço. Dessa forma, para Lobo, a seletividade no ICMS deve ter como foco a necessidade do bem para o consumidor final.

Ou seja, em concordância com também o que já foi estudado sobre a Teoria da Tributação Ótima, é a essencialidade do bem que justifica uma tributação mais baixa, permitindo maior acessibilidade. É, daí, que se busca um Estado mais próximo a Carta Magna de 1988. Segundo o professor Estevão Horvath (2014), no caso dos tributos indiretos como o ICMS, o ônus recai sobre o consumidor final, e a capacidade contributiva é representada pelo preço pago, refletindo a necessidade de adaptar a carga tributária conforme a capacidade de pagamento do cidadão.

Ou seja, observando os doutrinadores, os bens essenciais, como alimentos e medicamentos, a tributação do ICMS deve ser ínfima, evitando impactos desproporcionais para aqueles com menor renda. A, portanto, tributação deve sim observar a capacidade econômica dos contribuintes, ainda que a aplicação desse princípio seja mais complexa em impostos indiretos como o ICMS, uma vez que seu impacto é transferido para o consumidor final através do preço. Por essa razão, cabe ao legislador avaliar a essencialidade do bem e estabelecer alíquotas que não restrinjam o acesso a produtos essenciais.

Além de arrecadar fundos para as funções do Estado, o ICMS também pode ser usado para influenciar comportamentos. Segundo Luís Eduardo Schoueri (2011), qualquer tributo possui um impacto indireto sobre o comportamento do contribuinte, que pode ser incentivado ou desestimulado a consumir determinados bens em resposta às alíquotas aplicadas. Assim, o legislador pode ajustar a seletividade com base na essencialidade, induzindo a população a priorizar bens essenciais. Portanto, ao implementar o princípio da seletividade, o legislador estadual deve garantir o acesso a produtos essenciais a toda a população, e não estabelecer alíquotas elevadas para esses itens apenas com o objetivo de aumentar a arrecadação. Essa prática, como Ricardo Lobo Torres ensina, fere o princípio da seletividade quando aplicado ao ICMS, especialmente em operações que envolvem bens de necessidade básica, os quais devem ser tributados de forma menos onerosa.

É por tais fatores apresentados que, julgamento do RE 714.139 pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) demonstra claramente a violação ao critério da essencialidade, princípio constitucional que orienta o exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Isso revela um descompasso entre o instrumento proporcionado pelo poder constituinte originário (a seletividade) e o fim que ele busca promover (a preservação da dignidade da pessoa humana). Estabelecer uma alíquota do ICMS para energia elétrica superior a geral evidencia o desvirtuamento do poder de tributar, na medida em que o legislador, visando apenas incrementar a arrecadação, explora a dependência incontornável que a sociedade moderna tem de energia elétrica. Mais essencial que esse recurso, apenas a água. Por essas razões, a norma estadual deve ser considerada inconstitucional, como corretamente decidiu o STF, com a maioria de votos.

4. ICMS e a Teoria da Tributação Ótima: Estudo de Conformidade a Partir de Dados da Receita Federal e CONFAZ em 2022 e 2023.

Como foi visto nos dois capítulos anteriores, traçou-se um estudo, primeira face, sobre a Teoria da Tributação Ótima e suas contribuições e máximas, que objetivam em definir uma tributação que potencialize uma sociedade, que minimize as distorções econômicas, alinhados aos conceitos de equidade, simplicidade e eficiência.

Já no segundo capítulo, estabeleceu-se o objeto de estudo que norteia a análise do presente trabalho, o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), no qual, foi possível estudar sua base constitucional, suas características e *tax design*.

Com o respaldo nas legislações estaduais, o presente capítulo pretendeu averiguar as mudanças de alíquota entre os estados, bem como as principais controvérsias ligadas a transparência e simplicidade identificadas na sua composição. Foi essencial delinear os paradigmas da regressividade e do caráter indireto do ICMS, e abordá-lo perante a ótica do que leciona as vertentes da Teoria da Tributação Ótima. Essa análise, por si só, acarreta a discussão de uma problemática pouco discutida no mundo jurídico: a carga tributária atual brasileira, e dela, o que se repercute e que pode ser averiguado e relacionado com a potencialização de um cenário sensível a desigualdades socioeconômicas.

Nesse capítulo, serão abordados mais cenários das problemáticas envolvendo o ICMS e a tributação brasileira, mas, agora a partir de uma ótica que examine a conformidade do ICMS com os princípios da Teoria da Tributação Ótima. O meio utilizado para averiguar essa conformidade se deu através de dados da Receita Federal e da Confaz^{7*} no qual se constrói relatório que também é permeado pelas considerações no que tange as principais problemáticas do ICMS no atual estado tributário brasileiro.

⁷ O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975).

4.1 A Carga Tributária de Bens e Serviços no Brasil: da resignificação dos estudos tributários aos desafios encontrados à luz de dados da Receita Federal de 2022.

A evolução dos estudos jurídicos revelou que a atenção ao coletivo, sozinha, é insuficiente para abraçar a totalidade das demandas sociais, tornando imprescindível que o Direito também abarque os interesses difusos da sociedade. Estes se referem a questões que afetam um grupo indefinido e indeterminável de indivíduos, como os danos decorrentes de poluição ambiental, congestionamentos de trânsito e violações aos direitos do consumidor, nos quais é impossível mensurar o número exato de pessoas afetadas.

De acordo com Lagemann (2004) a solução individual e a coletiva não consegue, por si só, dar abarcar as problemáticas que nascem com os interesses difusos, muito menos engloba uma resolução que abranja futuras gerações. E aí surge uma nova compreensão dos direitos fundamentais: passam a ser considerados também os direitos dos que ainda não nasceram, na qual, é necessário compreender a proporção dos riscos que o Estado pode assumir hoje, que gera, por exemplo, em 50 anos um descompasso prejudicial à sociedade. Ou seja, a dimensão da pessoa humana é projetada no futuro, não mais apenas como a dimensão civilista do nascituro, mas de toda uma futura (e ainda nem mesmo gestada) geração de pessoas humanas.

Dessa forma, entende-se que uma sociedade precisa, para projetar perspectivas da Economia do Bem-Estar – que teve como seu principal pensador Ramsey - precisa também pensar nos impactos futuros de decisões concretas feitas no presente. Daí se entende a observância dos impactos econômicos na formação de uma sociedade, como bem observado por Dornelles (2008), no qual um desses impactos socioeconômicos é observado através da redação de uma legislação tributária, e como ela é capaz de, através do seu *tax design*, proporcionar uma conflituosa carga tributária, sensível a necessidade de mudanças e que, por diversas vezes, se desencontra com os conceitos já estudados sobre a otimização de sua própria carga tributária.

A Declaração das Nações Unidas sobre o Direito ao Desenvolvimento⁸, adotada em 1986, feita por a partir da Resolução nº 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas, afirma em seu preâmbulo que o direito ao desenvolvimento econômico é “um direito humano inalienável e que a igualdade de oportunidade para o desenvolvimento é uma prerrogativa tanto das nações quanto dos indivíduos que compõem as nações”.

Com esse panorama, e com o que já foi estudado no presente trabalho, conclui-se que a compreensão jurídico-tributária precisa incorporar essa realidade, visto que o Estado ainda deve elencar como uma de suas prioridades o desenvolvimento econômico não só de sua nação, mas como prerrogativa de todos seus indivíduos, ao passo que respeita as minimizações de desigualdades – e aqui, falo de excessiva oneração mediante suas legislações próprias, no qual gera desproporcionalidade de tributação, como no caso do ICMS.

Assim, o Direito Tributário deve ser visto não apenas como um meio de arrecadação, mas também como uma ferramenta para promover políticas públicas em outras áreas do conhecimento humano. Precisa, não só observar o bem-estar estatal, mas também a equidade e equilíbrio fiscal abordados na Teoria da Tributação Ótima.

Adeodato (2006) afirma ainda que, mesmo que atualmente o Direito Tributário seja caracterizado pela formalidade, é necessário se pensar no homem inserido no sistema econômico de produção no qual os aprimoramentos de um sistema tributário são urgentes, constantes a palpabilidade dos enfretamentos econômicos não só nacionalmente, mas dentro de cada estado brasileiro e sua respectiva municipalidade.

Nesse contexto, a Teoria da Tributação Ótima, bem como o estudo de aprimoramentos do sistema tributário, podem assumir papel crucial ao propor um sistema de impostos que, mesmo em um cenário globalizado, consiga atingir um equilíbrio entre eficiência econômica e justiça distributiva. De óbvio, estudos de

⁸ A Carta das Nações Unidas confeccionada em 26 de junho de 1945, durante a Conferência das Nações Unidas sobre Organização Internacional veio, como documento elaborado pelos povos das nações unidas, reforçando o quão importantes são os direitos fundamentais, valores de igualdade e justiça, dos quais poderiam ter a tutela em nível internacional por força de tratados e outras fontes, objetivando o progresso social, melhores condições de vida e ampla liberdade. <https://periodicos.ufm.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/download/25074/14609/86705#:~:text=A%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20o%20Direito%20ao%20Desenvolvimento%20foi%20adotada%20pela,e%20pol%C3%ADtica%20amplo%2C%20com%20constante>

teoria econômicos sempre foram valiosos para a estruturação de um sistema tributário. De igual maneira, então, entende-se que o Estado brasileiro poderia se valer da também tributação ótima em sua busca indispensável por aprimoramento (ADEODATO 2006).

Conforme apresentado de maneira prévia, é possível concluir que o design dos impostos que irão compor o sistema tributário daquela nação é uma das mais importantes e mais decisivas escolhas de políticas públicas para um governo (Estado). É uma escolha que afeta toda não só a ordem econômica, mas o patamar social daquela sociedade, sendo a tributação um pilar que contribui para o estado socioeconômico de uma nação.

A importância dessa escolha também se dá pelo fato de que, nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), as receitas fiscais – ou seja, o dinheiro arrecadado pelos governos através de impostos – representam uma fatia significativa da renda nacional, absorvendo aproximadamente metade do total. Isso significa que o governo exerce um papel crucial na economia, gerenciando uma parte substancial da riqueza produzida pela sociedade. (SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S, 2005).

Isso porque, dada a delicadeza dessa escolha, o Governo precisa encontrar um equilíbrio entre arrecadar o suficiente para financiar serviços essenciais (educação, saúde, segurança etc.) e transferir recursos para os mais pobres sem distorcer o funcionamento da economia, reduzindo o incentivo ao trabalho, à inovação ou ao investimento. (SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S, 2005).

Daí, retoma-se o surgimento de direitos sociais e o fortalecimento dos direitos difusos como fatores indispensáveis a serem considerados dentro de um tax design e possível tax reform⁹. Sob essa ótica, percebe-se que esse entendimento é compatível com o que Piketty (2017) aborda na construção da Teoria da Tributação Ótima, se alinhando com os valores de uma sociedade que

⁹ A teoria da tributação ótima (optimal taxation theory) é uma abordagem teórica para orientar a política tributária, fundamentada em princípios da teoria econômica e complementada por considerações sociológicas, jurídicas e éticas. Essa teoria busca desenvolver mecanismos que contribuam para a formulação de um sistema tributário ideal (tax design) e para a melhoria do sistema tributário existente (tax reform), alinhando-os a objetivos previamente estabelecidos.

busca justiça social e eficiência econômica em um ambiente globalizado e tecnologicamente avançado, onde os tributos devem estar estruturados de maneira a fomentar o desenvolvimento econômico sustentável e inclusivo.

Para que isso seja plausível de ser realizado fora do papel, cada sociedade lida com o desafio de equilibrar as alíquotas de forma a não sobrecarregar bens essenciais e, ao mesmo tempo, garantir que o impacto dos tributos não recaia desproporcionalmente sobre os menos favorecidos. Sendo assim, esse impacto sobre metade da renda nacional nos países da OCDE têm consequências profundas no bem-estar econômico, na justiça social e na estabilidade de longo prazo. Um bom design tributário pode promover crescimento inclusivo e reduzir desigualdades, enquanto um mau design pode agravar a pobreza e prejudicar o desenvolvimento econômico.

Esse impacto pode ser observado através da carga tributária do país. Aqui, convém examinar mais detalhadamente certas características da carga tributária no Brasil através da Tabela 01 a seguir, que visa exemplificar melhor a fatia que a Carga Tributária toma, se referindo ao percentual da carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) do país.

Em pesquisa ao Portal da Receita Federal, no ano de 2022 a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu 33,56% - isso significa que o valor total arrecadado com impostos, taxas e contribuições correspondeu a 33,56% de toda a riqueza gerada no Brasil naquele ano, comparada a 32,95% em 2021, refletindo um aumento de 0,61 pontos percentuais (Tabela 01). Essa variação decorreu da combinação do crescimento real de 2,9% do Produto Interno Bruto (PIB) e de 4,82% na arrecadação tributária nos três níveis de governo. Vejamos:

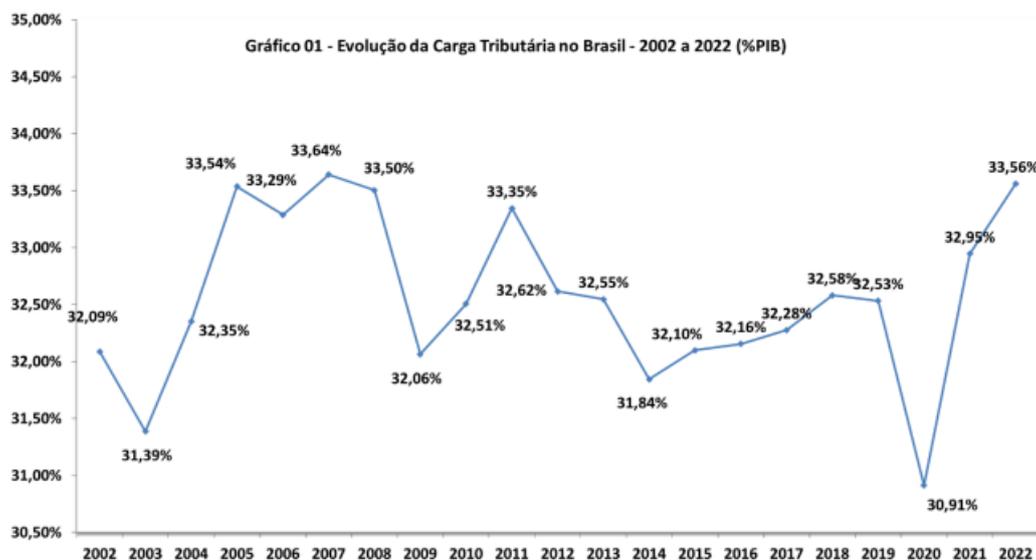
Tabela 01: Carga Tributária Bruta – 2021 e 2022

Ano	Produto Interno Bruto (PIB) [R\$ bilhões]	Arrecadação Tributária Bruta [R\$ bilhões]	Carga Tributária Bruta [%]
2021	8.898,73	2.931,74	32,95%
2022	9.915,32	3.327,67	33,56%

Dados: Receita Federal (2022), elaboração própria.

Percebe-se que em 2022 a carga tributária brasileira alcançou 33,56%, Em 2022, a Carga Tributária Bruta (CTB) no Brasil alcançou 33,56%, comparada a 32,95% em 2021, indicando uma variação positiva de 0,61 pontos percentuais (Tabela 01). Essa variação resultou do crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), que passou de R\$ 8.898,73 bilhões em 2021 para R\$ 9.915,32 bilhões em 2022, e da arrecadação tributária bruta, que aumentou de R\$ 2.931,74 bilhões para R\$ 3.327,67 bilhões no mesmo período. É importante destacar que não se deve fazer um julgamento isolado da CTB sem considerar as particularidades de cada sociedade.

O valor de 2022 segue a tendência de elevação observada desde 2014, aproximando-se do pico histórico de 33,64% registrado em 2007. O dado de 2022 representa um aumento em relação a 2021 e retomando a trajetória de crescimento após o declínio de 2020, ano marcado pelos impactos excepcionais da pandemia, que resultaram no menor valor da série histórica.



Dados: OCDE (2022).

Para aprofundar o entendimento e composição da carga tributária no Brasil, é relevante observar a fatia de Bens e Consumo, com dados extraídos também da Receita Federal ¹⁰ predominantemente dedicada a arrecadações do ICMS na Tabela 02 que indica as variações por base de incidência de 2021 versus 2022 da Carga Tributária no Brasil a seguir:

Tabela 02: Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2022 x 2021

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões] 2021	Arrecadação [R\$ milhões] 2022	% PIB 2021	% PIB 2022	Var (p.p. do PIB)	% da Arrecadação 2021	% da Arrecadação 2022	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total	2931745	3327671	32,95	33,56	0,62	100	100	0
1000	Renda	701183,3	912821,4	7,88	9,21	1,33	23,92	27,43	3,51
2000	Folha de Salários	748081,9	860211,5	8,4	8,68	0,28	25,52	25,85	0,33
3000	Propriedade	142732,7	159003,4	1,6	1,6	0	4,87	4,78	-0,09
4000	Bens e Serviços	1290583	1486604	14,49	14,99	0,5	44,03	40,16	-3,86
5000	Trans. Financeiras	49001,4	58989,34	0,55	0,59	0,04	1,67	1,77	0,1
9000	Outros	161951,9	11182,82	1,81	0	-1,81	5,52	0	-5,52

Dados: Receita Federal (2022), elaboração própria.

Percebe-se que, em 2022, 40,16% da arrecadação aos cofres públicos é representada por bens e serviços, que, sofreu redução de 4,14% se comparada aos dados de 2021. Ao se tratar de variação do percentual pelo PIB,

¹⁰ Dispõe sobre a carga tributária brasileira nos exercícios 2021- 2022:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>

pode-se perceber que a base “Bens e Serviços” experimentou a maior variação negativa, arrecadando 1,02 pontos percentuais a menos em relação a 2021. Esse decréscimo foi influenciado, sobretudo, pelas desonerações tributárias sobre combustíveis e produtos industrializados (instituídas pelas Leis Complementares 192/22 e 194/22 e pelo Decreto 11.158/22).

A título de exemplificação, a Lei Complementar 192/22¹¹ estabelece a incidência monofásica de ICMS sobre combustíveis, determinando que o imposto seja cobrado apenas uma vez, geralmente na refinaria, com o objetivo de simplificar a tributação e reduzir o custo final ao consumidor, evitando cobranças em várias etapas. Já a Lei Complementar 194/22¹² classifica combustíveis, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo como essenciais, limitando a alíquota máxima de ICMS sobre esses itens para reduzir a carga tributária e diminuir o preço para o consumidor final. O Decreto 11.158/22¹³, por sua vez, regulamenta essas mudanças na tributação de combustíveis, especificando como aplicar as novas alíquotas e normas das leis complementares, o que ajuda a uniformizar os procedimentos e a trazer previsibilidade para o mercado e para o consumidor.

Por esse olhar, acentua-se a importância e necessidade de se discutir o ICMS à luz de dados que evidenciem a relevância desse tributo à Federação. E, como já foi estabelecido a importância da tributação para discutir aferimentos de distorções econômicas, como a falta de equidade para aferimento de desigualdades socioeconômicas, impera também a coalizão com a Teoria da Tributação Ótima.

4.2 ICMS, Essencialidade e Seletividade: Uma Abordagem Comparativa com a Teoria da Tributação Ótima

No capítulo passado, o debate sobre regressividade na matriz tributária sobre o ICMS deu espaço para esmiuçar melhor quais são os possíveis enfrentamentos do *tax reform*. Com a reforma tributária, que se deu com apresentação da PEC n. 45/2019 (Proposta de Emenda à Constituição), pelo Deputado Baleia Rossi (MDB-SP), que, aprovada em 07 de julho de 2023, definiu

¹¹ Lei Complementar 192/22 <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>

¹² Lei Complementar 192/22. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>

¹³ Decreto 11.158/22. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>

prevê um sistema de tributação do consumo a partir de um Imposto de Valor Agregado (IVA) dual, com a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União Federal, e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pelos estados, Distrito Federal e municípios.

O IBS, substituindo o ICMS a nível estadual e o ISS a nível municipal, terá Cobrança “por fora”, fugindo do cálculo “por dentro” anterior, e que caracterizava impostos indiretos sob consumo. Ou seja, os tributos não comporão a base de cálculo deles mesmos nem a base um do outro, tornando suas alíquotas transparentes para os cidadãos.

Nesse toar, urge lembrar do que leciona Adam Smith, no início da construção da Teoria da Tributação Ótima, que preconiza a necessidade de transparência e livre acesso o quanto se paga de tributo dentro de um Estado organizado e harmonizado. Joseph Stiglitz o acompanha nesse raciocínio, quando destaca a simplicidade administrativa e transparência meios essenciais para o alcance de um sistema tributário cada vez melhor, e, portanto, ótimo. (GOMES, 2018).

Ainda em sede da Reforma Tributária, o IBS deverá ter alíquota uniforme, em termos gerais. Isso muda, em tese, quase que embrionariamente o que se entende por variação do ICMS, entre certos produtos e até mesmo de forma interestadual, como foi visto na seção supra. No entanto, urge frisar que a escolha de determinados itens como sujeitos a alíquotas menores ou mesmo à isenção de IBS não deve ser aleatória; trata-se, como se sabe, de desvios da norma padrão de incidência, que devem se justificar pela essencialidade de tais bens. (GOMES, 2018).

Um exemplo está na discussão sobre a tributação de fraldas infantis e geriátricas. Segundo o texto atual do PLP 68¹⁴, esses itens, consumidos principalmente por mulheres devido ao trabalho de cuidado não remunerado, não estão incluídos no regime de tributação favorecida e, portanto, serão submetidos à tributação padrão de IBS e CBS. Pelo critério da essencialidade, não há justificativa para que esses produtos não integrem a lista de itens com

¹⁴ Oriundo da Reforma Tributária: Este projeto visa instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), além de outras disposições <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>

redução de 60% nas alíquotas, enquanto alimentos ultraprocessados estão contemplados.

Com esse cenário apresentado, urge a necessidade se discutir o conceito de essencialidade e seletividade dentro da tributação do ICMS. Vale, então, retomar os conceitos teorizados por Adam Smith, que representam o início da Teoria da Tributação Ótima, no qual sua primeira máxima se assemelha ao conceito atual de capacidade contributiva, pelo qual todos os cidadãos devem contribuir para a conservação do Estado, sempre em conformidade com suas respectivas capacidades, ou seja, proporcionalmente aos rendimentos que auferem. (SMITH, 2002, p.6-17).

É com a observância desta premissa que se concretiza a igualdade no âmbito da tributação. Smith (2002), elenca segundo princípio está relacionado à transparência e clareza dos tributos. Para evitar arbitrariedades dos agentes estatais e facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelos cidadãos, as normas que tratam desse tema devem ser o mais claras possível. O descumprimento dessa premissa, segundo o autor, encoraja a insolvência e a corrupção, ressaltando a importância da segurança jurídica. O terceiro princípio defende que os tributos sejam cobrados no momento e de forma mais conveniente para o contribuinte, permitindo-lhe um melhor planejamento para o cumprimento de suas obrigações fiscais. Por último, o tributo deve gerar mais benefícios ao Estado do que prejuízos aos contribuintes. Para isso, deve ser eficiente, minimizando distorções nos incentivos econômicos e os custos administrativos para o Fisco.

Essa discussão, contudo, não se encerra nos textos clássicos, estendendo-se até os dias de hoje. Com a linha de entendimento de Stiglitz e Atkinson, é válido lembrar do conceito de equidade (incluindo o respeito à capacidade de pagamento), simplicidade e neutralidade. A última característica, especialmente relevante para este estudo, diz respeito às distorções na alocação de recursos escassos causadas pelo sistema tributário. Um sistema neutro, sem distorções, é desejável, pois contribui para a eficiência econômica. Nesse sentido, vale citar Paulo Caliendo, que discorre sobre o princípio da neutralidade fiscal e sua relação com a tributação ideal:

"O princípio da neutralidade fiscal estabelece um valor ou fim, qual seja, reduzir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências

no sistema econômico. A busca de um sistema tributário ideal, que realize suas funções de financiamento de políticas públicas e promoção dos direitos fundamentais, evitando ao máximo interferências nas decisões econômicas, é o grande objetivo do Direito Tributário."(CALIENDO,2021)

Em relação à elasticidade-preço da demanda, o Frank Ramsey define-a como a variação percentual na quantidade demandada de um bem dada uma variação percentual em seu preço, com todas as demais variáveis constantes. Em outras palavras, a elasticidade-preço da demanda mede a sensibilidade dos consumidores às mudanças no preço de um bem. Existem três tipos de demanda quanto à elasticidade-preço: demanda elástica, inelástica (ou rígida) e de elasticidade unitária. A demanda elástica abrange bens cujas quantidades demandadas variam em proporção maior que a variação de seus preços, sendo bastante sensíveis a alterações de preço. Por exemplo, um aumento de 10% no preço do bem A provoca uma diminuição de 15% na quantidade demandada. Já os bens de demanda inelástica são aqueles cujas quantidades demandadas variam em proporção menor que a variação de seus preços, sendo pouco sensíveis a variações de preço. Por exemplo, um aumento de 10% no preço do bem B gera uma redução de 4% na quantidade demandada. Por fim, no caso da demanda de elasticidade unitária, as quantidades demandadas variam na mesma proporção que o preço. Um aumento de 10% no preço do bem C, por exemplo, resulta em uma queda de 10% na quantidade demandada. (DO AMARAL VIGGIANO, 2008, p-107)

Assim, no entendimento de Ramsey em contribuição a Tributação Ótima, os fatores que determinam a elasticidade-preço da demanda são quatro: disponibilidade de bens substitutos, importância relativa do bem no orçamento do consumidor, horizonte de tempo e essencialidade do bem. A relação entre os princípios tributários defendidos por Frank Ramsey e a aplicação prática desses conceitos no Brasil oferece um panorama sobre a tributação ótima e o princípio da capacidade contributiva. Ramsey, ao desenvolver sua "Regra do Inverso da Elasticidade", propôs que os tributos devem incidir com maior intensidade sobre bens e serviços cuja demanda é inelástica. (DO AMARAL VIGGIANO, 2008, p-107).

A disponibilidade de bens substitutos refere-se à existência de alternativas que possam substituir o bem cujo preço aumentou, permitindo que

o consumidor opte por uma opção mais barata ou que tenha sofrido um aumento menor. Quanto maior o número de substitutos, mais elástica é a demanda. (MENDES, 2014, p. 31-32).

É importante observar que, quanto mais específico for o mercado, mais elástico ele será, como no caso da pasta de dente em geral e da pasta de dente sabor menta. A primeira, por incluir todas as pastas de dente, é menos elástica que a segunda, que abrange apenas uma variante. O segundo fator, a importância do bem no orçamento do consumidor, refere-se ao peso percentual que a compra de determinado bem representa nas despesas das famílias. Quanto maior esse peso, maior será a elasticidade-preço da demanda. (MENDES, 2014, p. 31-32).

Vasconcellos (2011) entende por esses bens carne, por exemplo, representa uma parcela mais significativa no orçamento médio das famílias brasileiras do que o fósforo, o que sugere uma demanda mais elástica para a carne. O horizonte de tempo relaciona-se ao período em que os consumidores podem abster-se de consumir determinado bem, permitindo-lhes encontrar alternativas e aumentando sua elasticidade. Por fim, a essencialidade do bem indica que quanto mais essencial for um bem, mais inelástica será sua demanda, pois o consumidor geralmente não pode deixar de comprá-lo. Exemplos incluem o sal e o açúcar, assim como o feijão, o arroz e o leite no Brasil.

Ou seja, como se conceber um sistema tributário que, no passo que proporciona equidade oriunda do que preceitua Stiglitz e Atkinson, sem proporcionar grandes distorções econômicas? Nesse vértice, é imprescindível estudar em que medida a tributação sobre produtos e serviços de demanda inelástica podem alcançar o mais perto da Tributação Ótima. (VASCONCELLOS, 2011, p.66-67).

Observa-se que aquele que o texto constitucional designa como sujeito passivo do tributo indireto não é necessariamente quem suporta integralmente o ônus tributário, devido ao fenômeno conhecido como repercussão. Aliomar Baleeiro explica que a repercussão ocorre quando o contribuinte paga o tributo devido, mas transfere total ou parcialmente o ônus financeiro para terceiros. O contribuinte que, por obrigação legal, deve recolher o tributo é o “contribuinte de direito”, enquanto aquele que efetivamente suporta

o ônus tributário, em razão da repercussão, é o “contribuinte de fato”. (VASCONCELLOS, 2011, p.66-67).

Caso os consumidores fossem designados como contribuintes de direito, haveria alguma alteração na divisão do ônus tributário? Aguiar Villas-Boas (2015), leciona que não, pois a intensidade da repercussão não depende de quem ocupa a posição de contribuinte de direito, mas sim dos fenômenos da elasticidade-preço da demanda e da elasticidade-preço da oferta. Nesse ponto, surge a interseção entre peso morto e elasticidade. Do ponto de vista do Fisco, é mais vantajoso tributar fortemente os bens de demanda inelástica e menos aqueles com demanda elástica, pois, no primeiro caso, o peso morto gerado pelo tributo seria reduzido, enquanto, no segundo, esse efeito seria mais significativo. (AGUIAR VILLAS BÔAS, 2015, p.2-5).

De fato, quanto maior o peso morto, mais se reduz o mercado de determinado bem e, conseqüentemente, diminui o número de manifestações de riqueza tributáveis. Em outras palavras, a incidência de fatos geradores se torna menos frequente, o que pode reduzir a arrecadação tributária do Estado. Além disso, como o peso morto representa uma ineficiência econômica, pode-se inferir que um sistema tributário que o minimize é mais eficiente. (TORRES, 2011).

A esse respeito, vale mencionar as observações de Cristiano Carvalho, que entende que os tributos têm caráter distorcivo ao interferir no sistema de preços e incentivam comportamentos distintos de produtores e consumidores, rompendo o equilíbrio entre oferta e demanda. Contudo, se o tributo incide sobre produtos e serviços com demanda inelástica, ou seja, aqueles para os quais os consumidores têm baixa sensibilidade a variações de preço, o efeito de substituição não ocorre, e, conseqüentemente, não há ineficiência alocativa (peso morto), pois os consumidores continuam consumindo o bem, mesmo com o tributo incorporado ao preço (DE ASSIS, GUIMARÃES, 2018).

É importante, no entanto, observar que um dos fatores que determinam a inelasticidade da demanda de um bem é sua essencialidade. Ou seja, bens essenciais tendem a ter demanda inelástica. Nesse ponto, a proposta de tributar bens de demanda inelástica enfrenta um obstáculo importante no ordenamento constitucional brasileiro: o princípio da capacidade contributiva. (DE ASSIS, GUIMARÃES, 2018).

Diante disso, para investigar a compatibilidade do “tributo ótimo” com o Sistema Tributário Constitucional brasileiro, é necessário analisar o princípio da capacidade contributiva e sua relação com a técnica da seletividade em função da essencialidade. Esta, em razão da sua natureza, opera de maneira que o tributo incide sobre bens em razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e em razão direta de sua superfluidade. Portanto, quanto mais essencial for o bem, menor deve ser a alíquota aplicável; quanto mais supérfluo, maior a alíquota. (DE ASSIS, GUIMARÃES, 2018).

Para avaliar as possíveis especificidades da aplicação do princípio da capacidade contributiva à tributação sobre consumo, é importante focar, primeiramente, na capacidade contributiva como pressuposto da tributação, isto é, na capacidade contributiva absoluta ou objetiva. A primeira questão a ser considerada é: o consumo é um indicador de capacidade contributiva? Em outras palavras, o consumo é uma manifestação de riqueza passível de tributação? A resposta é positiva. Existem três indicadores de capacidade contributiva: renda, patrimônio e consumo. Logo, em princípio, normas tributárias que incidem sobre esses três indicadores respeitam a capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

Segundo Joachim Englisch (2008), a tributação do consumo é compatível com os direitos de liberdade, pois não interfere na utilização do patrimônio pelos cidadãos nem nas decisões de investimento. Além disso, essa forma de tributação respeita os direitos de liberdade, pois permite que o contribuinte determine o momento em que será tributado. Outro mérito da tributação sobre o consumo é sua capacidade de alcançar rendas informais, ou seja, aquelas não declaradas. Observa-se que os sistemas tributários globais têm se orientado progressivamente para a tributação do consumo. (ENGLISCH, 2008, P.70)

Em junção a Tese de Repercussão Geral 745 do STF¹⁵, ao arrazoar a técnica da seletividade em relação ao ICMS, discrepam do figurino constitucional

¹⁵Oriundo de recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, II, e 155, § 2º, III, da Constituição federal, a constitucionalidade do art. 19, I, a, da Lei 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina, que estabeleceu alíquota diferenciada de 25% para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicação, ao passo que para as “operações em geral” é aplicada a alíquota de 17%.

Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>

alíquotas sobre, no caso, operações de energia elétrica e telecomunicações, coaduna com o que já existe no texto constitucional de 1988, ao estabelecer que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) “será seletivo em função da essencialidade do produto” (art. 153, §3º, I) e que o (ICMS) “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, §2º, III). Assim, o legislador tributário deve observar a seletividade com base na essencialidade no caso do IPI e pode fazê-lo no caso do ICMS.

Ou seja, o que preconiza o produto essencial, à luz tributária-constitucional, a essencialidade do produto para o IPI e das mercadorias ou serviços para o ICMS. Assim, as alíquotas do IPI e do ICMS devem variar, podendo chegar a zero, em função da essencialidade dos produtos industrializados, bem como das mercadorias e serviços tributados por esses impostos. Dessa forma, a carga tributária do IPI e do ICMS deve ser distribuída conforme a operação ou prestação realizada. Não cabe ao legislador tributário escolher o critério de seletividade, pois este já foi definido pela Constituição de 1988 e, portanto, não há discricionariedade nesse contexto. (DE ASSIS, GUIMARÃES, 2018).

Paralelamente, a tributação voltada ao ICMS, abraçado pelo consumo, reflete a essência sociopolítica do princípio da capacidade contributiva, uma vez que apenas quem dispõe de considerável patrimônio consegue manter um nível elevado de consumo ao longo do tempo, como assimila Englisch. Assim, a tributação do ICMS promove a igualdade se considerar a capacidade contributiva de modo intertemporal, sem restringi-la a um período específico. Contudo, uma desvantagem dessa tributação é a dificuldade de observar a capacidade contributiva relativa, dada a impossibilidade de se considerar as circunstâncias pessoais dos consumidores, que são os contribuintes de fato desses tributos. (DE ASSIS, GUIMARÃES, 2018).

Assim, embora a igualdade intertemporal seja alcançada, a tributação sobre o consumo tende a ser altamente regressiva em determinado momento, pois os mais abastados tendem a consumir apenas uma parte de sua renda, enquanto os menos favorecidos gastam quase toda a sua. (SCHOUERI, 2014).

A capacidade contributiva do sujeito passivo manifesta-se no consumo de bens ou serviços. Ao adquirir um produto de luxo, presume-se que

o consumidor possui aptidão para contribuir com uma alíquota mais elevada. O mesmo não se aplica aos bens essenciais, que são consumidos por todas as faixas de renda, incluindo as de baixa renda. Para compreender adequadamente a aplicação da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, é crucial reconhecer que, mesmo que o contribuinte de direito não seja o consumidor, a capacidade contributiva a ser considerada é a do contribuinte de fato — ou seja, do consumidor. Em termos econômicos, a tributação sobre o consumo incide, em última análise, sobre a renda do consumidor. (SCHOUERI, 2014)

Assim, a seletividade aplicada aos tributos sobre o consumo visa identificar (i) a capacidade contributiva das pessoas, evidenciada pela aquisição de bens mais ou menos essenciais, e até mesmo (ii) a ausência de capacidade contributiva, no caso do consumo de bens essenciais à sobrevivência, garantindo condições mínimas de dignidade humana, que correspondem ao mínimo existencial. Para esclarecer a importância da técnica da seletividade em função da essencialidade no contexto da tributação sobre o consumo, é preciso considerar o caráter intrinsecamente regressivo dessa forma de tributação, que se contrapõe ao princípio da capacidade contributiva. Embora a seletividade em função da essencialidade não permita uma tributação específica sobre o consumo pessoal, “por meio de alíquotas diferenciadas, é possível corrigir ou, ao menos, atenuar esse efeito regressivo”. Nesse sentido, cabe destacar as observações de Misabel Derzi (2014, p. 1095):

“Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva, ao utilizar o princípio da seletividade, grava menos com o IPI os artigos essenciais. Justiça imperfeita, mas ainda justiça, pois José compra açúcar tanto quanto Simonsen, pelo mesmo preço pagando o mesmo IPI agregado ao preço. Em compensação, José não compra caviar mais tributado. Em suma, açúcar é essencial para todos em todo o território nacional.” (DERZI, 2014).

A concretização da capacidade contributiva relativa ou subjetiva na tributação sobre o consumo exige a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade. Esse método permite a efetivação da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo ao proteger o mínimo existencial — através da não tributação de bens essenciais para a sobrevivência humana — e ao mitigar o caráter regressivo, inerente à tributação sobre o consumo. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu a seletividade em função da essencialidade tanto

para o IPI (art. 153, § 3º, I) quanto para o ICMS (art. 155, § 2º, III). Tal obrigação é reforçada pela redação legislativa alinhada à Tese de Repercussão Geral 745 do STF, pela conexão demonstrada entre o princípio da capacidade contributiva e a técnica da seletividade em função da essencialidade. (DERZI, 2014, p. 1095).

Considerando que (i) a capacidade contributiva é um princípio fundamental do direito tributário brasileiro e que (ii) a seletividade em função da essencialidade concretiza a capacidade contributiva — em termos relativos ou subjetivos — na tributação sobre o consumo, conclui-se que é indispensável a aplicação dessa técnica no IPI, um tributo sobre o consumo. Esse raciocínio, que exige a observância da seletividade pela essencialidade em atenção ao princípio da capacidade contributiva, também se aplica ao ICMS.

No entanto, o mesmo não ocorre no que se refere à capacidade contributiva como limite para a tributação e como referência para a igualdade (capacidade contributiva subjetiva ou relativa), em razão de seu caráter regressivo. Como já demonstrado, para realizar a capacidade contributiva subjetiva ou relativa na tributação sobre o consumo, é fundamental adotar a seletividade em função da essencialidade.

Dessa forma, uma interpretação sistemática do direito tributário brasileiro leva à inadmissibilidade da faculdade do legislador estadual em adotar ou não essa técnica para o ICMS. Considerando a importância da seletividade para garantir o respeito à capacidade contributiva, interpretar o art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal como uma mera faculdade do legislador do ICMS seria permitir que ele limitasse arbitrariamente o princípio da capacidade contributiva.

Conclui-se, então, o princípio da capacidade contributiva limita a tributação de bens cuja demanda é inelástica. Portanto, embora haja propostas de que o tributo ótimo deva incidir sobre bens de demanda inelástica para reduzir o peso morto — e, portanto, a ineficiência da tributação — o ordenamento jurídico brasileiro não admite uma tributação comparativamente mais onerosa sobre bens essenciais, dado o princípio da capacidade contributiva. Esse princípio exige a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade na tributação sobre os bens e serviços, no caso, o ICMS. (SCHOUERI, 2014)

Com a ótica da Tributação Ótima, em concordância com o peso morto — na qual defende que os consumidores mantêm suas escolhas de compra mesmo diante do aumento de preços. Esse modelo, que visa reduzir o impacto

da tributação na produção e no consumo, ainda ganhou maior amplitude na década de 1970 com os estudos de Diamond e Mirrlees sobre a eficiência e a equidade na tributação. (GOMES, 2018).

Entretanto, o ordenamento jurídico brasileiro estabelece um importante contraponto ao modelo de Ramsey por meio do princípio da capacidade contributiva. De acordo com esse princípio, o sistema tributário deve respeitar a seletividade baseada na essencialidade dos bens, assegurando que itens essenciais, necessários para a subsistência humana, sejam tributados de forma mais leve. Na prática, isso significa que, embora a teoria econômica de Ramsey defenda uma carga tributária elevada sobre bens de demanda inelástica para evitar perda de eficiência econômica (o próprio teorema do peso morto), o princípio da capacidade contributiva no Brasil exige que produtos essenciais — justamente aqueles de demanda inelástica — não sejam onerados de maneira desproporcional, independentemente de sua elasticidade. Há, portanto, uma desconformidade entre o que se entende por ideal e o que foi idealizado na legislação. (GOMES, 2018).

Essa dissonância teórica e prática se reflete de forma clara na tributação do ICMS, em especial no caso da energia elétrica residencial. Esse bem essencial, cuja elasticidade-preço da demanda é inferior a 1 (ou seja, sua demanda é inelástica), acaba sendo tributado a alíquotas elevadas, muitas vezes próximas de 30%, superando até as alíquotas de produtos considerados supérfluos. Essa prática evidencia uma aparente violação ao princípio da seletividade pela essencialidade, que visa proteger a capacidade contributiva ao aliviar a carga sobre bens essenciais.

Com o objetivo de exemplificar melhor a essencialidade atribuída a alíquota do ICMS no Maranhão, sua alíquota interna no exercício de 2024 foi definida em 22%, representa o percentual de ICMS aplicado em operações realizadas dentro do próprio estado, ou seja, é a alíquota que incide nas vendas locais. Essa taxa é determinada por cada estado e pode variar conforme a essencialidade do produto, com itens considerados essenciais e básicos, em geral, recebendo uma tributação reduzida para facilitar o acesso da população a esses bens. Sua variação é costumeira, visto que, com a aprovação da Lei 11.867/2022 foi alterada para 20% a alíquota média do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em substituição à de 18%, e, em

2023, em substituição a alíquota média de 20%, com da Lei 12.120/2023, foi alterada para 22% a alíquota média do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em substituição à alíquota de 20%. (CONFAZ, 2024).

Quando uma mercadoria é transportada de um estado para outro, aplica-se a alíquota interestadual do ICMS. Essa alíquota varia de acordo com a origem e o tipo da mercadoria. Para produtos nacionais, o ICMS interestadual é variável e depende das diretrizes acordadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), enquanto para produtos estrangeiros, estabeleceu-se uma alíquota fixa de 4%. Essa regra visa equilibrar a competitividade entre mercadorias nacionais e importadas, evitando que produtos estrangeiros recebam incentivos tributários mais vantajosos que os nacionais.

A título de exemplificação para demonstrar a variedade de alíquotas e a essencialidade inerentes ao ICMS, é válido reunir algumas dessas variações no Estado do Maranhão. Nesse sentido, expõe-se Tabela 3:

Tabela 3:

Alíquota	FUMACOP	Alíquota Efetiva	Descrição
22%	-	22%	Operações com demais bens e mercadorias, bem como prestações de serviço, para as quais não haja previsão de alíquota específica
12%	-	12%	Azubos, fertilizantes, corretivos de solo, sementes certificadas ou fiscalizadas, rações balanceadas e seus componentes, e sal mineral
12%	-	12%	Gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino, bem como os produtos de sua matança, em estado natural, resfriado ou congelado
12%	-	12%	Tijolos, telhas, lajotas, manilhas e outros, resultantes de cerâmica vermelha
12%	2%	14%	Fornecimento de energia elétrica

			utilizada, comprovadamente, no processo de irrigação rural
12%	2%	14%	Fornecimento de energia elétrica para os consumidores residenciais, até 500 quilowatts/hora
12%	-	12%	Saídas promovidas pelas indústrias de manufaturas diversas de metais comuns
12%	-	12%	Prestações internas de serviço de transporte aéreo
28.5%	2%	30.5%	Bebidas alcoólicas
28.5%	2%	30.5%	Embarcações de esporte e de recreação
28.5%	2%	30.5%	Fumo e seus derivados
*	-	*	Gasolina
22%	-	22%	Serviço de comunicação
22%	2%	24%	Perfumes importados
22%	2%	24%	Triciclos e quadriciclos automotores
28.5%	2%	30.5%	Helicópteros adquiridos por pessoa física ou empresa com fins lucrativos
22%	2%	24%	Aeronaves adquiridas por pessoa física ou empresa com fins lucrativos, exceto a empresa de transporte aéreo de passageiros e cargas
22%	2%	24%	Bebidas isotônicas
22%	-	-	Cosméticos e produtos de beleza importados
22%	-	-	Pesticidas, fungicidas, formicidas, raticidas, entre outros venenos e

			agrotóxicos ou fertilizantes
22%	2%	24%	Álcool para fins não carburantes, desde que não seja utilizado como insumo no processo de industrialização
22%	2%	24%	Artigos e alimentos para animais de estimação, exceto vacinas e medicamentos
22%	2%	24%	Óleo combustível OCB1 de baixo teor de enxofre
22%	2%	24%	Óleo diesel
22%	2%	24%	Biodiesel
*	-	*	Cervejas (exceto as que contenham, no mínimo, 15% de fécula de mandioca em sua composição, comercializadas em embalagem retornável) e chopes
*	-	*	Rodas esportivas para automóveis
28.5%	2%	30.5%	Veículos aéreos não tripulados ou remotamente pilotados, tipo drones
28.5%	-	-	Outras aeronaves de uso civil
28.5%	-	-	Cervejas que contenham, no mínimo, 15% de fécula de mandioca em sua

			composição, comercializadas em embalagem retornável
--	--	--	---

Dados: CONFAZ (2023), elaboração própria.

A análise das alíquotas de ICMS revela a aplicação de diferentes taxas conforme a essencialidade e a elasticidade da demanda dos produtos e serviços, de acordo com os princípios da teoria da tributação ótima, como formulada por Frank Ramsey. Esse princípio sugere que bens essenciais, com demanda inelástica, devem ser tributados de forma mais leve para minimizar as distorções econômicas e garantir o acesso a esses produtos, enquanto bens de luxo ou de menor essencialidade, cuja demanda é mais elástica, podem suportar alíquotas mais altas.

Entre os produtos tributados com uma alíquota reduzida de 12%, destacam-se itens essenciais para a economia e o bem-estar da população. Adubos e fertilizantes, por exemplo, são insumos cruciais para a agricultura, um setor estratégico para a segurança alimentar e a geração de emprego. Por serem insumos indispensáveis, a demanda por esses produtos é relativamente inelástica, pois os agricultores dependem deles para a produção, independentemente do preço. A aplicação de uma alíquota reduzida para esses produtos está alinhada com o princípio de Ramsey, ao garantir que o custo da produção agrícola seja mantido acessível, evitando um impacto negativo nos preços dos alimentos para o consumidor final.

Outro exemplo de produtos com alíquota de 12% são gado e produtos de abate. Esses bens de consumo básico têm demanda estável e são fundamentais para a nutrição. Ao tributar esses itens de forma reduzida, o sistema tributário busca preservar o acesso da população a alimentos essenciais, contribuindo para a segurança alimentar e o bem-estar social. Produtos como tijolos e telhas, materiais de construção fundamentais para a habitação, também são tributados a 12%, refletindo sua importância para a economia e o acesso a moradia. Essa alíquota reduzida auxilia na manutenção de preços acessíveis para materiais de construção, favorecendo a população de baixa renda.

A energia elétrica para irrigação e para consumo residencial até 500 kWh é outro exemplo de produto essencial, cuja tributação reduzida apoia tanto

o setor agrícola quanto o consumo doméstico. A energia elétrica tem uma demanda inelástica, sendo necessária tanto para o funcionamento da produção agrícola quanto para o conforto e qualidade de vida das famílias. Ao aplicar uma alíquota de 12% nesses casos, o sistema tributário evita onerar excessivamente esses setores, promovendo um uso sustentável da energia para necessidades básicas e estimulando a produção agrícola.

Em contraste, produtos e serviços de menor essencialidade ou com uma demanda mais elástica são tributados com uma alíquota plena de 22%. Serviços de comunicação, por exemplo, apesar de importantes, têm alternativas de substituição e não são considerados de primeira necessidade em momentos de crise, apresentando uma elasticidade de demanda maior. A aplicação de uma alíquota de 22% para serviços de comunicação é menos seletiva e busca equilibrar a arrecadação sem impactar diretamente a qualidade de vida da população. Da mesma forma, produtos importados, com alíquota de 24% como perfume e óleo combustível são tributados a 22%, refletindo seu caráter não essencial para o consumidor final. Essa alíquota padrão para produtos de substituição mais fácil promove a competitividade da produção nacional e não interfere diretamente no custo de vida básico.

Para alguns bens de luxo e produtos considerados supérfluos, a alíquota chega a 28,5% ou mais. Esses produtos, que incluem bebidas alcoólicas que, são tributados de forma mais alta por não serem essenciais e apresentarem uma demanda elástica. Por exemplo, cosméticos importados são itens de luxo, cuja demanda não é essencial para o bem-estar da população e é sensível ao preço. A aplicação de uma alíquota mais elevada gera receita sem comprometer o acesso a bens essenciais, desestimulando, em certa medida, o consumo ostensivo desses produtos. A tributação mais pesada desses itens visa tanto à arrecadação quanto ao controle do consumo de bens de luxo, alinhando-se aos princípios de uma tributação progressiva. (GOMES, 2018, p. 79).

4.3 A instrumentalização dos convênios do ICMS para a manutenção da Guerra Fiscal entre estados à luz da Teoria da Tributação Ótima

A *guerra fiscal*, mais uma controvérsia constante ao ICMS, caracteriza-se pela concessão unilateral, por Estados, Distrito Federal e Municípios, de benefícios e isenções fiscais relacionados ao ICMS. Essas ações

visam tornar esses territórios mais atraentes por meio da redução da carga tributária, no caso o ICMS, concedendo vantagens a empresas já estabelecidas, interessadas em se instalar, ou ainda para aquelas que buscam um novo local para se estabelecer.

Entendida por Piancastelli (1996, p. 10 – 11) políticas de incentivo adotadas pelos entes tributantes envolvem a diminuição ou eliminação, de forma direta ou indireta, do ônus relacionado ao ICMS. Exemplos desses benefícios incluem reduções na base de cálculo, isenções, anistias, remissões, créditos financeiros e créditos presumidos, que vêm sendo aplicados pelos entes tributantes ao longo dos anos de diferentes maneiras.

Como já abordado anteriormente, a guerra fiscal em torno do ICMS no Brasil é respaldada por uma legislação complementar, o que cria um ambiente caótico entre os Estados, os quais buscam naturalmente atrair o investimento de empresas. Este é mais um ponto de controvérsia relacionado ao ICMS que demanda atenção. Para Gomes (2018), a competição fiscal tem prejudicado as finanças estaduais — e, conseqüentemente, o ajuste fiscal —, além de comprometer a provisão de bens e serviços públicos, muitos dos quais são insumos essenciais para o processo produtivo.

Ademais, a guerra fiscal gera conflitos entre as unidades da Federação e seus efeitos vão na contramão de políticas nacionais voltadas ao desenvolvimento regional ou à descentralização da produção. Apesar dos prejuízos, a guerra fiscal seria tolerável caso os benefícios sociais líquidos fossem positivos. Contudo, há consenso de que, do ponto de vista nacional, é raro que a concessão de incentivos estaduais se justifique de acordo com Piancastelli (1996, p. 10 – 11)

É no inciso XII, alínea g, do artigo 155 da Constituição de 1988, que se ampara a prerrogativa dos entes da Federação de instituírem esses benefícios, ao passo que a Carta Magna atribui à lei complementar a competência para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, estabelecendo, assim, a regressividade do ICMS. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

No Brasil, uma das formas mais tradicionais de concessão de benefício fiscal sobre o ICMS é o crédito presumido. Esse mecanismo permite

que as empresas recebam um crédito de ICMS não efetivamente recolhido, o qual pode ser utilizado para compensar débitos futuros do imposto. Além do crédito presumido, existem outros incentivos fiscais, como as isenções e reduções de base de cálculo, que também permitem reduzir o montante de imposto devido, embora por meios diferentes. (GOMES, 2018, p. 79).

A natureza jurídica do crédito presumido gera controvérsias: há dúvidas sobre se ele deve ser tratado como recuperação de custos ou como receita. Esse questionamento é relevante porque impacta diretamente a base de cálculo de tributos federais, como PIS e Cofins. A questão chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 843, com duas interpretações principais: uma que entende o crédito presumido como uma recuperação de despesas tributárias e outra que o classifica como uma receita. Essa definição é crucial para determinar a incidência ou não de outros tributos sobre o valor do crédito presumido.

A recente Lei nº 14.789/2023 introduziu mudanças significativas, restringindo a utilização dos benefícios fiscais de ICMS na redução da base de cálculo dos tributos federais apenas para incentivos vinculados a investimentos de longo prazo. Antes dessa norma, era comum que as empresas usassem qualquer tipo de benefício, incluindo subvenções de custeio, para reduzir a carga tributária. Com a nova lei, subvenções de custeio, como salários e despesas operacionais, não podem mais ser utilizadas para essa finalidade, exigindo que as empresas revejam suas estratégias tributárias. (GOMES, 2018, p. 81).

Além disso, exportações de produtos industrializados são imunes ao ICMS, enquanto produtos semielaborados estão sujeitos à “não incidência”, conforme estabelece a Lei Complementar 87/1996. No âmbito do regime de drawback, empresas exportadoras também podem obter isenção ou suspensão de tributos sobre insumos importados que serão incorporados a produtos destinados à exportação. (GOMES, 2018, p. 81).

Essas mudanças exigem que as empresas mantenham atenção redobrada. Qualquer incentivo fiscal de ICMS deve estar amparado por Convênio Interestadual, conforme prevê a Constituição. Isso porque um incentivo fiscal considerado inconstitucional pode resultar na exigência de pagamento retroativo do imposto, acrescido de juros e multas. A legislação

tributária está em constante evolução, e compreender esses aspectos é essencial para uma gestão fiscal eficiente e segura. (GOMES, 2018, p. 81).

Como resposta a esses problemas, a Lei Complementar nº 24/75 foi realizada. Promulgada em 7 de janeiro de 1975 e recepcionada pela Constituição, esta lei proíbe a concessão de incentivos vinculados ao ICMS, exceto nos casos aprovados em convênios do Confaz, os quais exigem unanimidade dos Estados para aprovação. No entanto, alguns governos estaduais concedem incentivos ignorando o Confaz, competindo para atrair novos empreendimentos. Ocorre que, apesar da Lei Complementar nº 24/75, que visa restringir incentivos fiscais arbitrários do ICMS, os Estados continuam utilizando o Confaz para ações que contrariam esse objetivo. (MORAES, 2017).

Por óbvio, a decisão de empreendimentos em estabelecerem-se em determinado Estado, é com a expectativa de prosperar ali em seu ramo de atuação. Com o início de suas atividades, surgem também os fatos geradores de obrigações tributárias, que resultam no pagamento de tributos, aumentando a arrecadação estadual. Contudo, o oposto também é válido: se outro Estado oferece um incentivo fiscal mais vantajoso, essa mesma empresa pode decidir encerrar suas atividades em que estava e transferir-se para aquele Estado. (MORAES, 2017).

Essa dinâmica, ao invés de fomentar o crescimento, resulta apenas em uma transferência de investimentos, empregos e arrecadação, sem benefícios permanentes. Esse fenômeno, que consiste na migração entre territórios, é repetitivo. Para expandir o presente argumento, vale o comentário de Varsano (1997), em “A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde” exemplifica situações que podem ser igualmente aplicadas ao contexto de competição interna entre as unidades da Federação, através do ICMS:

Para melhor compreensão, pode-se fazer um paralelo com a situação hipotética na qual determinado comerciante, instalado em local mais afastado, adota uma política agressiva de preços no intuito de atrair a clientela de outros comerciantes.

É possível afirmar ainda, que as desigualdades sociais são verdadeiros indutores dessa competitividade entre os Estados. O Brasil, com seu vazio de industrialização, opera de maneira praticamente perversa a deixar a entrada desses empreendimentos nesses Estados, deliberadamente, sem que

regiões tenham o aporte para receber a iniciativa empresarial (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

Coeso com esse entendimento, Piketty, o mais novo economista na contribuição da Teoria da Tributação Ótima em "O Capital no Século XXI", argumenta que sistemas tributários devem ser projetados para combater a desigualdade. A guerra fiscal, ao beneficiar estados com maiores incentivos, justamente por exacerbar as disparidades regionais e sociais, uma vez que estados menos favorecidos podem ver suas economias prejudicadas pela saída de empresas e pela erosão de sua base tributária. Dessa forma, é possível afirmar que esse desequilíbrio entre a própria federação não se harmoniza com o que entende Piketty. (PIKETTY, 2017).

Por outro lado, em igual prejuízo, sabe-se que a guerra fiscal gera instabilidade e insegurança jurídica, uma vez que os Estados passaram a questionar judicialmente as medidas implementadas uns pelos outros, sendo os incentivos constantemente anulados pelo Judiciário. Essa instabilidade prejudica sobremaneira o contribuinte que, por um lado, vê os incentivos serem anulados, e por outro, muitas vezes, chega a ter seu direito de crédito ceifado por alguns Estados, como medida de retaliação imposta aos seus pares. (PIKETTY, 2017).

Adam Smith, em sua obra "A Riqueza das Nações", defende princípios de justiça fiscal, como a equidade e a previsibilidade dos impostos. A guerra fiscal do ICMS frequentemente resulta em insegurança jurídica e incertezas para os contribuintes, além de criar uma competição prejudicial que pode levar a um colapso na arrecadação, dificultando o financiamento de serviços públicos essenciais. Sua contribuição, portanto, não coaduna com o que preconiza as prerrogativas do ICMS. (SMITH, 2002, p.23).

A guerra fiscal também causa o "desvio de investimentos," com empresas se instalando em locais apenas por causa de incentivos, ignorando fatores mais sustentáveis, como infraestrutura e mão de obra qualificada. Isso resulta em investimentos de curto prazo, com baixa sustentabilidade. Para compensar a perda de receita, muitos Estados acabam aumentando a carga tributária sobre a população, agravando as desigualdades sociais. Nessa toada, Frank Ramsey (1927, p.47-61), em sua análise sobre a tributação, enfatiza a importância de se minimizar as distorções no comportamento econômico. A guerra fiscal do ICMS, ao criar um ambiente onde os estados competem por

meio de alíquotas e incentivos, pode levar a escolhas de investimento ineficientes, desviando recursos de setores produtivos e causando uma alocação subótima.

A Câmara dos Deputados, em ciência a essa realidade, em plenário de votação, trouxe consigo a necessidade de solucionar a guerra fiscal, quando em 07 de julho de 2023, por 375 (trezentos e setenta e cinco) votos a favor e 113 (cento e treze), a Proposta de Emenda Constitucional (PEC 45/19), conhecida como Reforma Tributária. Desta, surgiu, em 20 de dezembro de 2023, a Emenda Constitucional 132/23, formaliza e detalha muitos dos conceitos abordados na PEC 45/19¹⁶, estabelecendo diretrizes mais específicas para o novo sistema.

Entre suas disposições mais relevantes, destaca-se a eliminação de benefícios fiscais concedidos individualmente pelos Estados, salvo aqueles expressamente previstos pela Constituição. Essa medida busca corrigir distorções históricas que, ao permitirem políticas de incentivo autônomas, resultaram em um cenário de competição tributária predatória entre as federações, comprometendo a uniformidade do sistema e ampliando desigualdades regionais.

Outro pilar essencial da reforma é a transição do regime de tributação para o destino, de modo que a exigência tributária incidirá sobre o local onde ocorre o consumo, e não mais sobre a origem, onde se localizam as empresas fornecedoras. Esse novo modelo busca não só corrigir assimetrias econômicas entre regiões, incentivando a descentralização do desenvolvimento, como também promover uma distribuição tributária mais justa e alinhada com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que os tributos serão alocados em conformidade com o consumo efetivo de bens e serviços em cada localidade.

Tendo em vista o que foi acima mencionado, a Emenda Constitucional 132/23 - diferentemente da concessão unilateral, por Estados, Distrito Federal e Municípios, de benefícios e isenções fiscais relacionados aos tributos estaduais - se aproxima ainda mais dos conceitos abordados pela Teoria da Tributação Ótima.

¹⁶ A PEC originou a Reforma Tributária, e propõe a criação de um Imposto Seletivo para desestimular o consumo de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, e passou por diversas alterações até a aprovação na Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>

Isso porque, do ponto de vista da equidade traçado por Mirrlees (2011, p.175-176), a guerra fiscal compromete o princípio de justiça tributária, ao criar uma disparidade entre os contribuintes. Empresas que recebem incentivos fiscais pagam menos impostos, enquanto outros contribuintes, muitas vezes consumidores e pequenas empresas, acabam arcando com uma carga tributária proporcionalmente maior para compensar a perda de arrecadação.

Outro aspecto é que a teoria da tributação ótima defende um sistema de arrecadação estável e previsível. Mirrlees, ao concordar com Smith sobre a estabilidade da tributação, discorre que a busca pela previsibilidade, mesmo que não seja possível alcançá-la por completo já representa um avanço a construção da equidade tributária. Aproveitando essa perspectiva, percebe-se também que a guerra fiscal cria sua própria instabilidade nas receitas estaduais, o que afeta a capacidade de planejamento de longo prazo e a provisão de bens públicos essenciais, prejudicando o desenvolvimento regional sustentável. (MIRRLEES 2011).

Porém, com essa mudança e modernização, o fim das concessões autônomas de benefícios fiscais pode trazer desafios significativos. Algumas empresas que atualmente se beneficiam de incentivos para operar em determinados Estados podem optar por descontinuar suas atividades nessas regiões, uma vez que a extinção dos incentivos compromete a atratividade econômica dessas localidades. Esses incentivos, muitas vezes, compensavam desvantagens logísticas ou estruturais, ajudando a atrair investimentos para regiões menos desenvolvidas e promovendo o crescimento econômico regional.

Em suma, embora a EC 132/23 alinhe o sistema tributário aos princípios da Tributação Ótima e combata a competição desleal entre Estados, é fundamental que essa reestruturação seja acompanhada de políticas de desenvolvimento regional para mitigar possíveis perdas econômicas e sociais nas áreas mais afetadas. O debate é contínuo, e precisa sempre se encontrar urgente ao quer for mais amplamente garantido constitucionalmente. (GOMES, 2018, p. 94)

Com o objetivo de ampliar o estudo sobre Guerra Fiscal e incentivos fiscais – é essencial abordar a ótica a partir de convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), visto que estes são os instrumentos fundamentais para a coordenação da política tributária no Brasil, especialmente

no que diz respeito ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), que é a principal fonte de arrecadação estadual. São estes que representam o que é aprovado em relação ao ICMS - e são elaborados em reuniões que contam com a presença de representantes dos estados e do Distrito Federal — os secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação —, além do representante do Governo Federal, geralmente o Ministro da Fazenda ou alguém designado por ele. Esses convênios visam criar normas para concessão de benefícios fiscais e harmonizar políticas tributárias estaduais, buscando reduzir conflitos e desigualdades fiscais entre as unidades da federação.

Após a celebração, os convênios do CONFAZ seguem um processo formal de publicação e ratificação. As normas para essa etapa são definidas pelo Convênio ICMS 133/1997, que estabelece que os convênios sejam publicados no Diário Oficial da União (DOU). Em seguida, cada estado e o Distrito Federal têm 15 dias para publicar um decreto ratificando ou não o convênio. Caso não haja manifestação no prazo estabelecido, o convênio é considerado ratificado de forma tácita, facilitando o andamento das decisões e evitando bloqueios de políticas fiscais acordadas no CONFAZ. Esses dados ficam disponíveis no Portal da Fazenda, na seção CONFAZ tanto de 2022¹⁷ como de 2023¹⁸, como visto na tabela a seguir.

Tabela 4: Convênios de Crédito Presumido em 2023.

Convênio - Exercício de 2023	Descrição
213	Autoriza concessão de crédito presumido do ICMS na saída de óleo diesel e biodiesel destinadas às empresas de transporte público coletivo da Região Metropolitana de Belém.
184	Autoriza o Estado do Rio Grande do Sul a conceder crédito presumido do ICMS para estabelecimentos fabricantes de chocolate artesanal.
175	Dispõe sobre a adesão de Santa Catarina e altera o Convênio ICMS nº 57/15, que autoriza crédito presumido do ICMS para execução de programa social.

¹⁷ Convênios CONFAZ 2022 <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/2022>

¹⁸ Convênios CONFAZ 2023 <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023>

159	Dispõe sobre a adesão do Paraná e altera o Convênio ICMS nº 63/15, autorizando concessão de crédito presumido na aquisição interna de biogás e biometano.
154	Dispõe sobre a adesão do Pará e altera o Convênio ICMS nº 178/19, autorizando crédito presumido do ICMS para contribuintes excluídos do SIMPLES NACIONAL ou que excedam o sublimite para recolhimento do ICMS no regime simplificado.
151	Revigora o Convênio ICMS nº 139/21, autorizando Minas Gerais a conceder crédito presumido do ICMS para aquisição de selos fiscais para controle do envase de água mineral.
137	Dispõe sobre a adesão da Paraíba e altera o Convênio ICMS nº 149/21, autorizando crédito presumido do ICMS para fomento à internet rural.
135	Dispõe sobre a adesão da Bahia e Ceará e altera o Convênio ICMS nº 102/21, autorizando crédito presumido para produtores da agricultura familiar e agroindústria familiar.
128	Altera o Convênio ICMS nº 146/19, autorizando crédito presumido nas operações de extração e processamento de petróleo e gás natural, além de redução de juros e multas.
127	Altera o Convênio ICMS nº 7/19, autorizando crédito presumido nas operações com produtos de refino de petróleo e gás natural.
098	Autoriza Acre, Mato Grosso, Rondônia e Santa Catarina a conceder crédito presumido para programas sociais e projetos de política energética.
071	Altera o Convênio ICMS nº 63/23, autorizando crédito presumido de até 100% do ICMS nas operações com óleo diesel e biodiesel para órgãos da Administração Pública Estadual Direta.
068	Autoriza o Amazonas a conceder crédito presumido de até 100% do ICMS nas operações internas com GLGN.
063	Autoriza crédito presumido de até 100% do ICMS nas operações com óleo diesel e biodiesel destinados a órgãos da Administração Pública Estadual.
047	Dispõe sobre a adesão de Estados como Acre, Alagoas, e outros ao Convênio ICMS nº 178/19, autorizando

	crédito presumido para contribuintes excluídos do SIMPLES NACIONAL.
030	Autoriza o Maranhão a conceder crédito presumido do ICMS em operações com óleo diesel marítimo para transporte de <i>ferry-boat</i> .
029	Autoriza unidades federadas a conceder crédito presumido nas operações com óleo diesel marítimo.
028	Autoriza Roraima a conceder crédito presumido para óleo diesel destinado ao processo produtivo agrícola.
027	Autoriza crédito presumido ICMS na saída de óleo diesel para embarcações pesqueiras.
026	Dispõe sobre o reconhecimento de creditamento do ICMS em operações com combustíveis.
025	Autoriza crédito presumido para operações de saída de produtos listados nos convênios ICMS nº 199/22 e nº 15/23.
021	Autoriza crédito presumido para saídas de óleo diesel e biodiesel para empresas de transporte coletivo.

Dados: CONFAZ (2023), elaboração própria.

Como abordado anteriormente, convênios de crédito presumido são peças fundamentais da guerra fiscal, pois permitem que os estados ofereçam benefícios ao conceder um crédito fictício do ICMS sobre determinadas operações, reduzindo a carga tributária efetiva sobre empresas. É um dos mais amplos recursos de benefício dado pelas empresas, que, conforme dados da CONFAZ, apenas no ano de 2023 tem 21 benefícios de crédito presumido do total de 228.

Percebe-se, também, um certo padrão entre esses benefícios. Convênios de ICMS de números 213/23, 159/23, 063/23 e 071/23, por exemplo, facilmente observados na tabela, são voltados para o crédito presumido sobre óleo diesel e biodiesel, destinados a concessionárias de transporte público e órgãos públicos. A concessão de crédito presumido nessas operações é uma estratégia comum para reduzir o custo do transporte público e infraestrutura de serviços públicos, aliviando a carga tributária para esses setores essenciais. Contudo, ao oferecer vantagens fiscais nessa área, os estados criam um ambiente fiscal atrativo que pode induzir a migração de empresas e investimentos, intensificando a guerra fiscal, especialmente entre regiões que

disputam investimentos em transporte público. No entanto, é também um exemplo de incentivo.

Enquanto o Convênio de ICMS 213/23 autoriza a concessão de crédito presumido do ICMS na saída de óleo diesel e biodiesel destinados a empresas de transporte público coletivo na Região Metropolitana de Belém, por exemplo, o Convênio ICMS 159/23: foca na adesão do Estado do Paraná e na concessão de crédito presumido na aquisição de biogás e biometano, visando além de aliviar a carga tributária, a iniciativa incentiva o uso de combustíveis alternativos e mais sustentáveis, alinhando-se com objetivos ambientais e econômicos ao promover combustíveis menos poluentes, enquanto o Convênio ICMS 063/23 e o Convênio ICMS 071/23 rogam o crédito presumido de até 100% sobre operações com óleo diesel e biodiesel destinados a órgãos públicos estaduais diretos.

Essas concessões de créditos presumidos para transporte público, em particular, podem ser analisadas sob a ótica da teoria da tributação ótima, que busca desenhar um sistema tributário capaz de alcançar a arrecadação necessária com o menor custo econômico e social possível, considerando que o transporte público é um bem essencial com benefícios sociais e ambientais, incluindo a redução do trânsito e da poluição. Ao aliviar a carga tributária sobre combustíveis usados por concessionárias e órgãos públicos, os estados ajudam a reduzir custos e tornam o transporte público mais acessível.

De súbito, na perspectiva da tributação ótima, subsidiar setores com externalidades positivas, como o transporte público, está alinhado com os objetivos de eficiência econômica, mesmo que em um contexto que incentiva a competitividade oriunda da guerra fiscal. Ou seja, incentivos fiscais ao transporte público promovem a equidade, já que beneficiam especialmente as populações de menor renda, que dependem mais desse serviço.

Aqui, também vale lembrar novamente de Adam Smith na Tributação Ótima, o qual sustenta que políticas tributárias devem considerar a capacidade contributiva, o que torna válido aliviar a carga fiscal sobre serviços básicos. Nesse vértice, as possíveis desconformidades desses convênios com a Tributação Ótima, e, aqui, vale se utilizar das lições de Thomas Piketty (2017), ao se utilizar da arbitrariedade em oferecer vantagens fiscais para empresas de transporte público em uma região específica, esses convênios podem causar

deslocamentos ou uma centralização de investimentos em estados que concedem mais incentivos, prejudicando estados que optam por uma estrutura tributária mais rígida, seja por tornar possível que se acentue uma externalidade negativa, pois afeta a competitividade regional e pode desincentivar investimentos em estados menos beneficiados, ou por incentivar a competitividade entre Estados – os quais, só vão buscar mais e mais benefícios para aumentar e direcionar os empreendimentos de transporte em seu Estado – quase que em um ciclo que não encontra um fim em si.

Frank Ramsey, ao considerar que os bens de demanda inelástica — que os consumidores continuarão comprando independentemente do preço — devem ter uma carga tributária mais elevada, já que isso causa menos distorções no comportamento de consumo, choca com Convênio do chocolate artesanal. Embora o chocolate artesanal não seja um bem essencial ou de demanda inelástica, o incentivo se alinha com a lógica de promoção da economia local e do turismo, setores em que a produção artesanal possui um diferencial de mercado. Esse incentivo poderia ser visto como um desvio da tributação ótima segundo Ramsey, pois se trata de um bem de consumo não essencial, não são bens essencialmente inelásticos, mas são de alto valor agregado. No entanto, segundo Thomas Piketty (2017), a tributação também deve considerar a distribuição de riqueza e o estímulo a pequenos negócios, justificando políticas que promovam setores locais e artesanais.

Internet rural (ICMS 137/23) visa expandir o acesso digital em áreas rurais, um setor crucial para a inclusão e o desenvolvimento econômico rural. Esse desenvolvimento, no presente contexto, é aprovado pela tributação ótima em sua concessão de incentivos, dado que a internet é um serviço cada vez mais essencial e que promove a produtividade e o desenvolvimento humano, especialmente em regiões mais isoladas. Segundo Adam Smith (2002), a tributação deve considerar o benefício social, e a expansão da infraestrutura digital pode gerar efeitos multiplicadores de longo prazo, com benefícios à inclusão e ao desenvolvimento econômico rural.

No tocante a extração de petróleo e gás (ICMS 128/23), e outros incentivos para o setor de energia, levantam questões de elasticidade e essencialidade. Esse setor é geralmente inelástico, dado seu papel fundamental na economia, mas é também uma fonte significativa de receita fiscal devido ao

alto valor agregado. James Mirrlees e Peter Diamond (1976) sugerem que setores de alta receita e alta externalidade devem, em geral, estar sujeitos a uma tributação proporcional, dado o impacto social e econômico. No entanto, ao conceder créditos presumidos, os estados buscam atrair investimentos, intensificando a guerra fiscal e redistribuindo as operações para estados com condições fiscais mais favoráveis.

No âmbito do Maranhão, também se teve importantes convênios aprovados no exercício de 2023. Segue, Tabela 5:

Tabela 5:

192	Autoriza o Estado do Maranhão a conceder remissão e anistia do ICMS nas operações com cervejas compostas com fécula de mandioca, no valor que exceder a alíquota de 12%, em razão da ADI nº 6.152, que declarou a inconstitucionalidade da Lei Estadual no 11.011/19.
188	Dispõe sobre a adesão dos Estados de Maranhão e Piauí ao Convênio ICMS nº 6/19, que autoriza concessão de isenção do ICMS para o biogás produzido em aterro sanitário quando utilizado como matéria-prima na geração de energia elétrica.
080	Altera o Convênio ICMS nº 70/23, autorizando o Maranhão a dispensar ou reduzir juros, multas e demais acréscimos legais, mediante parcelamento de débitos fiscais relacionados ao ICMS, para contribuintes em áreas em situação de emergência devido a enchentes.
070	Autoriza o Estado do Maranhão a dispensar ou reduzir juros, multas e acréscimos legais, mediante quitação ou parcelamento de débitos fiscais relacionados ao ICMS, para contribuintes em municípios afetados por enchentes provocadas por fortes chuvas.
050	Dispõe sobre a adesão do Estado de Minas Gerais e altera o Convênio ICMS nº 28/05, autorizando o Maranhão e outros Estados a conceder isenção do ICMS relativo à importação de bens para modernização de Zonas Portuárias do Estado.
046	Prorroga o Convênio ICMS nº 143/20, que autoriza o Maranhão a conceder isenção do ICMS nas prestações de serviço de transporte intermunicipal realizado via ferry-boat, e revoga a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 218/19.
030	Autoriza o Maranhão a conceder crédito presumido do ICMS nas operações com óleo diesel marítimo para uso em ferry-boats (NCM 2710.19.2, CEST 06.006.08).

Fonte: Confaz (2023), elaboração própria.

O princípio da essencialidade, defendido por Frank Ramsey (1927), aponta que bens de demanda inelástica, ou seja, aqueles dos quais os consumidores não conseguem abrir mão facilmente, devem ser tratados de forma cautelosa na tributação, especialmente em reformas que visam a justiça tributária. No caso de bens com alta essencialidade e pouca elasticidade de demanda, como é o caso das cervejas compostas com fécula de mandioca, é importante considerar que altos tributos podem não apenas penalizar desproporcionalmente o consumidor final, mas também desestimular setores locais que utilizam ingredientes regionais. Dessa forma, a remissão e anistia do ICMS em valores superiores à alíquota de 12% — conforme autorizado ao Estado do Maranhão, no Convênio 92/23 — mostra-se uma medida que pode aliviar distorções na carga tributária sobre produtos populares e de caráter regional, evitando o que se conhece como "imposto do pecado". Essa ação resguarda a competitividade do produto e minimiza o impacto no consumo, beneficiando tanto a economia local quanto o consumidor.

Quando pensamos em tributação sustentável, a teoria de James Mirrlees (2011) é fundamental, pois defende que a tributação ótima deve buscar minimizar as distorções econômicas e ao mesmo tempo contribuir para o desenvolvimento sustentável. A adesão dos estados do Maranhão e Piauí ao Convênio ICMS nº 6/19, que autoriza a isenção do ICMS para o biogás produzido em aterros sanitários para geração de energia, é um exemplo prático dessa visão. Incentivar fontes de energia limpa e renovável, além de reduzir a dependência de combustíveis fósseis, contribui diretamente para um desenvolvimento ambientalmente sustentável e economicamente vantajoso. A renúncia fiscal, nesse caso, se justifica não só pela contribuição ecológica do biogás, mas pela inovação no uso de recursos locais. A tributação sustentável não apenas apoia o meio ambiente, mas ajuda a construir uma economia menos dependente de externalidades prejudiciais ao meio ambiente.

Dentro do campo das distorções tributárias e incentivo fiscal, pensadores como Ramsey (1927), Piketty (2014) e Adam Smith (2002) defendem uma abordagem que leve em conta os incentivos para o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades. A decisão do Maranhão de alterar o Convênio ICMS nº 70/23 e reduzir juros e multas para contribuintes em áreas atingidas por enchentes é uma medida alinhada com

esses princípios. Em situações de emergência, como desastres naturais, isenções fiscais ou reduções de juros podem auxiliar na recuperação econômica das regiões afetadas, permitindo que as empresas locais voltem a operar e contribuam para a geração de empregos e renda. A ajuda fiscal ao setor privado, especialmente em momentos críticos, funciona como um incentivo econômico essencial para a revitalização das comunidades, sendo uma ação que beneficia tanto o estado quanto a população local.

Essa visão é reforçada pelas ideias de Joseph Stiglitz e Anthony Atkinson (1976), que defendem que a tributação e as políticas fiscais devem servir como ferramentas para alcançar maior equidade e recuperação econômica. Para as áreas no Maranhão afetadas pelas enchentes, a possibilidade de quitação ou parcelamento de débitos fiscais do ICMS reforça o papel do estado em prover suporte em tempos de crise. Essa ação não é apenas economicamente estratégica, mas socialmente justa, pois possibilita que empreendedores e empresas se reestabeleçam em cenários adversos, contribuindo novamente para o fluxo econômico estadual.

Outro aspecto essencial do desenvolvimento econômico, conforme abordado por Adam Smith (2002), é o incentivo a infraestruturas estratégicas. O estímulo à importação de bens para modernização de zonas portuárias, por exemplo, conforme o Convênio ICMS nº 28/05, que agora inclui o Maranhão, mostra-se essencial. Ao promover a isenção do ICMS na importação de equipamentos para portos, o estado aumenta a competitividade das zonas portuárias, favorecendo o comércio e estimulando o crescimento econômico regional. Investimentos em infraestrutura, especialmente em regiões estratégicas como os portos, facilitam o fluxo de bens e incentivam novos investimentos, sendo um fator de atração para indústrias e comércios.

Além disso, a acessibilidade e eficiência no transporte público são aspectos fundamentais para a mobilidade e para a economia das cidades. No Maranhão, o transporte por ferry-boat é crucial, especialmente para a população de Barreirinhas e arredores, que depende desse meio para acesso e escoamento de mercadorias e serviços, sem falar da necessidade de transporte para jovens estudantes. A prorrogação do Convênio ICMS nº 143/20, autorizando a isenção do ICMS nas prestações de serviço de transporte via ferry-boat, e a concessão de crédito presumido do ICMS para o óleo diesel marítimo,

são ações que reforçam o papel do estado em garantir a continuidade e acessibilidade desse serviço essencial. Essas medidas permitem que o custo do transporte se mantenha baixo para os usuários, facilitando a conectividade e a mobilidade, aspectos cruciais para o desenvolvimento social e econômico da região.

Tabela 06 (2022):

Convênio	Descrição
168	Dispõe sobre a exclusão do Estado do Maranhão e altera o Convênio AE nº 9/72, que disciplina procedimentos para regimes especiais de emissão e escrituração de documentos fiscais.
127	Dispõe sobre a adesão do Estado do Maranhão ao Convênio ICMS nº 91/19, autorizando crédito outorgado de ICMS para contribuintes que destinam recursos a projetos de assistência social.
035	Dispõe sobre a adesão do Estado do Maranhão ao Convênio ICMS nº 54/21, autorizando isenção de ICMS em operações com equipamentos de irrigação para agricultura e horticultura.

Fonte: Confaz (2022), elaboração própria.

No Convênio ICMS 168/22, a excluir o Maranhão do Convênio AE nº 9/72, que regula o regime de emissão de documentos fiscais, o Maranhão adota um regime distinto, aumentando sua autonomia fiscal. Isso pode criar uma vantagem competitiva que atrai empresas e investidores, o que é típico na guerra fiscal.

Já no Convênio ICMS 127/22, percebe-se que o Maranhão aderiu ao Convênio ICMS nº 91/19, permitindo que contribuintes que investem em projetos sociais recebam crédito outorgado de ICMS. Esse incentivo está em linha com a teoria da tributação ótima, pois direciona benefícios fiscais para setores com externalidades positivas, como assistência social, promovendo o bem-estar coletivo sem distorcer o mercado.

No caso do Convênio ICMS 035/22, o Estado do Maranhão adere ao Convênio ICMS nº 54/21, que concede isenção do ICMS para equipamentos de irrigação, com o objetivo de apoiar o setor agrícola, um dos pilares econômicos do estado. Sob a perspectiva de Frank Ramsey, bens essenciais e com demanda inelástica, como a agricultura em regiões de forte atividade rural, devem ser tributados com taxas mais baixas, pois qualquer aumento de custo poderia impactar negativamente a produção e o consumo desses bens. Contudo, o incentivo específico para o setor agrícola maranhense gera uma vantagem

competitiva que favorece o estado na atração de investimentos, algo que Adam Smith criticaria como uma distorção de mercado. Tal incentivo, ao intensificar a competição fiscal entre estados, representa um elemento característico da guerra fiscal, deslocando operações para regiões com vantagens fiscais em detrimento de uma distribuição equitativa de recursos e oportunidades. (RAMSEY, 1927).

Nos Convênios ICMS 203/22 e 163/22, a concessão de crédito presumido para selos fiscais em vasilhames de água mineral reduz o custo tributário sobre produtos básicos, beneficiando produtores e distribuidores locais. Seguindo os princípios de Peter Diamond e James Mirrlees (1971) sobre tributação ótima, produtos de primeira necessidade devem ter uma carga tributária baixa para garantir acessibilidade e evitar a retração no consumo. No entanto, ao criar incentivos para um produto de alto consumo regional, esses convênios podem atrair a migração de operações para os estados que oferecem tais benefícios, amplificando a guerra fiscal e introduzindo novas desigualdades regionais na distribuição da carga tributária. Essa dinâmica, embora promova a competitividade local, compromete o equilíbrio federativo ao estabelecer uma competição que distorce o mercado e compromete a eficiência da arrecadação nacional.

Os Convênios ICMS 122/22, 165/22 e 033/22 concedem crédito presumido para produtos da agricultura familiar e da agroindústria familiar, setores estratégicos para a segurança alimentar e o desenvolvimento econômico local. Segundo Thomas Piketty (2014), a política tributária deve ser usada como uma ferramenta para reduzir desigualdades e promover um desenvolvimento mais inclusivo. Incentivar a agricultura familiar com menor carga tributária se alinha com esse objetivo, apoiando pequenos produtores e ajudando a fortalecer economias locais. No entanto, ao oferecer esses benefícios de maneira exclusiva a alguns estados, esses convênios incentivam a migração de operações, reforçando a competição fiscal entre os estados. Esse cenário, criticado por Adam Smith, distorce o mercado ao deslocar a produção para áreas com menores tributos, dificultando a formação de um sistema tributário uniforme e eficiente. (RAMSEY, 1927, p. 47-61).

Em contrapartida, o Convênio ICMS 088/22 autoriza o crédito presumido para programas sociais e projetos de política energética, promovendo

investimentos em áreas de interesse público e incentivando externalidades positivas. Esse tipo de incentivo está em conformidade com os ideais de James Mirrlees e Peter Diamond sobre tributação ótima, pois direciona benefícios fiscais para setores que geram ganhos sociais amplos e sustentáveis. No entanto, ao conceder créditos específicos em alguns estados, o convênio intensifica a guerra fiscal ao deslocar as operações de empresas para onde há maior benefício fiscal, distorcendo o mercado e gerando uma competição desigual entre os estados. (MIRRLEES & DIAMOND, 2000).

Ademais, o Convênio ICMS 085/22, implementado em Pernambuco, oferece crédito presumido sobre saídas de bens de consumo duráveis, como geladeiras e televisores, reduzindo o preço final para o consumidor e estimulando o consumo local. Segundo Adam Smith, os impostos deveriam ser proporcionais aos benefícios obtidos pelos consumidores, e, sob essa lógica, produtos duráveis podem ser tributados de forma menos onerosa para promover o consumo. No entanto, ao fornecer esse benefício tributário em um estado específico, o convênio gera uma distorção de mercado, ao incentivar o consumo de produtos locais e deslocar operações e investimentos para regiões com benefícios fiscais maiores. Esse fenômeno caracteriza a guerra fiscal, ao introduzir desigualdade entre os estados e dificultar uma política fiscal harmonizada. (SMITH, 2002).

Por fim, os Convênios ICMS 112/22 e 118/22 concedem créditos presumidos em Alagoas em resposta a desastres naturais, promovendo a recuperação econômica de regiões afetadas. Esse tipo de benefício temporário é justificado pela teoria da tributação ótima, pois evita que a economia local entre em colapso e auxilia na recuperação da infraestrutura e dos negócios. Thomas Piketty (2014) defenderia essa abordagem como uma política compensatória que minimiza as distorções econômicas causadas por eventos externos inesperados, prevenindo o êxodo econômico e a diminuição de arrecadação nas regiões afetadas. A concessão temporária e específica desses créditos evita, ao menos em parte, a intensificação da guerra fiscal, visto que atende a um propósito extraordinário e de curto prazo.

A teoria da tributação ótima, conforme defendida por Ramsey, sugere que bens de demanda inelástica devem ser tributados de maneira mais elevada, enquanto bens essenciais e de primeira necessidade devem receber cargas

tributárias reduzidas para preservar o bem-estar coletivo, enquanto Piketty (2017) defende que a política tributária seja usada para reduzir desigualdades e promover o desenvolvimento inclusivo. (RAMSEY, 1927).

Entretanto, os convênios analisados revelam que, ao conceder benefícios fiscais exclusivos, os estados brasileiros intensificam a guerra fiscal, promovendo uma redistribuição de operações empresariais baseada em vantagens tributárias ao invés de eficiência econômica. Esses convênios de crédito presumido e isenção de ICMS, ainda que justificáveis pela tributação ótima em termos de apoio a setores estratégicos e promoção de externalidades positivas, acabam criando incentivos para que empresas e produtores mudem de localização em busca de melhores condições fiscais. Esse deslocamento, descrito por Smith (2002, p.64) e criticado por Piketty como uma "corrida para o fundo" (*race to the bottom*), resulta em um sistema tributário menos sustentável e menos equitativo, ao comprometer a capacidade arrecadatória de estados que não podem oferecer os mesmos incentivos.

Em suma, ainda que os convênios do ICMS em 2022 tenham uma base justificável na teoria da tributação ótima, a prática desigual dos incentivos amplifica a guerra fiscal entre os estados brasileiros, prejudicando o equilíbrio federativo e a uniformidade da política fiscal no país. Para que os princípios da tributação ótima sejam plenamente aplicados e promovam um sistema tributário equitativo e eficiente, é necessária uma maior coordenação e harmonização fiscal entre os estados, reduzindo os impactos negativos da guerra fiscal e garantindo que o desenvolvimento econômico ocorra de maneira sustentável e justa em todo o território brasileiro.

Para tanto, foi perceptível que no ano de 2022, houve a instituição de mais convênios que também operam na isenção fiscal, substituição tributária e exemplificam as teorias já estudadas sobre tributação de bens de demanda inelástica e elástico. Com o propósito de aprofundar o estudo dos presentes convênios, conforme tabela 7:

Tabela 7:

Número	Data	Descrição
--------	------	-----------

123/22	09/08/2022	Autoriza a concessão de redução da base de cálculo do ICMS nas saídas internas de gás natural veicular (GNV).
124/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 123/22, incluindo o Estado do Rio de Janeiro na autorização para redução da base de cálculo do ICMS nas saídas internas de GNV.
125/22	09/08/2022	Autoriza o Estado do Rio Grande do Sul a não constituir, desconstituir ou extinguir créditos tributários relativos ao ICMS, na forma que especifica.
126/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 190/17, que dispõe sobre a remissão de créditos tributários decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais instituídos em desacordo com a Constituição Federal.
127/22	09/08/2022	Autoriza o Estado de Alagoas a convalidar a fruição de benefício fiscal nos termos do Decreto nº 38.631/2000, no período que especifica.
128/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 106/14, que autoriza o Estado de São Paulo a conceder isenção em operações com bens e mercadorias a serem comercializados na Feira Escandinava.
129/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 99/18, que autoriza a concessão de isenção nas operações com produtos eletrônicos e seus componentes, realizadas no âmbito do sistema de logística reversa.
130/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 16/10, que autoriza a concessão de redução de base de cálculo na operação interna com madeira nas hipóteses que especifica.
131/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 27/06, que autoriza a concessão de crédito outorgado correspondente ao valor do ICMS destinado a projetos culturais credenciados pelas respectivas Secretarias de Cultura.
132/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 31/06, que autoriza a concessão de isenção nas operações com cimento asfáltico de petróleo, denominado 'asfalto ecológico' ou asfalto de borracha.
133/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 71/22, que autoriza a redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre

		as operações de saída internas realizadas com cerveja e chope artesanais nos casos em que especifica.
134/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 177/21, que autoriza a concessão de isenção nas aquisições de bens de consumo por cidadãos em situação de vulnerabilidade social e econômica, mediante a devolução do imposto devido, nos termos do Programa ICMS Personalizado.
135/22	09/08/2022	Altera o Convênio ICMS nº 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Dados: CONFAZ (2022).

A abordagem da redução da base de cálculo do ICMS para GNV Reduzir impostos sobre combustíveis essenciais como o GNV está alinhado com os princípios da tributação ótima, como no exemplo do Convênio ICMS 123/22 pois diminui a carga tributária sobre bens essenciais, reduzindo regressividade. Piketty (2014) argumenta que tributos sobre consumo, especialmente para bens essenciais, devem ser minimizados para aliviar o peso sobre os mais pobres. No convênio 123/22, amplia a aplicação de uma redução de ICMS em bens essenciais (GNV) no Rio de Janeiro, alinhando-se aos princípios defendidos por Diamond e Mirrlees (1971), que sugerem que a redução dos impostos de bens essenciais é fundamental para uma política fiscal justa, promovendo bem-estar econômico.

Já o convênio ICMS 125/22 implica na convalidação de crédito tributário no Rio Grande do Sul. A convalidação e reestruturação de créditos é importante para evitar guerra fiscal e criar uma tributação equitativa. Atkinson e Stiglitz (1976) criticam a guerra fiscal e defendem uma estrutura tributária que minimiza os impostos sobre consumo essencial, promovendo uma base tributária mais sólida e menos sujeita a perdas em competitividade entre estados.

Em paralelo, o Convênio ICMS 126/22 aborda a Remissão de créditos tributários irregulares remissão de créditos tributários acumulados em desacordo com a Constituição ajuda a evitar distorções tributárias. Alinhar a legislação tributária com a capacidade contributiva, como sugerido por Adam Smith (2002), permite uma distribuição mais justa dos impostos ao evitar que os contribuintes

de diferentes regiões carreguem cargas desiguais devido à falta de uniformidade.

Já o Convênio ICMS 127/22 disserta Benefício fiscal retroativo em Alagoas A concessão de benefícios fiscais retroativos deve considerar a capacidade contributiva dos setores e evitar regressividade. Piketty (2014) adverte contra políticas que possam beneficiar os que menos necessitam e acentuar as desigualdades fiscais, reforçando a importância de políticas fiscais progressivas.

Convênio ICMS 128/22, ao permitir a isenção para bens na Feira Escandinava em São Paulo, pode estimular o comércio e a cultura. Diamond e Mirrlees (1971) e Adam Smith (2002) enfatizam que a tributação deve respeitar a capacidade contributiva e pode ser ajustada em casos específicos, como feiras de relevância econômica.

A isenção sobre produtos eletrônicos no contexto de reciclagem pode reduzir a carga fiscal e incentivar o consumo sustentável é percebida Convênio ICMS 129/22 Isenção sobre eletrônicos no sistema de logística reversa. Atkinson e Stiglitz (1976) sustentam que o sistema fiscal deve apoiar objetivos de política pública, como sustentabilidade e inovação, quando apropriado.

O Convênio ICMS 130/22, ao propor uma redução do imposto sobre a venda de madeira, é particularmente relevante para setores como a construção civil, que demanda insumos como a madeira de maneira essencial. Thomas Piketty (2014), em seus estudos sobre desigualdade e política tributária, argumenta que a progressividade fiscal é fundamental para reduzir desigualdades econômicas, sendo que a redução de impostos sobre itens essenciais pode contribuir para essa finalidade. A madeira é um bem cuja demanda se mantém relativamente constante mesmo com variações de preço, o que caracteriza sua demanda como inelástica. Reduzir o ICMS sobre esse produto pode diminuir os custos da construção civil, tornando moradias e outras obras de infraestrutura mais acessíveis. Com isso, a carga tributária torna-se mais justa, alinhando-se ao conceito de capacidade contributiva, uma vez que os consumidores e as empresas do setor arcam proporcionalmente com os impostos, sem serem onerados desproporcionalmente.

No caso do Convênio ICMS 131/22, que concede crédito outorgado para projetos culturais, há um incentivo direto ao desenvolvimento cultural e

social. Atkinson e Stiglitz (1976) destacam que uma política fiscal que favorece setores culturais contribui para o bem-estar econômico, criando um ambiente favorável para o crescimento humano e social, o que é preferível a uma ampla tributação sobre o consumo. A cultura, sendo um bem de valor social e com impacto significativo na qualidade de vida, merece incentivo fiscal. Isso evita que o peso morto da tributação recaia sobre projetos culturais, garantindo que eles possam se desenvolver sem a carga tributária que muitas vezes inibe investimentos na área.

A isenção de impostos para o cimento ecológico, promovida pelo Convênio ICMS 132/22, incentiva práticas sustentáveis. Diamond e Mirrlees (1971) sugerem que políticas fiscais devem beneficiar a sociedade de maneira mais ampla, incluindo incentivos para a sustentabilidade ambiental. Ao reduzir o custo do cimento ecológico, o convênio facilita o desenvolvimento de práticas de construção menos poluentes e mais alinhadas com os objetivos de preservação ambiental, uma necessidade crescente em tempos de mudanças climáticas. O incentivo a produtos sustentáveis alinha-se com a ideia de que a tributação deve promover externalidades positivas, evitando que bens benéficos para a sociedade e o meio ambiente sejam desincentivados.

O Convênio ICMS 133/22, ao reduzir o ICMS sobre chope artesanal, beneficia pequenos e médios empresários, ao mesmo tempo em que responde à demanda do consumidor por produtos culturais e diferenciados. Piketty (2014) argumenta que reduzir a carga tributária sobre produtos que têm impacto socioeconômico limitado pode contribuir para uma economia mais equilibrada e culturalmente rica. Além disso, Atkinson e Stiglitz (1976) apoiam incentivos para o desenvolvimento de setores produtivos e culturais, reconhecendo o papel positivo da diversidade produtiva para a economia.

O Convênio ICMS 134/22, que isenta impostos sobre bens essenciais para pessoas em situação de vulnerabilidade, está alinhado com os princípios de progressividade tributária, defendidos por Piketty (2014) e Adam Smith (2002), que propõem que a carga tributária deve ser mais leve para aqueles que menos têm capacidade contributiva. Ao reduzir a tributação sobre itens essenciais para populações vulneráveis, o convênio procura atender à necessidade básica de justiça social e equidade, pois bens essenciais, sendo de demanda inelástica, impactam desproporcionalmente os mais pobres. A isenção

nesses casos evita a regressividade do sistema tributário, promovendo uma alocação de recursos mais justa.

Por fim, o Convênio ICMS 135/22 promove uma alteração nos regimes de substituição tributária do ICMS, com o intuito de evitar a duplicação de impostos e, assim, reduzir distorções no sistema de tributação indireta. Atkinson e Stiglitz (1976) defendem que a simplificação tributária é essencial para prevenir problemas de regressividade e acumulação de impostos ao longo da cadeia produtiva. Ajustes que minimizam a complexidade tributária e evitam a incidência múltipla de impostos sobre o mesmo produto são fundamentais para um sistema tributário mais transparente e equitativo, permitindo que a arrecadação se dê de forma eficiente, sem desincentivar a produção ou elevar o custo final dos bens ao consumidor.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o norteador da Teoria da Tributação Ótima, ao analisar suas principais vertentes através da ótica de seus autores clássicos, e, analisar a Teoria da Tributação em compatibilidade com as diretrizes constitucionais e princípios. Portanto, propõe um sistema tributário eficiente e equitativo que minimiza distorções econômicas e maximiza a justiça social. Essencialmente, ela defende que um bom sistema tributário deve equilibrar eficiência e redistribuição, minimizando os impactos sobre as decisões de consumo e investimento dos agentes econômicos. Em suas bases, encontramos a "Regra de Ramsey", que sugere tributar bens com demanda inelástica para minimizar distorções; já Adam Smith, precursor dessa abordagem, definiu princípios como capacidade contributiva, transparência e neutralidade, que até hoje sustentam a necessidade de um sistema tributário claro, proporcional e justo.

Para tanto, as evoluções dos estudos mostram que o Brasil pode muito se beneficiar com o estudo de progressividade tributária defendida por Thomas Piketty, Anthony Atkinson e Joseph Stiglitz apoia um sistema que redistribua riqueza para reduzir a desigualdade. Piketty argumenta que a concentração de renda prejudica o bem-estar social e que uma tributação progressiva é fundamental para combater a desigualdade estrutural, sugerindo a taxação sobre patrimônio e herança e a erradicação do imposto sobre consumo, de maneira radical. Atkinson e Stiglitz, mais conservadores também defendem a progressividade e ressaltam que os sistemas regressivos aumentam a carga sobre os mais pobres, perpetuando disparidades sociais e econômicas. Entendem que os bens essenciais, mais consumidos pela população, pouco devem ser tributados. Isso ajudaria no saneamento de desigualdades sociais, conforme dados da Receita Federal que auferem 40,16% da arrecadação aos cofres públicos é representada por bens e serviços em 2022 no Brasil.

A relevância da Teoria da Tributação Ótima para a reforma tributária brasileira está em sua defesa de princípios como capacidade contributiva e transparência, herdados de Smith, e a necessidade de reduzir a regressividade dos tributos sobre consumo. Um sistema baseado em capacidade contributiva, ao tributar mais quem tem mais e menos quem tem menos, promove maior justiça e eficiência. Portanto, para uma reforma tributária brasileira mais justa, a

aplicação desses princípios contribui para um sistema alinhado às exigências de transparência, eficiência e justiça social, fundamentais na estruturação de um tributo mais progressivo e menos regressivo.

Este capítulo explora a estrutura e os desafios do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Brasil, focando nas questões de justiça fiscal e nas complexidades da sua aplicação, que acabam por impactar de maneira regressiva os consumidores, especialmente aqueles de menor renda. O ICMS é um tributo indireto sobre o consumo, o que significa que todos os consumidores, independentemente de sua capacidade financeira, pagam o mesmo valor de imposto sobre produtos e serviços essenciais e supérfluos, o que penaliza desproporcionalmente os mais pobres. A falta de uma aplicação mais consistente do princípio da capacidade contributiva e da seletividade por essencialidade agrava essa situação, tornando o ICMS um dos impostos que mais acentua a desigualdade tributária no Brasil.

Foi destrinchada a seletividade como um caminho para minimizar esses impactos, sugerindo que itens essenciais, como alimentos e medicamentos, poderiam ter alíquotas reduzidas, enquanto produtos de luxo ou de menor essencialidade poderiam ser mais tributados. No entanto, a implementação dessa seletividade enfrenta barreiras significativas, incluindo a ausência de coordenação nas políticas fiscais entre estados e o emaranhado normativo que caracteriza o sistema tributário brasileiro. Esses desafios tornam a aplicação do ICMS não apenas uma questão de arrecadação, mas também de justiça social, com efeitos amplos para a equidade no consumo e o desenvolvimento regional.

A seletividade é defendida neste capítulo como uma solução para mitigar esses impactos, pois permitiria a aplicação de alíquotas reduzidas a produtos essenciais, como alimentos e medicamentos, enquanto itens de luxo ou menor essencialidade seriam mais tributados. A doutrinadora Misabel Derzi argumenta que o princípio da seletividade é fundamental para o cumprimento do princípio da isonomia, ao garantir que bens e serviços essenciais tenham uma tributação menos onerosa, assegurando que toda a população tenha acesso a itens básicos sem arcar com cargas desproporcionais. Derzi considera a seletividade como um princípio constitucional que orienta o legislador na

aplicação de alíquotas diferenciadas com base na essencialidade, promovendo um tratamento justo e equitativo.

Foi defendido também que todo tributo possui um efeito indireto sobre o comportamento do contribuinte, e que a seletividade, ao modular as alíquotas conforme a essencialidade, pode influenciar escolhas de consumo e promover um padrão de tributação mais equitativo. Schoueri sugere que o ICMS, ao seguir o princípio da seletividade, pode ajudar a induzir a população a priorizar bens essenciais, ao mesmo tempo que respeita a capacidade contributiva dos indivíduos. Segundo ele, a política tributária deve promover o acesso a bens fundamentais para toda a população e evitar alíquotas elevadas em itens essenciais apenas para aumentar a arrecadação.

Destacou-se ainda os desafios para a implementação da seletividade no ICMS, entre eles a falta de harmonização nas políticas fiscais entre estados e o emaranhado normativo que caracteriza o sistema tributário brasileiro. Apesar disso, a análise sustenta que o alinhamento do ICMS ao princípio da capacidade contributiva, por meio da redução das alíquotas em produtos essenciais, poderia contribuir para uma tributação mais justa e para a promoção de justiça social. Assim, com o apoio dos doutrinadores mencionados, defende-se que a consideração da capacidade contributiva e a aplicação da seletividade em função da essencialidade são passos fundamentais para reduzir os efeitos regressivos do ICMS e promover uma sociedade mais equitativa e menos desigual.

Em última instância, para exemplificar tanto a essencialidade como a guerra fiscal, a análise dos convênios relacionados ao ICMS revelou o contexto complexo da guerra fiscal entre os estados brasileiros, que ocorre principalmente pela concessão unilateral de benefícios e isenções fiscais, visando atrair investimentos empresariais. Esses benefícios incluem reduções na base de cálculo do ICMS, créditos presumidos e isenções direcionadas, o que resulta em um cenário de intensa competição entre as unidades da federação. O objetivo é tornar as regiões mais atrativas economicamente, favorecendo, em muitos casos, a migração de empresas em busca de melhores condições tributárias.

Os convênios autorizados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) representam tentativas de coordenar as políticas

tributárias entre os estados, mas, na prática, esses instrumentos intensificam a competição. O crédito presumido é um exemplo significativo, pois, embora contribua para a redução de custos em setores estratégicos, favorece deslocamentos de operações empresariais, prejudicando o equilíbrio fiscal.

A reforma tributária, conforme prevista pela Emenda Constitucional 132/23, busca justamente reduzir as desigualdades geradas por essas práticas. Ao propor a eliminação de incentivos fiscais concedidos autonomamente pelos estados e mudar o sistema para a tributação no destino, a reforma tenta mitigar a competição desleal e promover uma distribuição tributária mais equitativa.

Ainda que os convênios possam ser justificados pela tributação ótima, onde tributos devem causar o menor impacto negativo possível, a prática da guerra fiscal compromete a arrecadação e gera instabilidade jurídica e econômica entre os estados. Assim, a uniformização das políticas tributárias se apresenta como uma solução potencial para promover um desenvolvimento regional mais equitativo e eficiente no Brasil.

REFERÊNCIAS

AGUIAR VILLAS-BÔAS, Marcos de. **"A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA APLICADA AO SISTEMA BRASILEIRO: PARTE 1– “THE WEALTH OF NATIONS” DE ADAM SMITH.**" *Direito UNIFACS–Debate Virtual-Qualis A2 em Direito* 181 (2015). Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/3696>. Acesso em: 13/11/2024.

AGUIAR VILLAS-BÔAS, Marcos de. **"A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA APLICADA AO SISTEMA BRASILEIRO: PARTE 2– “A CONTRIBUTION TO THE THEORY OF TAXATION” DE FRANK RAMSEY.**" *Direito UNIFACS–Debate Virtual-Qualis A2 em Direito*, n. 182, 2015. Acesso em: 13/11/2024.

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. **"Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil."** *Revista do Direito Público*, 13.1 (2018): 226-258. Acesso em: 13/11/2024.

BALEEIRO, Aliomar. **"Direito tributário brasileiro."** 13ª ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 530. Acesso em: 13/11/2024.

BARBOSA, A. L. H.; SIQUEIRA, R. B. **"Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro."** Rio de Janeiro: IPEA, 2000. Acesso em: 13/11/2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **"ICMS."** 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 47. Acesso em: 13/11/2024.

CARNEIRO, Claudio. **"Impostos federais, estaduais e municipais."** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 282. Acesso em: 13/11/2024.

DO AMARAL VIGGIANO, Leticia Mary Fernandes. **"Justiça Tributária e Capacidade Contributiva: Análise Comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker."** *Novos estudos jurídicos*, v. 13, n. 2, p. 105-118, 2008. Disponível em:

<https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/1443>. Acesso em: 13/11/2024.

GODOI, Marciano Seabra de. **“Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços versus alíquotas uniformes com transferências financeiras para famílias de baixa renda.”** In: Afonso, José Roberto et al. (Org.). *Tributação e Desigualdade*. 1. ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, v. I, p. 548. Acesso em: 13/11/2024.

IBELLI, Renato Carbonari. **“ICMS: o peso-pesado dos impostos.”** Disponível em: <http://www.fenacon.org.br/noticias/icms-o-peso-pesado-dos-impostos-1387/>. Acesso em: 13/11/2024.

LAGEMANN, Eugênio. **“Tributação ótima.”** *Ensaio Fee* 25.2 (2004). Disponível em: <http://200.198.145.164/index.php/ensaios/article/viewFile/2064/2446>. Acesso em: 13/11/2024.

MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **“Teoria da tributação ótima e tax design: uma proposta de sistema tributário brasileiro ótimo.”** Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/32988>. Acesso em: 13/11/2024.

MORAES, A. S. P. **“O Estado, o mercado e o tributo – b çã é z de alterar a história do Brasil.”** Brasília: 2017. (Dissertação de Mestrado). Acesso em: 13/11/2024.

MORAES, B. R. **“Curso de direito tributário - sistema tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. I, 1973.”** Acesso em: 13/11/2024.

MURPHY, L.; NAGEL, T. **“The myth of ownership: taxes and justice.”** New York: Oxford University Press, 2002. Acesso em: 13/11/2024.

MYLES, G. D. *Public Economics*. **“Cambridge: Cambridge University Press, 1995.”** Acesso em: 13/11/2024.

NEUMARK, F. **“Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik.”** Tübingen: Mohr Siebeck, 1970. Acesso em: 13/11/2024.

OCDE. **“Country Notes for Revenue Statistics in Latin America 2012.”**

Disponível em: [http://www.oecd.org/ctp/tax-](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/RevenueStatsCountryNotes2012.htm)

[global/RevenueStatsCountryNotes2012.htm](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/RevenueStatsCountryNotes2012.htm). Acesso em: 13/11/2024.

OLIVEIRA, F. A. **“A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889 - 2009.”** Texto para Discussão do IPEA. Brasília: IPEA, 2010. Acesso em: 13/11/2024.

OLIVEIRA, F. A. **“Autoritarismo e crise fiscal no Brasil (1964 -1984). São Paulo: Hucitec, 1995.”** Acesso em: 13/11/2024.

OLIVEIRA, F. A. **“A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil.”** São Paulo: Brasil-Debates, 1981. Acesso em: 13/11/2024.

PAES, N. L.; BUGARIN, M. N. S. **“Reforma tributária: impactos distributivos, sobre o bem-estar e a progressividade.”** Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 60, n. 1, p. 33–56, jan./mar. 2006. Acesso em: 13/11/2024.

PIKETTY, Thomas. **“O capital no século XXI.”** 1. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Acesso em: 13/11/2024.

PIKETTY, T.; SAEZ, E. **“A theory of optimal inheritance taxation.”**

Disponível em: <http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saezECMA13.pdf>. Acesso em: 13/11/2024.

RAMSEY, F. **“A contribution to the theory of taxation.”** Economic Journal, v. 37, p. 47-61, 1927. Acesso em: 13/11/2024.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **“Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil.”** Acesso em: 13/11/2024.

SAMPAIO, M. C. **“Reforma tarifária no Brasil: tarifas uniformes versus tarifas ótimas.”** Revista Brasileira de Economia, v. 47, p. 3-31, 1993. Acesso em: 13/11/2024.

SAMUELSON, P. A. "**Theory of optimal taxation.**" *Journal of Public Economics*, 30, p. 137–143, 1986. Acesso em: 13/11/2024.

STF. RE 608.872. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>.

Acesso em: 13/11/2024.

SMITH, Adam. "**An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of**

Nations." *Readings in economic sociology*, p. 6-17, 2002. Disponível em:

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1002/9780470755679#page=16>.

Acesso em: 13/11/2024.

Smith, Adam. ***The wealth of nations [1776]***. Vol. 11937. na, 1937. Disponível

em: [https://www.degruyter.com/document/doi/10.12987/9780300147902-](https://www.degruyter.com/document/doi/10.12987/9780300147902-003/pdf?licenseType=restricted)

[003/pdf?licenseType=restricted](https://www.degruyter.com/document/doi/10.12987/9780300147902-003/pdf?licenseType=restricted)

STIGLITZ, J. E. "**In Praise of Frank Ramsey's contribution to the theory of**

taxation." Acesso em: 13/11/2024.

TEODOROVICZ, J. "**Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito**

Tributário no Brasil e Direito Financeiro." *Cadernos da Escola de Direito*, n.

23, p. 8-25, 2015. Acesso em: 13/11/2024.

CONFAZ - **Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênios ICMS de**

2022. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/2022>. Acesso

em: 13 nov. 2024.

CONFAZ - **Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênios ICMS de**

2023. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023>. Acesso em: 13

nov. 2024.