

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS

GUILHERME FARINELLI RUSCHEL

OS CAMINHOS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

PORTO ALEGRE

2021

GUILHERME FARINELLI RUSCHEL

OS CAMINHOS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração Pública e Social.

Orientador: Prof. Diogo Joel Demarco

PORTO ALEGRE

2021

Às mulheres da minha vida, Ingrid, Lívia e Jeorgina, sem as quais eu não chegaria até aqui.

AGRADECIMENTOS

Com imensa gratidão, em primeiro lugar, agradeço aos meus amados pais, Vitor e Ingrid, e irmão, Igor, aqui também representando toda minha família, pela vida, amor, suporte e incondicional esforço despendido para minha saúde, estudo, segurança, felicidade e futuro.

À minha companheira de vida e futura esposa, Livia, aqui também representando toda sua família, pela paixão, carinho e apoio incondicionais durante quase 13 anos.

Aos meus compadres, Laura e Nilmar, e sobrinhos, Helena e Henrique, pelos inesquecíveis momentos juntos e incondicional carinho, amizade e suporte que me proporcionam.

Ao meu amigo Rui Tomaz, aqui representando todos meus fraternos amigos, pela recepção em Lisboa, de onde finalizei este singelo trabalho, e pelo companheirismo e incontáveis momentos de alegria.

À todas as pessoas que fazem (ou fizeram) parte da minha vida e que, de alguma forma, contribuíram para a obtenção desta tão importante conquista.

À Universidade Federal do Rio Grande do Sul, representada por seu corpo docente e colaboradores, e em especial ao meu estimado orientador, o prof. Dr. Diogo Joel Demarco, pela amizade, paciência, auxílio e todo conhecimento e experiências transmitidos, amigo por quem eu tenho profunda admiração pela inteligência, competência e ética.

RESUMO

Após um longo período de mobilização e lutas sociais, em 1988 o Brasil enfim se consolidou como um Estado Democrático de Direito, com vistas, notadamente, à promoção do bem-estar social e redução de desigualdades, muito inspirado na experiência dos Estados Europeus e países ditos desenvolvidos. Contudo, a persecução desses objetivos pressupõe a obtenção de vultosos recursos, os quais substancialmente passam pelo estabelecimento de um sistema tributário eficiente. As bases do sistema tributário brasileiro atual remontam aos anos de 1960, com significativas alterações em 1988 com a promulgação da Constituição Federal. Há anos, reconhecidamente, esse sistema vem sendo caracterizado como uma estrutura complexa, disfuncional, repleta de distorções e o principal causador de desigualdade. Por este motivo, ressurge no debate público e na agenda política a necessidade de uma reforma tributária estrutural, significativa, para correção de desarranjos históricos e apropriação da política fiscal como instrumento efetivo para redução de pobreza e desigualdade, seguindo práticas internacionais. Diante desse contexto, há basicamente duas principais propostas de reforma tributária tramitando no congresso nacional, qual seja, a PEC 110/2019 e a PEC 45/2019, cada qual com suas premissas, particularidades e objetivos. Assim, é objetivo deste trabalho analisar essas diferentes propostas de reforma em tramitação. Para tanto, busca caracterizar as diretrizes, objetivos e propostas das mesmas relacionando-as com os objetivos preconizados pela Constituição de 1988. Em termos metodológicos, trata-se de uma pesquisa exploratória descritiva que por meio de técnicas de levantamento bibliográfico e análise documental descreve os fundamentos e conceitos essenciais do sistema tributário brasileiro, caracteriza suas principais distorções e, por fim, caracteriza e analisa as propostas de reforma em tramitação. Entre os principais achados destaca-se que, apesar de contribuírem no debate em torno dos problemas tributários brasileiros, são insuficientes para corrigir as distorções do sistema, pois limitam-se isoladamente a simplificar a quantidade de tributos e ajustar, isoladamente, a tributação sobre o consumo.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. Propostas legislativas. Análise.

ABSTRACT

After a long period of mobilization and social struggles, in 1988 Brazil finally consolidated itself as a Democratic State under the Rule of Law, aiming, notably, promoting social welfare and reducing inequalities, inspired in the European States and so-called developed countries' experiences. However, the pursuit of these objectives presupposes huge resources, which substantially involve the settlement of an efficient tax system. The foundations of the current Brazilian tax system date from the 1960s, with significant changes in 1988 through the promulgation of the Federal Constitution. For years this system has been characterized as a complex structure, dysfunctional, full of distortions and responsible for inequality. For this reason, reappearing in the public debate and on the political agenda the necessity of a structural and significant tax reform, in order to repair the historical disarrangements and appropriate fiscal policy as an effective instrument for the reduction of poverty and inequality, following the best international practices. In this context, there are basically two main tax reform proposals in Congress, namely PEC 110/2019 and PEC 45/2019, each with its own premises, particularities and objectives. Thus, the objective of this paper is to analyze the different reform proposals in progress. To this end, it seeks to characterize their guidelines, objectives and proposals, relating them to the objectives set forth in the 1988 Constitution. In methodological terms, this is a descriptive exploratory research that through techniques of bibliographical survey and document analysis describes the fundamentals and essential concepts of the Brazilian tax system, characterizes its main distortions and, finally, characterizes and analyzes the proposals for reform in progress. Among the main findings we highlight that, although they contribute to the debate around the Brazilian tax problems, they are insufficient to correct the distortions of the system, because they are limited to simplifying the amount of taxes and adjusting, in isolation, the taxation on consumption.

KEY WORDS: Tax Reform. Legislative proposals. Review.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 NOÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	10
2.1 O ESTADO SOCIAL	10
2.2 TRIBUTAÇÃO	13
2.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS ESSENCIAIS	21
3 O ATUAL CENÁRIO BRASILEIRO E OS CAMINHOS PARA REFORMA TRIBUTÁRIA	28
3.1 PRINCIPAIS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	28
3.2 PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA	38
3.2.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PEC 110/2019	40
3.2.2 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PEC 45/2019	44
3.3.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS PRINCIPAIS PROPOSTAS	47
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

Após um longo período de ditadura militar, em 1988 o Brasil se consolidou como um Estado Democrático de Direito, com vistas, notadamente, à promoção do bem-estar social e redução de desigualdades, muito inspirado na experiência dos Estados Europeus e países, ditos, desenvolvidos.

O referido pacto fez emergir a figura de um Estado ainda mais complexo, repleto de deveres e responsabilidades, com a atribuição primordial de garantir direitos individuais e promover direitos sociais a todos os cidadãos, indiscriminadamente. Contudo, a execução desse novo arranjo institucional passa pela obtenção, por parte do Estado, de vultosos recursos, os quais substancialmente passam pelo estabelecimento de um sistema de tributação e cobrança de recursos eficiente.

As bases do sistema tributário brasileiro atual remontam aos anos de 1960, com significativas alterações em 1988 com a promulgação da Constituição Federal. Por influência de um pensamento neoliberal predominante na década de 90, o sistema tributário foi sofrendo ajustes e remendos, passando a ser manejado exclusivamente como instrumento de ajuste fiscal voltado para garantir receitas e pagar juros de empréstimos.

No Brasil, com o passar dos anos, devido a diversos ajustes, o sistema tributário foi tornando-se ainda mais complexo, com inúmeros tributos, alto custo de apuração, altamente regressivo, manifestamente injusto e, acima de tudo, gerador de desigualdades e acumulação de riqueza (GOMES, 2020). Em termos gerais, a ineficiência do sistema brasileiro pode ser explicada pela baixa progressividade do sistema, baixa capacidade de arrecadação, complexidade da legislação, guerra fiscal, distribuição de cargas tributárias e confusão de tributos.

Como consequência dessas distorções, da crise econômica e da estagnação econômica, ressurgem no cenário político a importância e urgência de uma reforma tributária estrutural, com vistas à correção de distorções históricas, redução de desigualdades e desenvolvimento econômico.

Assim, tomam conta do debate público 2 (duas) grandes propostas de reforma tributária com potencial de deliberação e votação, quais sejam, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 110/2019, que tramita no Senado Federal e a

Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, que tramita na Câmara de Deputados. Cada proposta tem sua particularidade e seus objetivos, prevendo desde a extinção e criação de tributos, até alteração de competências legislativas, repartição de receitas e prazo de transição.

Diante desse contexto de reforma, com o presente trabalho de pesquisa, vislumbra-se responder a seguinte questão de pesquisa: quais são as diferenças características e possíveis implicações das principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional?

Assim, constitui objetivo geral deste estudo analisar as propostas de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional e compreender os possíveis caminhos da reestruturação do sistema tributário brasileiro.

Para o alcance deste objetivo geral, são objetivos específicos deste estudo:

- a) Caracterizar e apresentar os fundamentos essenciais do sistema tributário brasileiro;
- b) Descrever as distorções do sistema tributário brasileiro e as principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional; e
- c) Analisar as diferenças e possíveis implicações das propostas em tramitação sobre o sistema tributário nacional;

Com uma abordagem qualitativa, a presente pesquisa se justifica na medida em que envolve um tema contemporâneo e de extrema relevância no campo da administração pública, qual seja, o sistema tributário brasileiro, provavelmente a principal causa de desigualdade do país. Tal tarefa envolve a objetivação de um fenômeno; a hierarquização das ações de descrever, compreender, analisar e explicar; o respeito ao caráter interativo entre os objetivos buscados pelos investigadores, suas orientações teóricas e seus dados empíricos; bem como, por fim, a busca de resultados os mais fidedignos possíveis (GERHARDT e SILVEIRA, 2009, pág. 32).

Em termos metodológicos, trata-se de uma pesquisa exploratória descritiva, que tem como objetivo descrever os fundamentos e conceitos essenciais do sistema tributário brasileiro, compreender suas principais distorções e, por fim, verificar os caminhos hábeis a promover a tão necessária e urgente reforma tributária. Em termos de técnicas, será lançado mão de levantamento bibliográfico,

análise de exemplos e documentos que estimulem e possibilitem a compreensão ideal sobre o tema (GIL, 2007).

O presente trabalho, além desta introdução, está organizado em 3 seções. Na primeira seção são apresentados conceitos essenciais para compreensão do sistema tributário brasileiro, tais como o papel do Estado como elemento central para organização de uma sociedade democrática, dependente da tributação para garantia de liberdades e promoção de direitos e oportunidades; e noções gerais sobre os elementos jurídicos-normativos do sistema tributário brasileiro e sua funcionalidade. Na segunda seção, por sua vez, é apresentado o atual cenário tributário brasileiro, principalmente sob o ponto de vista de aspectos práticos e suas distorções históricas. Na mesma seção, por outro lado, são apresentadas as principais propostas em tramitação no Congresso Nacional, caminhos principalmente passíveis de deliberação e apreciação pelo legislativo nacional. Por fim, na última seção, após compreensão dos elementos fundamentais do sistema tributário brasileiro e suas distorções, as considerações finais se prestam a efetivamente analisar e comparar as propostas, concluindo, ao final, o que esperar dos caminhos propostos para reforma do sistema tributário brasileiro.

2 NOÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para alcance dos objetivos da presente pesquisa, inicialmente é importante que sejam tratados alguns aspectos essenciais que integram a sistemática tributária brasileira.

Esta seção, se presta à tarefa de apresentar elementos gerais relacionados ao conceito de um Estado Social, dependente da obtenção de recursos para persecução de seus objetivos, que ocorre prioritariamente através da cobrança de tributos. Em seguida, serão apresentadas noções da sistemática jurídico-normativa da tributação no ordenamento brasileiro. Tais elementos são de fundamental importância para, na seção seguinte, compreender as distorções do sistema tributário brasileiro e os caminhos em evidência para sua reforma.

2.1 O ESTADO SOCIAL

A forma com que hoje se reconhece a figura do Estado é consequência de longo processo histórico. A denominação Estado, significando uma situação permanente de convivência e ligada à sociedade política, aparece pela primeira vez na obra "O Príncipe" de Nicolau Maquiavel, escrita em 1513 (DALLARI, 1998).

Em uma concepção moderna, o Estado corresponde a "um ordenamento jurídico destinado a exercer o poder soberano sobre um dado território, ao qual estão necessariamente subordinados os sujeitos a ele pertencentes" (MORTATI apud BOBBIO, 2007 p. 94). Nas sociedades democráticas da contemporaneidade, esse poder soberano e político se traduz inevitavelmente em decisões que invariavelmente envolvem e afetam toda uma coletividade, sua manutenção e seu desenvolvimento.

Após a Segunda Guerra Mundial, consolidou-se um novo arranjo de estrutura de Estado, denominado de Estado de Bem-Estar Social (*welfare state*). Sobre o surgimento desse novo modelo de Estado, assim explica Fagnani, Vaz Castro e Moreira (2018):

Na história dos países desenvolvidos, a conjuntura trágica de duas guerras mundiais parece ter trazido à tona justamente a compreensão do significado da condição social em uma sociedade de mercado. (...) A política social tornou-se peça do propósito de abolir os "cinco monstros"

que afrontam a sociedade – fome, doença, ignorância, miséria e ociosidade –, para o que se fazia necessário ampliar e assegurar o acesso a determinados bens e serviços ofertados pelo setor público, independentemente da renda ou da posição alcançada no mercado de trabalho. (...)

Para garantir um padrão de vida mínimo comum a todos os membros da sociedade, duas inovações são decisivas do ponto de vista da atuação do setor público. Primeiro, o compromisso com o pleno emprego que se desdobrou na responsabilidade do Estado por coordenar a taxa de investimento da economia e assegurar os investimentos totais suficientes para manter níveis elevados de mão-de-obra ocupada. Segundo, o compromisso com a universalização dos direitos sociais culminou na criação de um sistema de proteção assentado no princípio da Seguridade Social, financiado por sistema de impostos progressivos de forma a viabilizar a ampliação do escopo da proteção social. (FAGNANI, VAZ CASTRO e MOREIRA, 2018, p. 176)

Tem-se, portanto, o estabelecimento de um Estado que, mais que regular e organizar a sociedade, encontra no gasto público uma forma de reduzir desigualdades, garantir oportunidades, direitos, o bem comum e promover o desenvolvimento. Sobre este conceito de desenvolvimento, na perspectiva do Estado de Bem-Estar Social, assim ensinam os autores Fagnani e Rossi (2018):

O conceito de desenvolvimento pode ser definido como um processo histórico marcado pelo crescimento econômico e por mudanças estruturais. O crescimento, aumento da produção de bens e serviços materiais e imateriais, não pode ser o fim último de um processo de desenvolvimento, mas é imprescindível para um país como o Brasil, mesmo em uma perspectiva crítica à moderna sociedade de consumo. Esse crescimento decorre não apenas da produção de bens de consumo supérfluos, mas também de alimentos, da construção de moradias, de serviços de saúde, de cultura, turismo, etc. Assim, qualquer projeto de desenvolvimento deve não apenas buscar o crescimento econômico, mas pensar a qualidade desse crescimento. (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 151)

Em países desenvolvidos, o Estado tem papel central na redução da desigualdade social, tanto a partir da arrecadação quanto dos gastos públicos, em especial as transferências de renda e a oferta de serviços públicos gratuitos (FAGNANI e ROSSI, 2018).

Contudo, para que seja possível a viabilização dessas obrigações conjuntas de a proteção social e o desenvolvimento, são necessários recursos financeiros, o que historicamente se dá através da cobrança de tributos, pois, segundo Machado (2019) "onde quer que se verifique o exercício do poder político, por sua vez, haverá a cobrança de tributos" (MACHADO, 2019, p. 3).

Sobre o tema, acrescenta Machado (2019):

No mundo contemporâneo, para que se afaste a visão do tributo como mero fruto da imposição do vencedor sobre o vencido, em circunstâncias muito próximas às de um assalto, é preciso que sua instituição e cobrança sejam legitimadas, tanto quando o próprio Estado enquanto tal, em fatores que levam a sociedade a considera-los como “o preço da cidadania” e de um “contrato social” que firmariam, em condições ideais, sendo importante pesquisar como obter isso, ainda que se trate de um ideal difícil de ser alcançado, para que pelo menos se tente a maior aproximação possível. Quanto mais as pessoas consigam visualizar o Estado como importante e eficaz instrumento para a consecução de finalidades e objetivos partilhados por todos, mais a tributação será eficaz, com a obediência das regras que a disciplinam sendo fundada no reconhecimento e na aceitação, e não no medo.

Tem-se então que a tributação corresponde a um elemento inafastável para a garantia e efetivação dos diversos objetivos constitucionais" (CARDOSO, 2014, p. 195). Assim também destaca Oliveira (2018):

Enquanto a tributação representa um ônus para a sociedade, os gastos do governo, um bônus. Os impostos (...) equivalem aos custos de seu financiamento (...) de forma a serem suportados pela população (...) de forma mais equilibrada ou com gradações diferentes (...). Os gastos, por sua vez, podem ser prioritariamente destinados para favorecer as camadas mais pobres da sociedade, (...) assim também como pode beneficiar o setor produtivo, ou o capital. Como essa equação vai ser estabelecida depende, por outro lado, não somente da natureza do Estado, mas principalmente de como essas forças sociais estão representadas no parlamento, pois serão os seus representantes, em regimes democráticos, que irão negociar e decidir essas questões (OLIVEIRA, 2018; p. 68)

Segundo Fagnani (2018), "a experiência internacional demonstra que o sistema tributário não está dissociado do Estado de bem-estar social, por seus impactos na distribuição ou desconcentração da renda e na consequente melhoria das condições gerais de vida" (FAGNANI, 2018, P.11). Com efeito, o sistema tributário é o principal instrumento indispensável para a persecução dos objetivos (OLIVEIRA, 2018), podendo significar tanto um elemento de suporte quanto um obstáculo ao desenvolvimento (PAULSEN, 2021).

Neste momento, portanto, resta necessário compreender os elementos essenciais que compõem o sistema tributário brasileiro, o que será feito no próximo tópico. Feito isso, na seção seguinte, apresentaremos as distorções desse sistema e, ao final, as propostas para alterá-lo.

2.2 TRIBUTAÇÃO

No Brasil, foi com a Emenda Constitucional 18/1965 que, pela primeira vez, se teve estruturado um sistema tributário. Em 1966, estabeleceu-se o Código Tributário Nacional. Entretanto, foi como advento da Constituição Federal de 1988 que o atual sistema tributário brasileiro foi alterado significativamente para consolidar da forma que é hoje.

No Estado de Direito, conforme a Constituição Federal, a cobrança de um tributo estrutura-se como uma relação jurídica, onde a imposição tributária é integralmente regradada pela lei, desde que observados alguns elementos. Segundo PAULSEN (2019) a sistemática tributária brasileira possibilita conceituar tributo como:

(...) uma prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelo entes políticos ou por pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência da situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancia atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público (PAULSEN, 2019, p. 45)

A própria Constituição (art. 146, III, "a") atribuiu à Lei Complementar a tarefa de definir um conceito para tributo, o que foi feito no atual artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN). Sob esta ótica, o tributo então deve ser entendido como uma prestação compulsória, também chamada obrigação tributária, que deve ser adimplida em dinheiro, em pecúnia, não podendo ser confundida com uma penalidade, punição ou ato ilícito (AMARO, 2021).

Trata-se, pois, de uma obrigação que necessariamente decorre da lei, a qual deve prever em seu enunciado todos os elementos necessários para o surgimento dessa obrigação tributária. Assim, não basta o legislador criar o tributo, genericamente, mas sim a descrever exatamente a situação que dará nascimento à obrigação tributária, pois, "uma vez ocorrido o fato jurídico abstratamente delimitado na lei, com todos seus elementos, nasce a obrigação tributária e o dever de o contribuinte pagar o tributo". (PAULSEN, 2021, p. 46).

Todavia, é importante ter em mente que na ordem jurídica brasileira o tributo é um gênero, no qual, segundo Amaro (2021), estão inseridas 4 (quatro) espécies:

imposto, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, cada qual com suas particularidades, que justamente têm relações com os demais critérios de classificação. Para compreender essas 4 (quatro) espécies, é importante antes apresentar outras classificações.

Com efeito, há várias formas de classificar os tributos, as quais variam conforme o foco de análise e o autor. Destarte, para o objetivo do presente trabalho, têm pertinência citar as seguintes 5 (cinco) classificações: a) quanto à finalidade; b) classificação quanto à origem dos fatos geradores; c) quanto à base econômica de incidência; d) quanto ao ônus econômico; e, por fim, e) quanto às espécies (PAULSEN, 2021; AMARO, 2021; MACHADO, 2019).

A primeira classificação diz respeito à finalidade do tributo, que podem ser 3 (três): fiscal, extrafiscal e parafiscal. O tributo tem a finalidade fiscal quando seu principal objetivo é única e exclusivamente a arrecadação de recursos financeiros para financiar o Estado - sendo exemplos o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), pago quando da transferência, no registro de um bem imóvel, o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), pago quando da partilha de bens deixado por pessoa falecida ou doação inter vivos e o Imposto de Renda (IR), pago quando do auferimento de renda tributável (ou seja, além do limite de isenção). O tributo tem finalidade extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio e atividades econômicas, como por exemplo o Imposto de Importação (II) - que neste caso, a variação do referido tributo constitui uma importante ferramenta fiscal e econômica, restringindo ou incentivando a balança comercial. E tem finalidade parafiscal quando o seu objetivo é a arrecadação específica de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, como exemplo das contribuições sociais que financiam o Sistema de Seguridade Social, o qual tem com princípio norteador a solidariedade (MACHADO, 2019).

Por outro lado, os tributos também podem ser classificados quanto à origem dos fatos geradores, que podem ser vinculados e não vinculados. No caso dos tributos vinculados, sua instituição e cobrança necessariamente pressupõe alguma atividade estatal posterior ao pagamento - como exemplo as taxas e contribuições de melhoria, que somente podem ser cobrados no caso de o Estado prestar ou colocar à disposição do contribuinte um serviço ou benfeitoria. Os tributos

classificados como não vinculados, por sua vez, contrário, independem de qualquer atividade ou conduta posterior do estatal - como os impostos em geral (PAULSEN, 2021).

Outra classificação diz respeito à base econômica: que pode recair sobre Bens e Serviços; renda; comércio exterior; e patrimônio. O Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), de competência dos Estados, assim como o Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios, são exemplos de tributos que recaem sobre bens e serviços. Já, o Imposto de Renda, como o próprio nome já refere, recai sobre a renda auferida pelo contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica. Os Impostos de Importação (II) e Exportação (IE) recaem sobre o comércio exterior, seja entrada ou saída de bens. E, por fim, sobre o patrimônio os exemplos básicos são o Imposto de Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Territorial Rural (ITR) (AMARO, 2021).

Por outro lado, os tributos podem ser classificados quanto ao ônus econômico, que pode ser ônus direto e indireto. Paulsen (2021) ensina que os "tributos em que a carga tributária é suportada pelo contribuinte de direito" (aquele que a lei determina como responsável) são denominados tributos diretos"; enquanto os os tributos que "incidem em determinados negócios jurídicos (como venda de mercadorias, serviços), tendo seu custo transferido a um terceiro" (contribuinte de fato) são denominados tributos indiretos. (PAULSEN, 2021, p. 76). São exemplos de tributos diretos o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), que incide sobre a propriedade de um bem imóvel (casa, apartamento, etc) e o ITCMD, que incide sobre o patrimônio objeto de uma herança e partilha ou doação. Já, como exemplo de tributo indireto, mais clássico, é o ICMS, que incide, regra geral, sobre circulação de mercadorias.

Uma vez apresentadas estas classificações, é possível compreender com mais facilidade a sistemática de cada uma das 4 (quatro) espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios (AMARO, 2021).

Os impostos são uma espécie de tributo não vinculado a nenhuma atividade estatal específica em prol do contribuinte, sem destinação específica para sua arrecadação e sem previsão de restituição. Sobre isso, Luciano Amaro (2021) esclarece:

os impostos, que, além de atenderem aos requisitos genéricos integrantes do conceito de tributo, apresentam as seguintes características: a) são instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos (em regra descritos na norma definidora de competência), que, uma vez ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária; b) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo; c) não se afetam a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público (AMARO, 2021, p. 42)

As taxas, por sua vez, correspondem a um tributo cobrado em razão de sua vinculação à atividade estatal referida ao contribuinte, com arrecadação destinada ao custeio daquela atividade e também não tem previsão de restituição ao contribuinte. Os fatos que fazem nascer a obrigação de pagar taxas "necessariamente são o exercício regular do poder de polícia (art. 78 do CTN), ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte" (AMARO, 2021, p. 43).

Já as contribuições são uma espécie de tributo exigido em razão de atividade estatal determinada, necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Nesse grupo se incluem as contribuições "sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149), bem como para custeio de previdência de servidores públicos e a destinada ao custeio do serviço de iluminação pública" (AMARO, 2021, p. 44).

Por fim, os empréstimos compulsórios são uma espécie de tributo de competência exclusiva da União (CF, art. 148) que, apesar de não vinculado a uma determinada atividade do Estado, a sua arrecadação é pré-estabelecida pela Constituição Federal, ou seja, com previsão de devolução ao contribuinte ao fim de determinado período. A sua arrecadação é "destinada ao custeio de despesas com, por exemplo, guerra externa, à calamidade pública ou para custear investimento público urgente de relevante interesse nacional" (MACHADO, 2019, p).

Portanto, como referido, tributos são cobranças obrigatórias (ou seja, não dá para escolher pagar ou não) que devem ser pagas em dinheiro (não pode ser com outros bens materiais) a partir de uma ação específica, como ter um carro, vender produtos ou serviços, comprar um imóvel. É por isso que pode-se falar que impostos são tributos, mas não que tributos são impostos, afinal, nem todo tributo é um imposto.

Ocorre que, independentemente da classificação que se adote para o estudo e compreensão do tema, é importante ter em mente que toda a sistemática de criação, cobrança e arrecadação de tributos, no Brasil, também tem como ponto de partida as denominadas "regras de competência tributária", delimitadas pela Constituição. Conforme ensina Silva (1996), o termo "competência" corresponde a uma "faculdade" juridicamente atribuída a uma entidade, órgão ou agente do Poder Público para agir (SILVA, 1996, p. 455).

Em outras palavras, a autonomia e legitimidade de cada ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de instituir, cobrar e arrecadar tributos é limitada e pressupõe uma autorização expressa da Constituição. Estas prerrogativas podem ser tanto legislativas quanto administrativas e propriamente tributárias (MACHADO, 2019). Sendo assim, as normas de competência tributária são normas constitucionais por meio das quais é concedido a cada ente federativo o poder de criar tributos e, assim, obter recursos. Ao definir a competência tributária de cada ente, a Constituição confere a cada uma desses entes o poder de instituir tributos, que serão exigíveis quando da ocorrência concreta da situação determinada em abstrato (AMARO, 2021).

Essas competências, conforme Carrazza (2003), possuem algumas características fundamentais, quais sejam: indelegabilidade, incaducabilidade; Inalterabilidade; Irrenunciabilidade; e facultatividade. Por indelegabilidade entende-se que a competência, uma vez outorgada, não pode ser delegada a outro ente (com exceção da atividade de arrecadação propriamente dita; por inalterabilidade, entende-se que a competência outorgada não pode ser alterada, para mais ou para menos; por irrenunciabilidade se entende que a competência para instituir determinado tributo não pode ser objeto de renúncia; e, por fim, por facultatividade tem-se que a competência outorgada pode ser exercida ou não, a depender da necessidade e conveniência - como é o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas, que, apesar de haver previsão de criação, pela União, nunca foi efetivamente objeto de instituição ou regulamentação.

Estas competências tributárias conferidas são estabelecidas taxativamente (do artigo 145 a 149-A) pela Constituição da República, podendo ser classificadas em privativas, comuns ou residuais. Sobre essas diferentes classificações, assim esclarece Paulsen (2019):

A competência privativa é aquela atribuída a um ente político em particular, como a relativa a impostos sobre a renda, sobre produtos industrializados (da união), sobre circulação de mercadorias (do Estado), sobre a prestação de serviços (do Município), ou mesmo a relativa a contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico ou do interesse de categorias profissionais (da união) e a contribuições de iluminação pública (do Município).

A competência comum é aquela atribuída aos entes políticos em geral (União, Estados e Municípios), como a de instituir taxas pela prestação de serviços específicos e divisíveis ou pelo exercício do poder de polícia, ou mesmo de instituir contribuições de melhoria pelas obras que realizarem. (...)

A competência residual é aquela atribuída à união para a instituição de tributos sobre bases econômicas distintas daquelas já estabelecidas no texto constitucional. É o que ocorre com os impostos, quando o art. 154, I, da Constituição permite à união a instituição de outros impostos além daqueles que discrimina em seus arts. 153, 155 e 156, e o que ocorre com as contribuições de seguridade social, constando, do art. 195, § 4o, da Constituição, a competência da união para a instituição de outras contribuições de seguridade social além das expressamente previstas nos incisos I a IV do mesmo art. 195. (PAULSEN, 2019; p.100)

Portanto, é importante frisar que a Constituição não cria ou institui tributos, mas tão somente autoriza e faculta a cada ente político a criação.

A título de exemplo, no quadro 1 abaixo, é possível compreender e visualizar a divisão de competências tributárias entre os entes federativos brasileiros, no caso, através de uma classificação por base de incidência.

Quadro 01 - Espécies Tributárias por categoria econômica X Competência Tributária dos Entes Federativos

Entes Federativos e Fatos Geradores	União (artigos 153 e 154 CF)	Estados (art. 155 CF)	Municípios (art. 156)
Renda	- Imposto de Renda (IR) - Contr. Previdenciária - Contr. ao Seguro de Acidente do Trabalho - Contr. ao Salário Educação - Contr. ao Sistema S		
Patrimônio	- Imposto Propriedade territorial Rural (ITR) - Grandes Fortunas - Contribuição de Melhoria	- Imposto Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Natureza (ITCMD) - Imposto Propriedade Veículos Automotores (IPVA) - Contribuição de Melhoria	- Imposto de Propriedade predial e territorial Urbano (IPTU) - Imposto de Transmissão de bens Imóveis (ITBI) - Contribuição de Melhoria

Atividade Econômica	- Imposto Produtos Industrializados (IPI) - Imposto de Operações Financeiras (IOF) - Imposto de Importação (II) - Imposto Exportação (IE) - Contr. Social da Seguridade Social (COFINS) - Programa de Integração Social (PIS) - Contr. Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - Contr. de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE)	- Imposto Circulação Mercadorias e Serviços (ICMS)	- Imposto de Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
----------------------------	---	--	--

Fonte: slides de aula de Diogo Joel Demarco, adaptado do site da Receita Federal (2019).

Por outro lado, a Constituição estabelece outras regras importantes, desta vez referente a arrecadação de tributos. Essas regras delimitam a repartição das receitas tributárias oriundas do processo de arrecadação (art. 157 a 162 da CF/88). Em outras palavras, apesar da outorga de criação dos tributos, a Carta Magna estabelece quanto e a quem pertencerá o resultado da tributação. Então, nem sempre o ente político que tem a competência/autorização para instituir determinado tributo ficará, em sua integralidade, com o produto da respectiva arrecadação.

Sobre esse conceito de repartição de receita tributária, Paulsen (2019) explica:

Os dispositivos constitucionais que repartem as receitas de impostos entre os entes federados ora dispõem que lhes “pertencem” determinado percentual ou fração dos impostos da competência de outros entes, de modo que possam se apropriar dos respectivos valores quando os tenham retido ou que lhes sejam diretamente repassados pelos entes competentes (arts. 157 e 158), ora determinam à união que os entregue ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal ou ao Fundo de Participação dos Municípios, havendo, ainda, determinações de entrega de percentuais para programas de financiamento regionais, dentre outras normas pontuais (art. 159). (PAULSEN; 2019, p. 99)

Na tabela abaixo, é possível visualizar a sistemática de repartição de receitas tributárias entre os entes federados brasileiros dos tributos previstos na Constituição Federal:

Tabela 1. Partilha e distribuição dos Impostos entre União, Estados e Municípios – %

Competência/Imposto	Após Constituição Federal/1988			
	UNIÃO	União	Estados	Municípios
Importação		100		
Exportação		100		
Renda		53	21,5 (FPE) 3(NO,NE,CO)	22,5 (FPM)
Produtos Industrializados		43	21,5 (FPE) 3 (NO,NE,CO) 7,5 (F.Export)	22,5 (FPM) 2,5 (F.Exp)
Oper. Financeiras		100	-	-
Transp. Rodoviários		-	-	-
Serv. Comunicação		-	-	-
Combustíveis/Lubrificantes - 1987- 1988		-	-	-
Energia Elétrica		-	-	-
Minerais		-	-	-
Territorial Rural (ITR)		50	-	50
Grandes Fortunas (IGF)		100	-	-
ESTADOS				
Circul. Mercadorias 1988 – e Serviços (ICMS)		-	75	25
Trans. Bens Imóveis Causa Mortis/ Doação (ITCMD)		-	100	
Veículos Automotores (IPVA)			50	50
MUNICÍPIOS				
Predial/Territorial Urbano				100
Trans. Inter Vivos (ITBI)		-	-	100
Serviços (ISS)				100
Venda a Varejo de Combustível				100

Fonte: slides de aula de Diogo Joel Demarco, adaptado do site da Receita Federal (2019).

A título de outro exemplo, vale apresentar os dados divulgados pela Receita Federal¹, apresentados na tabela abaixo.

Tabela 2. Carga tributária por ente federado, 2017 e 2018.

Ente Federativ	2017	2018	Varição
----------------	------	------	---------

¹ Disponível em <https://www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 01/11/2020

	Arrecadação	% do PIB	% da Arrec.	Arrecadação	% do PIB	% da Arrecad	Arrecad. Nominal	Arred. rREAL	p.p do PIB	p.p da Arrecad.
União	1.448.349,32	22%	68,04	1.547.402,45	22,46%	67,53%	99.053,14	51.468,49	0,46	-0,51
Estados	547.073,54	8,31	25,70	593.382,08	8,61%	25,90%	46.308,54	28.334,77	0,30	0,20
Municípios	133.189,98	2,02	6,26	150.622,55	2,19%	6,57%	17.432,54	13.056,69	0,16	0,32
Total	2.128.612,84	32,33%	100%	12.291.408	33,26%	100%	162.794,24	92.859,95	0,93	00

Fonte: Receita Federal (2019)

Em 2018, de todos os tributos arrecadados, é possível observar que a carga tributária do Brasil em relação ao PIB foi de 33,26%. Desses, 67,53% foram arrecadados pela União; 25,90% pelos Estados, e apenas 6,57% dos Municípios. Portanto, não necessariamente o ente instituidor do tributo ficará com todo o produto de arrecadação oriundo do pagamento de um tributo.

Assim, em resumo, é possível verificar que há uma grande complexidade de regras e leis em torno do sistema tributário, de cunho eminentemente constitucional, que não só delimitam a criação de tributos, como também todo o processo de tributação, arrecadação e gasto social do Estado.

Complementarmente ao conjunto de leis há, todavia, um rol de princípios tributários essenciais que norteiam toda a interação e aplicação do sistema tributário, os quais são de fundamental entendimento para o objetivo deste trabalho, principalmente na percepção dos caminhos pretendidos pelas propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, os quais a seguir serão tratados.

2.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS ESSENCIAIS

Um sistema tributário pode ser conceituado como o "conjunto normas que regulam a ação estatal de tributar, ou seja, de exigir tributos" (ICHIHARA, 2014, p.31). Assim, antes de serem apresentados os princípios propriamente que orientam a estrutura do sistema tributário, há de se fazer uma rápida distinção entre regras e princípios, conforme a sua estrutura normativa.

Sobre essa distinção, assim explica Paulsen (2021):

São regras quando estabelecem simples normas de conduta, determinando ou proibindo que se faça algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio-termo(...) São princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares. Como exemplos, temos a determinação de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF) e a vedação à instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, da CF). Em face de um princípio, teremos de construir a regra para o caso concreto. As regras, pois, caracterizam-se como sendo razões definitivas, prescrições que impõem determinada conduta, enquanto os princípios são razões *prima facie*, prescrições de otimização. (PAULSEN, 2021, p. 33)

Tem-se, então, que as regras são aplicáveis ou não, a depender da subsunção ao caso concreto. Já os princípios, são instrumentos de orientação e otimização da aplicação das normas, em grande parte utilizados para resolver um conflito entre normas de conduta.

No capítulo "Do Sistema tributário Nacional" é onde estão localizados importantes elementos de compreensão do sistema tributário brasileiro, segundo Ichihara (2014), podem ser assim listados:

- Dos princípios fundamentais: arts. 1º ao 4º
- Dos direitos e garantias fundamentais: art. 5º
- Da organização do Estado: arts. 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 29, 29A, 30, 32, 37 e 43.
- Da organização dos Poderes: art.48, 49, 51, 52, 59, 60, 61, 62, 64, 68, 84, 85, 92, 95, 96, 102, 105, 108, 109, 125 e 128.
- Da tributação e do Orçamento: arts 145 ao 156 e 167
- Da ordem Econômica e Financeira: art. 173, 175, 179, 182 e 184
- Da ordem Social: art. 195, 201 e 212.
- Das Disposições Constitucionais Gerais: arts. 236, 237, 239 e 240
- Das Disposições Constitucionais Transitórias: arts. 10, 11, 13, 14, 15, 16, 25, 27, 33, 34, 40, 41, 56, 57, 59, 66, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79, 80, 81, 82 e 83. (ICHIHARA, 2014, p.47)

Em matéria de princípios, a Constituição Federal não traz um rol explícito, sendo preciso um exercício de interpretação e identificação ao longo do texto constitucional. Para o objetivo do trabalho, e principalmente para análise e compreensão dos possíveis caminhos para a reforma tributária, podem ser destacados os seguintes princípios: o princípio da legalidade, o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco. Deles, podem decorrer alguns outros conceitos e elementos fundamentais para o objetivo do trabalho.

O art. 150, I, da CF/88 estabelece que é vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Esta previsão consagra o princípio da legalidade. Segundo esse princípio, "não apenas o dever de pagar deve estar

referido na lei, mas todas as dimensões e elementos da estrutura da norma jurídica tributária devem constar, ou, ao menos, devem ser passíveis de reconstrução pelo intérprete, a partir do texto legal" (MACHADO, 2019, p.57). Só assim, será possível determinar em quais circunstâncias será devido (hipótese de incidência), por quem (sujeito passivo), em que montante (base de cálculo e alíquota) e a qual o ente tributante.

Sobre esse princípio, vale transcrever os ensinamentos de Carrazza (2017)

(...) com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação. (...) Significa (...) que *todos* os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo. Assim (...) a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com *isonomia* e *justiça*. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica. [...] Em suma, o princípio exige (...) que todos os que realizam o *fato impositivo tributário* venham a ser tributados com igualdade. Do exposto, é intuitiva a interferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se. De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. [...] O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições. Tais ideias valem, também, para as *isenções tributárias*: é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes. São os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proscrevem tais práticas (CARRAZZA, 2017, p. 71)

Assim, o princípio da legalidade "não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificação constitucional, como exige tratamentos diferenciados quando seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado" (PAULSEN, 2021, pág. 38).

O outro princípio importante é o da capacidade contributiva, previsto no art. 154, §1º, da CF/88. Referido princípio consagra que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Sobre este princípio, assim ensina Luciano Amaro (2012):

O princípio da capacidade contributiva (...) inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. (...) quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (Amaro; 2012, pág. 65)

Com efeito, segundo Paulsen (2021), há diversas formas diferentes de se aplicar o princípio da capacidade contributiva, dentre as quais: podem ser destacadas a: a) imunidade, b) isenção, c) progressividade, d) seletividade:

Através de imunidade, a própria Constituição afasta a possibilidade de tributação de pessoas reconhecidamente pobres relativamente à obtenção de certidão de nascimento e de óbito (...).

Através de isenção, podem-se dispensar do pagamento de determinado tributo pessoas que não tenham capacidade contributiva, como no caso da isenção, para desempregados, de taxa de inscrição em concurso público (...)

A progressividade constitui técnica de agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo (...) implicando uma tributação mais pesada quando a base de cálculo for maior (...) (PAULSEN, 2021, p. 32).

Por seletividade entende-se que os ônus tributários diferentes "sejam impostos a produtos ou serviços também diferentes, a depender de determinado critério" (MACHADO, 2019, pág. 101). Trata-se, na prática, de realmente estabelecer distinções entre os objetos a serem tributados, de sorte a onerá-los de maneira diferente proporcional e sensata a partir de um parâmetro previamente eleito.

Portanto, em geral, "a capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal, mas principalmente um verdadeiro princípio a orientar todo o processo de tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias" (PAULSEN, 2021, pág. 33).

O art. 150, IV, da CF/88, por sua vez, preconiza a proibição de que um tributo seja utilizado com efeito de confisco, ou seja, "impede que, a pretexto de cobrar tributo, o Estado se aposses dos bens do indivíduo" (MACHADO, 2019, p.72). Todavia, tal princípio "não é um preceito matemático, mas sim um critério informador, que, à vista das características de um caso concreto, será possível avaliar se determinado tributo corresponderá ou não a um ato de confisco" (AMARO, 2021, p. 67).

Já o art. 150, II, da CF/88 estabelece o princípio da isonomia. Por ele entende-se que é vedado aos entes federativos instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Tal princípio possui um "aspecto formal - de igualdade entre os contribuintes -, e material - tratar os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades". (PAULSEN, 2021, p. 32)

Por fim, para obedecer aos comandos legais e principalmente atingir os objetivos constitucionais, em matéria tributária, há um princípio fundamental que também deve orientar as políticas de tributação, aplicação e distribuição de recursos, qual seja, o princípio da justiça.

Um dos autores que tratou o tema justiça foi John Rawls (LOVETT, 2013). Segundo o autor, a justiça tem de ser vista com relação às exigências da equidade. Neste caso, a equidade devendo ser compreendida como uma exigência de imparcialidade e igualdade (RAWLS, 2002). Em sua obra clássica "Teoria da Justiça", o autor argumenta que a maneira pela qual podemos entender o conceito de justiça é questionando com quais princípios e condições concordaríamos em uma situação inicial de plena equidade.

Para elucidar tal proposição, Sandel (2015) destaca que Rawls propôs o seguinte raciocínio:

(...) suponhamos que, ao nos reunirmos para definir nossos princípios ideais, não saibamos a qual categoria pertencemos na sociedade. Imaginemo-nos cobertos por um "véu de ignorância" que temporariamente nos impeça de saber quem realmente somos. Não sabemos a que classe social ou gênero pertencemos e desconhecemos nossa raça ou etnia, nossas opiniões políticas ou crenças religiosas. Tampouco conhecemos nossas vantagens ou desvantagens — se somos saudáveis ou frágeis, se temos alto grau de escolaridade ou se abandonamos a escola, se nascemos em uma família estruturada ou em uma família desestruturada. Se não possuíssemos essas informações, poderíamos realmente fazer uma escolha a partir de uma posição original de equidade. Já que ninguém estará em uma posição superior de barganha, os princípios escolhidos seriam justos. (RAWLS apud SANDEL, 2015, p. 155).

O resultado desse processo e exercício racional, chamado de "posição original", daria o surgimento de "dois princípios de justiça". O primeiro princípio atribuindo precedência à liberdade máxima para cada pessoa sujeita à liberdade semelhante para todos. E o segundo princípio estaria relacionado a justiça e

equidade distributiva para eliminar desigualdades e garantir igualdade de oportunidades (LOVETT, 2013).

Segundo Machado (2019), o pensamento de Rawls, neste ponto,

(...) confirma a existência de desigualdades saudáveis e que não devem ser combatidas, e, por outro lado, de desigualdades que não revertem em proveito de todos e não decorrem das escolhas feitas pelos sujeitos envolvidos, seja pelos que têm mais, seja pelos que têm menos, e que por isso não são moralmente justificáveis. Estas últimas são desigualdades que prejudicam o desenvolvimento da sociedade, e que não representam a consequência de maior ou menor esforço, trabalho, ousadia, criatividade ou mérito; são essas, não justificáveis moralmente, e nocivas economicamente, que precisam ser reduzidas. (MACHADO, 2019, p. 10)

Quem também trata do tema da justiça é o autor Amartya Sen (2002), que, em seu livro “Desenvolvimento como Liberdade”, identificou na expansão das liberdades e das capacidades do ser humano o principal meio para o desenvolvimento. O autor explica que o desenvolvimento de um país está essencialmente ligado às oportunidades que ele oferece à população de fazer escolhas e exercer sua cidadania. Para Sen (2002), para tratar a questão de desigualdades, os esforços devem se voltar à garantia das liberdades individuais, e não propriamente à promoção de renda ou ao patrimônio.

Com efeito, o problema da igualdade deveria ser enfrentado a partir da capacidade de cada sujeito para transformar recursos pessoais em liberdades, chegando à conclusão de que todos são responsáveis pelo desenvolvimento de suas potencialidades individuais, desde tenham os meios para desenvolver essas potencialidades.

Da leitura do texto constitucional brasileiro, não há dúvida de que a República Federativa do Brasil tem como um de seus objetivos a redução das desigualdades sociais, principalmente tendo em vista os preceitos expressamente escolhidos no art. 3º da Carta Magna.

Contudo, como visto, o alcance desses objetivos está diretamente relacionado com eficiência do Estado na obtenção, gestão e aplicação de recursos. Sendo assim, o sistema tributário constitui o instrumento indispensável para a persecução dos objetivos de um Estado, podendo significar tanto um elemento de suporte quanto um obstáculo ao desenvolvimento. No caso do Brasil, não resta dúvida que o sistema tributário constitui o principal obstáculo à persecução dos

objetivos constitucionais (GOMES, 2020; OLIVEIRA, 2018; FAGNANI e ROSSI, 2018;). De fato, nenhum sistema tributário no mundo é perfeito, "mas isso não justifica as iniquidades do caso brasileiro" (FAGNANI, 2018, p. 11).

Portanto, neste momento, compreendidos os conceitos e elementos fundamentais que compõem o sistema tributário brasileiro, é possível avançar e apresentar qual o atual cenário do sistema tributário brasileiro e suas principais distorções históricas. Posteriormente, ainda na próxima seção, serão apresentadas as principais propostas em tramitação no Congresso Nacional capazes de serem apreciadas e definitivamente reformarem o sistema.

3 O ATUAL CENÁRIO BRASILEIRO E OS CAMINHOS PARA REFORMA TRIBUTÁRIA

Segundo Passos, Guedes e Silveira (2018), a ineficiência do sistema tributário brasileiro pode ser resumida em "baixa progressividade do sistema, baixa capacidade de arrecadação, complexidade da legislação, sobreposição de bases de incidência, guerra fiscal, distribuição de cargas tributárias e confusão de tributos" (PASSOS, GUEDES E SILVEIRA, 2018, p. 96). Além disso, afirma-se que o sistema brasileiro se transformou em um instrumento "anticrescimento econômico, antifederação e que agravou a distribuição desigual do ônus da tributação entre os membros da sociedade" (OLIVEIRA, 2018, p. 83).

Diante desse contexto, e por conta do agravamento da desigualdade e do baixo desempenho econômico, no Brasil, retorna ao debate público a necessidade de uma reforma tributária ampla capaz de simplificar o sistema, desenvolver economicamente o país e reduzir a desigualdade.

Contudo, para analisar o que se pode esperar das propostas para reforma tributária para o Brasil, é fundamental verificar as principais distorções históricas enfrentadas pelo país no que diz respeito à tributação. Somente após isso, será possível compreender propostas de reforma tributárias tramitando no congresso e analisar os resultados por elas projetados.

Assim, a seguir, passa-se a especificar mais sobre reconhecidas distorções do sistema tributário brasileiro, bem como, posteriormente, os caminhos colocados atualmente para alteração desse cenário.

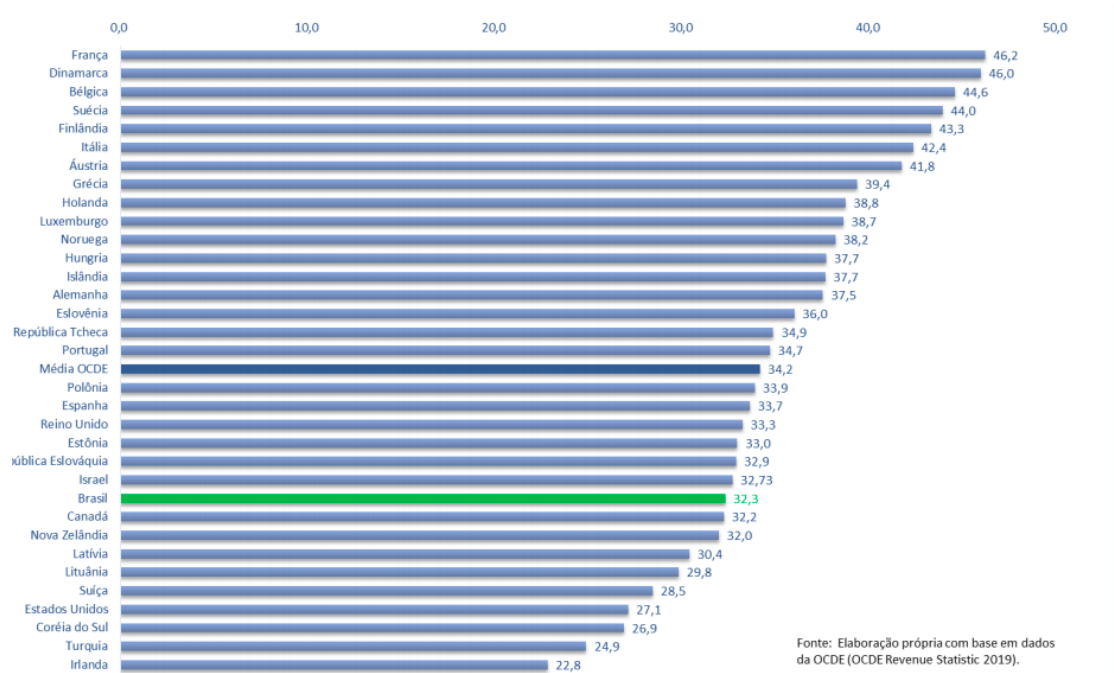
3.1 PRINCIPAIS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A carga tributária em um país é a relação entre o volume de tributos arrecadados e o total de riqueza produzida (PIB). Com a Constituição de 1988, a carga tributária bruta do Brasil saltou de 23,4% do Produto Interno Bruto (PIB) em 1988 para 33,6% em 2005. Em 2011, a arrecadação tributária de 1,5 trilhão de reais implicou uma carga tributária de 36,02% do PIB². Os dados atualizados referem uma carga tributária de aproximadamente 33% do Produto Interno Bruto. O gráfico 1 apresenta a situação da carga tributária brasileira em comparação com os

²Disponível em <https://ibpt.org.br>. Acesso em 01/11/2020

países da OCDE.

Gráfico 1 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE



Fonte: Receita Federal (2019)

Por mais que o nível da carga tributária brasileira pareça alto, principalmente explicado pelo projeto de 1988 de instituir um Estado de Bem-Estar Social, o que mais preocupa é sua ineficiente e regressiva estrutura, bem como sua complexidade e má distribuição (ORAIR e GOBETTI, 2017).

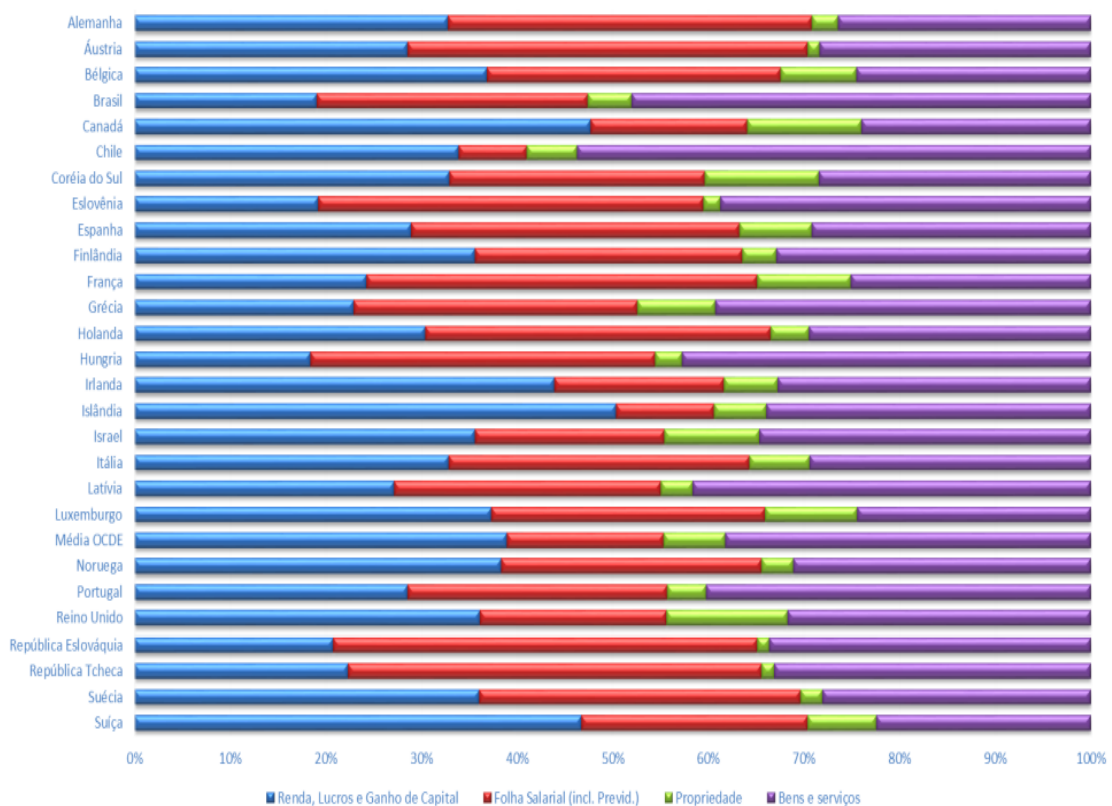
A regressividade constitui o antônimo da progressividade. Como visto no tópico dos princípios, a progressividade decorre do princípio da capacidade contributiva, que prevê que aquele que tem mais deve pagar mais tributos. Além disso, foi apresentada a distinção entre tributos diretos e indiretos. Enquanto o primeiro deve ser suportado diretamente pelo contribuinte indicado pela lei, o segundo pode ser repassado e suportado por terceiros em decorrência da existência de negócio jurídicos.

Conforme afirma Gomes (2020), o sistema tributário brasileiro é um dos mais regressivos do mundo. Sobre a regressividade do sistema, assim esclarecem Orair e Gobetti (2017):

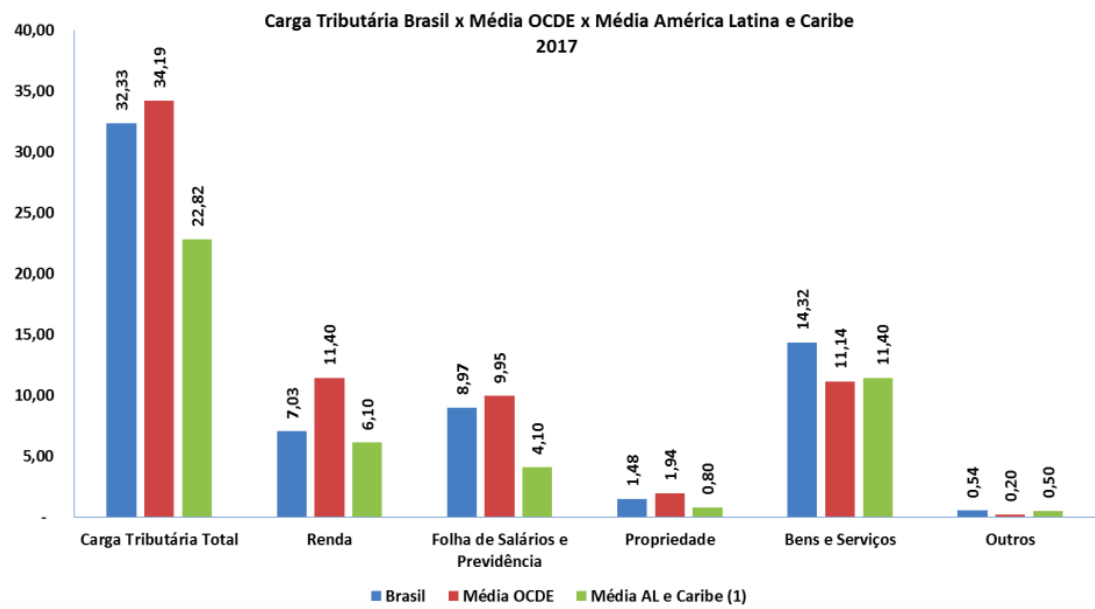
Os tributos diretos sobre a renda e a propriedade das pessoas físicas tendem a incidir proporcionalmente mais sobre os mais ricos, mesmo em uma estrutura tributária que, como a brasileira, faz uso muito restrito de alíquotas progressivas. Em contrapartida, os impostos indiretos sobre a produção dos bens e serviços, que impõem um custo para as empresas e, enquanto tal, tendem a ser repassados para seus preços, são normalmente regressivos porque penalizam proporcionalmente mais aqueles que destinam uma maior parcela da sua renda para o consumo, isto é, os mais pobres. A combinação entre tributação direta pouco significativa (e pouco progressiva) e elevado peso da tributação indireta torna a carga tributária global regressiva, situação que é no mínimo injusta socialmente, porque a tributação atua reforçando a concentração de renda em um dos mais desiguais países do planeta. (ORAIR e GOBETTI, 2017, p. 227)

Nos gráficos que seguem abaixo é possível verificar a distribuição da carga tributária no Brasil por base de incidência (Renda, patrimônio, folha de salário, etc):

Gráfico 2 - Carga Tributária por Base de Incidência - Brasil e Países da OCDE



Fonte: Receita Federal do Brasil (2019)

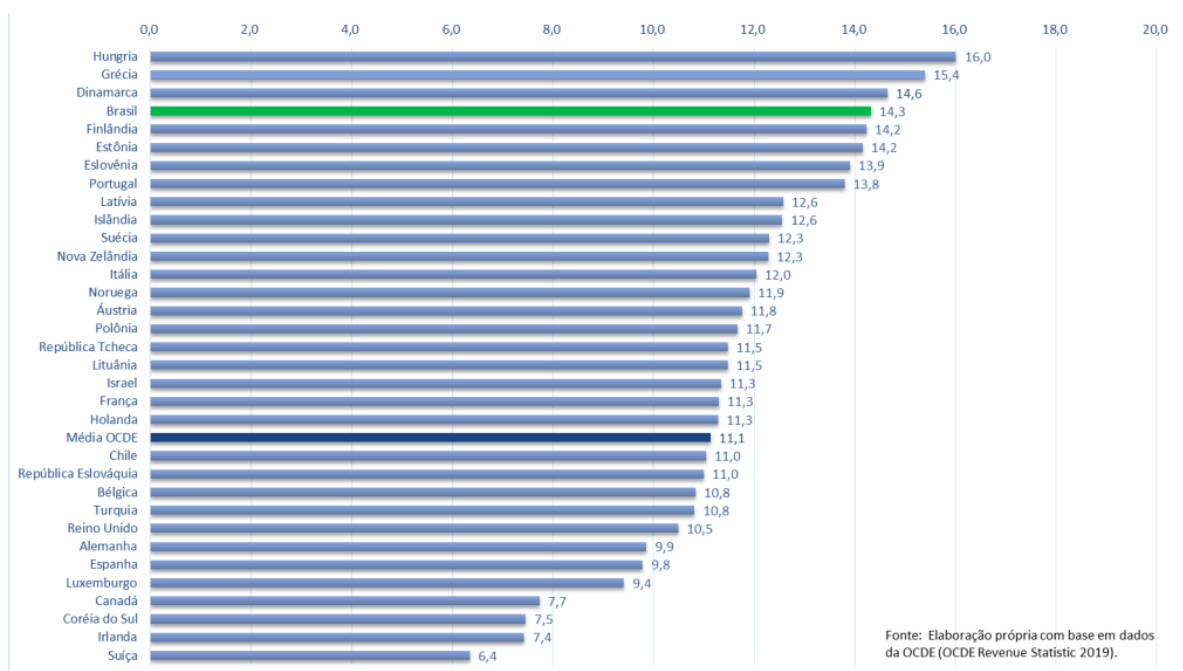
Gráfico 3 - Carga Tributária Brasil x Média OCDE x Média América Latina e Caribe

Fonte: Receita Federal (2019)

De plano é possível verificar-se que a distribuição da carga tributária sobre os bens e serviços é significativamente maior do que sobre a renda e patrimônio, ilustrando o caráter regressivo do sistema. Esse é uma das grandes distorções do sistema brasileiro, pois, "com um tratamento notoriamente preferencial dado às rendas do capital, de modo geral, o Brasil subonera os rendimentos das pessoas físicas que delas se apropriam, transferindo a maior parte do ônus tributário para o consumo e a folha salarial" (OLIVEIRA, 2018, p.68).

A tributação sobre o consumo é feita de forma indireta porque quem arca com essa carga tributária é o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor de bens e serviços. Como é de imaginar, tal situação "onera muito mais a população mais pobre, principalmente levando em conta as propensões marginais a consumir distintas entre as famílias ricas e pobres, e a inadequada seletividade conforme a essencialidade do produto" (PASSOS, GUEDES e SILVEIRA, 2018, p. 1010). Abaixo apresenta-se um gráfico comparando a tributação sobre o consumo entre o Brasil e os países da OCDE, demonstrando a excessividade da tributação sobre o consumo no Brasil.

Gráfico 4 - Carga tributária sobre bens e serviços - Brasil e países OCDE



Fonte: Receita Federal (2019)

Enquanto a maioria dos países tributa o consumo através de um único imposto, não-cumulativo, de valor agregado, o Brasil atualmente adota uma multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços - ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins. Sobre essa multiplicidade de tributos, assim explica Oliveira (2018):

[...] o que deveria ser um imposto sobre o valor agregado, distribuiu-se, desde a reforma de 1966, em três impostos exclusivos de cada ente federativo: o IPI, da União; o atual ICMS, dos estados; e o ISS, dos municípios, o último sendo de caráter cumulativo. Tanto o ICMS como o ISS são manejados como instrumentos de política econômica, desencadeando guerras fiscais e conflitos federativos, dos quais essas unidades não abrem mão sem a garantia de que não perderão recursos e sem uma solução para a preservação de sua autonomia. Além disso, regimes especiais de tributação, como do *Simples* e o do lucro presumido, por exemplo, também transformaram parte desses impostos em impostos de natureza cumulativa, provocando distorções nos preços relativos e erodindo as bases da tributação. Sobre essa mesma base de incidência também foram criadas várias contribuições, também de caráter cumulativo, cobradas sobre a receita bruta e a folha de salários para o financiamento das políticas sociais (OLIVEIRA, 2018, p. 76).

Essa multiplicidade de tributos, de competências e regras tributárias de partilha, decorrente do federalismo, faz com que o sistema tributário seja extremamente complexo.

Em aspectos legislativos, de acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), até setembro de 2013, os três entes federativos editaram 309 mil normas³. Por outro lado, o sistema exige demasiados recursos de tempo e pessoal para seu acompanhamento e apuração. Segundo dados do Banco Mundial, no Brasil são necessários cerca de 62,5 dias, ou 1.501 horas, para que empresários apurem e paguem todos os impostos de uma empresa⁴. O número é o maior entre todos os 190 países analisados. Na OCDE, o tempo despendido com a tarefa é de cerca de 158,8 horas, ou 10,5% do que é gasto no Brasil

Como consequência disso, Passos, Guedes e Silveira (2018) destacam que "o custo acentuado do sistema tributário (...) concomitantemente ao proeminente nível de complexidade, (...) abrem brechas para o planejamento tributário e a sonegação fiscal." (PASSOS, GUEDES e SILVEIRA, 2018, p. 97).

Em um estudo feito pelo Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG), vinculado ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), que analisou dados de Imposto de Renda referentes ao período de 2007 a 2013, o resultado mostrou que o Brasil é um paraíso tributário para os "super-ricos", onde aproximadamente 71 mil pessoas (0,05% da população adulta), são detentoras de 8,5% da renda nacional (GOBETTI e ORAIR, 2017).

Essa distorção deve-se, principalmente, a uma outra peculiaridade da legislação brasileira: a isenção de lucros e dividendos distribuídos pelas empresas a seus sócios e acionistas. Juntamente com a Estônia, o Brasil é o único país do mundo que isenta esta base de incidência (GOMES, 2020). Portanto, além de tributar em excesso o consumo, o Brasil tributa pouco a renda.

Dos 71 mil brasileiros super-ricos, cerca de 50 mil receberam dividendos em 2013 e não pagaram qualquer imposto por eles (ZOCKUN, 2007). A desoneração dos lucros e dividendos constitui-se uma das maiores e mais graves distorções da tributação brasileira, tornando o Imposto da Renda das Pessoas Físicas no Brasil desigual e regressivo.

³<https://ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/>. Acesso em 02/02/2021

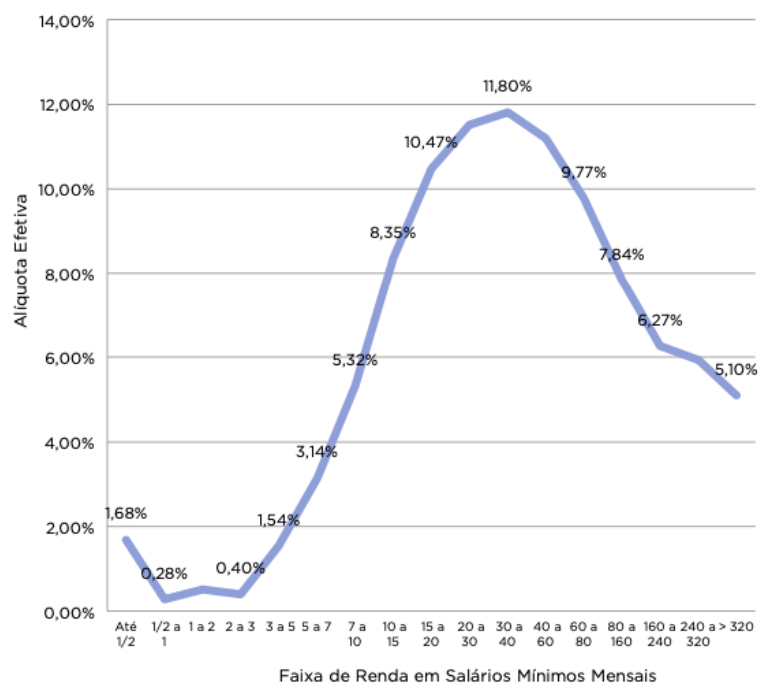
⁴Disponível em:

[https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/10/brasil-e-o-pais-em-que-empresario-gasta-mais-tempo-para-pagar-imposto-diz-banco-mundial.shtml#:~:text=Por%20ano%2C%2062%2C5%20dias,empres%C3%A1rios%20paguem%20impostos%20no%20Brasil](https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/10/brasil-e-o-pais-em-que-empresario-gasta-mais-tempo-para-pagar-imposto-diz-banco-mundial.shtml#:~:text=Por%20ano%2C%2062%2C5%20dias,empres%C3%A1rios%20paguem%20impostos%20no%20Brasil.). Acesso em: 02/02/2021

Um outro estudo, desta vez da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe) de 2007, demonstrou que quem ganhava até dois salários mínimos no Brasil pagava 48,8% de sua renda em impostos, enquanto que quem recebia mais de trinta salários gastava em tributos apenas 26,3% de seus rendimentos. Na prática, a alíquota efetiva média paga pelos super-ricos chega a apenas 7%, enquanto a média nos estratos intermediários dos declarantes do imposto de renda chega a 12%”.⁵

A ausência de isonomia no tratamento das rendas oriundas do capital e renda em relação às sobre o trabalho resulta em alíquotas efetivas distintas entre contribuintes que possuem equivalente capacidade contributiva. No gráfico abaixo, é possível ver a disparidade de alíquotas efetivas conforme o aumento da renda e capital.

Gráfico 5 - Alíquota Efetiva Média do IRPF por faixa de renda em salários mínimos mensais no Brasil



Fonte: Receita Federal do Brasil (2019);

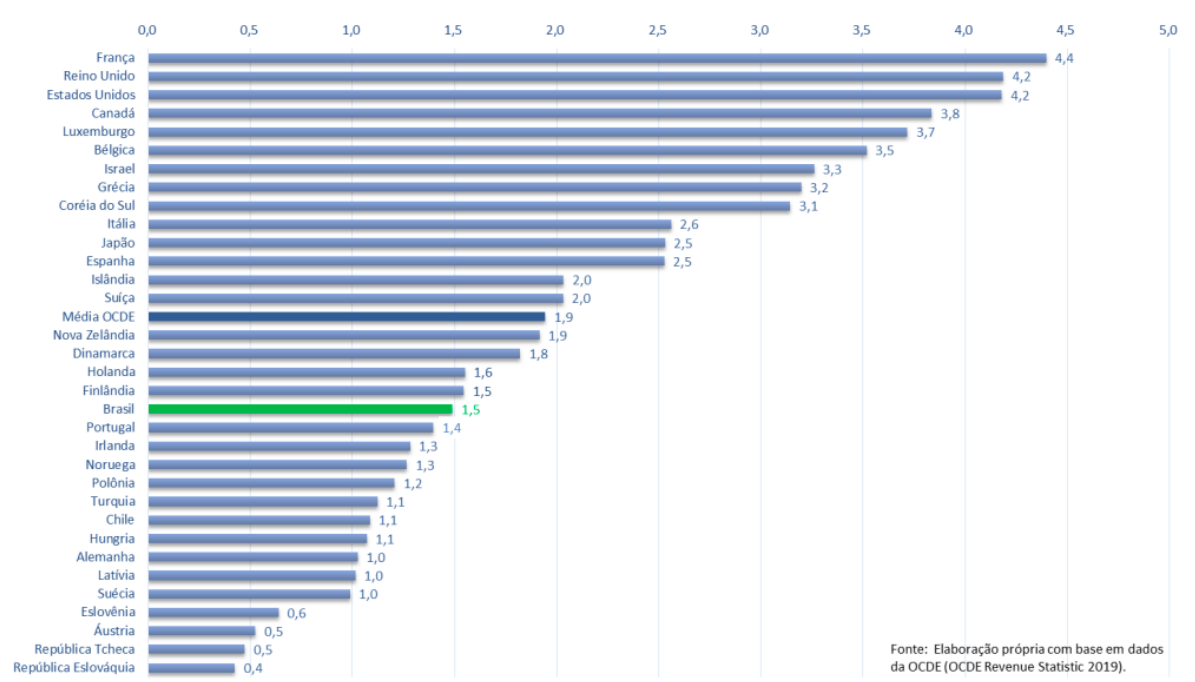
⁵ Disponível em <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2020/08/03/especialistas-defendem-tributacao-de-super-ricos.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em: 01/11/2020

Com efeito, as alíquotas efetivas médias relativas aos contribuintes que recebem rendas maiores são inferiores em comparação com aqueles que recebem rendimentos menores. Ou seja, o IRPF realmente é progressivo apenas até a faixa de 30 a 40 SM mensais e regressivo a partir de então. A exímia oneração dos rendimentos de capital, como exemplo os juros de capital próprio, também são outro fator que contribuem para essa manifesta distorção. Enquanto os salários são tributados em alíquota máxima de 27,5%, os juros de capital próprios distribuídos têm alíquota máxima de 15%.

Em outras palavras, quanto mais rico o contribuinte é, menos de sua renda ele pagará em impostos; enquanto que quanto mais pobre o contribuinte é, maior parte da sua renda será paga em impostos. Com efeito, verifica-se que os alegados "beneficiários das políticas sociais são também seus principais financiadores, o que reflete a dramática regressividade do sistema de impostos" (FAGNANI e ROSSI, 2018, P. 141).

Referente à tributação do patrimônio, o Brasil também fica extremamente aquém em comparação com o resto do mundo. Abaixo, um gráfico mostrando a tributação sobre a propriedade no Brasil e nos países da OCDE.

Gráfico 6 - Carga tributária sobre o patrimônio - Brasil e países da OCDE



Fonte: Receita Federal (2019)

A tributação e arrecadação do IPTU, no âmbito dos municípios, também é baixa quando comparada aos padrões internacionais. Atualmente, "sua arrecadação representa entre 0,42% e 0,52% do PIB, quando, por exemplo, análises demonstram um potencial de arrecadação do IPTU entre 0,90% e 1,25% do PIB (CESARE, 2018, p. 369). Quanto ao ITR, impostos sobre Território Rural, de competência federal, mas arrecadado pelos municípios, a arrecadação é basicamente irrisória. Além disso, há um grande problema de avaliação das terras em que incidem este tributo, o que contribui para sonegação e arrecadação, principalmente quando o assunto diz respeito a grandes latifúndios improdutivos (FAGNANI, 2018).

Ainda sobre a distorção envolvendo a tributação do patrimônio, cumpre referir os tributos sobre heranças e doações. No Brasil, a alíquota marginal do ITCMD é de 8%, que, em 2016, correspondeu a 0,12% do PIB. Contudo, tal percentual ainda é um tanto inferior ao de outros países desenvolvidos, a qual, frequentemente, pode ultrapassar o patamar de 30%, podendo chegar inclusive a 50% em determinados casos - como Bélgica, França, Inglaterra, Japão, etc. (CARVALHO JR., 2018).

Outro ponto reconhecidamente polêmico envolvendo a política fiscal do Brasil diz respeito às renúncias fiscais. De acordo com Almeida (2000) renúncia de receita é

um termo classicamente consagrado na terminologia orçamentária, servindo para expressar perdas de arrecadação tributária em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários (isenção, redução especial de base de cálculo e incentivos) concedidos pelo poder público a contribuintes de determinados setores, regiões ou mesmo pessoas físicas". (ALMEIDA, 2000, p. 27)

Em que pese a reconhecida crise fiscal e social que assola o Brasil, segundo o Painel de Renúncias Tributárias do Tribunal de Contas da União - TCU, as renúncias fiscais corresponderam a 348 bilhões de reais no ano⁶. Com efeito, no Brasil, processos isolados de desoneração tributária não têm resultado em estímulo à demanda ao consumo, nem ao pleno emprego, tampouco à distribuição de renda.

⁶ Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/fatos-fiscais/renuncia_fiscal.htm. Acesso em: 01/11/2020

Tal instrumento, indiscriminadamente utilizado, tem causado diversos prejuízos aos cofres públicos, seja em razão da própria renúncia de receita, seja pelo insuficiente desempenho financeiro, econômico e social da medida, pois o nível de renúncias fiscais de que o Estado abre mão acabam, via de regra, transformando-se em direitos adquiridos, equivalendo a cerca de 20% da carga tributária (OLIVEIRA, 2018). Em outras palavras, a política de desoneração Tributária no Brasil tem sido utilizada como forma de maximização das taxas de lucros do setor privado, além de reforçarem a regressividade do sistema tributário brasileiro.

Por conta desses fatores, o Brasil vem sendo considerado um dos países mais desiguais do mundo, sendo o sistema tributário um dos principais problemas responsáveis por tal situação (GOMES, 2020). No quesito, aliás, o Brasil é vice-campeão mundial num ranking liderado pela África do Sul. Só em 2015, os 10% mais ricos se apropriaram de 55,3% da renda nacional e os 50% mais pobres de apenas 12,3% (MORGAN apud FAGNANI, 2018).

O índice de Gini - indicador para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo, por exemplo, indica que, considerando a renda domiciliar per capita, apresentou comportamento descendente no período recente pelos dados da Pnad, saindo de um patamar de 0,588, em 2003, para 0,517, em 2015, patamar ainda elevado⁷.

Portanto, seja pela isenção dos lucros e dividendos distribuídos, seja pelas baixas alíquotas praticadas no Brasil com relação a tributação da propriedade e renda, excesso de tributação do consumo, bem como pela complexidade e regressividade do sistema, o fato é que são diversas as distorções históricas existentes, que, ao fim e ao cabo, contribuíram para tornar o Brasil um país extremamente desigual, de extrema concentração de riqueza e má distribuição de renda (PASSOS, GUEDES E SILVEIRA, 2018).

Assim, apresentadas as principais distorções históricas do sistema tributário brasileiro, cumpre neste momento compreendermos as principais propostas de reforma tributária em tramitação no congresso nacional e em evidência no debate

⁷Disponível em:

<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25700-pnad-continua-2018-10-da-populacao-concentram-43-1-da-massa-de-rendimentos-do-pais#:~:text=O%20%C3%ADndice%20de%20Gini%20%C3%A9,foi%20de%200%2C509%20em%202018.>
Acesso em: 01/11/2020

público, capazes de serem deliberadas e apreciadas. Ao final, objetiva-se analisarmos as propostas, com base nos conceitos e elementos até então abordados, como forma de entender os caminhos possíveis de reforma tributária.

3.2 PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Não são poucos os desafios e as dificuldades para a realização de uma reforma tributária ampla no Brasil. Assim explica Oliveira (2018)

De um lado, porque, dado o atual quadro de recessão/ estagnação da economia, combinado com a situação de desequilíbrio das contas do setor público, reformas mais profundas do sistema se tornam mais difíceis, à medida que podem ocasionar redução ainda maior das receitas enquanto o novo sistema estiver sendo implantado, piorando a situação fiscal; de outro lado, porque uma reforma dessa amplitude, exigida para remover as imperfeições do sistema, demanda um governo com legitimidade política, capaz de negociar as mudanças requeridas, dirimir os inevitáveis conflitos que desencadeiam e soldar os distintos interesses que com ela serão afetados em meio à construção de um novo projeto de sociedade. Não se trata, portanto, de um projeto de reforma tributária que possa ser levado à frente pela atual administração, que não preenche esses requisitos (OLIVEIRA, 2018; 67)

Contudo, os autores Orair e Gobetti (2017), em seu estudo "Reforma Tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate", procuraram apresentar um ponto de partida para o alcance de um sistema tributário ideal. O referido trabalho apresenta os seguintes aspectos norteadores para uma reforma tributária mais solidária e justa:

- Arrecadação: levantar as receitas de que o governo necessita para alcançar seus objetivos de gasto e distributivos.
- Equidade Vertical: promover a progressividade, no sentido de onerar proporcionalmente mais aqueles que possuem maior capacidade contributiva, de acordo com os objetivos distributivos do governo e com as preferências sociais.
- Equidade horizontal: evitar arbitrariedades de tratamentos tributários não isonômicos entre contribuintes, setores econômicos e fontes de renda.
- Eficiência: buscar minimizar as distorções econômicas e administrativas relacionadas à arrecadação de tributos, além de manter o sistema o mais simples e transparente possível (ORAIR E GOBETTI, 2017, p. 216).

Em complemento, os autores apresentam algumas tendências internacionais no campo da tributação, sob a justificativa de que as experiências internacionais, invariavelmente, constituindo fonte de inspiração e referência, devem também ser observadas quando da elaboração de uma reforma tributária:

- Homogeneização da tributação sobre bens e serviços
- Conceituação ampla da base tributável do IVA
- Revisão de benefícios tributários
- Gradual esgotamento dos modelos baseados na tributação sobre folha salarial
- Erosão da base tributável e pressão para quedas das alíquotas sobre o lucro das empresas. (ORAIR E GOBETTI, 2017, p. 219)

Na esteira desse movimento, outra importante contribuição para o debate da reforma tributária no Brasil é o trabalho denominado "Reforma Tributária Solidária", que reúne um grande grupo de economistas e instituições ligadas ao debate da tributação, através da qual, basicamente são apresentadas oito premissas para uma reforma tributária ampla, capazes de atacar as distorções e anomalias existentes no sistema brasileiro. Seriam elas:

1. Ser pensada na perspectiva do desenvolvimento econômico e social do País.
2. Estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social, preservando e diversificando as fontes para o financiamento da proteção social, em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional.
3. Avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação direta, que incide sobre a renda e o patrimônio das camadas mais ricas da população.
4. Promover a sua progressividade pela redução da participação da tributação indireta que incide sobre o consumo.
5. Restabelecer as bases do equilíbrio federativo.
6. Considerar a tributação ambiental.
7. Aperfeiçoar e resgatar o papel da tributação sobre o comércio internacional como instrumento de política de desenvolvimento.
8. Fomentar ações que resultem em aumento da arrecadação, pela revisão das renúncias fiscais e aperfeiçoamento dos instrumentos de combate à sonegação e evasão.⁸

Ademais, de acordo com Fagnani (2018), organizador do trabalho, seriam três as diretrizes que devem orientar a elaboração desse exercício de redistribuição das bases de incidência da tributação.

- Em primeiro lugar, ampliar a progressividade, pela maior participação da tributação sobre a renda e o patrimônio e menor participação da tributação sobre o consumo na arrecadação total.
- Em segundo lugar, aproximar os principais componentes da tributação brasileira da média dos 34 países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

⁸ Organizado pela Plataforma Política Social, Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco), com o apoio Conselho Federal de Economia (Cofecon), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), da Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES), do Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), do Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e da Oxfam Brasil,

- E, em terceiro lugar, preservar e fortalecer o Estado Social de 1988, procurando, na medida do possível, substituir as fontes de financiamento relativamente mais regressivas por outras com menor carga de tributação e, sobretudo, por fontes que incidem sobre a renda, a riqueza e as transações financeiras⁹

Como referido, o Brasil representa um ponto fora da curva do cenário mundial, principalmente quando comparado às nações desenvolvidas relativamente menos desiguais. Portanto, essas diretrizes são relevantes de serem observadas, principalmente do ponto de vista do alcance de uma denominada justiça fiscal.

Assim, diante do agravamento da crise financeira e social do Estado brasileiro dos últimos anos, severamente ampliada pela pandemia da Covid-19, retorna à pauta pública o tema da necessidade de uma reforma. Nesse contexto, há, hoje, em tramitação no Congresso Nacional, basicamente dois caminhos principais relativos às propostas de reforma tributária: a PEC 110/2019, apresentada no Senado Federal; e a PEC 45/2019, apresentada à Câmara de Deputados.

Ambas propostas referem que a alteração do Sistema Tributário Nacional tem como principal objetivo a simplificação e a desburocratização da economia¹⁰, cada qual, contudo, com suas particularidades, que serão a seguir explicitadas.

3.2.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PEC 110/2019

A Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019 foi idealizada pelo ex-deputado federal Luiz Carlos Hauly e atualmente é de relatoria do Senador Roberto Rocha (PSDB-MA). A referida proposta tem como base a aplicação das diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a qual 90% dos países do mundo já aderiram e que preveem algumas semelhanças em relação ao sistema tributário.

Segundo o autor, a proposta é considerada completa, uma vez que traz mudanças significativas em relação a competência dos entes federativos, alterando 50% dos impostos, estabelecendo o modo como funcionará o Fisco, as alíquotas, a

⁹ Disponível em:

https://www.resbr.net.br/a-reforma-tributaria-necessaria-sem-sacrificar-o-estado-social/#_ftnref3.

Acesso em: 01/10/2020

¹⁰ Disponível em:

<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 01/10/2020

forma de cobrança dos impostos, entre outros aspectos que serão tratados mais a frente¹¹.

Consta como justificação da proposta o seguinte:

A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia.

Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia.

As mudanças visam a uma "reengenharia" do sistema tributário, com impacto semelhante ou até maior do que o ocorrido com o Plano Real (SENADO FEDERAL, 2019, p. 22).

Os principais aspectos da presente proposta envolvem: a extinção e unificação de tributos; um período de transição; a criação de um imposto seletivo; extinção de impostos; e alteração de competência de tributos já existentes.

De início, a PEC 110 propõe a extinção de 9 (nove) tributos (IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide Combustíveis, ICMS e ISS), em contrapartida à criação de dois novos impostos: o Imposto sobre as Operação com Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS).

Conforme a proposta, este novo IBS teria as seguintes características¹²:

- a) competência estadual (curiosidade: o relator do Senado propõe o IVA-Dual);
- b) terá incidência sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis;
- c) cobrado em todas as etapas da produção/circulação;
- d) será não cumulável;
- e) não onerará as exportações nem os investimentos, mas incidirá sobre as importações;
- f) caráter nacional e legislação uniforme;
- g) alíquota uniforme e aplicação do princípio de destino;
- h) incidência "por fora";
- i) uma pequena parte do IBS será utilizada no financiamento da seguridade social;
- j) vedação a benefícios fiscais;
- k) será prevista a isenção para medicamentos e alimentos;

¹¹<https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/ex-deputado-hauly-detalha-pec-110-2019-proposta-d-e-reforma-tributaria-que-tramita-no-senado>. Acesso em 15/12/2020

¹²<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1602268349926&disposition=inline>. Acesso em 12/12/2020

Como pode se verificar, a proposta estabelece o IBS como um tributo de competência estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios, cabendo à lei complementar fixar as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão.

Contudo, há previsão da possibilidade de serem fixadas alíquotas diferenciadas para determinados bens ou serviços. Mesmo que a alíquota possa variar, dependendo do bem ou serviço, ela deve ser aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional¹³.

Enquanto isso, o Imposto Seletivo incidiria sobre operações específicas:

- a) como petróleo e seus derivados,
- b) gás natural,
- c) cigarros e outros produtos do fumo,
- d) energia elétrica,
- e) serviços de telecomunicações,
- f) bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e
- g) veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;" (lei complementar definirá quais os produtos e serviços que serão incluídos no Imposto Seletivo).

A proposta, contudo, atribui a posterior Lei Complementar quais outros os produtos e serviços eventualmente estejam incluídos neste novo Imposto Seletivo. Aos demais produtos, deverá incidir o IBS estadual.

Ademais, há a previsão de instituição temporária de uma nova contribuição, de competência da União, que incidirá sobre operações com bens e serviços, e a qual será cobrada de acordo com as regras de incidência estabelecidas para o IBS, com as seguintes características:

- a) terá alíquota de até 1% (um por cento);
- b) somente incidirá sobre fatos geradores ocorridos no primeiro exercício subsequente ao da publicação da Emenda Constitucional.
- c) o contribuinte poderá compensar o valor pago com a Cofins.

A partir da presente proposta, ficaria extinta a vigente Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - que incide sobre o lucro líquido obtido pela pessoa jurídica -, a qual seria incorporada ao Imposto de Renda. Como consequência, o Imposto de Renda acabaria tendo suas alíquotas ampliadas.

¹³<https://www.cenofisco.com.br/Especiais/ReformaTributaria#trib0>

Por outro lado, há previsão de alteração no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Propõe-se alterar a competência de instituição deste imposto, de estadual para federal, todavia, com previsão de arrecadação, cobrança e fiscalização exclusivamente aos Municípios.

Um ponto relevante é que essa proposta mantém a autorização e previsão de concessão de benefícios fiscais (por lei complementar) em operações envolvendo alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico, e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

Há também a previsão de alterações do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), da seguinte forma:

- a) ser de competência integral dos municípios, para evitar a continuação da “guerra fiscal” entre estados.
- b) Incluir na base de incidência do tributo aeronaves e as embarcações;
- c) Excluir da base de incidência veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e de cargas.

Para implementação da reforma, a proposta apresenta o seguinte plano de transição. Durante 1 (um) ano seria cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS. Depois, a transição duraria 5 (cinco) anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano (os entes federativos não podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).

Quanto à transição da partilha de recursos, no total, a transição seria de 15 (quinze) anos. A partir da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos. Após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, prevista para durar 5 anos, a regra retro descrita é progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de um décimo ao ano.

A seguir, passa-se a apresentar os principais aspectos da PEC 45/2019, que diferentemente da PEC 110, tramita na Câmara dos Deputados.

3.2.2 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PEC 45/2019

A Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 foi elaborada com base em um projeto do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência¹⁴.

As principais mudanças propostas pela presente PEC podem ser resumidas em: extinção de tributos e criação de um IBS e Imposto Seletivo; alteração de questões federativas; apresentação de uma transição; e alteração do tratamento das vinculações e partilhas.

Esta proposta propõe a extinção de 5 (cinco) tributos (IPI, ICMS, ISS, Cofins e PIS) e a criação de um único imposto, incidente sobre Operações com Bens e Serviços, de competência federal, com as seguintes características:

- i) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as utilidades destinadas ao consumo devem ser tributadas;
- (ii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade;
- (iii) será totalmente não-cumulativo;
- (iv) não onerará as exportações, já que contará com mecanismo para devolução ágil dos créditos acumulados pelos exportadores;
- (v) não onerará os investimentos, já que crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital;
- (vi) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo);
- (vii) terá caráter nacional e legislação uniforme, sendo instituído por lei complementar e tendo sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal;
- (viii) garantirá o exercício da autonomia dos entes federativos por meio de lei ordinária que altere a alíquota de competência do respectivo ente;
- (ix) terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos no território do ente federativo;
- (x) nas operações interestaduais e intermunicipais pertencerá ao Estado e ao Município de destino

Neste modelo, cumpre verificar duas perspectivas. Para os contribuintes, o IBS seria um único imposto, com legislação uniforme e recolhido de forma centralizada. Para os entes federativos, haverá alíquotas referenciais (para cada nível federativo), que serão estabelecidas de forma a garantir a compensação, gradativa, da perda de receita dos tributos que serão substituídos pelo IBS ao longo do período de transição de cada ente. Da união será referente ao cálculo da

¹⁴https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra.jsessionid=node01p493zere95jd1djn7hjb7orby15866378.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 12/02/2021

receita oriunda da PIS, COFINS e o IPI. Dos estados, será com base na receita ICMS. E para o Municípios, com base na receita de ISS.

A base de cálculo do IBS será uniforme em todo país. Contudo, cada ente federativo poderá fixar sua alíquota, que será aplicável a todas as operações, não sendo possível adotar uma alíquota maior ou menor para determinado tipo de produto.

Para compatibilizar essas duas dimensões do IBS, a proposta propõe que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal e que, nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino.

Sobre o estabelecimento da alíquota, assim propõe a reforma:

[...] cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”). uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota.¹⁵

O exemplo apresentado na proposta é o seguinte:

Se, por exemplo, a alíquota federal do IBS for 7%, a alíquota do Estado de São Paulo for 11% e a alíquota do município de Campinas for 2%, as vendas em Campinas e para Campinas sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 20%. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 32)

Para o contribuinte, o que importa é apenas a alíquota total. Já, sobre o resultado da arrecadação, cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, fixada conforme descrito anteriormente, sobre a base de cálculo do imposto.

Tratando-se esse novo IBS de um imposto sobre o consumo, nas operações entre entes federativos, deverá ser observado o denominado princípio do destino,

¹⁵<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>

ou seja, o imposto pertencerá ao estado e ao município destino da operação, a operacionalização da distribuição da receita entre os entes, será regulamentada por Lei Complementar.

À título de exemplo, a proposta apresente o seguinte:

(...) pelo modelo proposto a receita atribuível ao Estado "A" será calculada a partir da soma do saldo entre débitos e créditos da parcela estadual do imposto dos estabelecimentos localizados em seu território, somando-se a parcela estadual do imposto incidente nas vendas de outros Estados para o Estado "A" (a qual já será cobrada com base na alíquota do Estado "A") e subtraindo-se o imposto incidente nas vendas do Estado "A" para outros Estados. Vale notar que este modelo só é factível por conta da ampla disseminação do uso da nota fiscal eletrônica no Brasil (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 34).

A reforma do sistema é complementada também pela criação de um Imposto Seletivo Federal, com caráter extrafiscal, que incidirá sobre bens e serviços específicos, cujo consumo se deseja desestimular, os quais caberá à lei ordinária ou provisória instituidora definir os bens, serviços ou direitos tributados.

No que tange ao período de transição, são propostos dois mecanismos: um relativo à substituição gradual dos tributos atuais pelo IBS; e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Sob a ótica dos contribuintes, a transição seria feita em 10 (dez) anos, dividida em dois períodos: os primeiros 2 (dois) anos, chamado de período de teste; e o segundo nos demais 8 (oito) anos seguintes, chamado de período de transição.

No período teste do IBS, prevê-se a cobrança de uma alíquota de 1%, compensado pela redução proporcional das alíquotas dos impostos federais. Já, no período de transição, todas as alíquotas dos tributos a serem excluídos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) serão reduzidas na proporção de $\frac{1}{8}$ por ano até sua extinção definitiva no 8^a ano.

Afirma-se que o modelo "permite fazer uma transição sem perda de arrecadação e receita, nem risco de aumento de carga tributária" (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 36).

Na perspectiva dos entes federativos, propõe-se uma arrecadação de forma centralizada, com posterior distribuição aos entes federativos. Ao todo, serão 50 (cinquenta) anos de transição no que se refere a distribuição federativa de receita.

Durante os primeiros 20 (vinte) anos, a partir da criação dos novos impostos, nenhum Estado ou Município terá redução do valor de sua receita, havendo uma lenta migração para a distribuição da receita pelo princípio do destino.

Os entes receberão a título de arrecadação os seguintes valores:

- (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos;
- (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e
- (iii) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos); a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela “I”, acima) será reduzida em um trinta avos ao ano, passando a receita a ser distribuída segundo o princípio do destino¹⁶

Nos 30 (trinta) anos subsequentes, a parcela que repõe a perda de receita dos Estados e Municípios com o ICMS e o ISS será progressivamente reduzida (ao ritmo de 1/30 por ano), havendo convergência completa para a distribuição da receita do IBS apenas no 50º (quincuagésimo) ano contado do início da transição. Durante todo este período, a variação da receita (para maior ou menor) decorrente de mudanças na alíquota estadual ou municipal relativamente à alíquota de referência será integralmente apropriada como ganho ou perda de receita do Estado ou do Município que alterou a alíquota.

Por fim, cumpre referir que esta proposta não prevê a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, extinguindo-se assim a conhecida guerra fiscal entre os entes federativos.

3.3.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS PRINCIPAIS PROPOSTAS

Após análise das principais propostas de reforma, foi possível a elaboração do quadro comparativo a seguir, o qual, resumidamente, apresenta as características, distinções e semelhanças entre as duas propostas. A partir dele, é possível com mais clareza analisar caminhos possíveis de reforma tributária, objetivo do presente trabalho.

¹⁶<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>

O primeiro ponto positivo a ser destacado com relação a esse movimento de reforma tributária é o fato de haver um debate em torno de alternativas para a estrutura do sistema tributário e todas suas disfunções. De início, isso já corresponde a um ponto de grande relevância, na medida em que, apenas com amplo debate e estudos será possível encontrar as alternativas para solucionar tantos problemas.

Quadro 3 - Comparação entre as propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional

	PEC 110/2019	PEC 45/2019
TRIBUTOS EXTINTOS	9 (nove) tributos. IPI, PIS, COFINS, IOF, Salário Educação, CIDE-combustíveis e PASEP (União) ICMS e ISS (Estados e Municípios)	5 (cinco) tributos IPI, PIS, COFINS (União) ICMS e ISS (Estados e Municípios) Incorporação do CSLL pelo IRPJ
IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)	Instituído pelo Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado por representantes dos estados e municípios	Tributo federal, instituído por lei complementar (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas)
ALÍQUOTA DO IBS	Lei complementar fixará as alíquotas do IBS, havendo uma alíquota padrão, mas podendo ser fixadas alíquotas diferenciadas para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional;	Cada ente federativo fixará uma parcela da alíquota total do IBS por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”), aplicável a todos os bens e serviços destinados a cada ente federado. Alíquota única para todos os bens e serviços no local consumidos;
IMPOSTO SELETIVO	Imposto de índole arrecadatória, cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, xi, da constituição federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos	Impostos de índole extrafiscal, cobrados sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo. não são listados sobre quais produtos ou serviços o tributo irá incidir. caberá à lei (ordinária) ou medida provisória instituidora definir os bens, serviços ou direitos tributados.

	automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;	
PARTILHA DE RECEITAS	O produto da arrecadação do imposto é partilhado entre os entes mediante entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repasse de cota-parte);	Cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação de sua “sub-alíquota” sobre a base de cálculo do imposto;
ITCMD	Transfere a competência tributária para a União, mas com a receita é destinada aos Municípios	X
VINCULAÇÃO DE ARRECADAÇÃO	Vinculado às despesas e aos fundos mediante aplicação de percentual sobre a arrecadação para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação);	Vinculadas a parcelas da “sub-alíquota” de cada ente federativo, fixadas em pontos percentuais e denominadas “alíquotas singulares”
COMPENSAÇÃO DE PERDAS	Compensação prevista de 15 (quinze) anos. Nos primeiros 5 (cinco) anos, o IBS e o ICMS são distribuídos entre os entes de acordo com a participação de cada um na receita dos tributos extintos. Nos 10 (dez) anos finais, o critério é substituído pelas regras definitivas de divisão. No IBS, os percentuais são de 35,7% (União), 41,52 (Estados), e 22,91% (Municípios)	Mecanismo temporário de compensação de perdas. Nos 20 (vinte) anos iniciais, estados e municípios recebem o valor real da receita com ICMS e ISS, além do dinheiro IBS calculado a partir do consumo, o que vai diminuindo dos 30 anos subsequentes
IPVA	Ampliação da base de incidência para aeronaves e embarcações, com receita destinada aos municípios	X
GESTÃO FISCAL	X	Garante flexibilidade para união, estados e municípios alterarem a alíquota do IBS
FUNDOS DE AUXÍLIO	Criação de fundos estadual e municipal para reduzir eventuais	X

	disparidades de receitas, com recursos destinados a investimentos	
RENÚNCIAS FISCAIS	Autoriza a concessão de benefícios fiscais (por lei complementar): i) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; ii) medicamentos; iii) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; iv) bens do ativo imobilizado; v) saneamento básico; e vi) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;	Não permite a concessão de benefício fiscal
DEVOLUÇÃO	Prevê a devolução de impostos para contribuintes de baixa renda, conforme lei complementar	Prevê a devolução de impostos para contribuintes de baixa renda, conforme lei complementar
PRAZO DE TRANSIÇÃO DE COBRANÇA	Durante 1 (um) ano - contribuição teste de 1% com a mesma base do IBS. Durante 5 (cinco) anos - substituição gradativa à razão de 1/5 ao ano, sem possibilidade de alteração das alíquotas dos tributos substituídos.	Durante 2 (dois) anos - contribuição teste de 1%, com a mesma base de incidência do IBS. Durante 8 (oito) anos - substituição gradativa de tributos na razão de 1/8 ao ano, com possibilidade de alteração dos tributos substituídos.
PRAZO DE TRANSIÇÃO DA PARTILHA	Total de 15 (quinze) anos. A partir da criação dos novos cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos; Após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, a regra anterior é progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de 1/10 (um décimo) ao ano;	Total 50 (cinquenta) anos Durante 20 anos cada ente receberá o (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos; (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e (iii) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo ics (princípio do destino mediante apuração do

		saldo de débitos e créditos); A partir do 20º ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS será reduzida em 1/30 (um trinta avos) ao ano, passando a receita a ser distribuída segundo o princípio do destino.
--	--	--

Fonte: Senado Federal e Câmara dos Deputados (2019)

Neste quadro comparativo evidencia-se que ambas as propostas em tramitação no Congresso Nacional de reforma do sistema tributário Nacional têm como principal objetivo a simplificação do sistema e a correção da tributação sobre o consumo. Contudo, nenhuma das propostas apresenta com relevância alternativas para correção da tributação sobre a propriedade, renda ou capital, fator que desde já demonstra a insuficiência das duas propostas.

Como apresentado anteriormente, a carga tributária total brasileira está perto da média da utilizada pelos países desenvolvidos. Por isso, uma reforma tributária ideal passa pelo aumento da receita do Estado, sem aumentar a carga tributária total. Em geral, isso é possível através de algumas medidas, principalmente a ampliação da participação da tributação direta na carga tributária total, diminuindo a tributação indireta, especialmente sobre o consumo.

Sobre esse viés apenas a proposta PEC 110/2019 prevê, isoladamente, a inclusão de aeronaves e embarcações na base de incidência do IPVA, bem como propõe a alteração da competência tributária do ITCMD dos Estados para os Municípios. Fora isso, nada mais trazem de grandes inovações de reforma sobre o tema.

Apesar disso, é importante considerar a questão de aumento da base de incidência do IPVA um ponto positivo em caso de aprovação, haja vista que, atualmente, esses bens móveis são isentos de qualquer imposto, enquanto pequenos veículos automotores pagam IPVA, comprovando o tratamento manifestamente desigual entre contribuinte com mais dinheiro e com menos dinheiro.

No caminho da simplificação, ambas propostas propõem a extinção de uma série de tributos, reagrupando as bases tributáveis em apenas dois novos

impostos: um imposto amplo incidente sobre bens e serviços (Imposto sobre Bens e Serviço); e outro imposto específico que incidirá sobre determinados bens e serviços (Imposto Seletivo).

A base de incidência dos impostos sobre bens e serviços previstos, em ambas as propostas, é praticamente idêntica, qual seja, abrangendo todos os bens e serviços, incluindo a bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens - operações que, atualmente, em regra, escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo em vigência.

Enquanto a PEC 110 prevê, ao todo, a substituição de 9 (nove) tributos (IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS), a PEC 45, por sua vez, propõe a substituição de apenas 5 (cinco) tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS). Neste ponto, tem-se que a PEC 110 caminha para uma maior simplificação quando comparada com a PEC 45.

Outra diferença diz respeito à competência tributária para instituição do referido imposto sobre bens e serviços (IBS). Como estudado, a competência tributária é a autorização constitucional que confere a legitimidade e faculdade do ente outorgado em criar, cobrar e, regra geral, arrecadar o tributo.

A PEC 110 prevê que o IBS será um tributo de competência dos estados, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios. Já a PEC 45 prevê que o IBS será um tributo de competência federal, instituído por meio de lei complementar federal. Essa diferença traz importantes implicações na forma de arrecadação e partilha de receitas.

Como visto, a PEC 110 prevê a criação, por Lei Complementar, de alíquota fixa, podendo ser criada alíquotas diferenciadas para determinados bens ou serviços. A PEC 45, contudo, prevê a criação de alíquotas referenciais para cada ente federativo, mas, ao mesmo tempo, garante que cada ente fixe sua própria "sub-alíquota" por meio de lei ordinária. Ao todo, a alíquota cobrada será o somatório de todas as sub alíquota.

Neste ponto, verifica-se que PEC 110 contempla os princípios da seletividade, isonomia e capacidade distributiva, a partir do momento que possibilita a criação de alíquotas diferenciadas para determinados produtos. Como abordado, os tributos sobre o consumo são os que mais oneram as camadas mais

vulneráveis da população, prejudicando a distribuição de renda, em razão da capacidade de compra marginal. Existindo a possibilidade de alíquotas diferenciadas para determinados bens e serviços, há uma margem de atuação para incentivar e garantir o consumo pelas famílias mais vulneráveis.

A PEC 45, por sua vez, ao possibilitar a criação, livre, por cada ente, de uma "sub-alíquota", e prever, ao final, que a alíquota cobrada será o somatório de todas as alíquotas de cada ente, pode significar um risco de aumentar a carga tributária sobre o consumo, prejudicando, principalmente, por exemplo, pequenos negócios e autônomos, que poderão ter uma carga tributária extremamente excessiva.

Quanto a arrecadação, em suma, a PEC 110 prevê que a arrecadação será do imposto a ser partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios ocorrerá mediante a entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repasso de cota-parte), com referência da receita dos extintos impostos. Já pela PEC 45, cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua "sub-alíquota", fixada conforme descrito anteriormente, sobre a base de cálculo do imposto.

Por fim, outra diferença significativa entre as duas propostas de reformas é o tema envolvendo a possibilidade de concessão de benefícios fiscais. Como referido, as renúncias fiscais constituem uma das distorções do sistema tributário brasileiro, ensejando principalmente uma guerra fiscal entre os entes federativos.

Enquanto a PEC 110 autoriza a concessão de benefícios fiscais a determinadas operações (como envolvendo alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação), a ser aumentada por Lei Complementar, a PEC 45 não prevê a possibilidade de qualquer concessão de benefício fiscal.

Em que pese a não possibilidade de concessão de benefício fiscal pareça, a princípio, um aspecto positivo, em um contexto de país que é necessário estimular o consumo e outras áreas importantes, acredita-se que a alternativa proposta pela PEC 110, ao prever a concessão apenas para algumas operações, atenda às expectativas e diretrizes de uma reforma tributária eficiente e justa. Ao fim e ao cabo, as renúncias fiscais bem utilizadas, têm o objetivo e devem servir para

estimular a demanda ao consumo, nem ao pleno emprego, tampouco à distribuição de renda.

Sobre o Imposto Seletivo (IS), a PEC 110 vislumbra nesse novo imposto um caráter meramente arrecadatório, ou seja, caráter fiscal, cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. A PEC 45, por sua vez, estabelece o contrário, propondo caráter extrafiscal ao imposto, ou seja, será cobrado sobre determinados bens, serviços ou direitos os quais se tem o objetivo de desestimular o seu consumo. Neste ponto, a PEC 45 aparenta ser mais adequada, uma vez que não limita a cobrança de tributos a um rol específico, mas sim, atribuindo caráter extrafiscal ao imposto, amplia a bens e serviços ou direitos em que o poder público deseja desestimular.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como apresentado ao longo do trabalho, nas democracias modernas, em que vigora o Estado de Bem-Estar Social, o Estado constitui figura central não só de organização da sociedade, mas principalmente no sentido de garantir liberdades, direitos, oportunidades e promover o desenvolvimento.

Ocorre que a persecução destes objetivos demanda a obtenção de grandes recursos, os quais, historicamente, advém do estabelecimento de um sistema de tributação, ou seja, de criação, cobrança e arrecadação de tributos.

O sistema tributário brasileiro tem sido identificado como extremamente complexo, custoso, concentrador de renda, inibidor do crescimento e regressivo. Todas estas distorções, somadas, fizeram com que todo o Brasil, segundo diversos estudos internacionais, se tornasse um dos países mais desiguais do mundo.

Uma vez compreendidos os conceitos essenciais do Estado Social, bem como os elementos básicos que estruturam o sistema tributário e suas distorções, foi possível analisar com mais autoridade os caminhos para reforma tributária propostos pelas PEC 45/2019 e PEC 110/45.

O ambiente do Brasil, em sede de sistema tributário, como verificado, tem muitas distorções, o que foi agravado pela crise do Covid-19. Verificou-se incontroverso o fato de que a reforma tributária é, sim, a principal ferramenta para aumentar o impacto distributivo da política fiscal, bem como induzir a equidade, o crescimento econômico, o desenvolvimento e a redução de desigualdades, sendo esta medida urgente no contexto brasileiro.

Diante desse contexto, foram apresentadas no Congresso Nacional duas principais propostas de reforma tributária capazes de serem deliberadas e apreciadas: a PEC 110/2019 e a PEC 45/2019.

Por isso, cumpre concluir que propostas de reforma em tramitação, apesar de importantes e relevantes para o debate público, por estarem prioritariamente focadas na simplificação e correção isolada da tributação sobre consumo, são, na verdade, insuficientes para enfrentar todos os problemas envolvendo distribuição de renda e desigualdade.

Com efeito, após as revisões e estudos, conclui-se que uma reforma tributária ideal deve ser ampla, com vistas a efetivamente combater a

regressividade do sistema, ampliando a participação da tributação direta (renda, patrimônio e capital) na carga tributária e reduzindo a tributação indireta sobre o consumo. Grifa-se, contudo, sem necessariamente aumentar a carga tributária total brasileira, que se encontra já próxima da média adotada pelos países desenvolvidos.

Trata-se, portanto, de promover rearranjo da participação da tributação com relação às bases de incidência, com vistas a um sistema mais progressivo, que além de ser um preceito constitucional, constitui efetivamente um instrumento de justiça fiscal e distribuição de renda.

Sendo assim, um caminho interessante para tornar o sistema tributário mais igualitário passa principalmente pela alteração do caráter regressivo do sistema tributário e principalmente do aumento da tributação sobre renda e patrimônio e redução da tributação sobre o consumo. Esse caminho deve ser vislumbrar um sistema de impostos progressivo que distribui renda, financie o regime de Estado de Bem-estar e os investimentos da infraestrutura social e econômica, e atuem diretamente sobre os principais vetores do crescimento e sobre os mecanismos necessários para a transformação social na perspectiva da equidade.

Pontos como a revogação da isenção de lucros e dividendos; correção da tributação sobre a renda pessoa jurídica; majoração da tributação sobre a propriedade, em especial sobre a propriedade urbana, rural e heranças; e instituição de um imposto sobre grandes fortunas, são aspectos importantíssimos que não foram considerados pelas reformas.

Em que pese o amplo debate e estudo sobre a necessidade de uma reforma já ser um grande avanço, as propostas em tramitação são insuficientes para enfrentar todas as distorções históricas do Brasil, pois limitam-se a simplificar o sistema e atacar o excesso de tributação sobre o consumo. Estas medidas de forma isolada, contudo, podem agravar mais ainda a situação do país, principalmente das camadas mais vulnerável. Em suma, nenhuma das propostas apresentadas contempla significativamente todas essas diretrizes.

Um projeto social audacioso de desenvolvimento para o Brasil requer, necessariamente, uma reformar tributária ampla, percebida pela maior participação relativa da tributação direta sobre a renda, a propriedade e a riqueza, atingindo os extratos mais ricos da sociedade, e diminuindo a participação relativa da tributação

indireta sobre o consumo de mercadorias, bens e serviços, que penaliza as camadas de menor renda.

De qualquer forma, o debate em torno da tributação ideal, e, com ela, da forma ideal de se aplicarem as quantias arrecadadas, mostra que liberdade, igualdade e democracia estão intimamente ligadas, umas às outras e também ao fenômeno da tributação, porquanto vinculadas à figura do Estado, de sua condução e de seu papel nas sociedades humanas.

Por fim, recomenda-se que o sistema político, ao fazer esse movimento em torno da deliberação de uma reforma tributária, reúna esforços para efetivamente elaborar, propor e aprovar uma grande reforma tributária, capaz de, ao fim e ao cabo, objetive a busca pela equidade no tratamento tributário, a justiça fiscal e a redução das desigualdades.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. C. R. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal**. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, v.31, n.84, p.19- 62, abr/jun. 2000.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. – 24. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das finanças**. Rio de Janeiro : Forense, 1981)

BOBBIO, Norberto.. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

_____. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código tributário nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm

_____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Senado Federal. Disponível em [:https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline)

_____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, R. A.; **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CESARE, Claudia M. De. **Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário e rural**. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e Premissas. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804.

DALLARI, Dalmo de Abreu . **Direitos humanos e cidadania**. São Paulo: Moderna, 1998.

FAGNANI, Eduardo (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e Premissas**. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. **Desenvolvimento, Desigualdade e Reforma Tributária no Brasil**. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e Premissas. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

FERNANDES, R. C.; CAMPOLINA, B.; SILVEIRA, F. G. **Impacto distributivo do imposto de renda**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**, Rio de Janeiro, Elsevier, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas 2007.

GOMES, Ciro. **Projeto nacional: um dever da esperança**. São Paulo: Leya, 2020, 272p.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 11^a ed., São Paulo: Atlas, 2002.

LOVETT, Frank. **Uma teoria da justiça de John Rawls. Guia de leitura**. Tradução de Vinícius Figueira. Porto Alegre: Penso, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Manual de direito tributário**. 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

MUSSE, J. S. **Proposta de reforma tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta**. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas /Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998

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

_____. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas**. Brasília: Policy 2016

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária necessária: uma introdução geral**. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e Premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

OLIVEIRA, F. A.; BIASOTO JR.; G. **A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e fortalecimento da federação**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.761-795.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed, São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

PASSOS, L; GUEDES,. D.R; SILVEIRA, F.G. **Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar?** In: FAGNANI, Eduardo (organizador). *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e Premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação**. Tradução de Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002a.

_____. **Justiça e democracia**. Tradução de Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002b.

_____. **A theory of justice. A Theory of Justice: Original Edition**. Vol. Original edition, Harvard University Press, 1971.

_____. **O liberalismo político**. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Editora Ática, 2000.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 12^a ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

SILVEIRA, F. G. et al.(2011) **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e dos gastos sociais**. Comunicados do Ipea no 92. Elaboração própria.

SILVEIRA, F.G. (2012) **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**, XVII PRÊMIO TESOURO NACIONAL, ESAF.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

KERSTENETZKY, C. L. **O Estado de bem-estar social na idade da razão: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

KEYNES, J. M. **The General Theory of Employment, Interest and Money**. London: Macmillan, 1936.

ZOCKUN, Maria Helena (Org.) **"Simplificando o Brasil: propostas de reforma em relação econômica do governo com o setor privado"**, São Paulo: FIPE, 2007.

Disponível

em:

https://downloads.fipe.org.br/publicacos/textos/texto_03_2007.pdf