

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO

GETÚLIO BARROCA RODRIGUES

REFORMA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADE: Análise da PEC 45/2019 e os problemas do STN.

Belo Horizonte
2023

Getúlio Barroca Rodrigues

REFORMA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADE: Análise da PEC 45/2019 e os problemas do STN.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para a obtenção do grau de especialista em Gestão Financeira e Orçamentária Pública

Orientador: Dr. Cláudio Burian Wanderley

Belo Horizonte
2023

Resumo

Tramitam no Congresso Nacional os Projetos de Emenda à Constituição n°s 45, 110 e 128, todos de 2019. Essas PEC's têm como objetivo a Reforma do Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, o presente trabalho tem como objetivo geral descobrir se essas propostas possuem o condão de, caso aprovadas, resolver os graves problemas que afligem o atual modelo tributário brasileiro. Para responder à indagação, foi preciso estudar e compreender o sistema tributário atual. Dessa forma, identificou-se os problemas que afligem o nosso sistema. Em seguida, analisou-se, pormenorizadas, das três PEC's, sobretudo da n° 45, que é a em estágio de tramitação mais avançado. Tudo isso foi feito por meio da análise da documentação que acompanha as PECs, de dados estatísticos sobre a economia brasileira, da legislação federal, sobretudo da Constituição, e do levantamento e exame de bibliografia relacionada ao objeto da pesquisa. Dessa forma, foi possível concluir que a reforma tributária é necessária e, se aprovada nos termos da PEC n° 45, tem o condão de resolver diversos problemas que impactam de forma negativa a economia e a sociedade brasileira, por meio da simplificação do sistema tributário brasileiro, com consequente redução dos litígios tributários e custo burocrático relacionado. Entretanto, ao menos no cenário atual, percebeu-se que nenhuma das PECs teve uma preocupação tão grande em reduzir a regressividade da tributação e, de forma mais contundente, a tributação sobre o consumo, que onera significativamente a parcela mais pobre da população.

Palavras-chave: Reforma tributária. Projeto de Emenda à constituição. Constituição. Sistema Tributário Nacional. Congresso Nacional.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. A HISTÓRIA E A EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL	10
3. COMPOSIÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL	22
4. COMPOSIÇÃO E ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	34
5. FEDERALISMO FISCAL	42
5.1 Diferentes formas de Estados, diferentes formas de federalismo.....	42
5.2 Dilemas do Federalismo Fiscal.....	43
5.2.1 As competências tributárias.....	43
5.2.2. Problema dos desequilíbrios horizontal e vertical.....	48
5.2.3. Carga tributária ótima e nível ótimo de gasto público.....	50
6. FEDERALISMO NO BRASIL E GUERRA FISCAL	52
6.1 1964-1988: A ditadura militar, novamente a centralização.....	52
6.2 Federalismo pós-constitucionalismo.....	54
6.3 O federalismo nos tempos mais recentes.....	63
7. CRÍTICAS GERAIS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	75
8. REFORMAS TRIBUTÁRIAS PROPOSTAS NO CONGRESSO	84
8.1 Comparação entre as propostas de reforma tributária tramitando no Congresso.....	84
8.2. Análise das mudanças ocasionadas pela PEC 45/2019 (reforma tributária) aprovada na câmara.	87
9. A PEC 45/2019 É, NOS MOLDES APROVADOS NA CÂMARA FEDERAL, SUFICIENTE PARA SOLUCIONAR OS PROBLEMAS EXISTENTES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO?	118
10. SUGESTÕES DE MELHORAS QUE VÃO ALÉM DA REFORMA TRIBUTÁRIA	130
11. CONCLUSÃO	148
12. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	154

1. INTRODUÇÃO.

O Código Tributário Nacional (CNT) traz, em seu artigo 3º, a definição brasileira de tributo: *“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”* (BRASIL, 1966).

Este, portanto, é uma prestação pecuniária (pagamento em valor), compulsória (obrigatória, a pessoa não pode optar por pagar ou não, ela deve pagar), em moeda ou cujo valor nela se imprime (tem que ser paga em dinheiro ou algo que se equivalha), não constitua sanção de ato ilícito (não pode ser utilizado para punir o cidadão), deve ser instituído em lei (só pode ser cobrado por lei anterior que assim defina), mediante atividade administrativa plenamente vinculada (somente o Estado pode exigir tributo)¹.

Os tributos seriam fundamentais para financiar as ações do Estado. Entretanto, seu custo não é composto apenas do montante pago. A distorção gerada pelo sistema tributário (o peso morto) também pode ser alto. Ou seja, parte importante do custo do sistema tributário não é apropriado pelo governo. Idealmente esta parte deveria ser a menor possível. Infelizmente, as modificações feitas no sistema tributário nacional, além de seu caráter federativo fez com que o sistema brasileiro ficasse bastante ineficiente.

Isto explica porque tramitam no Congresso Nacional três projetos de Emenda à Constituição (PEC) que objetivam alterar o sistema tributário nacional, por meio de modificações na Carta de 1988. Tratam-se das reformas tributárias.

A PEC n° 45, proposta pelo Deputado Federal Baleia Rossi, foi apresentada em 03.04.2019. A PEC n° 110, lado outro, teve iniciativa de vários senadores, dentre eles o então presidente do Congresso Nacional, Senador Davi Alcolumbre, e começou a tramitar em 09.07.2019. Por derradeiro, há, ainda, a PEC n° 128 de 2019, apresentada em 16.08.2019 pelo Deputado Federal Luis Miranda.

¹ Nem sempre foi essa a definição de “tributo”. Em outros momentos, as pessoas pagavam imposto com o trabalho ou com a própria vida ou liberdade. Ademais, sofriam penas degradantes, físicas pelo não pagamento, não havia legalidade, apenas imperatividade.

Todas essas propostas têm como objetivo alterar o Sistema Tributário Nacional e dar outras providências. Conforme se extrai da justificativa contida na PEC n° 128 de 2019, ela tem como objetivo precípuo²:

modificar as bases de incidência tributária em vigor no Brasil, diminuindo a participação dos tributos sobre o consumo e aumentando a tributação sobre os lucros e ganhos. Essa medida é imprescindível para otimizar a capacidade arrecadatória do Estado, em sintonia com os princípios da curva de Laffer, pois a arrecadação sobre o consumo no Brasil atingiu um patamar tal que a tributação sobre essa se erodiu devido a efeitos colaterais, como aumento de sonegação, informalidade, além do desestímulo direto ao consumo e à produção.

Em consonância com tais objetivos, a PEC n° 110, tem como objetivo principal melhorar o ambiente econômico no Brasil, contribuindo para o desenvolvimento nacional. Veja-se excerto da justificação do referido projeto³:

A Reforma Tributária é fundamental para o desenvolvimento do país. Por sua relação direta com as forças produtivas, com a acumulação de bens e com o consumo, a sua configuração ajuda a determinar o próprio dinamismo das forças econômicas.

(...)

Trata-se de reforma fundamental para o desenvolvimento do país.

Em igual sentido, a PEC n° 45 tem como objetivo, de acordo com sua justificacão⁴:

A presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do siste-

2 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1792380&filename=PEC%20128/2019>. Acesso em 01 de ago. de 2023.

3 Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1691589056329&disposition=inline&_gl=1*154jzse*_ga*MTcxNjM3Mzg3My4xNjg0MTc1MTc5*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5MTYxMjAwNi4yLjAuMTY5MTYxMjAwNi4wLjAuMA>. Acesso em 01 de ago. de 2023.

4 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019>. Acesso em 01 de ago. de 2023.

ma tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.

(...)

Os efeitos esperados da mudança proposta são extremamente relevantes, caracterizando-se não apenas por uma grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a conseqüente redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos –, mas também, e principalmente, por um significativo aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil. (grifei)

A justificação da PEC n° 45 se difere sutilmente das demais. Já de início menciona as mudanças pretendidas na sistemática tributária. Todavia, isso será esmiuçado, com riqueza de detalhes, mais afrente neste trabalho. Neste momento, é bom frisar os efeitos esperados, de acordo com o projeto, com a referida PEC: simplificação do sistema tributário com conseqüente redução do contencioso tributário e do custo decorrente da burocracia do atual sistema tributário, bem como aumento da produtividade e do produto interno bruto (PIB) brasileiro.

Ao fim e ao cabo, tratam-se de propostas como objetivos semelhantes e, como se demonstrará até o fim desta dissertação, com conteúdo parecidos. É são essas propostas de emenda à constituição o objeto deste trabalho.

Nesse sentido, este texto tem como objetivo geral descobrir se as propostas de emenda à constituição que têm o intuito de alterar o Sistema Tributário Nacional possuem o condão de resolver os graves problemas que afligem o atual modelo tributário brasileiro. Para que se chegue a essa resposta, é preciso, antes de mais nada, atingir alguns objetivos mais específicos.

Dentre eles, é fundamental (i) compreender a origem e evolução dos tributos, no mundo e no Brasil, bem como (ii) identificar a composição do sistema tributário nacional, sua composição e a estrutura de sua carga tributária.

Ademais, é necessário (iii) aferir quais são os problemas do nosso sistema tributário nacional e esmiuçar graves problemas decorrentes do nosso federalismo, como as chamadas “guerras fiscais. Feito isso, é preciso (iv) analisar as três propostas de reforma tributário mencionadas acima, comprando-as, identificando seus pontos comuns e de discordância, para, ao final, (v) perquirir se alguma das PECs tem o condão de resolver os problemas do sistema tributário brasileiro, em parte ou em sua integralidade. Estes são, portando, os objetivos específicos deste trabalho.

A análise empreendida baseia-se em pesquisa bibliográfica e documental, bem como no exame de amplos dados sobre a economia brasileira. A ampla pesquisa bibliográfica tratou de temas relativos à economia e a história da tributação em geral, ao federalismo, às guerras fiscais e, mais especificamente, sobre o sistema tributário nacional. Analisou-se, portanto, desde obras ligadas à economia e à política, e obras sobre o sistema jurídico nacional.

A pesquisa documental, por sua vez, envolveu buscas de toda a legislação federal (Constituição, leis etc.), que disciplina o tema, bem como documentos que instruem as propostas de emenda à Constituição. Examinou-se, ademais, dados estatísticos acerca da economia brasileira: PIB, renda dos brasileiros, quantidade de empresas etc. A partir da análise de tais dados, em cotejo com os documentos examinados, bem como com apoio na bibliografia utilizada, foi possível cumprir os objetivos geral e específicos da pesquisa que resultou no presente texto.

2. A HISTÓRIA E A EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL.

Tão logo os colonizadores portugueses chegaram ao Brasil, começaram a explorar os recursos naturais do país. A Coroa Portuguesa permitiu que o setor privado explorasse o pau-brasil, muito abundante aqui, desde que erguesse fortificações ao longo do litoral brasileiro e que pagassem um tributo denominado “o quinto”. O quinto, como o nome diz, é a reversão para a Coroa Portuguesa de 20% (vinte por cento), ou seja, um quinto do que o explorador recebesse pela madeira.

Entre 1532 e 1534, Dom João III dividiu o país em territórios denominados Capitânicas Hereditárias. Essa divisão foi a origem de nosso modelo federativo, o que se chama de “federação centrípeta”, ou seja, a que ocorre se fragmentando uma unidade, imposta de cima para baixo. Como franceses e holandeses rondavam o território brasileiro, com medo de perder terreno para os outros países, Dom João III dividiu nossa costa em 14 faixas de terra e as concedeu para pessoas da baixa nobreza portuguesa que passaram a ter o direito de controlar aquele território por meio de uma carta denominada Carta Foral.

Esses Nobres que administravam as capitânicas eram denominados Donatários. Os Donatários tinham o dever de povoar as capitânicas e cobrar taxas pelo uso das terras e repassar parte à Coroa Portuguesa. Se descobertos metais e pedras preciosas, 20% seriam da Coroa e, ao donatário caberiam 10% dos produtos do solo. A Coroa detinha o monopólio do comércio do pau-brasil e de especiarias. Esse modelo perdurou até o século XVIII quando a Coroa percebeu que era um modelo fracassado e que a colônia estava sendo mal explorada. Mas as taxas cobradas das pessoas que exploravam a posse de terra foi o segundo tributo instituído no Brasil.

Todavia, a fiscalização era falha. Portugal não tinha tanto interesse na Colônia e isso fez com que a sonegação e a corrupção se alastrassem por essas terras. Daí surgiu no país o Governo Geral, uma espécie de administração da Colônia implementada pela Coroa no Brasil. Neste período iniciou-se a fiscalização fazendária.

Já na segunda metade do século XVIII a exploração de ouro no Brasil vinha diminuindo sistematicamente. Mas a Coroa portuguesa estava extremamente endividada após a dissolução da União Ibérica e da perda de controle sobre o comércio com as Índias. A Coroa então suspeitou que os colonos estavam se

eximindo de pagar seus impostos (um quinto do ouro explorado) e determinou o pagamento de tributo por cabeça de escravo (17 gramas de ouro por escravo semestralmente). Mas a medida arrecadou 1800 quilos em 1749. Mesmo assim, a Coroa não ficou satisfeita e em 1751 modificou a cobrança, passando para 100 arrobas de ouro a serem pagas todo o ano pelos produtores mineiros somados. Se a cota não fosse atingida, haveria a “derrama”, que seria o confisco de bens e ouro dos produtores até que a cota fosse batida.

Sobre a “derrama” manifestou-se Alcides Jorge Costa:

Todo o ouro devia ser levado às casas de fundição para a dedução do quinto, e a quota mínima fixada era de cem arrobas por ano. Se esta quantia fosse ultrapassada, no ano seguinte se levava a conta o excesso. Não chegando a cem arrobas, de ter lugar a “derrama”. [...] aproximadamente a partir de 1760, as derramas se sucederam e foram, cada vez mais frequentes, porque a produção de ouro caía e não chegava a cem arrobas anuais. Numa dessas derramas aconteceu a Inconfidência Mineira (2008, p .60).

Todavia, em 1755 um grande terremoto destruiu Lisboa e a cobrança passou a ser mais rígida, havendo perseguições, prisões e exílio. Contudo, até 1766, a cota anual sempre foi atingida.

O aumento da violência na cobrança dos tributos e a percepção que as riquezas mineiras estavam sustentando a Coroa em Portugal e que o estado poderia ser autossuficiente, aliadas às revoluções que ocorriam na França e EUA, fizeram eclodir em Minas a Inconfidência Mineira.

Um traço desse período de tributação é o completo desrespeito pelos direitos dos contribuintes, outra característica é o envio de quase toda arrecadação para a Coroa e quase nada na Colônia. Sobre isso descreveram Fernando José Amed e Plínio José Negreiros:

É a história que registra como cada colono do Brasil, sob as ordens da coroa portuguesa, foi obrigado a conviver com uma política fiscal injusta, que não respeitava nem a capacidade contributiva das pessoas, nem era seguida de uma lógica clara. Tributava-se com o intuito de remeter a maior parte dos valores arrecadados para a Metrópole. O que sobrava ficava para a colônia, para pagar as despesas das terras “achadas”, exatamente para explorar as suas riquezas e não para construir uma nação. (2000, p.19).

Com a vinda da Corte para o Brasil com o fito de fugir de Napoleão em Portugal, vários impostos passaram a ser cobrados no Brasil para manter o aparato burocrático e os luxos da nobreza. Impostos sobre couro, abate de rês, exploração

de cana-de-açúcar, a taxa sobre engenho de açúcar (embrião do IPI e do ICMS), a taxa sobre carruagens a cada duas ou quatro rodas (a semente do IPVA), a taxa de 12.800 réis para fundação do Banco do Brasil em 1812 recaindo sobre comerciantes e prestadores de serviço, a décima do valor de cada casa edificada (o gerador do IPTU), a sisa, que era um imposto de 10% percebido sobre a venda das casas e outros imóveis urbanos (antecessor do ITBI), a meia sisa que representava 5% da venda de um escravo, os novos direitos que era o confisco de 10% dos assalariados do Departamento de Fazenda e Justiça (uma espécie de IR). Além disso, como o comércio deixou de ser exclusivo com a Colônia, posto que a sede da Colônia aqui se encontrava, as taxas alfandegárias também eram cobradas, no importe de 24% do valor dos bens que aportavam no Brasil (primeiro II que se tem notícia no país).

Boa parte dos impostos que vemos no Brasil hoje existiam desde o momento que a Corte aportou no país e em suma, tinham praticamente os mesmos fatos geradores. Luiz Felipe Scholante (2022) advoga que entre 1830 e 1832, houve descentralização fiscal no Brasil, dividindo-se receitas e concedendo relativa autonomia às províncias em matéria tributária:

Vê-se, entre 1830 e 1832 uma reforma total da fazenda pública no Brasil, através da descentralização fiscal, período é visto por alguns autores como um período de sistematização dos impostos no Brasil. Desta forma, a Lei de 1832 deliberou uma divisão das rendas públicas em receita geral e receita provincial, concedendo certa autonomia para as províncias criarem seus impostos. Com a Lei nº 108, de 1840, é fixada uma nova discriminação dos tributos, descentralizando ainda mais o poder de tributar, passando-se a classificá-los em receitas gerais, receitas províncias e municipais.

A Constituição de 1824 previa que ninguém seria isento de contribuir para a manutenção do Estado em proporção dos seus haveres (art. 179, 15). Era a positivação dos tributos no Brasil. No ano de 1834 foi editado um Ato Adicional que regulamentava essa tributação (DEVEZA, Guilherme, 1974, p. 84):

I – Direitos de importação à razão de 15% sobre todas as mercadorias, com exceção da pólvora que pagava 50% e do chá que passou a incorrer em 30%, e de algumas isentas; havia, ainda, diversas contribuições aduaneiras, como de baldeação, reexportação, expedientes, ancoragem, armazenamento;
II – Direitos de exportação, cobrados na base de 2%, 7% e 20%;
III - Direitos de 15% na compra de embarcações estrangeiras;
IV – Imposto sobre a mineração de ouro;
V – Sisa dos bens de raiz;
VI – Imposto sobre lojas abertas;
VII – Imposto de 5% na venda de embarcações nacionais;

VIII – Imposto do selo dos papéis;
IX – Imposto do selo dos papéis;
X – Imposto sobre os escravos;
XI – Décima urbana adicional;
XII – Segunda décima das corporações de mão morta;
XIII – Dízima da chancelaria; novos e velhos direitos dos empregos gerais, bem como outras taxas e emolumentos.

Com a Proclamação da República em 1889, houve a necessidade da promulgação da Constituição de 1891 que instituiu o federalismo, concedendo certa autonomia para os Estados-Membros. Embora fosse possível notar melhorias na organização tributária e melhor divisão entre os entes, bem como respeito a alguns direitos individuais como legalidade, uniformidade e imunidade recíproca, nota-se ainda alguns problemas.

Sholante (2019) assim descreve os problemas:

De outra banda, três problemas se constatam, quais sejam, (I) o esquecimento dos municípios na discriminação das rendas tributárias, (II) a superposição de tributos, o que acarretou, em uma concorrência entre estados e união e, como consequência, no surgimento do fenômeno da bitributação, (III) a falta de uma distinção teórica normativa entre taxa e imposto.

Surgindo o federalismo, na República, várias obrigações foram destacadas aos Estados e Municípios, o que tornou necessário o advento de receitas para que tais obrigações fossem assumidas. A separação das fontes de renda e da competência tributária foi uma inovação da Constituição de 1891. Além disso, aos entes competia, ainda, criar novos tributos. Ainda que a gama de negócios tributáveis praticamente não alterasse, novos impostos surgiram no período.

Em 1922 o Imposto de Renda passou a ser oficialmente cobrado no Brasil. Desde o tempo do Império existia um modelo embrionário de IR, mas que não se constituía nos moldes do IR que hoje conhecemos.

Em 1924 o Governo instituiu o Imposto de Renda Geral através da Lei 4.783 de 31 de dezembro de 1923. O imposto sobre a venda de fumo foi ampliado, fazendo surgir o esboço do que seria o ICMS, pois o imposto sobre consumo, passou a atingir vários produtos. Em 1922, esse imposto passou a ser denominado imposto de vendas e consignações e foi transferido para os Estados – enquanto impostos sobre o comércio exterior eram mais fáceis de serem cobrados, o imposto

sobre circulação de mercadorias era menos lucrativo, explicando esta decisão da União.

Com a primeira Grande Guerra e a queda das exportações, a União passa a sobretaxar o consumo interno para reaver suas perdas. No pós-Guerra, o imposto de Exportação, de arrecadação estadual, também aumentou muito.

Na década de 30, a economia era praticamente agrícola e aberta, muito voltada ao comércio exterior (assim como o no império e no início da república). O imposto de importação, chegou a corresponder a 2/3 das receitas do Império, beirava 50% das receitas quando a República foi proclamada. A principal razão para isto, como já foi dito, seria a muito maior facilidade de se tributar o comércio exterior.

A Constituição de 1934 trouxe a repartição de receitas entre as esferas governamentais. Os impostos que fossem criados, teriam que ser cobrados pelo Estado que ficariam com 50% da arrecadação, repassando 30% pra União e 20% para os municípios do estado onde fora instituído o imposto. Quanto aos impostos de indústria e profissões, metade ficaria para União e a outra metade para os municípios.

Segundo VARSANO (1996):

Em face das limitações impostas à cobrança do imposto de exportação pela Constituição de 1934, o imposto de vendas e consignações tornou-se rapidamente a principal fonte de receita estadual correspondendo, no início da década de 40, a cerca de 45% da receita tributária dos estados, enquanto a participação do imposto de exportação caía para pouco mais que 10%, inferior às dos impostos de transmissão intervivos e de indústrias e profissões. Em 1946, o imposto de vendas e consignações já era responsável por cerca de 60% da receita tributária estadual. Nos municípios, os impostos sobre indústrias e profissões e predial permaneceram como os mais importantes, correspondendo a pouco menos que 40 e 30% da receita tributária, respectivamente. Em 1946, o imposto de consumo era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União e o IR -- imposto de renda -- , cuja arrecadação chegou a superar a do imposto de consumo em 1944, representava cerca de 27% da mesma. O Brasil ingressa na fase em que a tributação explora principalmente bases domésticas ao mesmo tempo em que começava um processo de desenvolvimento industrial sustentado.

Cabia à União pela Constituição de 1934 decretar impostos sobre importação de produtos, consumo de qualquer mercadoria (exceto combustíveis de motor de combustão), renda e provento de qualquer natureza (excetuando a renda cedular de imóveis), transferência de recursos para o exterior, atos do governo (existia tributação entre os entes), atos regulados por lei federal, os Territórios do Brasil.

Aos Estados cabiam os impostos sobre a propriedade territorial (exceto a urbana), transmissão de propriedades causa mortis, transmissão de propriedade intervivos, consumo de combustíveis para motor à explosão, vendas e consignações feitas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, exportação de mercadorias de sua própria produção, indústria e profissões, atos dos governos estaduais.

Aos municípios caberiam instituir e cobrar os seguintes tributos: O imposto territorial urbano, o imposto de licença, a taxa de serviços municipais, o imposto cedular sobre imóveis rurais, imposto sobre diversões públicas.

A Constituição de 1946 passou a prever as contribuições de melhorias que poderiam ser instituídas pela União e que os Estados e Municípios passariam a ter direito a porcentagem da arrecadação de vários tributos.

O imposto sobre vendas saltou de 40 para 60% da arrecadação estadual, ao passo que o imposto sobre consumo, em 1946 representava uma fatia maior que o do IR, chegando a 40% da arrecadação da União. Os impostos sobre vendas e consumo, impostos indiretos, passaram a representar maior parte da arrecadação dos Estados e da União, já na década de 40.

Ainda sobre a tributação da época, VARSANO (1996) demonstra que entre 1946 e 1966, a importância dos impostos sobre consumo e sobre vendas só aumentou:

Durante o período 1946/66, cresce a importância relativa dos impostos internos sobre produtos. Às vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país. Entretanto, não são suficientes para cobrir as necessidades de dispêndio dos três níveis de governo.

A partir das décadas de 50 e 60, houve um processo de industrialização forçada que gerou crescimento interno acompanhado por muitas dívidas. A entrada do capital internacional e o crescente investimento fez com que as despesas se elevassem muito além das receitas. A despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, saltou para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, já representava 13% do PIB.

Como o deficit atingia cerca de 4% do PIB, o financiamento desse crescimento foi feito por meio de emissões de títulos da dívida pública, o que fez com que nossas dívidas explodissem no período. Com a impossibilidade de honrar compromissos, a fuga de capital, a industrialização incipiente, o baixo mercado consumidor, a constante emissão de títulos de dívida pública, geraram uma crise financeira que redundou em uma inflação galopante no período. A inflação passou de 12% em 1950 para 74% em 1963.

Durante a ditadura, houve centralização de poder e por consequência da tomada de decisões. Era necessário diminuir a autonomia de órgãos e entes e aumentar a dependência em relação ao órgão central. Outro ponto a se observar é que o período da ditadura veio logo após a mudança para Brasília, um momento na história do país onde havia recente industrialização que fora substituindo as importações (“50 anos em 5”). Todos esses fatores fizeram com que houvesse inúmeras obras de infraestrutura, maior tributação e endividamento recorde.

Segundo o professor de História e Relações Internacionais da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Pedro Pedreira de Campos em sua entrevista à Fundação Perseu Abramo em 2018, o Regime Militar criou no Brasil uma estrutura tributária injusta:

E essa estrutura tributária injusta, que incide mais sobre o consumo do que sobre a renda, foi em grande medida criada no PAEG (Programa de Ação Econômica do Governo). Nesta época o regime criou impostos como IPI, ICMS, que são cobrados no momento do consumo, o que prejudica quem ganha menos.

Esse também é o entendimento de Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p. 134):

Tal política desenvolvimentista e o chamado “*milagre brasileiro*” realizaram-se à custa de elevados empréstimos e forte intervenção estatal, o que resultou em uma alta inflação e aumento das disparidades entre as camadas mais ricas e as mais pobres do país.

Com o Golpe Militar, o governo central conseguiu impor sua vontade sem debate e negociação, o que representou uma mudança no sistema já existente, bem como uma grande concentração de poder e competência no Governo Central. O governo pretendia a melhoria da situação fiscal da União ao mesmo tempo que visava atender o setor empresarial, emergente e que sustentava o Regime.

Para tanto, houve avanços na administração fazendária. O IR foi majorado, o imposto sobre consumo foi reformulado, surgindo o IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), criando outro grande problema atual, ou seja, a tributação sobre produção industrial e sobre vendas e consumo. O Imposto sobre consumo sofria devido a uma sistemática muito complicada e a produção teria outra incidência tributária.

Uma das medidas do Governo Militar foi limitar o poder dos Estados de tributar. Como o governo central queria exercer seu controle, um dos caminhos era mitigar o poder dos demais entes e unidades da federação.

Outro ponto que chama a atenção é que o Governo Militar aumentou impostos (tanto as alíquotas quanto o número de impostos) mas começou a conceder mais incentivos fiscais, de forma nada criteriosa, outra forma de controle. Mesmo diante dos crescentes incentivos fiscais concedidos, a carga tributária era responsável por 25% do PIB até 1978, ficando 75% dessa arrecadação para a União.

Todavia, era insuficiente para honrar os compromissos e as crescentes isenções minavam a arrecadação. Assim, o Governo instituiu o PIS - contribuição para o Programa de Integração Social.

Neste diapasão, com grande concentração na União de maior parte da carga tributária, aos Estados sobrou o imposto sobre circulação de mercadoria (ICM que viria a se transformar no ICMS na CF/88), sendo o Brasil a única federação do mundo em que o imposto sobre circulação de mercadorias é um imposto estadual e não da União. Este fato é um imenso contrassenso, posto que a mercadoria circula entre os Estados e cada Estado cuida de seu ICMS. Essa decisão política pouco pensada causou sérios problemas mais tarde (guerra fiscal).

A União ainda ficava com parte do ICM e criou um mecanismo de compensação, os fundos de participação (FPM – Fundo de Participação dos Municípios e FPE – Fundo de Participação dos Estados). A União ainda detinha o IPI (recente industrialização), o IE e o II (maiores fontes da República Velha), bem como o IR. Os tributos que mais geravam receita, pertenciam à União. O ITR foi federalizado (o país ainda não era urbanizado), ainda que fosse dividida parte da receita com os municípios. Esse desenho deixava os municípios e os estados plenamente dependentes da União.

Falando sobre a Reforma Fiscal de 1967, o economista Lecio Moraes salienta (2008):

Só a partir da reforma tributária e fiscal de 1967 do Regime Militar, os tributos sobre patrimônio e renda passaram a ter participação significativa, mas os impostos indiretos permaneceram dominantes. Porém, pela primeira vez, esses impostos deixaram de ser cobrados em cascata e passaram a ser calculados pelo valor adicionado, o que permite saber quanto o consumidor está a pagar ao final da cadeia produtiva e de distribuição. Foi quando apareceu o ICM (assim, ainda sem o S) estadual, o IPI federal e o ISS dos municípios.

Foi exatamente nesse período que o atual Código Tributário Nacional vigente foi editado (1966) e recepcionado pela Constituição de 1967. Segundo VARSANO (1996):

A receita do Tesouro Nacional, que atingira o mínimo de 8,6% do PIB em 1962, recuperou-se e, em 1965, já chegava aos 12%. A reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema -- e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação.

Na década de 70, o Governo Central diminuiu o montante que compunha o fundo de transferência para outros entes. O produto de arrecadação do IR que era repassado ao FPE e ao FPM, caiu de 10% para 5%. Em contrapartida, criou o Fundo Especial (FE), cuja distribuição e utilização dos recursos eram inteiramente decididas pelo Poder Central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. Como se nota, o Governo Central procurou formas de controlar os recursos.

Em 1976, os Estados e Municípios ameaçaram uma reação a sua baixa autonomia tributária e arrecadatória, o que fez com que houvesse um aumento de repasse ao FPE e ao FPM. No final da Ditadura, várias alterações no sistema arrecadatório e algumas revogações de isenções, fizeram com que o Brasil retomasse um aumento de receita tributária, contudo, as sequelas deixadas causam estragos até hoje. No fim do Regime Militar em 1983, a arrecadação tributária representava algo em torno de 20% do PIB.

Com a redemocratização, passou-se a observar um forte processo de desconcentração da arrecadação e da competência tributária. A Constituição Federal foi um avanço em vários aspectos sociais e de respeito aos direitos fundamentais do

cidadão brasileiro. Além disso, criou um modelo elogiável de separação de poderes e elevou os municípios à condição de entes federativos. Deu maior autonomia a estados e municípios, criou um complexo e marcante sistema de seguridade social, previdenciário e saúde gratuita.

A criação de políticas sociais teria um custo elevado (inclusive na criação de autarquias e estruturas organizacionais para prover estes direitos para os cidadãos). A arrecadação precisaria aumentar para que o Estado conseguisse manter esse padrão de despesas criadas pela Constituição. Os percentuais do produto da arrecadação de IR e IPI destinados ao FPE e ao FPM foram ampliados, atingindo 21,5% e 22,5% respectivamente em 1993. O montante transferido pelos estados para os municípios também cresceu consideravelmente atingindo 25% das receitas de ICMS. O IPVA foi criado e dividido entre Estados e Municípios. Estabeleceu-se que todo novo imposto a ser criados teria que destinar um quarto de sua receita aos entes subnacionais.

A autonomia concedida, inclusive, possibilitou aos estados que as alíquotas de ICMS fossem definidas por estes, de forma individualizada e sem interferência dos demais entes. Comparando-se 1988 e 1990, os estados tiveram um aumento de receita disponível de cerca de 2% do PIB, mas despenderam 74% deste ganho com aumento de despesas correntes.

O IPI também foi repartido, cabendo 10% da arrecadação do imposto aos Estados, sendo que desse montante, 25% seriam repassados aos municípios. O FE foi extinto, contudo mais que o seu montante (3% da arrecadação do IR e do IPI, ao invés dos 2% que compunham o fundo) é destinado a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através das instituições financeiras federais de caráter regional.

Isto impactou negativamente as receitas do Governo Central. Este passou a adotar seguidas medidas para tentar controlar a inflação e combater o desequilíbrio fiscal. Entre elas a majoração de alíquotas e a criação de novos tributos não compartilhados com estados e municípios. Isto acaba por gerar um efeito reverso, um sistema mais confuso e que provocava maior sonegação. Houve criação de contribuição sobre Lucro Líquido das Empresas (1989), aumento da alíquota da Cofins de 0,5% para 2%, majoração do IOF e a criação do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF - 1993).

As guerras fiscais e a crise econômica existente na década de 80 fizeram explodir dívidas estaduais astronômicas que culminaram em financiamentos e emissão de títulos desenfreados.

Posteriormente, o país experimentou um período de creditação junto ao mercado internacional, quando o governo Itamar implementou o Plano Real. Seu sucessor, FHC, em um primeiro momento, financiou o déficit com endividamento, tornando mais inescusável a adoção de ajuste fiscal.

No seu segundo mandato, FHC adotou a Lei de Responsabilidade Fiscal e o tripé macroeconômico, tentando melhorar a forma como o país era visto no exterior, como um país responsável capaz de atrair investimentos e honrar compromissos e não como um perdulário. Contudo o superavit primário (um dos tripés macroeconômicos) exigia do país um aumento na carga tributária. É o que se deduz do seguinte excerto:

A partir de 1994 e durante os dois governos FHC, um grande número de mudanças constitucionais pontuais aumentou a carga tributária e reconcentrou a arrecadação no Governo Federal. Em meio à estagnação econômica e a aflições fiscais, várias "contribuições sociais" foram criadas (Cofins, CSLL, CIDE, duplicando bases de impostos existentes), e outras foram majoradas (PIS) – sem distribuir suas receitas com Estados e Municípios. As novas contribuições além de piorarem a regressividade da carga tributária por incidirem sobre os consumidores finais, trouxe de volta a cobrança cumulativa, em "cascata", distorcendo o sistema e dificultando o cálculo tributário. Em passo com isso, o endividamento público explodiu. Enquanto a despesa pública federal se manteve estável, no segundo governo, o Governo FHC, seguindo a receita do FMI, destinou parte importante das receitas ao superavit primário, na tentativa de compensar o endividamento brutal e manter o valor dos títulos da dívida federal.

Segundo MORAIS (2018):

Regressividade do sistema tributário e concentração da arrecadação na União. O Brasil tem uma das mais alta carga tributária sobre o consumo. Em 2006, 57,9% dos tributos federais (impostos e contribuições) provieram do consumo, e 42,1% da renda. Se juntarmos estados e municípios a parcela de indiretos fica ainda maior. Países da OCDE apresentam uma estrutura tributária inversa: os impostos sobre o consumo, em média, representam 32,1%; o imposto sobre a renda, 35,4% (o restante vem do patrimônio). Quando os impostos são indiretos eles incidem sobre o consumidor final, com os mais pobres consumindo 100%, ou quase, de sua renda, eles pagam relativamente mais impostos que os ricos. No Brasil, quem ganha até dois salários-mínimos gasta 26% de sua renda no pagamento de tributos indiretos, enquanto o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários-mínimos corresponde apenas a 7%.

Extrai-se de toda análise que fatores externos, políticos são mais responsáveis pela nossa tributação do que fatores econômicos, embora um participasse do outro. Os fatores econômicos estão intimamente ligados aos fatores políticos. Todavia, o Brasil possui um histórico grosseiro de expropriação de bens particulares, o financiamento de aventuras políticas e constantes mudanças que acompanham o momento político e isso, em geral, se reflete em uma “punição” cada vez mais constante a pessoas menos abastadas. Não existe uma preocupação social com a tributação.

Muito embora nossa Constituição vigente tenha viés social quando prevê diversas atuações positivas do Estado que devem ser custeadas por tributos e, também, possua viés liberal quando prescreve direitos individuais que podem ser exercidos contra o Estado, quase todas disposições contidas nesta Carta são custeadas, em sua maioria, pelo sacrifício de quem de fato deveria ser beneficiado pelas ações positivas do Constituinte.

3. COMPOSIÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL.

Sistema Tributário Nacional é o conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos dentro do território brasileiro.

Quando se fala em sistema, têm-se a existência de mais de um regramento e sobreposições de normas reguladoras. Por tributário, se entende que o referido sistema disporá sobre a tributação. Isso, se limitando ao território brasileiro.

A Constituição é o digesto superior nesse sistema e lista direitos dos cidadãos quanto a cobrança de tributos e a obrigação de os pagar. Disciplina os limites para o Estado, como este deve proceder e o que pode legislar. A Constituição é replicada nos estados e seguida pelo CTN (Código Tributário Nacional) que traz as normas gerais sobre tributação, coadunando com os direitos e deveres, princípios e regras da Constituição. Diversas outras leis, regulamentos e decretos formam o Sistema Tributário Nacional.

As principais diretrizes tributárias são estabelecidas pela Constituição Federal, que dispõe sobre os princípios gerais, as limitações do poder de tributar, as competências e sobre a repartição das receitas tributárias.

A Constituição prevê que os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possam instituir e cobrar os tributos previstos na própria Carta Magna. As categorias de tributos permitidas são: Impostos, taxas, contribuição de melhoria e empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

O Código Tributário Nacional traz em seus artigos a definição do que se tem como imposto, taxa e contribuição de melhoria.

A definição de imposto vem do art. 16: **“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”**.

A definição de taxa, por sua vez, consta no art. 77:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Já a definição de Contribuição de Melhoria está insculpida no art. 81:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Enquanto a Constituição prevê a definição de empréstimo compulsório e contribuição especial:

Art. 148.A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Já em seu artigo 149, existe a previsão das contribuições especiais:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Impostos são instituídos independente de uma prestação estadual, ao passo que taxa é a remuneração por um serviço específico prestado pelo Estado. Ambos existem em todas as esferas federativas. A contribuição de melhoria pode ser cobrada por todos os entes e diz respeito a uma contraprestação que o contribuinte deve arcar caso uma obra pública vá valorizar seu imóvel, um pagamento pelo benefício específico obtido. Em uma simples explicação, a diferença entre eles seria essa.

Já os empréstimos compulsórios são tributos excepcionais previstos na Constituição que só podem ser exigidos pela União mediante edição de lei complementar e para atender despesas extraordinárias. Não é usual e a última vez que foi aplicada no Brasil foi no Governo Sarney no Plano Cruzado (Decreto-lei 2288/86).

Já as contribuições especiais são um capítulo à parte. São tributos que incidem sobre a folha de pagamento de funcionários ou lucro das empresas e

servem para custear interesses de categoria profissional. Ou são tributos cobrados com o intuito de intervir no domínio econômico.

As contribuições parafiscais para as entidades do setor “S” como SESC, SENAI, SENAC etc. são entidades que funcionam de forma paralela e auxiliar ao estado. São descontadas nas folhas de pagamento dos servidores e do lucro líquido das empresas e que não são repassados para os demais entes federativos. Ou são para custear a seguridade social dos trabalhadores. Também existem as contribuições para órgãos fiscalizadores como conselhos de classe.

Existem o “Programa de Integração Social” (PIS) e o “Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) que serve para financiar seguro-desemprego, abono salarial e outros direitos trabalhistas. Existe a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) para custear seguridade social, assistência social e saúde pública. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que incide sobre o Lucro líquido das empresas e serve para custear a seguridade social e as contribuições para o INSS. Todas essas com o fulcro de garantir os direitos sociais dos cidadãos como saúde pública gratuita, assistência social, seguridade social, direitos trabalhistas e outros.

Além disso, as contribuições especiais podem se dar para intervenção do domínio econômico. Como no caso a CIDE (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico), que incidem sobre alguns produtos estratégicos e sua arrecadação é utilizada para fazer controle econômico no país, como por exemplo, a inflação, para subsidiar ou desestimular o consumo de alguns produtos.

É de competência exclusiva da União instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e nas categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuições de seus servidores para custear regime previdenciário complementar.

O atual sistema tributário brasileiro, hoje, é composto pelos tributos sobre a renda, sobre a propriedade, sobre a folha de salários, sobre bens e serviços, sobre transações financeiras e sobre outras bases.:

Os tributo sobre a renda são calculados com base na renda das pessoas físicas e jurídicas. Todos os impostos sobre renda são de competência da União e são tributos diretos. O **IRPF** possui alíquotas diferentes de acordo com faixas de

renda. A tabela 1 mostra as diferentes alíquotas para as diferentes faixas de renda. Nota-se a progressividade relativa da alíquota. Quanto maior a renda, maior a alíquota. Esta atinge a renda marginalmente. Assim, quem ganha, por exemplo, R\$3.000, paga 0% sobre R\$1.903,98, 7,5% sobre R\$922,66 e 15% sobre R\$173,35. No final, pagará R\$95,20 de IR, ou seja, uma alíquota média de 3,17%.

Tabela 1: Alíquotas de imposto de renda para as diferentes faixas existentes

FAIXA DE RENDA (R\$)⁵	ALÍQUOTA
Entre 0 e 2.112,00	0
Entre 2.112,01 e 2.826,65	7,5 %
Entre 2.826,66 e 3.751,06	15%
Entre 3.751,07 e 4.664,68	22,5%
Acima de 4.664,69	27,5%

Quadro de elaboração própria

Já o Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas são o **IRPJ** (Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas) e a **CSLL** (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). O IRPJ tem uma alíquota de 15% para todo o lucro até R\$ 20 mil por mês e de 10% para todo o lucro que passar desse limite. Já a CSLL, a alíquota é de 9% e serve para custear a seguridade social. Incide sobre o lucro líquido da empresa.

Os tributos sobre propriedade são aplicados quando há uso, propriedade ou transmissão da propriedade de bens móveis ou imóveis. Incide sobre pessoas física e jurídicas. São tributos diretos. Entre eles, existem o ITR (Imposto Territorial Rural), incidindo sobre propriedades rurais. As alíquotas do ITR rural são progressivas, de acordo com três fatores: área total do imóvel, localização e grau de utilização do imóvel. Podem variar de 0,03% a 20%. O ITR é um imposto de competência federal.

O IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano) é um imposto de competência municipal, que incide sobre quem tem imóvel em área urbana. Como é um imposto municipal, cada cidade possui uma alíquota diferente e uma forma de tributar. A base de tributação é o valor venal de imóvel, um conceito vago no CTN que permite que cada município lance sua forma de cálculo como área, edificações, valorização, localização, melhoria etc.

5 Em maio de 2023.

O IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores) é outro imposto sobre propriedade. Aplica-se para quem tem posse de um veículo. É um imposto de competência estadual. Sua alíquota varia de 0,5% a 4% nos estados brasileiros e possui graduações pelo tipo de veículo e sua serventia.

O ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação) é outro imposto direto e sobre propriedade. Ele ocorre quando há transferência voluntária e não onerosa de patrimônio, seja por doação, seja por transmissão de herança. É um tributo de competência estadual. Possui variadas alíquotas, indo de 1% a 8% do valor total dos bens a serem transferidos.

Por fim, temos o ITBI (Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis) que é um imposto municipal, direto e que ocorre quando há transferência onerosa de bens imóveis. Como é um imposto de competência municipal, existem alíquotas diversas que vão de 1% a 3% nas capitais do Brasil, podendo ter alíquotas maiores ou menores em outras cidades.

Os tributos sobre a folha de salários são tributos diretos recolhidos como contribuições dos empregados e empregadores para seguridade social. São as Contribuições Previdenciárias de empregado e empregador. Salário Educação, Contribuições para o Sistema "S", PIS/PASEP. Todos formam fundos (transferência indireta) que serão distribuídos entre os entes da federação com critérios preestabelecidos em normas legais. Todas são de competência federal.

O Salário Educação é cobrado de pessoas jurídicas e incide à ordem de 2,5% do total gasto com remunerações pela empresa, associação, sociedade ou firma individual. A Receita Federal fica com 1% do total bruto da arrecadação para título de administração. 10% da arrecadação líquida vai para o FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação) para implementação de projetos, programas e ações da educação básica como o PNAE (Programa Nacional de Alimentação Escolar), o PNATE (Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar, o PDDE (Programa Dinheiro Direto da Escola), PNLD (Programa Nacional do Livro e do Material Didático). Os outros 90% da arrecadação líquida vai para o FNDE para serem distribuídos entre Estados, Municípios e a União, sendo que 1/3 desse bolo, fica na União e 2/3 são divididos entre estados e municípios. O critério para divisão entre estados e municípios é o número de matrículas nas escolas públicas (estaduais e municipais).

O Sistema S é assim conhecido porque são instituições prestadoras de serviços públicos como capacitação, educação, treinamento, que embora tenham como mote a prestação de serviços públicos, são administradas de forma dependente por federações e confederações empresariais sem ligação com esferas de governo. São as seguintes: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai); Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac), que prestam treinamento e ensinamento para atuação industrial e no comércio. Serviço Social do Comércio (SESC);

Serviço Social da Indústria (SESI) que são clubes culturais e de lazer para pessoas de indústria e comércio. Além do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar); Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop) Serviço Social de Aprendizagem do Transporte (Senat); Serviço Social de Transporte (Sest); e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). Esses serviços são sustentados por contribuições das empresas correspondentes ao referido serviço (comércio, transportes, indústrias).

Segundo a Agência Brasil⁶:

A alíquota da contribuição empresarial para os serviços de aprendizagem (Senai, Senac e Senat) é de 1%. As exceções são o Senar, que tem contribuição variável de 0,2% a 2,5%, e o Sescoop, para o qual a alíquota é de 2,5%. Já os serviços sociais (Sesi, Sesc e Sest) recebem 1,5% da folha. No caso do SEBRAE, as micro e pequenas empresas contribuem com alíquotas que vão de 0,3 a 0,6%. Em 2019, a arrecadação total dessas entidades foi de R\$ 17,791 bilhões. Com a pandemia de covid-19, uma das medidas propostas pelo governo federal em 2020 foi a redução das contribuições empresariais ao Sistema S pela metade nos meses de abril a junho. O corte de 50% nas contribuições foi definido pela Medida Provisória 932/2020.

Os tributos sobre bens e serviços são tributos indiretos que incidem sobre consumo, utilização ou prestações de serviços, aquisição ou produção de bens. O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é o mais conhecido deles e incide quando há transferência de mercadoria entre duas pessoas diferentes, ou serviços de comunicação ou transportes. Sua cadeia é extremamente complicada e confusa. Por ser um imposto estadual, suas alíquotas são diferentes, causando um dos maiores problemas do federalismo fiscal, a “guerra fiscal”.

Outro imposto sobre Bens e Serviços é o IPI (imposto sobre Produtos Industrializados). O IPI é um imposto indireto e de competência da União que incide

⁶ Disponível em: < <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/agencia-brasil-explica-o-que-e-o-sistema-s>>. Acesso em 12 de dez. de 2022.

sobre produtos quando são feitos, industrializados. O IPI possui várias alíquotas de acordo com o produto fabricado, encontrando-se as alíquotas na TIPI (Tabela de Incidência dos Impostos Sobre Produtos Industrializados).

O ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) é o imposto cobrado sobre a prestação de determinados serviços. Por ser um imposto municipal, as alíquotas variam de município para município ficando entre 2 e 5%. É um tributo indireto e vem embutido no preço do serviço.

Outros impostos cobrados pela União que são sobre bens e serviços e são cobrados de forma indireta, são II (Imposto de Importação) e IE (Imposto de Exportação). O imposto de importação incide para a compra de produtos manufaturados no exterior e importados e o imposto de exportação incide sobre produtos produzidos no Brasil que vão para o exterior. São considerados tributos extrafiscais, ou seja, tributos que possuem finalidade que vai além da arrecadatória para a manutenção do estado e servem para interesses políticos, econômicos e outros. O II e o IE servem para controlar estoques, proteger a economia, incentivar produção interna, incentivar importações ou exportações ou até mesmo, controlar que se façam tais transações. O IE tem uma alíquota de 30% mas que pode sofrer alterações, concedendo-se isenção de determinados produtos, redução em outros ou majoração, podendo atingir, em alguns casos, 150% de alíquota. O II tem alíquota variável de acordo com o produto, podendo ser de 2% em caso de madeiras por exemplo, a 20% em caso de videogames.

A COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) por seu turno é uma contribuição exigida de empresas do setor privado para custear a Seguridade Social. Seu fato gerador é o lucro bruto da empresa, sendo taxado à ordem de 3 a 7,6% do faturamento bruto da empresa ou 9,75% da importação da empresa +1 % adicional em determinados casos. Enquanto a CSSL é um tributo declaratório incidente sobre o lucro líquido da empresa, a COFINS é um tributo cobrado sobre o lucro bruto. Como incide sobre o lucro bruto, não é necessária a apuração de valor com o balanço, sendo o preço do tributo, embutido no preço final do produto. Daí a ser uma tributação indireta. É de competência da União.

Já o PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social) que tem como fato gerador a receita bruta da empresa privada (assim como a COFINS) mas tem uma destinação diferente. Serve para pagamento de auxílio desemprego, abono e

outras seguridades sociais do trabalhador. O PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) por sua vez é o equivalente ao PIS, cobrado da mesma forma, com o mesmo fato gerador, dos mesmos contribuintes, tendo o mesmo recolhimento (por isso ser chamado PIS/PASEP) tendo apenas uma finalidade diferente. O PIS serve para garantir a seguridade social do trabalhador do setor privado e o PASEP a do setor público. Além disso, os empregados também contribuem para a manutenção do seu respectivo fundo. O PIS/PASEP possui três modalidades e alíquotas. Sobre o faturamento da empresa, de 0,65% ou 1,65%; sobre a importação – 2,1%; sobre a folha de pagamento – 1%. São de competência da União.

Outro tributo criado para manter o superavit fiscal é a CIDE Combustíveis (Contribuição de intervenção no Domínio Econômico). A CIDE, como o nome diz, é um tributo extrafiscal para que o estado possa intervir na economia. Para ser instituída precisa de três requisitos: I – Necessidade de intervenção estatal em determinado setor da economia. II – adequação entre o consumo do contribuinte e o propósito da intervenção. III – destinação dos recursos para a finalidade prevista. Esta representa um valor fixo por litro vendido.

A doutrina costuma apontar que o fato gerador da CIDE combustíveis se confunde com sua finalidade. Isso porque a intervenção pretendida é que vai determinar como a CIDE vai ser aplicada. No caso da CIDE combustível, a lei determina que toda aquisição, produção ou importação de combustíveis, componentes ou derivados é tributada. Tanto produtor, formulador ou importador do combustível, insere a CIDE no preço final do produto. A finalidade da CIDE é a implementação de subsídio para transporte dos combustíveis, melhoria de infraestrutura de transporte e ações de preservação do meio ambiente para minorar os impactos do uso dos combustíveis. A CIDE é um tributo federal que não possui alíquota em porcentagem. Tem uma taxação por metros cúbicos ou toneladas de combustível ou componentes importados, produzidos ou comercializados no mercado. Esses valores são tabelados.

Existem outros tributos cobrados sobre bens e serviços que destacamos. De competência da União, existe a “taxa de prestação de serviços e poder de polícia” onde órgãos da União precisam fazer fiscalizações em locais privados e só o fazem

mediante recolhimento de GRU. Estados e municípios também possuem taxas semelhantes como prestação de poder de polícia, DPVAT e outras taxas.

A tributação sobre transações financeiras são tributos que ocorrem quando há transações financeiras como compra e venda de moedas, transferência entre titulares e outros. Existe o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) e existia a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras) que foi extinta em 2007. O IOF tem seu fato gerador é a transferência do valor de um titular para outro. Trata-se de um imposto de competência da União, indireto de característica extrafiscal, posto que serviria para controlar o fluxo de capital. O IOF possui alíquotas diferenciadas para compra internacionais, operações em cartão de crédito, seguro de vida, saúde e bens, operações de câmbio, rendimentos e outros.

Por fim, a sexta categoria de tributos são os outros tributos que incidem sobre bases distintas daquelas descritas nas categorias anteriores ou não possam ser considerados como predominantemente pertencente a essas categorias como: adicional sobre passagens aéreas domésticas; contribuição para o PIN (Plano de Integração Nacional); contribuição para o PROTERRA (Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e Nordeste); RGR (Reserva Global de Reversão), paga pelos Permissionários ou Concessionários de Energia Elétrica (CETAD, 2018). A tabela 2 sintetiza os tributos de acordo com sua competência federativa.

Tabela 2: Distribuição de Impostos pelos entes da Federação

Ente da Federação	Imposto
União	II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF
Estados e DF	ITCD, ICMS e IPVA
Municípios e DF	ISS, IPVA e ITBI

Fonte: Elaboração própria

A Constituição também prevê as transferências intergovernamentais. Essas transferências feitas entre os entes governamentais (União, Estados e Municípios) possuem normas específicas definidas em leis complementares e podem ser diretas ou indiretas. Diretas são as transferências onde o ente arrecada e fica com uma parte da arrecadação, como por exemplo, o município que fica com 50% do IPVA e 25% do ICMS. As indiretas são as que compõe a criação de um fundo e são divididas conforme critérios, como por exemplo, FUNDEB, Fundo de Compensação

de Exportações (FPEX), Fundo de Participação dos municípios (FPM) e Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE).

Atualmente temos as seguintes transferências intergovernamentais pertencentes aos estados e aos municípios:

- Total do IRRF sobre rendimentos pagos por eles, suas Autarquias e Fundações que instituírem e mantiverem;
- IOF Ouro (incidente sobre transferência de ouro): 30% para o Estado de origem e 70% para o Município de origem.

Já as seguintes transferências pertencem aos municípios:

- 50% da arrecadação do ITR relativo aos imóveis neles situados;
- 50% da arrecadação do IPVA dos veículos licenciados em seu território;
- 25% do produto da arrecadação do ICMS. 75% desses 25%, no mínimo, destinado ao município onde foi arrecadado e até 25% dos 25% com critérios definidos em leis estaduais (ICMS esportivo, Lei Robin Wood, ICMS cultural etc.).

A tabela 3 sintetiza estas transferências governamentais:

Tabela 3: Transferências intergovernamentais

Tributo/Ente	União → Estados e DF	União → Municípios	Estados → Municípios
IR	21,5%	24,5%	-
IR-fonte	100%	100%	-
IPI	21,5%	24,5%	-
IPI-exportação	10%	-	25% dos 10%
IOF-ouro	30%	70%	-
ITR	-	50% ou (convênio)	100%
CIDE-Combustíveis	29%	-	25% dos 29%
ICMS	-	-	25%
IPVA	-	-	50%

Fonte: Elaboração própria

Temos ainda a formação de fundos responsáveis por transferências federativas indiretas:

- FPEX (Fundo de Compensação de Exportações) ou Fundo IPI-Exportações, pelo qual 10% da arrecadação do IPI será distribuída

proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados pelos Estados e Distrito Federal, sendo limitada a participação individual a 20% do total do fundo;

- FPE (Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal) pelo qual 21,5% da arrecadação do IPI e do IR distribuídos diretamente proporcional à população e à superfície e inversamente proporcional à renda per capita;
- FPM (Fundo de Participação dos Municípios) pelo qual 24,5% da arrecadação do IPI e IR distribuídos proporcionalmente à população de cada Município, 10% do fundo são distribuídos entre as Capitais dos Estados;
- FRD (Fundos Regionais de Desenvolvimento) onde 3% da arrecadação do IPI e IR destinados a Programas de Desenvolvimentos nas Regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste (SRF, 2002).
- CIDE-Combustíveis que tem sua incidência sobre a produção, importação ou comercialização de combustíveis ou produtos para sua fabricação, pela qual 71% da arrecadação pertence à União e 29% a estados e municípios. Dos 29% pertencentes a estados e municípios, 75% vão para Estados (21,75% do total arrecadado) e o DF e 25% (7,25% do total arrecadado) para os municípios.
- FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação). O FUNDEB não se trata de um fundo, mas de 27 fundos (um para o estado e o Distrito Federal) para valorização dos profissionais de ensino e desenvolvimento da educação básica nas escolas públicas. Ele é alimentado por diversas fontes. Por parte do Estado, 20% da cota do Estado de ICMS, ITCMD, IPVA, FPE, Desoneração do ICMS, do FPEX. Pelos municípios, 20% da sua cota de FPM, da sua cota parte de ICMS, cota parte de IPVA, cota parte de ITR e do total de ITR arrecadado, cota parte de IPI exportação, desoneração ICMS.

O Fundo ainda recebe recursos da União para que assegurar o valor mínimo do VAAF (Valor Aluno-Ano FUNDEB) para os Estados e municípios que não conseguem atingir o mínimo. Existe um valor mínimo por aluno/ano em cada estado

(cada fundo). Quando aquele determinado estado ou município não atingem aquele valor, a União complementa. A União contribuía com 10% do valor total dos fundos até 2020, com 12% em 2021, 15% em 2022, 17% em 2023, 19% em 2024, 21% em 2025, e 23% de 2026 em diante.

Cada estado e os municípios que o compõem formam seu próprio fundo que é complementado por recursos da União. De cada fundo, 70% devem ser investidos para pagamento de profissionais de educação básica. Do valor total da complementação feita pela União, a educação infantil receberá 50% e 15% para as respectivas redes de ensino.

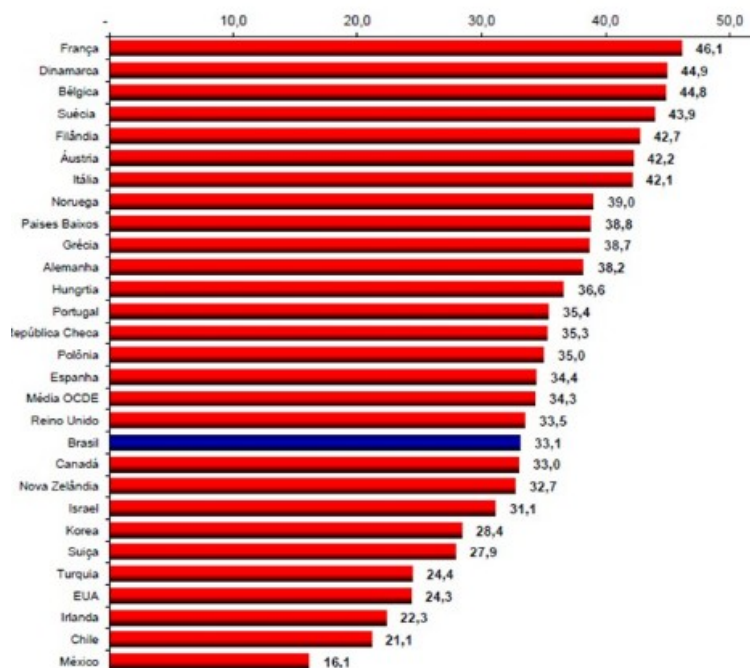
A carga tributária no ano de 2017 representou 32,25% do PIB a União ficou com 21,97%, os Estados 8,25% e os municípios 2,02% do PIB. No ano de 2018, a arrecadação tributária representou 32,57% do PIB, sendo que a União teve uma carga tributária de 22,08% do PIB, os Estados, 8,36% do PIB e os municípios, 2,13% do PIB. Em 2019, a arrecadação tributária representou 32,51% do PIB, sendo que a União foi responsável por arrecadar 21,86% do PIB, os Estados, 8,40% e os municípios, 2,25%. Em 2020, a carga tributária representou 31,64% do PIB, enquanto a carga tributária da União representou 20,99% do PIB, a dos Estados, 8,53% e a dos municípios 2,12%. Em 2021, a arrecadação representou 33,90% do PIB, sendo que a carga tributária da União representou 22,48% do PIB, a dos Estados, 9,09% e a dos municípios 2,33% (STN)⁷. A distribuição desses recursos não seguiu o mesmo índice da sua arrecadação - as transferências intergovernamentais são responsáveis pela discrepância entre os valores arrecadados e os valores efetivamente pertencentes a cada ente.

⁷ Disponível em <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233>. Acesso em 13 de dez. de 2022.

4. COMPOSIÇÃO E ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.

Em 2018 o Brasil tinha uma carga de 33,10% do PIB, abaixo da média e muito distante de países como a França 46,1%, Dinamarca 44,9%, Bélgica 44,8%, Suécia 43,9%, Finlândia 42,7%, Áustria 42,2%, Itália 42,1%, Noruega 39%, Holanda 38,8%, Alemanha 38,2% (CETAD, 2018). A média dos países da OCDE seria de 34,3%, acima da média do Brasil (fig.1). Infelizmente, todos estes são países desenvolvidos, o que faz com que olhemos com cuidado estas comparações. México e Chile apresentam cargas tributárias bem menores que a brasileira.

Figura 1: Carga Tributária no Brasil e países da OCDE (2018) em proporção ao PIB



Fonte: Boletim Resultado do Tesouro Nacional (RTN) apresentado em 2020.

Nos últimos 20 (vinte) anos, a carga tributária no Brasil permaneceu quase que estável, com poucas alterações⁸. Esta saiu de 26,1% em 1996 para 32,2% em 2002 ao longo dos dois mandatos de Fernando Henrique Cardoso⁹, sendo este o

⁸ O “impostômetro” da Associação Comercial de São Paulo não enfatiza a informação percentual em relação ao PIB, preferindo utilizar ostensivamente os valores monetários na casa de trilhões e os sucessivos recordes de arrecadação. A maioria das informações que constam neste trabalho foi obtida a partir da Receita Federal e de outros órgãos do Estado.

⁹ MPOG (2015), sobre a evolução da carga tributária brasileira entre 1996 e 2014.

aumento mais expressivo dos tributos brasileiros desde a constituição do sistema tributário brasileiro em 1966. A carga tributária total não sofreu aumentos expressivos a partir de 2005, tendo alcançado o valor máximo de 33,74% do PIB em 2014. Em 2015 se inicia a retração do PIB. Este aumento é explicado pela expansão dos gastos sociais durante todo o período.

De um lado, temos a necessidade de se tributar e gerar renda para a implantação dessas políticas públicas. De outro, temos todos os problemas ocasionados pela tributação excessiva e distorsiva.

Segundo a FIRJAN (2016) na indústria de transformação a carga tributária é 47,4% enquanto no setor de serviços é 22,9%, na construção civil é de 14,4% e nas atividades primárias de agropecuária e indústria extrativista é de 6,3%, o mesmo acontece com o IRRFPF [Imposto de Renda Retido na Fonte de Pessoa Física] onde a tabela de alíquotas não são reajustadas e corroem a renda da classe média e baixa (FIRJAN, 2016).

A sonegação fiscal também causa um grave impropério no atual sistema tributário. Por termos um sistema injusto, regressivo e muito confuso. Estimativas da Agência Brasil¹⁰, a sonegação fiscal custou aos cofres brasileiros, algo em torno de R\$ 336,8 bilhões de reais em 2021.

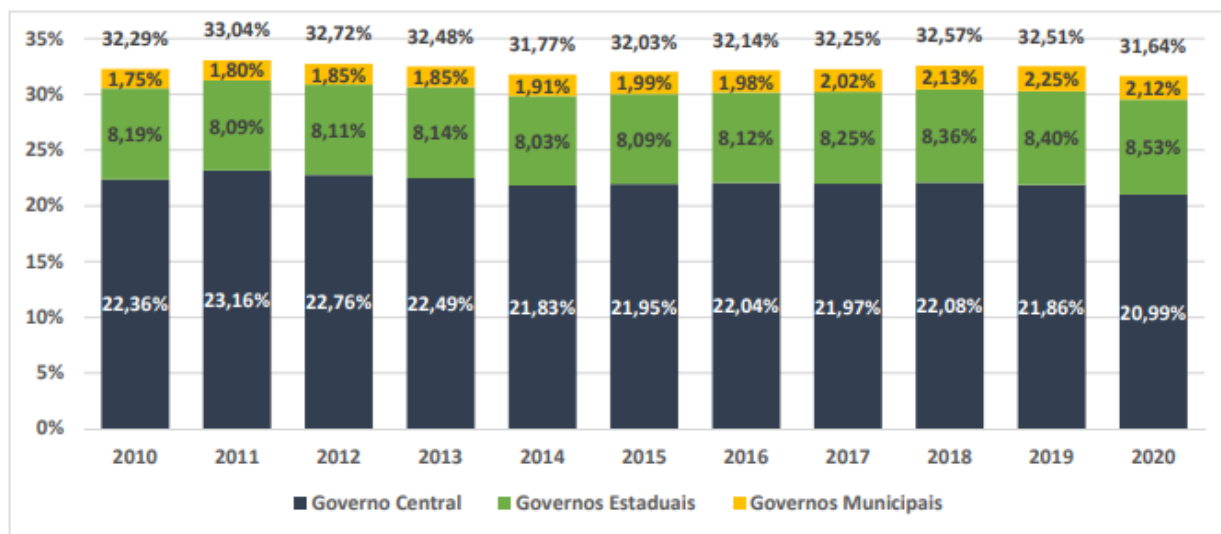
Ainda segundo o site da Câmara Federal, a União ainda deixou de arrecadar, em 2021 no Brasil, R\$ 456 bilhões em razão dos benefícios fiscais concedidos¹¹ - benefícios e sonegações em 2021 foram de mais de R\$ 790 bilhões de reais.

Quando se analisa a carga tributária com ênfase no que arrecada cada esfera governamental (gráfico 1), têm-se que a competência da União supera em muito a dos demais entes. Pegando-se como exemplo o ano de 2020, a Carga Tributária representou 31,64% do PIB brasileiro, sendo que 20,99% do PIB foi arrecadado em tributos pela União, 8,53% pelos estados e 2,12% pelos municípios - 66,34% da arrecadação total do Brasil foi de competência da União, enquanto 26,95% competiam aos estados e apenas 6,71% aos municípios. A Constituição representou avanços quanto a distribuição de competências tributárias, mas ainda existe uma grande concentração (2/3) da arrecadação com a União. Sem o sistema de transferências obrigatórias, a desigualdade entre os entes seria ainda maior.

10 Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2022-08/prejuizos-com-fraudes-no-brasil-somaram-r-3368-bilhoes-em-2021>. Acesso em 01 de dez. de 2022.

11 Disponível em <https://www.camara.leg.br/noticias/910855-renuncias-fiscais-chegarao-a-r-456-bilhoes-no-ano-que-vem/>. Acesso em 01 de dez. de 2022.

Figura 2: Gráfico 1: Carga tributária por esfera de governo – 2010/2020 Dados em: % PIB

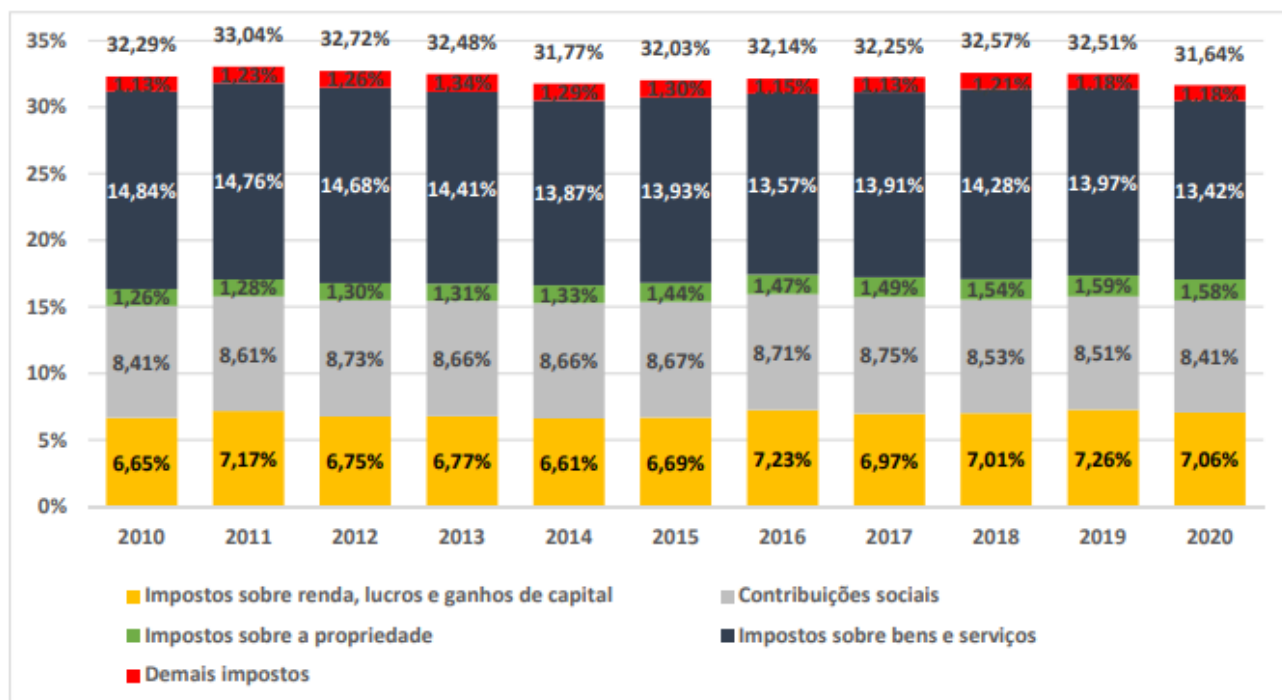


Fonte: STN ¹²

O gráfico 2 mostra a composição da carga tributária bruta do Governo por porcentagem do PIB. Os impostos sobre bens e serviços representam quase metade da arrecadação total, equivalendo a 13,42% do PIB no ano de 2020. Os impostos sobre renda e lucro, representam pouco mais da metade da arrecadação de tributos sobre bens e serviços, representando 7,06% do PIB. Impostos sobre propriedade e outros impostos representam uma fatia pequena do total arrecadado e do PIB.

¹² Disponível em <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233>. Acesso em 13 de dez. de 2022.

Gráfico 2: Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2020
Dados em: % PIB



Fonte: STN ¹³

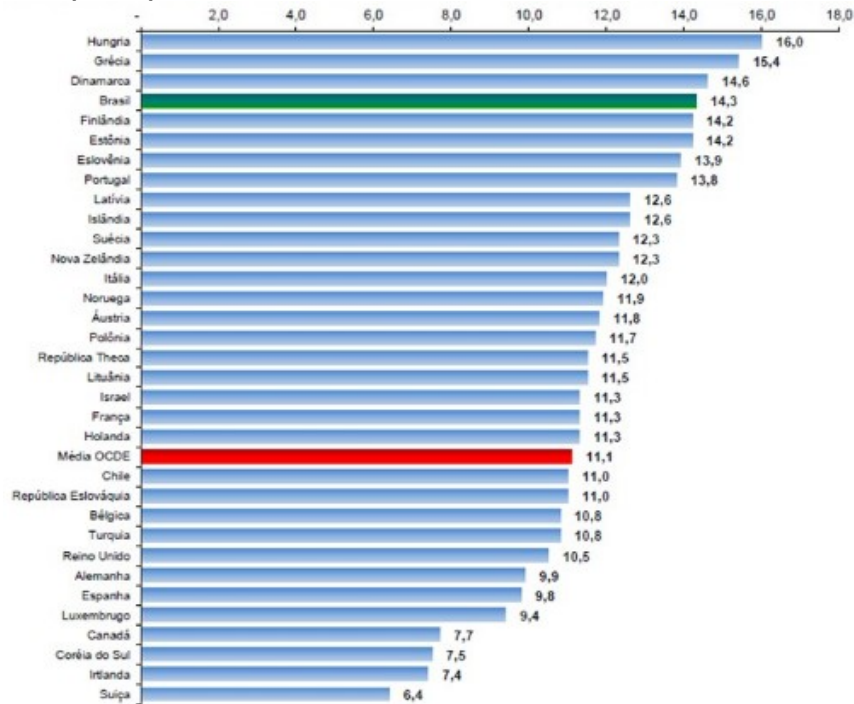
É hialino que a tributação sobre bens e consumo dominam grande parte da arrecadação total, o que significa, grosso modo, que as pessoas mais necessitadas possuem um gasto mais elevado com consumo de bens e serviços (proporcionalmente), e, por terem menor renda, são menos afetadas pela incidência de tributos sobre renda e patrimônio, que representam uma parcela menor da arrecadação. Daí a se falar que o sistema tributário nacional é eminentemente regressivo.

A carga tributária sobre bens e serviços no Brasil em comparação com outros países da OCDE demonstra que o consumo no Brasil recebe uma sobretaxação. Enquanto o país é a 18ª carga tributária no quadro comparativo com outros países desenvolvidos ou em desenvolvimento, quando se observa apenas a carga tributária sobre bens e serviços, o Brasil é a 4ª maior com uma diferença pequena para o primeiro lugar e 4 pontos percentuais acima da média da OCDE (graf. 3). Quando a questão é a incidência de tributos sobre a folha salarial, a brasileira está abaixo da média da OCDE e em comparação com outros países é uma das mais baixas,

¹³Disponível em <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233>. Acesso em 13 de dez. de 2022.

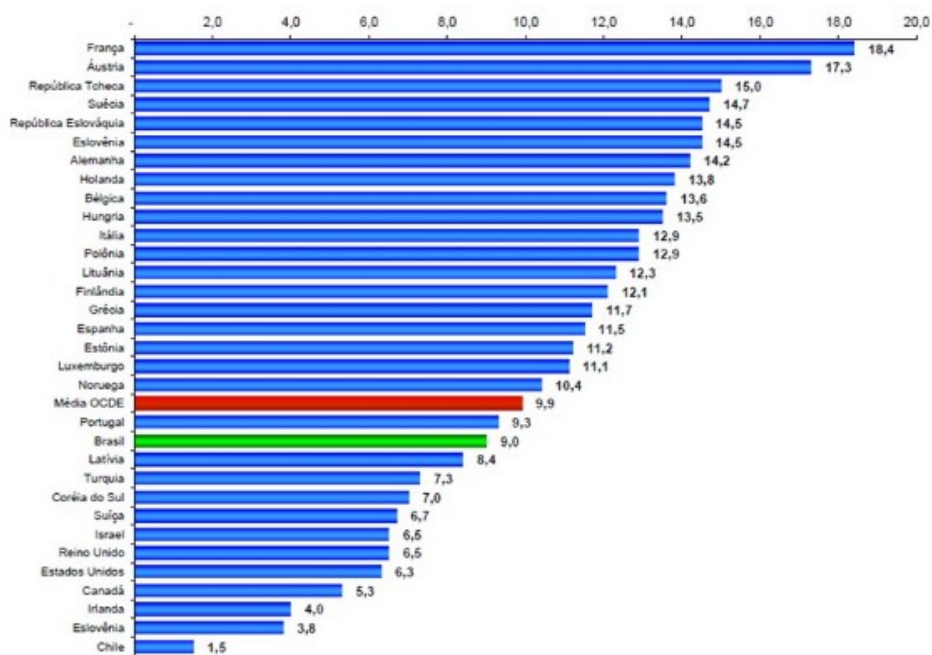
sendo menos da metade da taxa da França e quase 1 (um) ponto percentual abaixo da média da OCDE (graf. 4).

Gráfico 3: Carga Tributária sobre bens e serviços – Brasil e países da OCDE (2017)



Fonte: Carga tributária no Brasil 2018- Análise por Tributos e Bases de Incidências - Março 2020

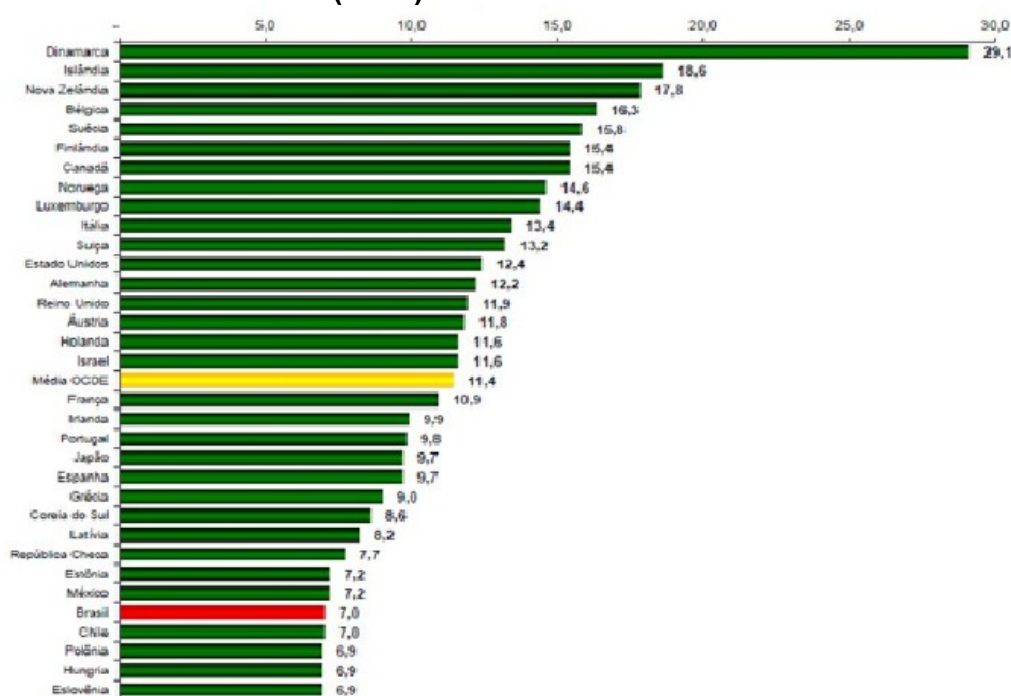
Gráfico 4: Carga Tributária sobre a Folha de salários (incluindo previdência) – Brasil e países da OCDE (2017)



Fonte: Carga tributária no Brasil 2018- Análise por Tributos e Bases de Incidências - Março 2020

Já quando se fala em taxaço de renda, lucros e ganhos de capital, o Brasil tem uma das menores taxaçoes do mundo, cerca de 7%, enquanto a média da OCDE é de 11,4%. A Dinamarca por exemplo tem uma taxaço sobre renda, lucros e ganhos de 29,1%. Todos os países com melhor IDH possuem uma taxaço de renda maior e menor taxaço sobre consumo. A média da OCDE é 4,4 pontos percentuais acima da média brasileira, o que significa que o Brasil está a menos de 50% da média da OCDE (graf. 5).

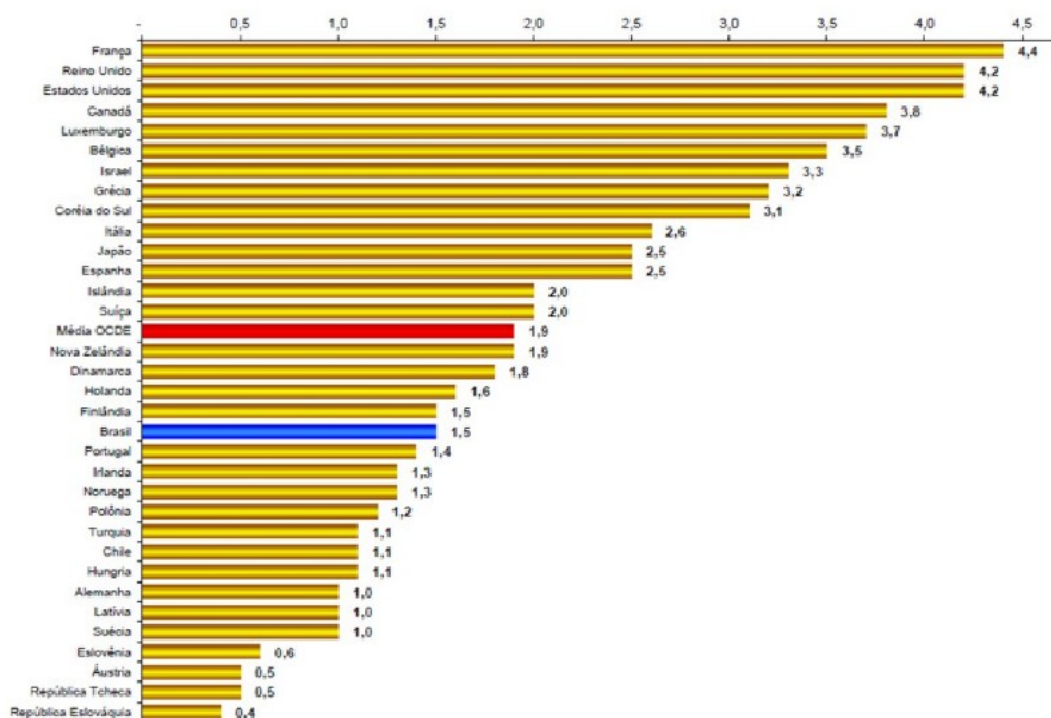
Gráfico 5: Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital – Brasil e Países da OCDE (2017)



Fonte: Carga tributária no Brasil 2018 - Análise por Tributos e Bases de Incidências - Março 2020.

A propriedade também recebe uma taxaço menor em relação a outros países. Brasil arrecada 1,5% do PIB com tributação da propriedade privada enquanto a média da OCDE é de 1,9%. Três países superam 4%, no total, 9 países arrecadam o dobro do Brasil em relação ao PIB (graf. 6).

Gráfico 6: Carga Tributária sobre a propriedade – Brasil e países da OCDE (2017)



Fonte: Carga tributária no Brasil 2018 - Análise por Tributos e Bases de Incidências - Março 2020.

No Brasil, a tributação atinge muito mais o consumo do que a propriedade e a renda em relação aos países desenvolvidos. As faixas salariais mais baixas, proporcionalmente são mais atingidas por tributação do que as demais classes. Não bastasse a má distribuição de renda e uma das maiores desigualdades do planeta, o brasileiro ainda tem que conviver com uma tributação extremamente regressiva que penaliza muito mais o cidadão que menos recebe.

Segundo a FIPE, os 10% mais ricos, detêm 47% da renda no Brasil enquanto os 10% mais pobres, possuem apenas 0,7% da renda. Os 10% mais ricos, contribuem com 23% dos seus ganhos, sendo que 10% de seus ganhos com pagamento de tributos indiretos, 12% dos tributos diretos (43,7% do total da arrecadação). Já os 10% mais pobres, contribuem com 53% dos seus ganhos para o pagamento de tributos, divididos em 47% em tributos indiretos e 6% nos tributos diretos (1,6% do total da arrecadação). Quanto mais pobre, mais se contribui com pagamento de tributos. Isto pode ser visto na tabela 1.

Tabela 1: Carga tributária e esforço contributivo por classe de renda (2015)

Carga Tributária por Classe de Renda - Em % da Renda Familiar

Décimos de renda disponível	Tributos Indiretos (a)	Tributos Diretos (b)	Carga Tributária Total (a)+(b)	Índice da Carga Tributária Total
10º	10	12	23	100
9º	15	9	24	109
8º	17	8	25	114
7º	18	7	25	114
6º	19	7	26	118
5º	21	6	27	123
4º	23	6	29	132
3º	25	6	31	141
2º	30	5	35	159
1º	47	6	53	241

Distribuição da Arrecadação, da Renda e o Esforço Contributivo por Classe de Rendimento da População

Décimos de renda familiar monetária per capita	Contribuição da classe de renda à arrecadação (a)	Distribuição da renda total (b)	Esforço contributivo da classe de renda (a/b)
10º	43,7%	47,0%	0,93
9º	15,6%	16,1%	0,97
8º	10,7%	10,6%	1,01
7º	7,8%	7,7%	1,01
6º	6,2%	5,9%	1,05
5º	4,9%	4,5%	1,09
4º	4,0%	3,4%	1,17
3º	3,1%	2,5%	1,25
2º	2,4%	1,7%	1,42
1º	1,6%	0,7%	2,14
Total	100,0%	100,0%	

Fonte: FIPE – Texto para discussão nº 15 – Equidade na tributação - Set/2016

5. FEDERALISMO FISCAL.

5.1. Diferentes formas de Estados, diferentes formas de federalismo.

Existem diferentes formas de administração política. Um governo pode tomar decisões de forma centralizada, sem divisões administrativas. Ou o Estado pode se organizar em províncias, estados, unidades federativas, dotadas de autonomia e competências próprias, para legislar e atuar conforme suas peculiaridades e interesses.

Quando um Estado adota o segundo modelo, trata-se de um estado federativo. O federalismo pode ser centrípeto, quando várias unidades se unem para criar uma unidade centralizada. Ou pode ser centrífuga quando, ao contrário, uma unidade central se divide em várias unidades para facilitar sua administração. Nos Estados Unidos, por exemplo, houve o federalismo centrípeto, pois os estados se federaram para formar um país. Já no Brasil, o federalismo foi o centrífugo, onde a Coroa dividiu a Colônia em diversas capitânicas para que houvesse possibilidade de ocupação e controle¹⁴.

Segundo CAMARGOS (1999, p. 82) a “palavra foedus, que é a origem do termo ‘federação’ significa pacto, entendimento, negociação baseada na fidelidade e na confiança”. BURGESS apud SOARES (1997, p.12) fornece uma definição sobre a essência do federalismo da seguinte maneira:

o gênio da federação está em sua infinita capacidade de acomodar e reconciliar a competição e, algumas vezes, o conflito em torno de diversidades que têm relevância política dentro do Estado. Tolerância, respeito, compromisso, barganha e reconhecimentos mútuos são palavras-chave e ‘união’ combinada com ‘autonomia’ é sua marca autêntica.

O federalismo surgiu com a Revolução Americana em 1781. Após a Guerra, as 13 Colônias, agora 13 estados independentes, uniram-se formando os Estados Unidos da América, estabelecendo “Os Artigos da Confederação de 1781”, que previam poucos poderes para a União e um alto grau de autonomia e independência para os Estados. Em 1789, com a Carta da Filadélfia, firmou-se as bases de uma moderna federação com maior poder para a União, resguardando certa autonomia para os estados (abandonando, assim, a ideia de confederação).

¹⁴ A diferença entre uma federação e uma confederação é que os estados membros na segunda têm muito mais autonomia e liberdade de decisão que na primeira.

Segundo Fabrício Augusto de oliveira (2007, p. 7):

Em outras palavras, a federação seria, assim, a expressão de um pacto político vertical estabelecido entre as unidades de governo que integram o espaço nacional, garantido por uma força soberana - o Governo Central -, mas preservando-se os distintos pactos horizontais estabelecidos em cada uma dessas unidades. O que significa que as unidades federadas abririam mão de parte de sua soberania para a construção desse equilíbrio necessário, embora conflitivo, para a consolidação da Nação, mas mantendo sua autonomia no tocante à definição de seu ordenamento constitucional, do exercício de seus poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e também da competência residual, que lhes asseguraria, através da garantia de competências tributárias próprias, a autonomia financeira necessária para o cumprimento de suas funções e para o atendimento das demandas de sua comunidade.

Nos países onde vigora o federalismo, as regras que delimitam a atuação e competência de cada estado, estão contidas, geralmente, na Constituição Federal. Não por outro motivo, a Constituição também é conhecida como “contrato federativo”. A distribuição de competências tributárias para cada ente, está expressamente destacada na Constituição Federal.

O poder central, a União, possui competência para dirimir conflitos entre os entes federados. Os estados da federação possuem judiciário, legislativo e executivos próprios, realizando, dentro de suas esferas, sua própria organização e separação de poderes. Contudo, quando o assunto envolve mais de uma unidade da federação ou algo de interesse da União, entra em ação os poderes da União (executivo, legislativo e judiciário).

5.2. Dilemas do Federalismo Fiscal.

5.2.1. As competências tributárias.

A organização política de um Estado-Nação pode ser de três tipos: Estado unitário, confederação e federação. No estado unitário, como o nome diz, o estado é único, central, todas decisões emanam do mesmo ente. Não existe divisões ou esferas de governo. O governo pode até descentralizar algumas decisões por meio de escritórios regionais, mas sempre se submetendo ao estado central.

Na confederação, o poder se concentra nos estados-membros. Cada um tem total autonomia e a federação apenas interfere nas questões entre eles. Os estados-

membros são politicamente mais fortes do que o governo central. Os Estados Unidos logo após sua independência, entre 1777 e 1789, foram uma confederação, como visto.

Quanto à federação, tema central desse trabalho, ela se faz por um poder central, mas não único, sendo que os entes subnacionais são dotados de certa autonomia e independência. As competências entre os entes são definidas e estes coexistem. MARQUES JUNIOR, OLIVEIRA e LAGEMANN (2013, p. 6) enumeram os problemas da tributação para o federalismo.

Em se tratando de tributação, três problemas são comuns em federações. O primeiro trata da carga tributária ótima para cada nível de governo. Os governos devem tributar a renda ou o consumo? Qual a estrutura de alíquotas do imposto sobre o consumo? O sistema tributário deve ter que grau de progressividade?¹⁵ O segundo problema é o da definição das competências tributárias entre os níveis de governo. A competência tributária de um determinado nível de governo contempla três dimensões: o poder de legislar sobre os tributos de sua competência, constituir uma administração tributária responsável pela arrecadação dos impostos e manter sob sua guarda (ou compartilhar com outros níveis de governo) os recursos arrecadados (Krause-Junk & Müller, 1993, p. 9-23). O terceiro problema é o das externalidades sobre os gastos e as receitas que surgem num sistema federal de governos - isto é, quando um governo altera sua política de gastos ou promove alterações do lado da receita tais mudanças têm efeitos não só sobre suas contas, mas também sobre os gastos e as receitas de outro governo.

Em suma, o que os referidos autores aduzem é que no modelo federativo, cada ente pode possuir um interesse distinto. A distribuição de competências entre eles pode ocasionar conflitos, como vimos ao longo dos anos no modelo federativo brasileiro. Além disso, a mudança de alíquotas ou cobrança de impostos em um ente, pode trazer prejuízos a outro. Mais um ponto a se observar é que o planejamento macro fica um pouco prejudicado a ponto que os gastos e as arrecadações, as decisões políticas, em muitos momentos, diferem.

Alguns critérios devem ser observados no momento de se distribuir as competências tributárias:

- 1) A facilidade de se exportar um tributo;
- 2) a mobilidade da base tributária;
- 3) a viabilidade administrativa de se cobrar o tributo;

15 Gentry (1999) levanta essas questões ao fazer uma resenha da teoria da tributação ótima. Outras revisões podem ser encontradas em: Rosen (1999), Siqueira et al. (2004) e Lagemann (2004). Sobre a constituição de um sistema tributário ótimo, ver Musgrave e Musgrave (1980).

4) elevada sensibilidade da arrecadação tributária e as alterações que podem causar na economia;

5) o grau de associação entre o tributo pago (custo) e os benefícios produzidos pela política pública. Idealmente, seria interessante que quem mais se beneficia com determinada política seja quem mais contribui para seu financiamento.

Um imposto é exportado quando agentes que não residem naquela área geográfica ficam responsáveis pela maior parte de seu pagamento. Um tributo é dividido entre os ofertantes e demandantes tradicionalmente. As elasticidades-preço determinarão esta divisão. Assim, uma oferta perfeitamente inelástica pagará todo o imposto (caso o preço do produto suba, a quantidade demandada cairá gerando um desequilíbrio no mercado). O mesmo ocorre com uma demanda perfeitamente inelástica (a quantidade ofertada só permanecerá constante caso o produtor continue recebendo liquidamente o mesmo que recebia antes). Assim, o lado mais inelástico pagará a maior parte do imposto. Um estado (ou município) exporta impostos quando a maior parte do tributo implementado é pago por agentes residentes fora destes (sejam ofertantes, sejam demandantes).

Quanto à mobilidade da base tributária, considera-se a facilidade de um produto, serviço ou empresa ser deslocado para outro ente em virtude da variação desse imposto. Um exemplo é o IPVA. O Espírito Santo concedeu desconto e houve verdadeiro êxodo de carros para serem emplacados no Espírito Santo ou os veículos de locadoras em Minas Gerais.

Em Minas, os veículos de propriedade de grandes locadoras, pagam apenas 1% a título de IPVA. Não é o menor imposto do Brasil para o setor, contudo, Minas ainda oferece outras vantagens como regimes especiais de tributação e uma forma de emplacamento em um sistema próprio no DETRAN que permite uma agilidade muito maior no emplacamento. Isso faz com que cerca de 70% da frota nacional de veículos de locadoras, sejam emplacados em Minas.

Além disso, recentemente, foi aprovado na ALMG (Assembleia Legislativa de Minas Gerais) uma emenda em um projeto de lei aleatório que permite às locadoras, não recolher qualquer diferença em caso de venda do veículo. Mais um atrativo para as locadoras que, agora, podem vender seus veículos com altos descontos tributários, por preços até menores que os das concessionárias.

MARQUES JUNIOR, OLIVEIRA e LAGEMANN (2013, p. 10) elucidam:

A tributação sobre o patrimônio, o consumo e renda é complexa e dispendiosa, o que exige consideráveis investimentos e gastos na administração e fiscalização da receita. A cobrança do tributo sobre o patrimônio é viável para governos estaduais e para municípios médios e grandes. A cobrança dos tributos sobre o consumo e a renda é viável para os governos estaduais e o governo nacional.¹⁶ Aos governos locais, a cobrança de taxas é o mais recomendável por conta da associação entre o custo e o benefício de determinado bem público.

Quanto mais fácil for a capacidade de deslocar o mercado em função da alíquota ou forma de cobrança, mais móvel será sua base tributária. Isso porque se as pessoas mudam o local de pagamento do tributo para terem uma vantagem no recolhimento, a base do tributo, por óbvio, também será deslocada. Quanto mais fácil for a exportação do tributo ou mais móvel for o deslocamento da sua base tributária, mais a responsabilidade do tributo deve ser do ente nacional para evitar conflitos e perdas arrecadatórias.

A viabilidade administrativa de se cobrar o tributo é o custo e a eficiência para se realizar a cobrança. Alguns tributos são de difícil apuração, como no caso do ICMS, onde se exige um cálculo mais apurado. Pedir que um município pequeno fiscalize e arrecade ICMS seria exigir uma estrutura desproporcional. A solução simplificadora, neste caso, é o estado em questão apurar e cobrar o imposto, transferindo para os municípios a parcela que seria arrecadada por estes. Do outro lado, uma questão local como a localização e valor de um imóvel em uma cidade do interior seria de difícil fiscalização e arrecadação para a União.

A elevada sensibilidade da arrecadação tributária, diz respeito ao impacto que uma alteração tributária teria sobre a política econômica em um aspecto mais geral. Dois impostos que podem gerar esse efeito, são os impostos de importação e exportação. Se houver um aumento ou diminuição acentuados nos impostos, pode interferir diretamente na balança comercial.

Por último, ressalta-se o grau de associação de um tributo pago e os benefícios produzidos na oferta de bens e serviços pelo setor público, para se ter uma noção de quem deve gerir o tributo. O custo que o recolhimento desse tributo terá em perda de eficiência, negócios, mercado ou qualquer outra influência se

¹⁶Ahmad e Stern (1984) salientam que um imposto sobre consumo é mais adequado para os estados arrecadarem receitas adicionais do que um imposto específico sobre o consumo de responsabilidade do governo federal. Lagemann (2004) observa que, na prática, por causa de custos administrativos excessivos, trabalha-se com um número reduzido de alíquotas diferenciadas

mede pelo quanto esse tributo determina se deverá ser uma decisão de uma esfera nacional ou se poderá ser local.

Existem também transferências intergovernamentais. Alguns estados são mais desenvolvidos que outros e em um sistema federalista, a pobreza de alguns estados impactam no global, no geral. Contudo, como no Brasil, a maior arrecadação tributária do estado é o ICMS, o baixo nível de desenvolvimento local joga o ente em um ciclo de pobreza, ao passo que necessita de mais investimentos para deixar de ser pobre, mas sua fonte de renda, a arrecadação do ICMS, tende a ser menor em um estado pobre.

Caso a União concentre grande parte da arrecadação e os entes subnacionais fiquem com muitas obrigações e poucos recursos, a forma encontrada para se corrigir ambas as distorções, tanto a concentração de recursos na União quanto a diferença de arrecadação entre os estados, foi a criação de um mecanismo que promovesse uma maior divisão de rendas entre os entes. Esse mecanismo são as transferências especiais. SHAH (1990) diz que existem três tipos de transferências:

(...) sem contrapartida e seletiva, com contrapartida e seletiva, e geral sem contrapartida. Um tipo de transferência sem contrapartida e seletiva ocorre, por exemplo, quando o governo federal (ou o estado) repassa recursos ao município que devem ser aplicados em um tipo específico de gasto, por exemplo, no combate à dengue. (...). Esse tipo de transferência é o mais adequado para subsidiar atividades que são prioritárias para o governo federal (ou governos estaduais) e são menos prioritárias para o governo local. As transferências com contrapartida e seletivas ocorrem quando, por exemplo, a cada real gasto por um governo subnacional em um tipo específico de despesa, o governo federal complementa com mais recursos (por exemplo, 50 centavos). Esse tipo de transferência visa induzir os governos subnacionais a ampliarem a provisão de bens públicos, pois estariam internalizando os benefícios proporcionados aos não-residentes. Um exemplo de transferência geral e sem contrapartida ocorre quando o governo federal repassa ao governo local um determinado montante de recursos, sem a exigência de que eles sejam aplicados em um tipo específico de gasto, podendo ser aplicados na expansão dos gastos públicos ou na redução da tributação local.

As transferências que visam incentivar determinadas políticas públicas em nível local podem apresentar diferentes formatos, entretanto. É possível, como dito, que as transferências sejam “carimbadas”, ou seja, destinadas a um gasto específico. Podem ser subsidiárias, ou seja, complementam um gasto específico do ente subnacional. Mas também podem ser indutoras. Os recursos recebidos seriam definidos por algum resultado específico alcançado. Estes recursos seriam livres, ou

seja, poderiam ser utilizados como este ente desejasse. No primeiro grupo, trabalha-se com os insumos necessários para a implantação da política. No segundo, trabalha-se com os resultados da política. Neste segundo caso, estaria o ICMS solidário em Minas ou as transferências do FUNDEB, em nível nacional. No primeiro caso, quanto mais ineficiente for o município, maiores serão os recursos recebidos. No segundo caso, quanto mais eficiente for o município, maior a disponibilidade local de recursos públicos.

O governo central, com sua capacidade de planejamento e de “gestor” da relação entre os estados, determina como os recursos chegarão até os entes nacionais e como serão priorizadas as políticas públicas.

A definição das responsabilidades e alocação de recursos feitas, se configura em outro gargalo do modelo federativo. Cada ente tem suas prioridades, a forma de adequar todos os interesses é o desafio que se tem.

5.2.2 O problema dos desequilíbrios horizontal e vertical.

Pode ocorrer uma grande arrecadação do governo central em detrimento dos estados e municípios ao passo que a Constituição estabelece uma séria de obrigações para os entes subnacionais. Essa diferença entre os níveis de governo é o que se conhece como desequilíbrio vertical.

Já o desequilíbrio horizontal é apurado entre os entes federados do mesmo nível (entre estados diversos ou entre municípios). São Paulo possui uma arrecadação imensa, de outro lado, Acre tem uma arrecadação muito inferior a São Paulo.

Segundo MARQUES JUNIOR, OLIVEIRA e LAGEMANN (2013, p. 15) uma das razões para o desequilíbrio vertical é a distribuição de competências feita na Constituição pela qual os entes subnacionais receberam diversas obrigações sem a respectiva fonte de receitas para executá-las:

Uma razão para o desequilíbrio vertical é a falta de uma clara definição das responsabilidades sobre os gastos. Essa falta de precisão decorre do universo muito amplo de serviços públicos a serem prestados pelos diferentes níveis de governo. Assim, os níveis de governo acabam concorrendo na oferta dos serviços públicos, podendo acarretarem diferenças entre os gastos e a receita tributária. Outra razão seria decorrência da maior concentração das receitas tributárias no governo federal e da descentralização das despesas entre os demais níveis de

governo. Essa situação aconteceria porque, em geral, se admite que o governo federal é a esfera de governo que pode arrecadar a maior parte dos tributos de maneira mais eficiente, enquanto as despesas devem ser descentralizadas entre os demais níveis de governo.

Os mesmos autores continuam sobre outra razão apontando-a como a principal razão para o desequilíbrio vertical, “*um conjunto de externalidades que aparecem em um sistema de federalismo fiscal*”. Citando SOBEL (1997), MARQUES JUNIOR, OLIVEIRA e LAGEMANN (2013, p. 15) elucidam que a falta de cooperação entre os entes leva a casos em que um ente tributa (ou exonera) uma base de cálculo, sem se importar com o impacto disso para outro ente:

A terceira e principal razão para o desequilíbrio vertical é a existência de um conjunto de externalidades que aparecem em um sistema de federalismo fiscal. Segundo Sobel (1997), os governos ignoram sistematicamente os impactos sobre as receitas dos outros governos ao alterarem seus impostos: quando dois ou mais níveis de governo tributam a mesma base, uma mudança na alíquota do imposto por um nível de governo afeta as receitas de outro nível de governo, resultando, portanto, numa externalidade sobre a receita. Para Sobel (1997), o poder de tributar sobre as mesmas bases (consumo, renda e patrimônio) concedido a diferentes níveis de governo gera efeitos adversos como: elevação das perdas de eficiência com a arrecadação de impostos, uma maior ineficiência dos gastos públicos e uma menor receita tributária, considerando-se a soma das arrecadações de todos os níveis de governo.

Imagine um produto recebendo uma tributação do governo federal, que diminui sua produção. Com a redução da sua produção, sua circulação será menor, o que prejudicaria, em tese, a arrecadação de ICMS pelos estados. Essas externalidades e interferências são problemas do federalismo fiscal. O próprio imposto de renda limita em parte, a capacidade do cidadão consumir. A alteração de um imposto de cadeia nacional, pode afetar o comportamento no estado ou município, e, por consequência, afetar a arrecadação destes. No mesmo sentido prolatam MARQUES JUNIOR, OLIVEIRA e LAGEMANN (2013, p. 16):

De fato, quando dois níveis de governo tributam a mesma base, não se pode afirmar a priori se a arrecadação total (soma da arrecadação dos dois governos) será maior, menor ou igual à arrecadação do que quando apenas um governo detinha o poder de tributar. A direção da variação da receita total depende, principalmente, da elasticidade da base tributária a mudanças na alíquota do imposto. Quando um segundo governo passa a tributar a mesma base de tributação, *ceteris paribus*, o primeiro governo sofre perda de receita. Um exemplo desta situação é a tributação sobre o cigarro, entre outros produtos industrializados, por parte dos governos federal e estadual. Assim, quando um dos governos altera sua alíquota de imposto, esta mudança afeta negativamente as receitas do outro governo.

Outra externalidade que se verifica diz respeito a determinada política pública local para elevar o produto de sua economia. Quando isso ocorre, há certa atração de investimento para sua jurisdição em detrimento de outra região, como exemplo o oferecimento de incentivo fiscal ou de um parque industrial para receber uma empresa. Ao se adotar certas medidas que visam atrair um indivíduo com um maior nível de renda, esse investimento, será suportado pelos indivíduos com menor renda.

Outro ponto asseverado por MARQUES JUNIOR, OLIVEIRA e LAGEMANN (2013, p. 18), é que um ente pode “pegar carona” na oferta de serviço feito por outro ente. Exemplo é quando uma cidade oferece um hospital com certo grau de especialização enquanto outro município fornece apenas um posto de saúde básico. O município que detém o posto, pode utilizar a oferta do hospital pelo outro município, e atrair pessoas sem ter o gasto com a manutenção do hospital, ofertando um serviço público prestado por outro.

Essa externalidade também deve ser considerada. O contrário também se verifica, quando há uma externalidade referente aos efeitos negativos da oferta realizada. Por exemplo, a oferta de um presídio, que atende a vários municípios (ganho geral), mas fica localizado em um dos municípios, que tem que suportar as perdas (custos) em sua jurisdição. Em geral, os municípios não querem abrigar um presídio e tentam “empurrar” esse ônus um para o outro (este problema é conhecido na literatura regional como NIMBY – “Not In My BackYard” – e afeta equipamentos públicos com externalidades negativas locais como presídios, unidades de tratamento de esgotos ou lixões).

5.2.3. Carga tributária ótima e nível ótimo de gasto público.

Todos os entes federativos têm suas obrigações e precisam de recursos para cumpri-las. Nível ótimo de gastos públicos é consubstanciado quando o custo marginal dos fundos públicos, aí considerando todas as fontes de recursos, é igual ao benefício marginal do gasto (também considerando todos os gastos possíveis). Nesse nível, os gastos públicos são financiados adequadamente.

A carga tributária ótima, por sua vez, é a relação entre a arrecadação tributária adequada para cumprir eficientemente seus compromissos a curto e longo prazo e o produto gerado. Nas palavras de MARQUES JUNIOR, OLIVEIRA e LAGEMANN (2013, p. 19):

Assim, a carga tributária ótima nada mais é do que a relação entre a arrecadação tributária ótima e o produto da economia referente a determinado nível de governo. Portanto, carga tributária ótima significa que o nível de governo consegue honrar seus compromissos de curto e longo prazo, mantendo estável a relação entre dívida pública e o produto da economia. Qualquer sistema de federalismo fiscal deve prever mecanismos de correção no caso de um nível de governo apresentar uma trajetória explosiva da dívida pública.

Uma das dificuldades do federalismo fiscal é conseguir conciliar as obrigações na oferta de políticas públicas com seus gastos, de forma responsável. Todavia, o que se pressupõe de necessidade de determinadas políticas públicas para um ente, muitas vezes não é a mesma necessidade para outro. No geral, alguns entes possuem mais necessidade do que recursos e necessitam realizar gastos, enquanto outros entes pregam o controle dos gastos públicos para que a totalidade alcance o equilíbrio fiscal.

No início desse século, com a renegociação das dívidas dos estados e a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal, houve certa limitação do investimento feito pelos estados e isso demonstra claramente como o interesse diverso entre os entes das federações não podem ser condessados em uma definição de nível ótimo de gasto público. Isso porque os diferentes estados e diferentes entes possuem diferentes intentos quanto aos gastos.

6. FEDERALISMO NO BRASIL E GUERRA FISCAL

6.1. 1964-1988: A centralização da ditadura militar

A federalização experimentada no período pós Vargas (1954-1964) foi derretida quando em 1964 ocorreu no Brasil o Golpe Militar que instaurou um regime ditatorial e centralizador. O Estado passou a concentrar todas as decisões administrativas, políticas, fiscais, financeiras, transformando o país em um único estado central com regiões subnacionais completamente subordinadas e dependentes.

Vários direitos individuais foram suprimidos e uma nova Constituição foi editada, assim como vários Atos Institucionais que, a cada dia mais concentravam o poder no governo central e diminuía as garantias individuais dos cidadãos.

OLIVEIRA (2007, p. 43) descreve assim as mudanças que tocam o sistema fiscal, ocorridas no período:

No campo do federalismo fiscal, concentrou receitas e centralizou decisões de política fiscal na órbita federal. No caso das competências tributárias, transferiu o Imposto de Exportação dos estados para a União, atribuindo-lhes autoridade para a cobrança de apenas dois impostos - o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, o ICM, que substituiu o IVC, e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, o ITBI. Aos municípios, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), substituto do Imposto sobre Indústrias e Profissões.

A autonomia dos estados e municípios para estabelecerem novos impostos e cobrá-los foi retirada. Sendo uma responsabilidade exclusiva do Senado e do Presidente. Como concentrava o poder decisório e a possibilidade de criar e receber maioria dos impostos, o governo central criou mecanismos de transferência de renda para os estados subnacionais e aos municípios.

Nesse período, foi criado o FPM e o FPE (Fundo de Participação dos Municípios e Fundo de Participação dos Estados, respectivamente). Originalmente, os Fundos recebiam 20% dos recursos da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), distribuídos em partes iguais para essas esferas.

Todavia, em 1968, o Ato Complementar n. 40 reduziu para apenas 12% este percentual das receitas destinado para estes Fundos, além de enviar outros 2% de

ambas as arrecadações (IPI e IR) para um Fundo Especial. Esse Fundo Especial era utilizado como forma de controle do Estado Nacional e dotava recursos para “áreas prioritárias” sem muito critério. Eram decisões políticas e favoreciam aliados. Os Estados e Municípios perderam muita autonomia e poder de decisão.

O Governo Central editou um programa de crescimento, que posteriormente foi um dos maiores responsáveis pela explosão da dívida pública, e que previa atuação das três esferas governamentais na execução de obras. Muito embora sejam bem-vistos os investimentos, inclusive pela participação de estados e municípios, inclusive com vinculação das receitas de impostos como combustíveis, transportes, telecomunicação e energia para todos os entes, a proposta ainda assim era pouco participativa, posto que a destinação era previamente estabelecida pelo poder Central.

A esfera federal arrecadava, distribuía uma parte dos recursos e controlava outra parte. Houve forte centralização do poder financeiro. A derrocada do federalismo só não foi maior porque nesse período houve a criação do FPE e do FPM que minoraram o impacto da concentração de receita.

Fabrcio Oliveira ainda explicita que apesar da grande concentração nas mãos do Poder Central, o modelo ainda funcionou por um período. Contudo, com a crise econômica, a má gestão e uma crescente urbanização e surgimento de bolsões de pobreza nas grandes cidades, a crise se agravou. Veja-se (OLIVEIRA, 2007, p. 46):

Apesar, portanto, da tutela exercida pelo Poder Central e do enfraquecimento da federação, este modelo funcionou relativamente bem até meados da década de 1970, mais do que em outras épocas, no sentido de contribuir para a redução dos acentuados desequilíbrios na federação, garantindo alguma convergência nos níveis de renda per capita das diversas regiões do País, como demonstram alguns estudos (Ferreira, 2000). Seria um exagero, no entanto, afirmar, até mesmo no campo mais restrito do federalismo fiscal, que a federação tenha sido preservada, já que tutelada pelo Poder Central, com os governos subnacionais sem disporem de autonomia para decidir sobre sua arrecadação e para definir suas prioridades de gastos. A crise econômica e fiscal que se instalou, no Brasil, no final da década de 1970, se encarregaria, por sua vez, de minar as bases deste modelo, modificando, gradativamente, suas peças no tocante à federação. Enfraquecido, o governo militar abriu as portas de uma “abertura política” (“segura, lenta e gradual”), a partir do Governo Geisel, deu início a um processo de descentralização de receitas, recompondo e ampliando os fundos de participação dos estados e municípios, e de gastos, extinguindo as vinculações do FPE e do FPM, a partir de 1979, e, no campo político, reatribuiu aos estados e municípios a autonomia para eleger seus governos por meio do voto popular direto.

Esse ciclo só foi quebrado com a Constituição de 1988 que reconheceu a autonomia dos estados e municípios, trazendo inclusive as suas competências, prerrogativas e deveres. A CF/88 ainda alçou os municípios à condição de entes federativos, um grande avanço.

Neste período de nova centralização, a arrecadação da União disparou, atingindo três quartos da arrecadação total, contudo, com os mecanismos de transferência, houve repasses para os demais entes, equilibrando a disponibilidade de receita. Ainda assim, com as transferências, a União aumentou a porcentagem de receita disponível, ultrapassando na maior parte do período, dois terços da arrecadação total.

Tabela 2: DISTRIBUIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS ARRECADADAS E RECEITAS DISPONÍVEIS, 1965 - 1985

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (% DO PIB)	UNIÃO arrecadação direta	UNIÃO receitas disponíveis	ESTADOS arrecadação direta	ESTADOS receitas disponíveis	MUNICÍPIOS arrecadação direta	MUNICÍPIOS receitas disponíveis
1960	17,41	64,0	59,5	31,3	34,1	4,7	6,4
1965	18,99	63,6	54,8	30,8	35,1	5,6	10,1
1970	25,98	66,7	60,8	30,6	29,2	2,7	9,9
1975	25,22	73,7	68,0	23,5	23,3	2,8	8,7
1980	24,52	74,7	68,2	21,6	23,3	3,0	8,6
1981	25,25	75,4	68,4	21,3	22,3	3,3	9,3
1982	26,34	75,9	69,0	21,4	22,1	2,7	8,9
1983	26,97	76,5	69,8	20,6	21,3	2,8	8,9
1984	24,34	73,6	65,8	23,7	24,1	2,7	10,1
1985	24,06	72,7	62,7	24,9	26,2	2,4	11,1

Fonte: 1960/1965: Varsano et. al (1997) *apud* OLIVEIRA (2007); 1970/1985, estatísticas disponibilizadas pela extinta Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES *apud* OLIVEIRA (2007, p. 45)

Durante a década de 70 e início da década de 80, as receitas disponíveis da União beiravam 70%. Os Estados gradativamente foram cedendo arrecadação e estabilizaram em volta de 20% tanto da arrecadação, quanto da disponibilidade de receita, atingindo cerca de 25% no meio da década de 80. Os Municípios detinham pouca arrecadação, quase irrisória, mas foram os maiores beneficiados da nova repartição de receitas. Contudo, o período ainda apresentava muita concentração.

6.2. Federalismo pós-constitucionalismo

Embora a Constituição trouxesse grandes avanços na questão federalista, o arranjo feito na Carta Magna foi insuficiente ao ponto de não conseguir regular os conflitos gerados pela maior autonomia dos estados bem como a insuficiência de prover todas as necessidades elencadas na Carta Magna. Existiam muitas obrigações previstas, grande estrutura estatal e poucos recursos face à grande necessidade entabulada.

A Constituição ampliou a competência tributária dos municípios e dos estados. Os entes subnacionais poderiam legislar sobre a matéria, guardadas as limitações previstas na Constituição. Novas formas de transferências intergovernamentais foram instituídas, o que, em tese, mitiga as desigualdades sociais nos estados. A União também deixou de ter gerência sobre as competências tributárias dos estados e municípios.

Uma inovação foi a unificação dos impostos únicos especiais sobre lubrificante, combustíveis, energia elétrica, minerais, transportes rodoviários e de comunicação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, criando o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Essa alteração fez com que os Estados, que possuíam a competência sobre o ICMS, obtivessem uma ampla gama de incidência tributária e uma boa arrecadação. Mas criou um imenso problema que é a cessão de um imposto tipicamente nacional (circulação de mercadorias cobrado na origem, não no destino) para os Estados, gerando a guerra fiscal.

Também restou aos estados os impostos sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) e sobre heranças e doações (ITCD). Quanto aos municípios, reservou-se o ISSQN (Impostos sobre serviços de qualquer natureza), o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) e o ITBI (Imposto de transmissão de bens intervivos).

Quanto as transferências intergovernamentais, houve um aumento de 17% para 22,5% dos recursos de IR e IPI para o FPM e de 16% para 21,5% para o FPE. Extinguiu-se o Fundo Especial e criou-se um fundo para financiar as regiões menos subdesenvolvidas com critérios preestabelecidos (FNO, FNE e FCO – Fundo de financiamento para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste). Esses fundos recebiam 3% da arrecadação de IPI e IR. Além disso, houve repasse de 10% da

arrecadação do IPI para estados e municípios. Um quarto da arrecadação estadual de ICMS e metade da do IPVA deveriam ser transferidas aos municípios.

Todavia, a adoção de medidas para diminuir as diferenças entre os entes quanto à arrecadação, surtiram um outro efeito, que foi a perda de arrecadação da União frente as diversas obrigações que a Constituição lhe reservou. Isso fez com que os riscos fiscais aumentassem, levando a inflação e perda de credibilidade, o que mina os investimentos.

Inobstante, os critérios de partilha entre os estados eram os mesmos da reforma de 1966, o que não gerava equilíbrio federativo. A Constituição estipulou que Lei Complementar disciplinaria uma melhor divisão, o que não ocorreu. A saída foi editar uma série de novos tributos, em especial contribuições sociais que acumulavam e incidiam em cascata, tornando o modelo tributário nacional, logo de cara, um modelo obsoleto, injusto, regressivo.

A proeminente necessidade de ajuste fiscal, exigiram a criação de novos tributos. Com uma arrecadação maior e sem a devida redistribuição, as desigualdades se acentuaram e o sistema ficou ainda mais regressivo, incapacitante e oneroso, completamente injusto.

Segundo Fabrício Augusto de Oliveira (2007, p. 49), a busca pelo ajuste fiscal, minou ainda mais o federalismo ao ponto que passou a centralizar o controle do endividamento público, limitou a atuação dos estados em especial quanto a operações de crédito e endividamento e uma interferência direta no gasto público dos Estados. Veja-se:

A instabilidade que marcou a economia brasileira nos primeiros anos da década de 1990, seguida da implementação de um programa de estabilização em 1994, o Plano Real, barrou a possibilidade dessa revisão e colocou novas demandas que ampliaram as dificuldades para a realização de uma reforma tributária abrangente que contemplasse todas essas questões. Teria início, a partir daí, um novo período de desconstrução federativa, principalmente com o enfraquecimento do nível intermediário de governo - os estados -, resultante do ajuste fiscal realizado para controle do endividamento público e da nova institucionalidade que foi construída para cercar desequilíbrios nas contas dos governos subnacionais e adequá-las às exigências do novo paradigma teórico, o qual, em nome do compromisso com a sustentabilidade da dívida, atribuiu ao governo central a responsabilidade pela coordenação de suas atividades e de rigoroso controle de seu equilíbrio orçamentário.

Conforme asseverado, os entes subnacionais, extremamente endividados, se submeteram a um controle fiscal severo ao mesmo tempo que tinham várias

obrigações estabelecidas na Constituição. Historicamente, os estados mais poderosos se endividavam e transferiam para a União o ônus deste endividamento. Ou seja, os estados mais pobres financiavam os estados mais ricos. Mesmo diante de um aumento de arrecadação pela competência por novos tributos, os recursos para prover todas as exigências sociais da CF e ao mesmo tempo se fazer os ajustes necessários, era escasso. A LRF limitou estes movimentos, ao restringir a autonomia dos Estados que não podiam se endividar além de determinado limite.

O deficit fiscal, a má gestão financeira do estado, a alta dívida pública e a alta dos juros nos anos 80 que fez com que a dívida pública explodisse, os ajustes fiscais e limitações impostas, as obrigações sociais, previdenciárias, assistenciais da Constituição, a nova estrutura administrativa que deveria ser criada nos entes subnacionais, o aumento de contribuições que não são transferidas aos Estados ao passo que havia estabilização dos impostos estaduais e do IPI e IR, enfraquecendo os Fundos, os Estados se viram em uma situação de penúria, totalmente rendidos e dependentes da União.

Fabrício Augusto de Oliveira elucida que o Plano Real conseguiu conter a inflação em um primeiro momento, mas teve falhas, principalmente quanto ao gasto público e endividamento. A falta de ajuste fiscal, tornou-se necessária a edição da LRF. Mais uma vez, veja-se excerto de OLIVEIRA (2007, p. 51):

O ajuste fiscal provisório que foi adotado, juntamente com os ganhos do crescimento econômico propiciados pelo Plano nos dois primeiros anos, permitiria ao setor público reverter uma situação de déficitiss operacionais dos dois últimos anos (1992-93) e obter um superavit, neste conceito, de 1,14% do PIB, em 1994, favorecido pela geração de um superavit primário fiscal de 5,21% do PIB. O sucesso alcançado nessa frente, combinado com o êxito do Plano no combate à inflação e com o crescimento econômico observado no início, parece ter sido responsável pela pouca atenção dada à questão fiscal por parte dos distintos níveis de governo, nesta etapa, potencializando as dificuldades que posteriormente se acentuaram, principalmente para os estados, os quais, ademais, viram sua situação financeira se agravar com as medidas adotadas pelo governo federal para sustentar o programa de estabilização e com os efeitos gerados com a política monetária altamente restritiva adotada neste período.

Continua OLIVEIRA (2007, p. 52):

De fato, bem sucedido no combate à inflação, o Plano Real revelou-se um desastre para as contas externas e o endividamento público na sua primeira fase (1994-1998) como mostram Oliveira & Nakatani (2003): devido

à sua arquitetura, a situação de relativo equilíbrio da conta-corrente registrada até 1994 transformou-se em um déficit de US\$ 33 bilhões em 1998, enquanto os resultados primários do setor público, que se apresentaram superavitários na primeira metade da década, praticamente desapareceram, dando lugar ao surgimento de déficits nominais elevados, que fizeram com que a dívida líquida do setor público, como proporção do PIB, saltasse de 30% em 1994 para 43% em 1998. Como os governos subnacionais registraram os maiores desequilíbrios, tendo respondido por cerca de 50% de todo déficit nominal do setor público no biênio 1994-1995, foi principalmente sobre eles que mais recaíram as medidas que passaram a ser adotadas a partir de 1995 para controlar essa situação e reverter o elevado desequilíbrio orçamentário e patrimonial do setor público.

O ajuste fiscal proposto para garantir a estabilização da economia de fato não ocorreu em um primeiro momento. O financiamento do setor público passou a se dar pelo endividamento externo, o que fez com que a dívida externa crescesse consideravelmente. O aumento da dívida, portanto, decorre da não implementação do ajuste. Quando o financiamento externo acaba em 1999, as contas públicas estão deterioradas. A correção para a crise instaurada foi a implementação da LRF para que contivesse a inflação e os gastos públicos.

Para se conter a inflação e diminuir o déficit, o Governo Central instituiu nova tributação que fez com que a arrecadação aumentasse e os compromissos pudessem ser, em parte, cumpridos, diminuindo o endividamento e por consequência, a inflação.

Com a situação fiscal dos estados se deteriorando e as medidas para contenção desse quadro que retirava boa parte da autonomia fiscal e financeira dos Estados, restou, na prática, o socorro financeiro concedido pela União aos Estados, o que aumentou a dependência desses para com a União.

O art. 169 da CF/88 foi regulamentado pela LC 82/95. Foi instituído um limite de gastos com pessoa nas administrações públicas diretas e indiretas (60% da Receita Corrente Líquida), sendo determinado um prazo de 3 (três) anos para que os estados e municípios atingissem tal meta. Nesse período, surgiram o “Programa de Ajuste Fiscal dos Estados”, o “Programa de Incentivo à Redução do Setor Público na Atividade Bancária (PROES)” e a Renegociação Global da Dívida Estadual que redundaram, posteriormente, na LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Os Programas de “ajuda” aos estados conseguiram incutir nos estados uma noção de responsabilidade fiscal ao passo que exigiam desses, as obrigações com redução do gasto com pessoal, maior eficiência, superávit e maior austeridade, em troca de ajuda financeira. Mas o processo é lento e muitos desses estados

continuaram a ter saldos negativos. A Lei 9496/97 criou condições para a renegociação das dívidas dos Estados. O Governo Federal assumiu várias dívidas dos Estados e passou a ser credor desses, tornando as dívidas subnacionais, quase que exclusivamente públicas.

A dívida foi refinanciada por 30 (trinta) anos com taxas de juros entre 6% e 7,5%, dependendo do montante inicialmente abatido de seu estoque, sendo corrigida pelo IGP-DI da FGV, contudo, havia a contrapartida de que os estados deveriam promover ajustes fiscais e planejamento de reestruturação a longo prazo para garantir a redução da dívida financeira total a um nível não superior ao de sua Receita Líquida Real (RLR). Enquanto os estados não conseguissem reduzir os seus estoques de dívida à montantes inferiores à sua Receita Líquida, não poderiam contrair novos empréstimos, emitir novas dívidas (exceto pagamento de precatórios) e realizar operações de crédito sem a concordância do governo federal.

Para garantia do cumprimento dessas metas, a União poderia reter parcelas das transferências obrigatórias que pertencem aos estados e são alocadas pela União, podendo inclusive, reter as arrecadações dos tributos estaduais com o IPVA e ICMS até o teto de 13% da Receita Líquida Real.

Os estados e municípios que aderiram a essa renegociação, se sujeitaram voluntariamente as condições da União e renunciaram à boa parte de sua autonomia administrativa e fiscal.

Em 1996, a União deu outro golpe nos estados quando editou a LC 87/96, conhecida como Lei Kandir que exonerou as exportações do ICMS. Um ato da União, que retirou um imposto estadual das exportações. A União prometeu que haveria uma compensação, mas essa nunca foi estipulada e os estados não foram ressarcidos. Como não havia forma de cálculo adequada, o STF tentou fazer uma apuração e a AGU disse que a União não tinha débito algum com os Estados. Os estados e municípios alegavam grandes perdas.

Em Minas, pela Lei Kandir, cálculo estimado por CRUZ e BATISTA JÚNIOR (2019), aduz que as perdas foram de mais de 135 bilhões de reais enquanto a União alegava não dever nada. O Governador de Minas, Romeu Zema, em um ato considerado por muitos, de enorme prejuízo ao erário mineiro, aceitou o pagamento de 8,7 bilhões parcelados em 26 (vinte e seis) anos como forma de extinção de qualquer crédito que Minas poderia haver contra a União pelas perdas da Lei Kandir.

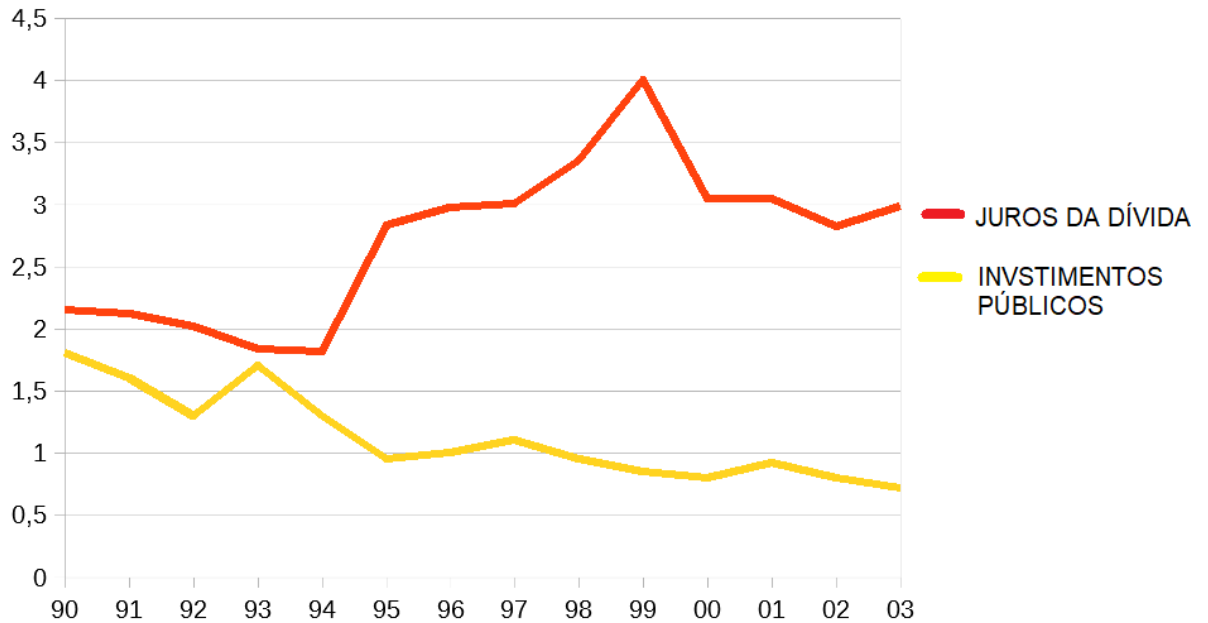
Alguns mecanismos de transferências que foram criados foram o FUNDEF (Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério) que posteriormente foi substituído pelo FUNDEB e a Emenda Constitucional 29/00, da Saúde. O FUNDEF exigia que 15% das receitas tributárias e de transferência para estados e municípios (60% dos 25% que deveriam ser investidos na educação), passariam para o fundo. Ao passo que a EC 29 exigia que os Estados teriam que destinar 12% para a saúde e os municípios 15%. Essas obrigações, engessaram ainda mais o orçamento dos entes subnacionais.

Na prática, o que ocorreu foi a imposição da Constituição Federal aos estados e municípios de proverem saúde, educação, transporte, moradia, segurança, justiça, alimentação, prestarem serviço público de qualidade, dotar estruturas administrativas, arcar com previdência de servidores, assistência social para sua população, fiscalizar e várias outras obrigações. A discussão, entretanto, é se as suas fontes constitucionais de recursos seriam suficiente para isto.

Com isso, os investimentos cessaram pelos estados e municípios, os serviços não são bem prestados e a obrigação fiscal produz nos estados um verdadeiro “aleijão” por onde as unidades subnacionais ficam, cada vez, mais dependentes da União e menos atrativos e desenvolvidos, penalizando ainda mais a sua população. Pressionados de um lado por suas obrigações sociais e de outro por suas obrigações fiscais.

Segundo estimativas da CEPAL, os investimentos públicos na América Latina foram sofrendo seguidas quedas ao passo que o pagamento do serviço da dívida apenas evoluía (graf. 7).

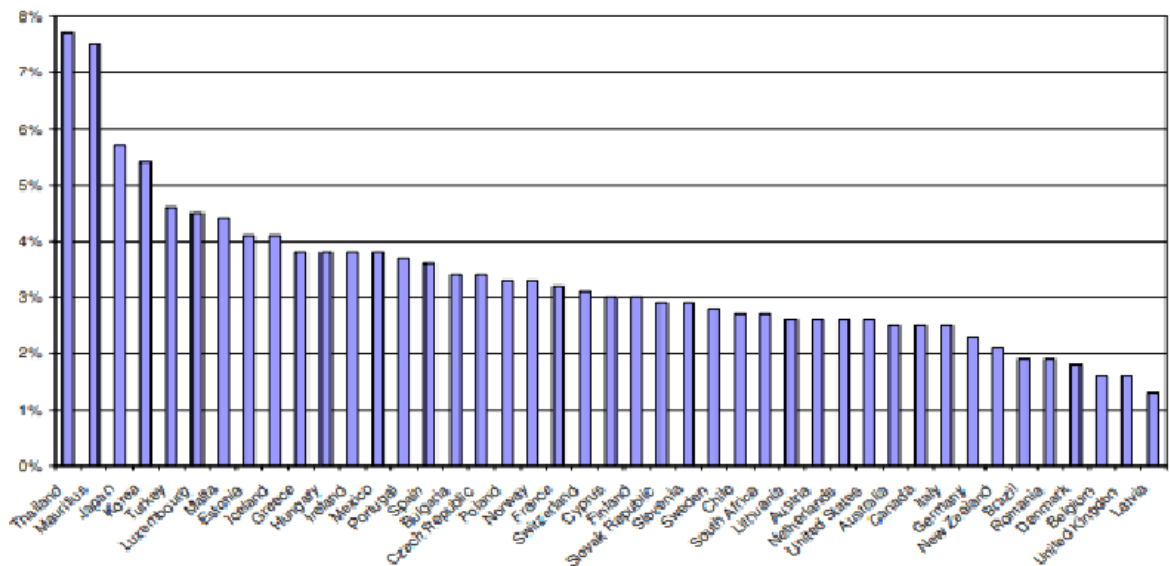
Gráfico 7: Evolução das Despesas Públicas com Juros da Dívida e Investimentos na América Latina em Proporção ao PIB



Fonte: CEPAL (2019)

Outro ponto que chama atenção é que o Brasil tem uma das menores taxas de investimentos públicos do mundo, inclusive a países já desenvolvidos e a outros subdesenvolvidos, demonstrando o baixo nível de investimento público no país até o ano de 2007, mesmo apresentando uma das maiores cargas tributárias do mundo em desenvolvimento. Mesmo com esta carga, apresentamos déficits primários a partir de 2014 (graf. 8).

Gráfico 8: Investimentos Públicos em % do PIB



Fonte: Afonso, Schukmecht e Tanzi (2006)

Segundo dados de Rodrigo Octávio Orair (2016), os entes nacionais possuem baixo investimento público. Os investimentos públicos estaduais entre 1994 e 2015, dificilmente atingem 1% do PIB. Ainda segundo ORAIR (2016):

A taxa de crescimento dos investimentos públicos entre 2010-2014 foi ligeiramente negativa (-1% ao ano) quando convertidos para valores reais pelo deflator implícito do PIB e aproximadamente nula (0,3% ao ano) quando se utiliza o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

ORAIR (2016) ainda diz que isto ocorreu em um primeiro momento devido ao cumprimento das regras fiscais. Com o passar do tempo e algumas flexibilizações, os investimentos tiveram majoração, embora ainda muito reduzidos. Veja-se:

O regime fiscal baseado em metas anuais de superavit primário está em vigor no Brasil desde 1999, mas, ao longo desse período, esteve sujeito a diversas tensões, passou por flexibilizações e acomodou diferentes orientações da política fiscal. Durante a fase contracionista do ciclo de médio prazo da política fiscal (1999-2005), as metas foram progressivamente aumentadas, e os resultados primários saíram de valores aproximadamente nulos (em média, -0,2% do PIB no quadriênio 1995-1998) para alcançar um superavit superior a 4,0% do PIB. Esse processo de ajustamento se apoiou no acréscimo da carga tributária de 6,6 p.p. no PIB e em outro 1,3 p.p. de queda dos investimentos públicos, e também acomodou o acréscimo de outras despesas como os benefícios sociais. O quadro se modificou com a reorientação da política fiscal para uma fase de flexibilização, quando uma série de instrumentos foram introduzidos no regime de metas com o intuito de gerar espaço fiscal. O primeiro desses instrumentos foi o Projeto Piloto de Investimentos (PPI), criado em 2005 e depois ampliado com o lançamento do PAC. O PPI serviu para introduzir a ideia de que alguns investimentos precisariam receber tratamento fiscal diferenciado por ensejarem um processo virtuoso de autofinanciamento, e, por conseguinte, poderiam ser deduzidos da meta fiscal. (...). O PAC contribuiu ao deslançar um conjunto de projetos na área de infraestrutura e ampliar substancialmente a margem de dedução. No ano de 2009, por exemplo, a margem de dedução de investimentos quase dobrou, de R\$ 15,6 bilhões para R\$ 28,5 bilhões, com a mudança do PPI para o PAC.

O resultado de tal política foi uma melhor adequação entre as metas fiscais e a necessidade de investimentos públicos para melhoria da economia. Ainda nas palavras de ORAIR (2016):

O resultado das flexibilizações foi que o teto de superavit para fins de cumprimento da legislação orçamentária reduziu-se de 4,25% em 2004 para 2,63% do PIB em 2010, como se pode observar na tabela 2. A redução do resultado primário requerido pela legislação, juntamente com o maior dinamismo econômico do período, que impulsionou as receitas, abriu espaço fiscal, que foi canalizado predominantemente para investimentos públicos. Entre 2005 e 2010, o resultado primário do governo geral caiu de 3,7% para 2,6% do PIB, sua taxa de investimentos cresceu na mesma

magnitude, de 1,1% p.p. do PIB, e a taxa de investimentos das empresas estatais federais liberadas do cumprimento de metas fiscais cresceu mais 0,9 p.p. do PIB.

Segundo SILVA (2001), quanto maior o nível de endividamento, menor o investimento público subnacional. Essa afirmação, corrobora com os dados da CEPAL.

Os estados de Santa Catarina, Espírito Santo, Pernambuco, São Paulo, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul e Piauí apresentaram os menores indicadores de investimento. Esses estados, com exceção do Espírito Santo e de Pernambuco, figuram no rol dos estados mais endividados da federação. Diante disso, pressupõe-se que os estados mais endividados, devido, principalmente, ao comprometimento de suas receitas para outras finalidades (pagamento de dívidas, despesas com pessoal) apresentam menores índices de gastos com investimentos em relação à receita corrente líquida.

Quadro apresentado por Fabrício Augusto de Oliveira demonstra como houve pouco desenvolvimento refletido na arrecadação enquanto os estados dispunham de cada vez menos recursos das arrecadações e transferências (tab. 3).

Tabela 3: DISTRIBUIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS ARRECADADAS E RECEITAS DISPONÍVEIS, 1988 – 2005

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (% DO PIB)	UNIÃO arrecadação direta	UNIÃO receitas disponíveis	ESTADOS arrecadação direta	ESTADOS receitas disponíveis	MUNICÍPIOS arrecadação direta	MUNICÍPIOS receitas disponíveis
1988	22,43	71,7	60,1	25,6	26,6	2,7	13,3
1990	28,78	67,0	58,9	29,6	27,6	3,4	13,5
1991	25,24	63,4	54,7	31,2	29,6	5,4	15,7
1992	25,01	66,1	57,0	29,1	28,1	4,8	14,9
1993	25,78	68,7	57,8	26,6	26,4	4,7	15,8
1995	29,41	66,0	56,2	28,6	27,2	5,4	16,6
1999	31,71	68,1	57,0	26,9	26,0	5,0	17,0
2000	33,36	66,7	55,8	27,6	26,3	5,7	17,9
2003	35,85	67,6	57,1	26,7	25,6	5,8	17,3
2005	38,94	68,4	57,6	26,0	25,2	5,6	17,2

Fonte: estatísticas disponibilizadas pela extinta Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES *apud* OLIVEIRA (2007, p. 50).

O que se percebe no período é que mesmo após a vigência da Constituição, a União continuou a concentrar arrecadação, mas os mecanismos de transferência

obrigatórias foram mais precisos, transferindo aos estados uma receita um pouco melhor. Os municípios, alçados a entes, receberam transferências bem melhores que as anteriores, equilibrando em muito o quadro.

Embora os mecanismos de transferências tenham sido mais efetivos no período, e os municípios se beneficiassem mais, ainda se pode notar certa concentração na arrecadação e disponibilidade da União.

6.3. O federalismo nos tempos mais recentes.

O período entre 2003 e 2010 foi de forte crescimento econômico, onde o PIB cresceu mais de 32% no período, representando um crescimento anual médio de mais de 4%. Com essa recente pujança, houve a falsa sensação de que os problemas federativos estavam superados.

O maior montante arrecadatório dos Estados é o ICMS e quando a economia se fortalece e o consumo é incentivado, o maior crescimento experimentado é no consumo, na transferência de bens, o que aumenta, em muito a arrecadação do imposto e por conseguinte, a arrecadação dos estados. Essa maior arrecadação, associada com os ajustes fiscais estipulados na LRF, fizeram com que os Estados experimentassem outra realidade. OLIVEIRA (2018, p. 26) traduz o momento:

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a relação média da dívida dos estados, como proporção da receita corrente líquida (RCL), caiu de 1,54%, em 2002, para 1,11%, em 2010. Por outro lado, se no ano 2002, oito estados (Alagoas, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo) se encontravam acima do limite de endividamento de 200% da razão entre a Dívida Consolidada Líquida (DCL) e a Receita Corrente Líquida (RCL) estabelecido pela Resolução n. 40, do Senado Federal, em 2010, apenas o Rio Grande do Sul permanecia nessa condição, com uma relação dívida/RCL de 214%. Não restam dúvidas de que a LRF contribuiu para este desempenho por exigir ajustamentos mais confiáveis dos governos subnacionais e prever punições – pecuniárias, administrativas e prisionais – para os gestores públicos em caso de seu descumprimento, mas também não se pode ignorar a importância do crescimento espetacular das receitas tributárias, neste período, para a obtenção destes resultados.

Essa arrecadação recorde fez com que estados e municípios, relegassem tanto a questão do federalismo e a submissão aos ditames da União quanto, em alguns casos, o respeito à austeridade fiscal.

O Brasil vinha de seguidos superávits primários e era foco de investimentos externos. Com a arrecadação nas alturas, o real valorizado frente ao dólar, o incremento de investimento externo, a inflação controlada, o cumprimento de metas, a diminuição do Risco Brasil, a explosão do mercado consumidor e a produção atingindo recordes, os entes federativos se preocupavam mais em gastar e investir, o que trazia mais dividendos políticos, do que em eventuais problemas que o modelo tinha e que poderiam ser reavivados. O boom das commodities em nível mundial (devido ao crescimento de sua demanda pela China), o impacto das reformas implementadas na década de 90 e a janela demográfica explicam este excelente momento econômico. E este explica também por que as reformas foram postergadas. Quando o crescimento econômico diminuiu (devido ao esgotamento dos fatores citados), a situação do país fica muito grave.

A arrecadação no período manteve a tendência de concentração na União e os números experimentados no período anterior, demonstrando que pouca coisa se alterou (tab. 4).

Tabela 4: DISTRIBUIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS ARRECADADAS E RECEITAS DISPONÍVEIS, 2000-2014

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (% DO PIB)	UNIÃO arrecadação direta	UNIÃO receitas disponíveis	ESTADOS arrecadação direta	ESTADOS receitas disponíveis	MUNICÍPIOS arrecadação direta	MUNICÍPIOS receitas disponíveis
2000	30,6	66,7	55,9	27,6	26,7	5,7	17,4
2003	31,3	67,6	57,1	26,7	25,6	5,8	17,3
2005	33,6	69,6	57,3	25,5	25,5	4,9	17,1
2010	32,5	69,3	56,5	25,5	25,1	5,5	18,4
2013	33,7	69,0	57,4	25,2	24,3	5,8	18,3
2014	33,3	68,5	55,6	25,4	25,0	6,2	19,4

Fonte: estatísticas disponibilizadas pela extinta Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES *apud* OLIVEIRA (2018, p. 36)

A questão da reforma tributária, tão prolatada durante anos, foi praticamente abandonada. Ainda que o executivo federal tenha esboçado algumas propostas de reforma superficiais, não houve qualquer discussão mais séria sobre os problemas e reais necessidades, sendo levadas a cabo, pequenas e tímidas propostas isoladas na área tributária.

Segundo OLIVEIRA (2018, p. 23):

Tanto isso é verdade, que a primeira proposta de reforma tributária do governo Lula encaminhada ao Congresso, em 2003, apesar de divulgada com muita pompa como comprometida com o projeto de “crescimento com inclusão social”, remetia a questão da revisão do modelo federativo para outra oportunidade, dado o seu caráter conflituoso, além de não contemplar nenhuma medida de mudança no imposto de renda capaz de promover o deslocamento do ônus da tributação para as camadas mais ricas da sociedade. Sinteticamente, a reforma proposta pegou carona nas que foram apresentadas anteriormente, de federalização do ICMS, de transformação da Cofins em um imposto sobre o valor agregado (o que foi parcialmente aprovado por exigência do FMI), de substituição da Contribuição Patronal por um imposto sobre o faturamento, acompanhadas de mudanças cosméticas na tributação direta, de impostos pouco relevantes, como o ITR, Heranças e Doações, ITBI e CSLL, além de propor a instituição de um programa de renda mínima e um fundo de desenvolvimento regional.

Houve a prorrogação da CPMF e da DRU, que garantiam uma maior arrecadação e atendiam ao ajuste fiscal através da Emenda Constitucional 42/03. Além disso, 29% da arrecadação da CIDE-combustíveis seria destinada a estados e municípios.

Em 2008, a PEC 233/08, encaminhada pelo executivo, previa outra proposta de reforma tributária. Essa proposta visava simplificar os impostos sobre produção e consumo, com a unificação do ICMS, a fusão da Cofins, PIS e Cide-combustíveis, a incorporação da CSLL ao IRPJ, e a extinção do salário-educação, bem como com a promessa de redução gradual das alíquotas da previdência patronal.

OLIVEIRA (2018, p. 24) assim assevera sobre a proposta:

Seu objetivo era reduzir o “custo-Brasil”, com a substituição de tributos de incidência cumulativa por impostos sobre o valor agregado, e pôr cobro à guerra fiscal travada entre os estados, com a cobrança do ICMS pelo princípio do destino. Complementava a proposta, para atrair o apoio dos estados e municípios à sua aprovação, a sugestão de criação de um Fundo de Equalização das Receitas (FER) e de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), alimentado com recursos do IR e do IPI, na linha do que havia sido proposto pela Cretad nos trabalhos constituintes de 1987-88.

Embora representasse avanço, a proposta nada falou sobre a tributação direta nem tão pouco tocava na questão do federalismo fiscal. Contudo, sem o interesse dos estados, municípios e da União, a reforma não prosperou nem foi devidamente debatida. Outra mudança, ocorreu em 2007, quando a Emenda Constitucional 55/07 aumentou o FPM em 1 p.p., passando de 22,5% para 23,5%.

Como visto, o Brasil não aproveitou o bom momento econômico para realizar reformas importantes ou rediscutir o modelo federativo, ao contrário, o bom momento, talvez, fosse o principal argumento para que fosse relegada a discussão.

Em 2009, a descoberta do pré-sal acentuou a disputa federativa, posto que a riqueza descoberta no Atlântico, era disputada entre os estados costeiros e os demais estados, não havendo concordância quanto a distribuição de royalties.

Imperioso frisar que a questão dos royalties de petróleo e do gás natural, foi responsável por uma disputa visceral entre os entes federados. Os recursos minerais, por força da Constituição, pertencem a União, contudo, parte dos royalties eram legalmente dos municípios e estados onde a exploração ocorria¹⁷. Isso foi motivo de muita discussão.

Lado outro, os estados e municípios que recebiam os royalties de petróleo e gás natural, apresentaram, geralmente, um crescimento desproporcional em relação aos demais de suas receitas públicas. A alta no preço do petróleo na primeira década do século XXI fez com que alguns estados e municípios, experimentassem uma arrecadação muito maior do que a de costume.

A arrecadação de alguns estados como Espírito Santo e Rio de Janeiro subiram tanto que acumularam casos de má utilização de dinheiro público, tamanho o montante envolvido nesses estados. O Rio de Janeiro além de promover verdadeira ganância em investimentos, estruturas, gasto com pessoal, ainda teve vários governadores e prefeitos respondendo processos e até sendo presos pelo mau uso do dinheiro público. Isso foi observado em diversos municípios.

Não bastasse, o excesso arrecadatário ocasionado pelos royalties de petróleo fez com que o Estado do Rio de Janeiro editasse o que ficou conhecido como “Lei Rosinha Garotinho” em 2005. Por essa lei, o Estado do Rio concedia benefícios fiscais no ICMS para empresas que se instalassem em cidades da divisa com Minas Gerais. Esse movimento foi um dos principais expoentes da guerra fiscal e um exemplo clássico de como o federalismo brasileiro é predatório e não contributivo.

Nos anos seguintes, o que se viu, foi uma desaceleração na situação econômica do Brasil, que se seguiu a uma crise política que culminou em recessão econômica. Quando a situação econômica melhora, impacta diretamente na arrecadação dos estados, como visto anteriormente em função do ICMS, o contrário

¹⁷ No caso da exploração em alto mar, existiria uma disputa de qual método utilizar para definir qual município teria jus a tais royalties.

também é de fácil visualização. Com recessão, a arrecadação de ICMS sofre grave queda e os estados voltam a passar pelas agruras de outros tempos. Isto é particularmente grave porque o aumento de gastos durante os períodos de bonança é normalmente relacionado a despesas permanentes, ou seja, fica impossibilitado qualquer ajuste nestes durante os períodos de piora econômica.

Alguns estados que vendiam a ilusão de “déficit zero”, outros que investiram de sobremaneira e aumentaram seus gastos durante o período da “bonança”, agora são os que mais sofrem com a crise, provocando severos cortes em serviços e políticas públicas, atraso no pagamento de salário e fornecedores, aumento do endividamento, agravação da situação fiscal.

Com relação a questão dos royalties do pré-sal, o debate entrou pela segunda década do atual século o que resultou, já sobre a égide do governo Dilma Roussef, na Lei 12.734/12 que previa regime de partilha dos recursos. A Lei beneficiava em especial os estados onde a exploração ocorria. Posteriormente a presidente editou a MP 592/12, destinando 100% da participação da União nos royalties do pré-sal para projetos de combate à pobreza e desenvolvimento, sendo que 50% deste montante, deveriam ser aplicados obrigatoriamente na educação. Dilma sancionou a lei 12.734/12, vetando vários dispositivos, entre eles o que dizia respeito à validade das novas regras para todos os contratos, restringindo a aplicação da lei aos contratos novos, firmados após a publicação da lei.

A decisão desagradou ao Congresso que derrubou o veto. Os estados mais beneficiados pelo veto, Espírito Santo, Rio de Janeiro e São Paulo, recorreram ao STF e questionaram a legitimidade da lei. Em 2013, outra lei foi editada modificando os critérios de distribuição (Lei 5500/13).

Definiu-se nessa lei que 100% dos recursos dos royalties e participação da União, estados, Distrito Federal e municípios, na exploração de petróleo e gás natural do pré-sal para os contratos assinados posteriormente a 03/12/2012, seriam alocados em 75% para educação, e 25% para saúde, embora por alguns subterfúgios contábeis, a União emitisse dívida e repassasse à PETROBRAS a título de capitalização e a empresa repassava recursos ao executivo como forma de antecipação do pagamento dos ativos da União.

Em suma, o recurso que poderia ser, em grande parte, repartido entre os estados, ficava, em sua maioria, com a União.

O Fundo Social, formado com as receitas da União, criado com a Lei 12.351/10, que antes previa a destinação de 50% de seus recursos para a educação, teria integralmente os mesmos recursos destinados para o financiamento dessa área.

Essa disputa, demonstrou que o federalismo brasileiro ainda é uma veia aberta - fruto de um federalismo centrífugo que incentiva a disputa entre territórios e não a composição de uma União.

Em 2012, a presidente encaminhou uma proposta de reforma ainda mais tímida que as anteriores através da MP 599/12 que foi abandonada ao fim da sua validade. Explica OLIVEIRA (2018, p. 34):

Com ela, propunha-se dar início à redução das alíquotas interestaduais do ICMS em 2014, deslocando gradativamente sua incidência pelo princípio da origem para o do destino, de modo que em 2025 aquelas estariam uniformizadas em 4% em todo o país, embora atingindo-se essa meta com velocidades diferentes para cada região, visando a permitir um ajustamento mais suave para as regiões menos desenvolvidas – Norte, Nordeste, Centro-Oeste e estado do Espírito Santo. Para compensar eventuais perdas de receitas que os estados poderiam ter com essa mudança, a proposta previa a criação de um Fundo de Compensação, por um período de 20 anos e, adicionalmente, de um Fundo de Desenvolvimento Regional, cujos recursos seriam destinados para investimentos nos estados com renda per capita inferior à média nacional.

A proposta tocava em ponto sensível ao federalismo fiscal, a arrecadação do ICMS na origem ou no destino, surtindo nova briga entre os estados e municípios.

Com o agravamento da situação econômica e os seguidos conflitos que se arrastaram, a presidente Dilma sofreu um processo de impeachment que agravou a situação política. Toda a situação política somada a situação econômica fez com que o Brasil sentisse, mais profundamente, uma recessão que agravou, muito a situação fiscal dos Estados.

A política econômica equivocada levou o PIB a cair 8% em 2015/2016 e a taxa de desemprego atingiu 14% da população com idade economicamente ativa (20% se se consideram os trabalhadores subocupados). Nesse contexto de insatisfação popular, política e com péssimos resultados econômicos no período, se deu o impedimento da Presidente com a acusação de que cometera “pedalada fiscal”.

A crise econômica também impacta fortemente os estados e municípios, devido à queda brutal das receitas de ICMS (que, como visto, haviam aumentado seus gastos obrigatórios). Segundo OLIVEIRA (2018, p. 37):

No final de 2016, três dos maiores estados do país registravam nível de endividamento superior ao limite de 200% estabelecido na LRF: Rio de Janeiro, com 232%; Rio Grande do Sul, com 213%; e Minas Gerais, com 203%. O estado de São Paulo, por sua vez, apesar de se situar abaixo deste limite, com 175%, veria sua situação piorar consideravelmente em relação a 2010, quando atingiu 141%.

Continua OLIVEIRA (2018, p. 38) explicando sobre a deterioração fiscal dos Estados:

Dos 27 estados da federação, 13 registravam gastos com pessoal superiores ao limite de 60% em relação à receita corrente líquida permitido pela LRF, muito como resultado dos desequilíbrios em seus sistemas previdenciários, aos quais, em geral, pouca atenção deram em períodos mais favoráveis de sua situação financeira: Minas Gerais, com 78%, Rio Grande do Sul (76,1%), Rio de Janeiro (72,3%) aparecem como os casos mais graves. Tocantins (67,8%), Rio Grande do Norte (67,5%), Mato Grosso (67,3%), São Paulo (66%), Pernambuco (65,8%), Bahia (63,4%) e Piauí (62,1%) completam o quadro dos estados com orçamento mais enrijecido com o pagamento de pessoal.

A situação de proeminente necessidade dos estados agravada no período, aliada com a política ortodoxa do governo federal de controle de gastos, fez com que, em 2017, fosse publicada a Lei Complementar 159/2017, regulamentada pelo Decreto 9.109/2017 que previa a possibilidade de renegociação das dívidas dos Estados mediante o cumprimento de várias contrapartidas de ajuste fiscal.

Para se habilitar no Regime de Recuperação Fiscal, o Estado deveria cumprir três requisitos, demonstrados no Diagnóstico apresentado à Secretaria do Tesouro Nacional:

- I) Dívida Consolidada ao final do último exercício maior que a Receita Corrente Líquida (RCL) anual;
- II) Despesas Correntes superiores a 95% da RCL ou Despesas com Pessoal no montante de, no mínimo, 60% da RCL.
- III) Total de obrigações superior às disponibilidades de caixa.

O segundo passo, seria uma lei que autorizasse a adesão ao Regime de Recuperação Fiscal e, posteriormente, a apresentação de um Plano de Recuperação Fiscal, elaborado pelo estado e aceito pela União.

Enquanto o diagnóstico fiscal estabelece os principais dilemas enfrentados pelo Estado para se atingir o equilíbrio fiscal e demonstra a evolução e o tamanho da dívida do estado com a União, o Plano é um apanhado de leis, atos e medidas que, se cumpridos, poderiam colocar o estado em situação de reequilíbrio. Todavia, a LC 159 prevê algumas medidas que necessariamente devam ser adotadas para que o estado possa aderir ao RRF.

- I) Proibição de saques em contas dos depósitos judiciais;
- II) Alienação total ou parcial de participação societária, com ou sem perda do controle, de empresas públicas ou sociedades de economia mista, ou a concessão de serviços e ativos, ou a liquidação ou extinção dessas empresas, para utilização dos recursos para quitação de passivos;
- III) autorização para a realização de leilões de pagamentos, priorizando-se os credores que oferecerem maior desconto;
- IV) Redução de no mínimo 20% a.a. de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais dos quais decorram renúncias de receitas;
- V) adoção pelo Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) em consonância com a Lei 13.135/2015;
- VI) Revisão do regime jurídico único dos servidores estaduais para reduzir benefícios ou vantagens não previstos no regime jurídico único dos servidores públicos da União
- VII) criação de previdência complementar para servidores do estado;
- VIII) desistência de todas as ações do estado contra a União para questionamento da dívida.
- IX) Instituição de regras e mecanismos para limitar o crescimento anual das despesas primárias à variação do IPCA
- X) Adoção de gestão financeira centralizada no âmbito do Poder Executivo do ente.

Inobstante, depois de ocorrida a adesão, o estado ainda se submete a uma série de vedações que podem ser suprimidas do Plano caso o estado e a união entendam que não seriam necessárias para atingimento do equilíbrio fiscal. Seriam essas vedações: concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de membros dos Poderes, servidores, empregados públicos e militares, ressalvada revisão geral anual; criação ou aumento de auxílios, vantagens,

ou benefícios remuneratórios de qualquer natureza, para membros dos Poderes, servidores, empregados públicos e militares; criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa; alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, ressalvadas as reposições de: cargos de chefia e de direção e assessoramento que não acarretem aumento de despesa; contratação temporária; realização de concurso público, ressalvada a hipótese de reposição de vacância – vacância de cargos efetivos ou vitalícios: veto e marco temporal; adoção de medida que implique reajuste de despesa obrigatória; criação de despesa obrigatória de caráter continuado; concessão de incentivo ou benefício de natureza tributária; alteração de alíquotas ou bases de cálculo de tributos que implique redução da arrecadação; criação ou majoração de vinculação de receitas públicas de qualquer natureza; empenho ou contratação de despesas com publicidade e propaganda, exceto para as áreas de saúde, segurança, educação e outras de demonstrada utilidade pública; contratação de operações de crédito e o recebimento ou a concessão de garantia, ressalvadas aquelas autorizadas no âmbito do RRF; propositura de ação judicial para discutir a dívida; celebração de convênio ou outros instrumentos para transferência de recursos para outros entes federativos ou para organizações da sociedade civil, ressalvados os necessários para a efetiva recuperação fiscal; as renovações de instrumentos vigentes no momento da adesão ao RRF; os decorrentes de parcerias com organizações sociais e que impliquem redução de despesa; os destinados a serviços essenciais, situações emergenciais, atividades de assistência social direcionadas a pessoas com deficiência, idosos e mulheres jovens em situação de risco e, suplementarmente, ao cumprimento de limites constitucionais; Além de várias obrigações assessórias.

A adesão ao Regime e cumprimento das metas, estabelece pagamento de parcelas progressivas por 9 (nove) anos, o que dá certa folga inicial para o governo que faz a adesão, e pagamento por outros 21 (vinte e um) anos.

A LC 159 ainda trouxe um prazo de ajuste de 3 (três) anos prorrogáveis por mais 3 (três), podendo o estado suspender os pagamentos da dívida com a União, suspensão temporária dos requisitos legais para a contratação de operações de crédito e das obrigações de limites da LRD com pessoal e dívida, suspensão da necessidade de comprovação de quitação com a União para continuar a receber as

transferências voluntárias, possibilidade de contratação de operações de crédito para finalidade afetas ao controle de gastos como PDV, leilões de pagamento, reestruturação de dívidas com o sistema financeiro, modernização fazendária.

Ressalta-se que no período de suspensão dos pagamentos da dívida do estado com a União, a dívida continuaria a crescer, aplicando-se os serviços da dívida previstos e contratualizados.

OLIVEIRA (2018, pp. 40-41) duvida do RRF como instrumento para corrigir distorções na situação fiscal do Estado:

A verdade, é que não se pode encarar o RRF como um instrumento capaz de oferecer aos estados condições para ajustar estruturalmente suas finanças por não enfrentar o desafio de equacionar os seus desequilíbrios financeiros com medidas mais ousadas de revisão de suas fontes de financiamento e de solução para o estoque de suas dívidas, mas apenas como um instrumento emergencial que transfere para o futuro o enfrentamento deste problema. Também grave é que, além de renunciar à pouca autonomia que lhes restava, o ente que aderir ao programa compromete-se, em nome da austeridade fiscal, com o congelamento, em termos reais, das despesas obrigatórias com as políticas sociais, acompanhando o exemplo do governo federal com a aprovação da Emenda Constitucional n. 95, de 2016, o que deve levar à perda crescente de sua participação relativa no orçamento, quando a economia retomar a trajetória de crescimento, o RRF fecha também a porta para a implementação de novas políticas e para a adequação do quadro de pessoal à sua implementação.

O Regime de Recuperação Fiscal, ao contrário do que preceitua, só empurra para frente o problema dos estados, se tratando de uma solução imediatista e fadada ao fracasso, que dá certa folga fiscal ao governo que a adota e sobrecarrega os próximos governos a ponto de prejudicar investimentos no estado e prestação de políticas públicas, além de rifar completamente a autonomia do ente federativo em favor da União.

Um duro golpe que o federalismo sofreu foi a LC 194/22, proposta pelo então presidente Bolsonaro e aprovada pelo Congresso. Estando atrás nas pesquisas eleitorais em ano de eleição e com a economia naufragando, o Presidente, em uma medida eleitoreira e desesperada, reduziu o ICMS dos combustíveis. Ou seja, por meio de uma Lei Complementar, a União simplesmente adentrou à competência estadual e retirou uma importante fatia da arrecadação dos estados em uma simples canetada, interferindo diretamente na autonomia desses.

Essa lei, guarda semelhanças com a Lei Kandir. A União, alegou que os estados seriam recompensados, mas não fixou parâmetros para calcular as perdas.

O STF deferiu medidas compensatórias aos estados, abatendo os valores que teriam a receber do pagamento da dívida dos estados com a União.

O governo Bolsonaro não seguiu o modelo do governo Temer quanto ao corte de gastos, com momentos de populismo e falta de planejamento, onde aumentavam, inexplicavelmente os gastos públicos com programas pouco efetivos seja para a economia, seja para a melhoria da situação social.

Uma diferença entre as políticas econômicas de Temer e Bolsonaro seria a forte desoneração de vários produtos. Outro ponto negativo a se ressaltar é que, visando beneficiar o mercado exportador, o governo não atuou para reduzir o preço do dólar, encerrando qualquer tipo de estocagem ou interferência em preços, o que fez com que o preço dos produtos disparasse, inclusive a gasolina. Essa política se seguiu até o ano eleitoral, onde ocorreram vários benefícios fiscais e medidas que geraram um rombo, que segundo o atual Ministro Haddad, chegam a 150 bilhões de reais¹⁸.

Se por um lado, o aumento dos preços e a inflação ajudam os Estados a arrecadar, por outro, para tentar controlar a inflação, o Banco Central passou a aumentar gradativamente a taxa de juros, atingindo 13,75% em dezembro de 2022. Como a dívida dos estados é praticamente pública, esse aumento na taxa de juros, faz com que ocorra uma imensa majoração no valor da dívida além de frear o crescimento.

A PEC 188/2019 tentou rediscutir o pacto federativo e demonstrou o quão difícil será essa missão. Embora não fosse uma PEC elogiável, ao menos, tentou trazer à baila a discussão sobre o federalismo, mas foi sufocada. A PEC visava, quase que exclusivamente, mais arrocho em gastos e investimentos, embora trouxesse maior liberdade aos entes federativos, praticamente desobrigava de investimentos em políticas públicas e sociais.

A proposta revogava vários dispositivos da Constituição, entre eles os mínimos de investimento em saúde e educação. Mudava a destinação dos royalties de petróleo e gás natural, acabava com o Fundo Social para desenvolvimento de áreas mais pobres, diminuía o poder dos Tribunais de Contas, dificultava a criação de novos municípios. Interferia novamente nos demais entes a ponto de obrigar a

¹⁸Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/mercados/brasil-e-politica/noticia/2023/01/12/desoneracoes-fiscais-feitas-por-bolsonaro-correram-orcamento-de-2023-diz-haddad.ghtml>>. Acesso em 01 de ago. de 2023.

reduzir o gasto com servidores em caso do endividamento público, exceder as despesas de capital. Gatilho para qualquer gasto público, desvinculava recursos da educação e saúde, podendo comprometer inclusive o FUNDEB.

Novamente, não houve consenso e a PEC foi arquivada ao final da legislatura. O que vemos, nesse período, é que os problemas do federalismo estão cada vez mais latentes e em muitos casos aumentando. Muito em função de atitudes políticas. A crise federalista é muito mais política do que econômica. E a relação entre os entes federados é de asfixia, guerra e não de colaboração. O atual modelo geraria competitividade entre os entes, mas sem maior eficiência. Em meio a todo esse caos no federalismo é que se vislumbra grande parte do problema fiscal do Brasil.

7. CRÍTICAS GERAIS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O Sistema Tributário Brasileiro é conhecido por ser complexo e pouco eficiente. Além dos inúmeros tributos, sua forma de arrecadação e distribuição são complicadas e incentivam a elisão e a sonegação. Um sistema que permite formas de escape, contestações, que penaliza severamente quem tem poucos recursos, dificulta o surgimento de novos empreendimentos, dada a extrema complexidade de se entender o sistema, encarece os produtos e serviços e gera uma série de gargalos para a produção e desenvolvimento do país que geram, inclusive, dificuldade para arrecadação.

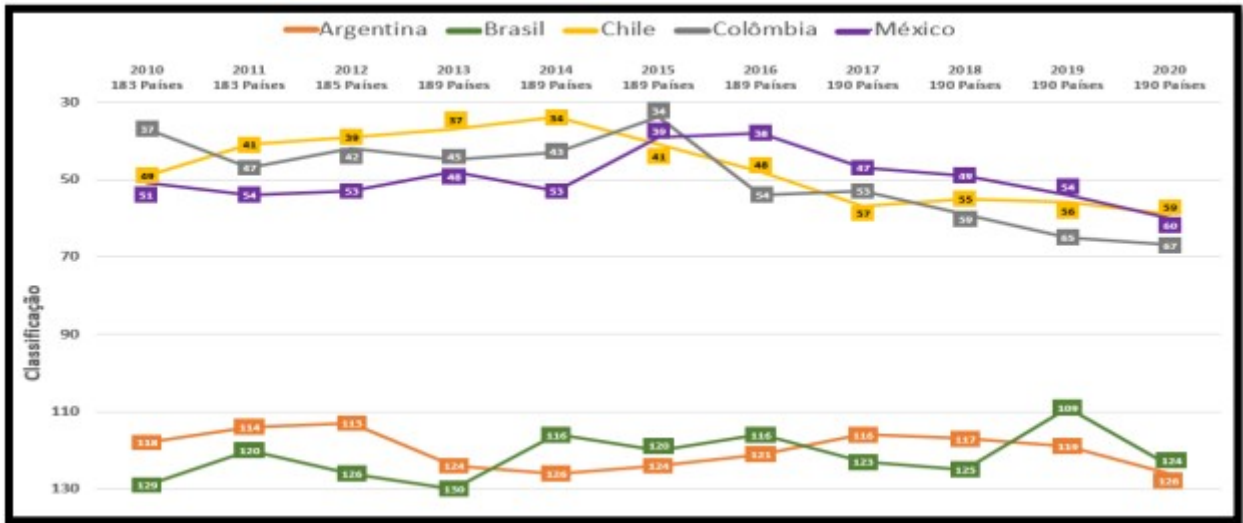
Segundo MESSIAS (MESSIAS, 2014. Apud SACHSIDA e SIMAS, 2018), só em 2013, a União discutia judicialmente, R\$ 528 bilhões em ações tributárias. Isso representava, à época, 11% do PIB. Estudos estimam que os créditos tributários que estão em discussão judicial e administrativa somam o total de R\$ 4 trilhões (SALUSSE, 2018 apud SACHSIDA e SIMAS, 2018).

A complexidade tributária brasileira tem dois custos imediatos: litígios judiciais e custos administrativos para as empresas. Os custos administrativos impostos às Empresas o sistema mostra o tamanho da ineficiência tributária do nosso Sistema.

O Relatório Doing Business, publicado anualmente pelo Grupo Banco Mundial desde 2002, traz um panorama do ambiente de negócios mundial e classifica 190 países avaliados em ordem decrescente quanto à facilidade de se fazer negócios, atribuindo pontuação para cada item avaliado.

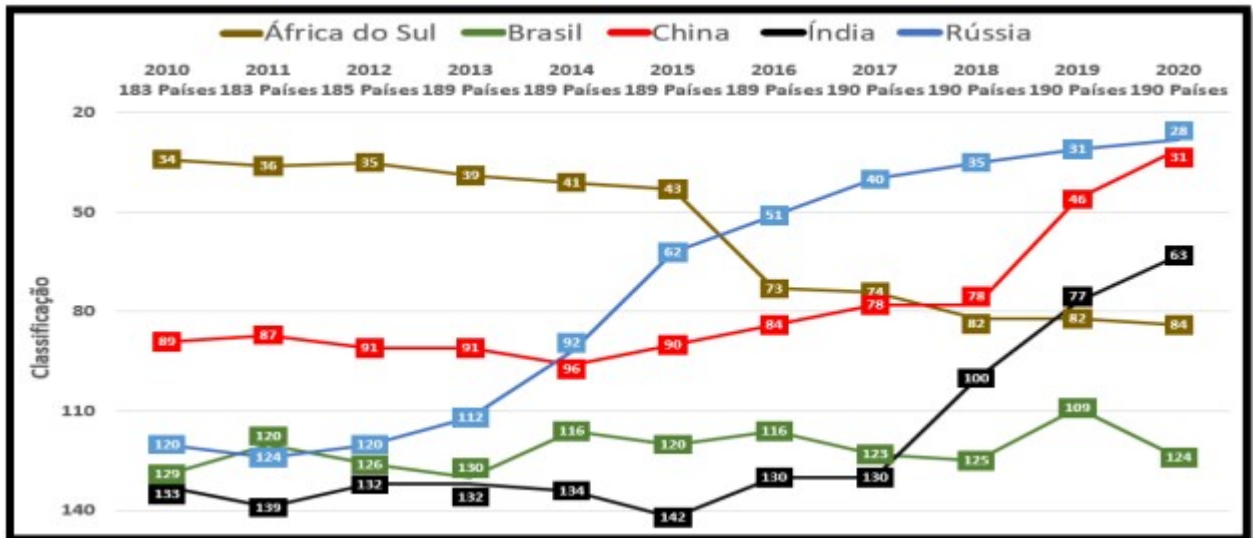
Segundo dados do *Doing Business*, até 2020, o Brasil nunca esteve entre os 100 países menos burocráticos para se investir (gráf. 9). Brasil e Argentina, além de possuírem resultados muito inferiores a outros países em desenvolvimento da América Latina, ainda possuem pouca evolução ao longo dos últimos 10 (dez) anos. Quando comparado com outros países em desenvolvimento do Mundo, o resultado é ainda mais alarmante como pode ser visto no gráfico 10.

Gráfico 9: Posição entre países da América Latina no Ranking Doing Business entre os 100 menos burocráticos para investir em 2020



Fonte: Relatório Executivo Doing Business (2021)¹⁹

Gráfico 10: Posição entre países dos BRICS no Ranking Doing Business entre os 100 menos burocráticos para investir em 2020.



Fonte: Relatório Executivo Doing Business (2021)

Entre 190 países do mundo analisados, o Brasil é o 124º menos burocrático para se investir. Nesse sentido, o relatório Doing Business de 2020 (p. 5) elucida

¹⁹Relatório Executivo Doing Business. Disponível em <<https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/moderniza-brasil/eixos-do-moderniza-brasil/ambiente-de-negocios-prospero/doing-business/relatorio-executivo-encerramento-doing-business-v4-final-fev-2022.pdf>> . Acesso em 04 de maio de 2023.

que:

O pagamento de impostos também é complicado no Brasil. Nas 27 localidades medidas, as empresas gastam em média 1.493 horas por ano para cumprir com suas obrigações tributárias, mais do que em qualquer outro lugar. O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), usado para declaração dos tributos, exige do usuário alto nível de especialização e grande quantidade de informações. Para declarar impostos e contribuições sociais, os contribuintes precisam fornecer informações detalhadas a respeito de notas fiscais, do inventário e dos funcionários e seus dependentes. Eles têm de cumprir com até 97 obrigações tributárias e com numerosas regras sobre a tributação federal, estadual e municipal — que atingem uma média de 4.377 normas, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Além disto, as regras são constantemente atualizadas: diariamente são introduzidas em torno de 36 modificações nas normas – mais de uma alteração por hora. As questões tributárias também têm um enorme impacto sobre o congestionamento dos tribunais, constituindo 70% de todas as ações pendentes de execução judicial no país. Os litígios tributários administrativos e judiciais nos níveis federal, estadual e municipal totalizam R\$4,9 bilhões, ou 73% do PIB.

Chega a ser paralisante a burocratização e a dificuldade de se pagar impostos no Brasil. São 27 regulamentos de ICMS diferentes, são várias normas que mudam diariamente em locais diversos, são mais de 1400 horas anuais gastas com obrigações tributárias, 4.377 normas tributárias diversas entre as três esferas da federação, um processo extremamente oneroso às empresas. O Sistema é obsoleto, moroso e oneroso. Necessita de uma simplificação urgente.

Dados do Diagnóstico do contencioso brasileiro sobre tributação, mostram o volume de questionamentos judiciais no Brasil sobre o nosso Sistema, e demonstra, inclusive, quais são os tributos mais questionados (tab. 5).

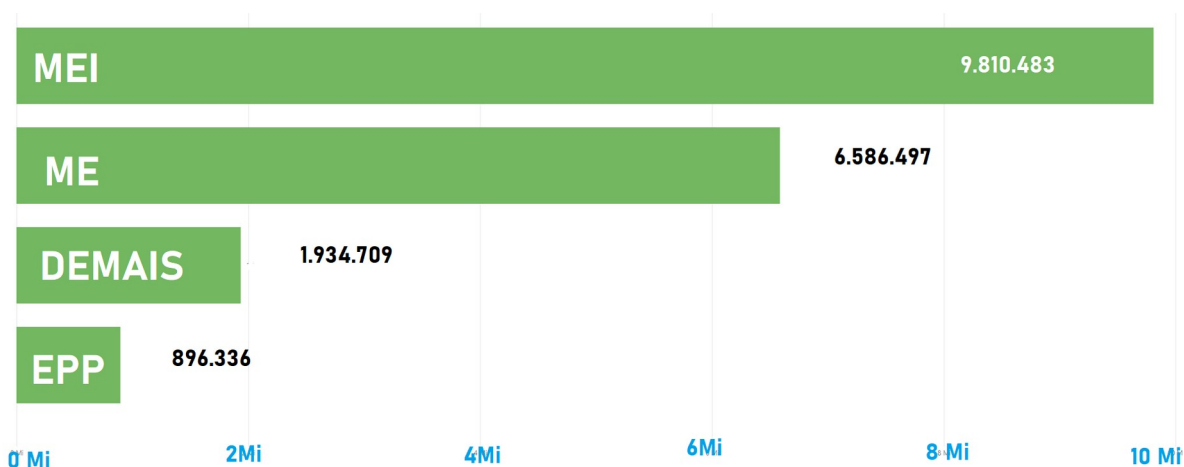
Tabela 5: Recorrência de Processos por tributos nos Diários Oficiais.

Tributos	%	Processos
IPTU	24,9839	528175
ICMS	16,4575	347923
Contribuição Previdenciária	8,2366	174128
ITCMD	7,2767	153835
PIS	5,8119	122868
COFINS	5,5407	117135
IPVA	5,4820	115894
ISS	3,3630	71095
ITBI	2,2049	46613
Imposto de Produto Industrial	1,9484	41190
Imposto sobre Operações Financeiras	1,7334	36645
Imposto de Renda sobre Pessoa Física	1,6880	35685
Contribuição para FUNRURAL	1,3635	28826
Contribuição Social sobre Lucro Líquido	1,3392	28311
Imposto Territorial Rural	1,2580	26594
Taxa de fiscalização	1,2477	26378
Simplex nacional	1,1976	25317
Taxa de funcionamento	1,0569	22344

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Brasileiro²⁰

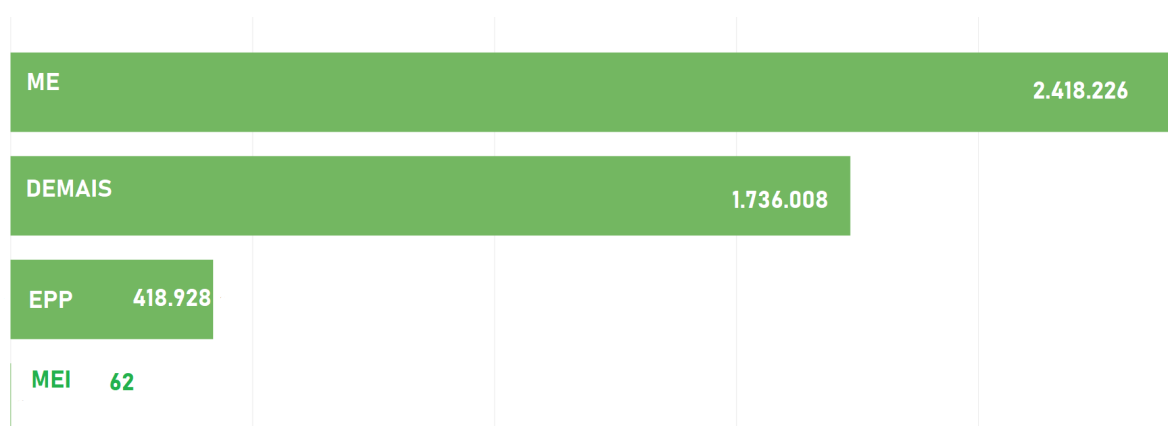
Como o Estado Brasileiro pretende incentivar a produção e a geração de empregos com uma estrutura tributária tão complexa? Um novo empreendimento tem que ter conhecimento de uma série absurda de tributos a serem pagos, a forma de fazê-los, o que demanda contratação de serviço profissional ou criação de um departamento. As micro e pequenas empresas, como os empresários individuais, podem optar pelo simples ou pelo MEI que seria uma forma muito menos burocrática de recolher tributos, mas outro efeito dessa prática é o medo dessas empresas evoluírem e passarem para o sistema normal de tributação, ficando sempre de micro e pequeno porte (gráf. 11).

²⁰Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/saiba-queis-sao-os-18-tributos-mais-discutidos-no-judiciario-veja-a-lista-15022022>>. Acesso em 01 de ago. de 2023.

Gráfico 11: Número de empresas por regime no Brasil.

Fonte: DATA SEBRAE (2020).

Segundo os dados do DATA SEBRAE, das 19.228.025 empresas formais do Brasil, mais de 16 milhões são microempresas ou microempresários individuais. Aproximadamente 900 mil empresas são de pequeno porte e apenas 1,9 milhões de empresas não se enquadram nas definições anteriores. Já a distribuição das empresas não optantes pelo simples está descrita no gráfico 12.

Gráfico 12: Número de empresas por regimes não optantes do simples.

Fonte: Data Sebrae (2020).

Das 19.228.025, apenas 4.573.224 não são optantes pelo simples. nota-se que quase todos os microempresários individuais são optantes do simples. entre os microempresários, mais de 75% são optantes do simples, entre as empresas de

pequeno porte, mais da metade opta pelo Simples. Somente entre as demais empresas, o número de optantes do Simples não é tão relevante.

Como se pode perceber, a opção do simples é muito presente nas empresas menores. A complexidade tributária, é claramente um entrave para o crescimento das empresas nacionais.

Apenas o ICMS possui 27 legislações diferentes, uma empresa que atue no mercado nacional precisa se submeter a todas essas legislações, criadas de forma independente e desarmônica. E esse é um imposto essencial que incide no produto ou serviço que a empresa prestará. Se a empresa atuar em mais de um estado está configurado um problema ainda maior.

Outro ponto negativo do atual sistema tributário brasileiro é a regressividade. Os tributos sobre bens e serviços são elevados. A carga tributária indireta representa uma grande fatia do total de arrecadação. E esses tributos, por sua essência, são repassados ao consumidor final embutidos no preço. Pessoas com diferentes rendas pagam o mesmo tributo ao comprarem o mesmo produto. Dessa forma, as pessoas mais carentes, proporcionalmente, desembolsam muito mais do que as pessoas mais abastadas quando adquirem esses mesmos produtos.

A tributação sobre o consumo atinge de forma mais gravosa a pessoas de baixa renda. Na análise de ROSA, SOUZA e SILVA (2016), os gastos com bens e consumo representam 90% da renda dos extratos de menor renda.

De acordo com a Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2008-2009 (POF), essa categoria de gastos é a que mais representativa no orçamento das famílias de baixa renda, chegando a representar 90% da renda dos extratos de menor renda (IBGE, 2010).

O fato é que em qualquer sistema existente, a tributação sobre bens e serviços atingirá a todas as classes da mesma forma. O problema, contudo, é que a grande fatia dos tributos cobrados no Brasil é de tributação indireta e não direta, o que potencializa, muito, a regressividade tributária.

Outro fator que gera um grande problema no atual sistema é a tributação sobre produtos e setores de forma inadequada. No Brasil, criam-se tributos para custear ações governamentais e o sistema permite desvios e corrupção, aumentando, ainda mais a necessidade de se tributar praticamente tudo. O sistema não é feito para que haja utilização de uma arrecadação dentro da capacidade do

contribuinte. O sistema é idealizado para que todas as ações tenham que ser custeadas e cada vez mais se amplia a rede de alcance dos tributos, aumentando sua incidência e sua graduação de alíquota para cobrir gastos.

Esse modelo, faz com que alguns produtos de primeira necessidade como remédios, combustíveis, água, energia, alimento, serviços educacionais, de segurança e saúde sejam tributados.

Outro ponto problemático é a já salientada Guerra Fiscal, que alguns doutrinadores chamam de “fratricídio”. Isso porque os “irmãos” federados, por meio de desonerações descabidas, renunciam a arrecadação em um verdadeiro frenesi predatório, para atrair investimentos e retirá-los de outros estados, causando necessidade de maior tributação em outras áreas e produtos em um ciclo sem fim onde o setor privado, principalmente os grandes investidores com capacidade de escolher onde funcionarão seus negócios, obtenham vantagens tributárias em detrimento da população em geral.

O Brasil adota, tanto no âmbito Estadual com o ICMS, cumulativo, como no Federal com o IPI, PIS e COFINS não cumulativos, um sistema de tributação multifásica e não cumulativa. Este sistema é inspirado no Imposto sobre Valor Agregado (IVA) utilizado na maior parte dos países do mundo, se em teoria ele apresenta uma série de vantagens, como neutralidade econômica e diminuição da cumulatividade, no Brasil trouxe mais disfuncionalidades e problemas do que benefícios (SACHSIDA e SIMAS, 2018).

O ICMS, por sua natureza, é um imposto nacional. Isso porque uma mercadoria ou um serviço não circula apenas nos limites de um estado. Se uma empresa que produz carro em Minas resolver trazer couro de vaca para os bancos de Goiás, um motor feito em São Paulo, os pneus fabricados no Rio Grande do Sul e baterias de lítio produzidas na Bahia, vai ter que recolher 4 ICMS diferentes na sua produção, com diferença para cada estado e embutir no preço final de saída, gerando um crédito presumido no preço que se torna uma cadeia altamente complexa.

Esse exemplo demonstra os impactos da complexidade tributária, da carga tributária mal-empregada, da ineficiência do sistema, da guerra fiscal e como o fato do ICMS ser um imposto estadual e não da União gera uma série de problemas para o Brasil.

A não cumulatividade de impostos como PIS, COFINS, IPI, ICMS geram créditos e cada estado possui um regulamento. Essa complexidade também gera inúmeros questionamentos judiciais, sonegações e gastos no processo que impedem o crescimento do país. A simplificação dos impostos sobre bens e consumo seria essencial para que o sistema fosse mais efetivo e encorajador.

Atualmente no Brasil, existe um custo altíssimo para o recolhimento e administração dos tributos. Para os contribuintes, esse custo é ainda mais elevado. Muitas vezes, o contribuinte incorre em algum descumprimento de obrigação tributária por mero desconhecimento do sistema.

Afirma Martins (2000, pp. 18 e 19):

O sistema é caótico, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Parte significativa da tributação dos bens e serviços é feita por meio de impostos e contribuições cumulativos que são incompatíveis com o objetivo de inserção do país na economia global, posto que impõem distorções e perda de competitividade ao nosso setor produtivo, esse tipo de tributo é prejudicial à eficiência econômica, pois distorce preços relativos aumentando custos (VARSANO et al. 1998).

As diferentes esferas governamentais tributando os bens e serviços são outro grande gargalo. O IPI é recolhido na União, o ISS no município, o ICMS nos estados, o PIS para a União, o COFINS para a União, o II e o IE, para a União e muitas vezes incidem sobre o mesmo produto.

Esse sistema fragmentado, por si só já torna a tributação extremamente complexa. Além disso, cada tributo possui seu regulamento. Existem regimes cumulativos e tributos não cumulativos sobre o mesmo produto, créditos e pagamentos a serem feitos e calculados em cada etapa de produção. Conflitos de competência, guerra fiscal, problemas com taxaço na origem e no destino, generalização da substituição tributária, contenciosos judiciais, benefícios fiscais sem critérios, tratamentos diferenciados.

Nas precisas palavras de Fabrício Augusto de Oliveira (2019):

o atual sistema de tributação sobre o consumo no Brasil há muito tempo deixou de ser multifásico, tanto na sistemática do ICMS como no PIS e na COFINS não cumulativos, adotando-se de maneiras extensivas práticas como a substituição tributária, neste sistema o recolhimento dos tributos se concentram em um dos elos da cadeia, que normalmente deve fazer o pagamento com base em valores presumidos, tal regime nada mais é que um sistema monofásico ou bifásico na produção.

A folha de pagamento, por exemplo, tem uma tributação que foge à regra dos demais países. O custo tributário de um empregado assalariado é de quase 50% do que se remunera o empregado. A média internacional gira em torno de 20%.

Essa complexidade aliada a alta carga, onera em muito a produção nacional e cria um gargalo quase impossível de superar. Além disso, um dos pontos mais absurdos do nosso sistema é que a legislação tributária isenta os dividendos e lucros distribuídos às Pessoas Físicas. Isso cria um grande escape para quem quer elidir. Acarreta a “pejotização”, que é o funcionário se transformando em empresário individual (MEI) para que não haja o pagamento desses tributos, ou seja, transformado em sócio minoritário para que tenha acesso ao lucro que sofre uma tributação muito menor (11%) e sem incidência de IRPF.

Além de desestimular a geração de emprego, afasta o trabalhador de diversos direitos sociais e assistenciais, minora a arrecadação e gera um inconveniente para empresários que procuram não aumentar o porte de sua empresa para não ter que entrar em um sistema confuso e expropriatório.

Existem assimetria de alíquotas entre as diversas fontes de rendimentos do capital com viés desfavorável aos ativos produtivos (ORAIR e GOBETTI, 2018). Este modelo de tributação da renda é fragmentado, incoerente e injusto, desestimula o investimento em ativos produtivos e abre inúmeras brechas para elisão fiscal (SOUZA, 2017 *apud* OAIR E GOBETTI, 2018).

8. REFORMAS TRIBUTÁRIAS PROPOSTAS NO CONGRESSO.

8.1. Comparação entre as propostas de reforma tributária tramitando no Congresso.

Atualmente, no Congresso tramitam três Projetos de Emenda à Constituição (PEC) para alteração do Sistema Tributário Nacional. Uma está em estágio avançado, já tendo sido aprovada na Câmara dos Deputados e agora será apreciada no Senado. Trata-se da PEC 45/2019. As outras PEC's são a PEC 110/2019 e a PEC 128/2019, denominada PEC Brasil Solidário, que foi proposta pelo Centro de Cidadania Fiscal e pelo Conselho Fazendário.

Entre as três, existem muito mais semelhanças do que diferenças. Nesses casos, o comum é avançar uma proposta e modificar, no que couber, essa PEC, com ideias incorporadas das outras. Isso quando não são anexadas e caminham juntas, já que se referem ao mesmo tema. Contudo, preferiu o Congresso dar seguimento às três, concomitantemente.

Ocorre que as semelhanças entre as propostas é gritante e quanto mais se altera a PEC 45/2019, mais semelhantes ficam as propostas. Analisando as três mais detalhadamente vemos que todas visam simplificar o sistema tributário, diminuir a litigiosidade, a burocracia, o custo de produção e tornarem o sistema mais justo e eficaz.

As três propostas criam o IBS (Imposto sobre bens e serviços) e criam um IS (Imposto Seletivo). Contudo, a PEC 110 cria uma Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais, compreendidos os direitos e prestações de serviço (CBS). A ideia da CBS foi adotada na PEC 45. Todas também têm em comum a não cumulatividade do IBS.

Enquanto nas PECs 128 e 45, o IBS é competência material nacional (exercida pelos estados, Distrito Federal e Municípios por meio de um conselho), na PEC 110, a competência do IBS ficou subnacional (estados, Distrito Federal e Municípios). A PEC 45 vem prevalecendo com a competência nacional exercida pelo Conselho Federativo, contudo, preservando a autonomia dos entes subnacionais da fixação da alíquota variável e criação de um IBS dual, fruto de uma emenda feita à PEC 45.

Todas as propostas traziam consigo que os entes federativos poderão fixar, por lei ordinária, sua alíquota própria do IBS, cabendo à União, a fixação da alíquota de referência.

Enquanto na PEC 45 e na PEC 110, o IBS e o CBS vêm para substituir 5 tributos (IPI, PIS/PASEP, COFINS, ISS e ICMS) a PEC 128 substitui, além dos já citados, a CIDE-Combustíveis. O texto aprovado na Câmara em junho de 2023 não previu a inclusão da CIDE entre os tributos que seriam incorporados pela CBS ou pelo IBS.

Nenhuma das três propostas de reformas previam que o IBS ou a CBS incidirá sobre exportações.

Outro ponto de discordância entre as normas que foi inserido no texto da PEC 45 foi a gestão do IBS (arrecadação, coordenação e fiscalização do tributo). Enquanto as PECs 128 e 110 previam a criação de um Conselho Federativo para gerir o IBS, a PEC 45 previa apenas que deveria ser feito um compartilhamento de gestão a ser definido em Lei Complementar. O texto da PEC 45 absorveu a ideia das outras PECs e o Conselho do IBS foi previsto em seu corpo. Em todas as PECs, o IS tem gestão da União.

Mais um ponto de discordância, dizia respeito ao destino da arrecadação. Enquanto a PEC 45 e a PEC 128 previam a distribuição do IS para a União, com repasses a municípios, estados e Distrito Federal, a PEC 110 previa apenas a utilização pela União. Prevaleceu a ideia das PECs 45 e 128.

Todas as propostas também qualificam o IBS como uma tributação plurifásica, não cumulativa, com incidência por fora e cobrança no destino e o IS como cobrança monofásica, com cobrança por fora e caráter eminentemente extrafiscal.

A PEC 128 e a PEC 45 previam que o IBS teria alíquota única para todas operações. Já a PEC 110, previa, além da alíquota única para todas operações, a possibilidade de regimes favorecidos que seriam exceções à regra da alíquota única. Essa ideia da PEC 110 foi incorporada ao texto da PEC 45 e prevaleceu. Todas previam também que o IS teria alíquota diferenciada por produto.

Outra importante diferença entre as propostas, diz respeito a regimes favorecidos no IBS. Enquanto a PEC 128 e a PEC 45 não permitem os regimes favorecidos, a PEC 110 permitia, por meio de isenções, alíquotas reduzidas de determinados produtos. A ideia da PEC 110 foi incorporada na PEC 45.

Quanto aos créditos tributários, a diferença entre as três propostas iniciais era gritante, mas o texto aprovado pela Câmara fez a junção de ideias das 3 propostas. Enquanto a PEC 128 e a PEC 45 previam aproveitamento do crédito, vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, a PEC 110 previa que bastava a cobrança, não o recolhimento. No entanto, a PEC 110 previa ainda que a lei complementar poderia estabelecer hipóteses de aproveitamento de crédito, condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, assegurado ao adquirente a opção de efetuar o recolhimento do imposto na liquidação financeira da operação. Prevaleceu a proposta da PEC 110.

A PEC 110 e a PEC 128 estabeleceram que o imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação, será retido e registrado a crédito do seu titular quando a operação ou prestação der direito a crédito. Já a PEC 45, previa que a receita decorrente do imposto recolhido que gere crédito ao adquirente será retida e utilizada somente para compor o produto da arrecadação no caso do aproveitamento do crédito pelo contribuinte ou para ressarcimento dos créditos acumulados pelo contribuinte. Nesse caso, prevaleceu a proposta da PEC 45.

A PEC 45 e a PEC 110, previam, ainda, que lei complementar disporia sobre o prazo de ressarcimento dos créditos acumulados pelo contribuinte. A PEC 128 já previa que o prazo para esse ressarcimento seria de 60 (sessenta dias). A Câmara optou pela proposta das PECs 45 e 110.

Todas as propostas previam o “cashback” para as famílias de baixa renda, que consiste na devolução, a esses contribuintes, de parte dos valores recolhidos aos cofres públicos. Contudo, a PEC 128 previa devolução parcial, a PEC 110, devolução total e a PEC 45, previa a criação de um adicional sobre o IBS para financiar programas de devolução feitos pela União. Houve previsão de devolução no texto aprovado, contudo, ficou a cargo de lei complementar a definição de como será feita a devolução e quais os montantes, podendo ser, inclusive, total.

As PEC's 45 e 128 não previam mudanças para impostos que não fossem de bens e consumos. Já a PEC 110 trazia alterações no IPTU, ITCMD e IPVA. A proposta da PEC 110 foi atendida na PEC 45.

Todas as propostas mantiveram a Simples Nacional e o MEI. Os optantes pelo Simples Nacional poderão aderir ao simples no que tange aos demais impostos e optar pelo IBS e o CBS quanto a bens e consumo.

Todavia, a PEC 128, não permitia apropriação e transferência de créditos do IBS pelo optante do regime unificado do Simples, enquanto a PEC 45 militava no mesmo sentido, contudo, conferindo direito de aproveitamento de crédito acumulado, deixando-os suspensos enquanto a pessoa jurídica fosse optante do simples. Já a PEC 110, permitia a transferência dos créditos do IBS em montante equivalente ao cobrado por meio do Simples Nacional, vedando, contudo, a apropriação de crédito pelos optantes do regime unificado do Simples.

O adotado na proposta foi um sistema híbrido que, ao mesmo tempo em que unificou as três propostas, veiculando peculiaridades de cada uma, possui inovações, não previstas, portanto, nenhuma das PECs.

Assim, não será permitida a apropriação de créditos dos tributos pelo contribuinte optante pelo regime único, mas será permitido ao adquirente de bens e serviços do contribuinte optante do Simples, a apropriação de créditos dos tributos em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.

O contribuinte optante pelo regime único poderá recolher separadamente o IBS, nesse caso, afasta-se a proibição de apropriação de crédito dos tributos pelo contribuinte.

Como se nota, as propostas possuem muito mais congruências do que diferenças. E a PEC 45, seguiu, absorvendo parte das propostas das demais PEC's, principalmente a da PEC 110. Hoje, se faz possível analisar a possibilidade de mudança, seguindo-se pela proposta da PEC 45 e das modificações que ela sofreu no Congresso, sem ter que se adentrar, especificamente, nas demais PEC's.

8.2. Análise das mudanças ocasionadas pela PEC 45/2019 (reforma tributária) aprovada na câmara.

A comparação entre os textos das reformas já serve para elucidar boa parte do que foi aprovado pela Câmara quando da apreciação da PEC 45/2019. Todavia, tentando tornar mais claro e abrangente o presente trabalho, considera-se analisar as principais mudanças ocasionadas pela reforma e seus impactos no sistema tributário nacional.

Salienta-se, mais uma vez, que, boa parte do que será de fato a reforma, deverá ser feito por meio de leis complementares e que boa parte do que está no texto em comento, terá sua eficácia diferida no tempo até 2033.

Embora houvessem várias normas explicando pormenorizadamente como serão feitas as transições, para esse trabalho, analisaremos as mudanças propostas no sistema tributário levando-se em conta como se aprovadas fossem e já estivessem eficazes e o que provocariam no sistema tributário.

A PEC 45, alterou o artigo 61 da CF para prever que o Conselho Federativo do IBS, também terá legitimidade para propor Lei Complementar que tratar do IBS:

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

(...)

§ 3º A iniciativa de lei complementar que trate do imposto previsto no art. 156-A também caberá ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços a que se refere o art. 156-B. (grifei)

O artigo 64 também sofreu alteração para adequar à nova redação do art. 62, trazendo consigo que os projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Superiores e do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços terão início na Câmara dos Deputados.

O artigo 105 que faz referência à competência do STJ, também está sendo alterado pela Reforma:

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

I - Processar e julgar, originariamente:

(...)

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados ao imposto previsto no art. 156-A. (grifei).

Essa alteração concede ao STJ a competência para julgar as ações entre entes federativos ou entre eles e o Conselho Federativo, quando se tratar de assuntos relacionados ao IBS.

Todavia, as ações movidas pelo contribuinte contra o fisco, serão de competência da Justiça Federal, quando a ação for contra a União e do TJ quando ao questionamento for sobre a parte subnacional do IBS.

Quanto à competência para julgar conflitos entre contribuintes e a União sobre IS e CBS (que são tributos federais), a competência será a prevista para a Justiça Federal.

A reforma tenciona criar o Conselho Federativo do Imposto Sobre Bens e Serviços. A gestação desse Conselho se faz importante devida a natureza do IBS, qual seja, um tributo de competência material nacional (pertence aos estados e municípios, mas não individualmente), com alíquota referencial definida pelo Senado, alíquotas estabelecidas pelos entes subnacionais, arrecadação, fiscalização e gestão dividida entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

O IBS criado é um imposto de abrangência nacional, gerido pelo Conselho Federativo, com regulamentação única, com instituição de alíquotas feitas por entes subnacionais, gerido por um Conselho Federativo, com distribuição de recursos para os entes subnacionais. Como se nota, é um imposto que, diretamente, atinge os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Não à toa, houve a criação de uma Seção na Constituição prevendo um Imposto que seria ao mesmo tempo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: **“SEÇÃO V-A DO IMPOSTO DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS”**. Essa é uma inovação curiosa na Constituição, uma seção para um imposto que ultrapassa um ente federativo.

Mas como coadunar essa gestão do IBS pelos 3 níveis federativos sem que ocorram conflitos e, surgindo controvérsias, demora em seu deslinde? A solução proposta pela PEC foi a edição do artigo 156-B que cria um Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços que será composto por membros indicados por estados, Distrito Federal e municípios, na forma estipulada na Constituição. Veja-se o teor da norma mencionada:

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

- I – editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram;
- II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram;
- III – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;
- IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.

§ 1º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

§ 2º Na forma da lei complementar:

I – todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Conselho Federativo;

II – será assegurada a alternância na presidência do Conselho Federativo entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;

III – o Conselho Federativo será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

IV – o controle externo do Conselho Federativo será exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada;

V – o Conselho Federativo coordenará a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, podendo definir hipóteses de delegação ou compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as procuradorias dos entes federativos;

VI – as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras; e
VII – serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Conselho Federativo, cabendo a regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Conselho Federativo observará a seguinte composição:

I – 27 membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

II – 27 membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

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

b) 13 representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

§ 4º As deliberações no âmbito do Conselho Federativo serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:

I – em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes; e

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 60% (sessenta por cento) da população do País; e

II – em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

§ 5º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos a eles relativos.

Todo o artigo 156-B trata-se de inovação no texto Constitucional. Além de criar o Conselho Federativo, o artigo delimita as competências do Conselho, entre elas:

- Editar normas sobre temas relacionados a impostos, de observância obrigatória;

- Uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto que serão vinculantes;
- Arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre os entes;
- Dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário.

Note que além de normatizar e arrecadar, fica a cargo do Conselho, dirimir disputas e interpretações que envolva tributos. Isso visa diminuir o contencioso judicial e cria uma esfera administrativa para resolver os conflitos. O artigo ainda prevê que o Conselho terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

Fica a cargo de Lei Complementar a ser editada, a forma como se definira a indicação dos assentos dos municípios no Conselho. Além disso, a LC deverá prever a participação “*de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Conselho Federativo*” dos estados, Distrito Federal e Municípios. Uma lei complementar também vai tratar da escolha do Presidente do Conselho e a duração de mandato, devendo, obrigatoriamente, observar a alternância na presidência entre um representante dos Estados e Distrito Federal, um representante dos Municípios e Distrito Federal.

O Conselho deverá ser financiado, garantindo sua autonomia, por percentual de produto da arrecadação destinada a cada ente federativo. A forma como isso vai ser procedido, será definido em Lei Complementar.

Existe ainda a previsão de controle do Conselho Federativo a ser exercida, no que couber, aos Poderes Legislativos dos entes federativos com auxílio dos respectivos Tribunais de Contas, de forma coordenada.

A composição do conselho será de 54 (cinquenta e quatro) membros, sendo que 27 (vinte e sete) membros serão indicados pelos 26 (vinte e seis) estados da federação e pelo Distrito Federal, um indicado por cada estado e o DF. Os outros 27 membros representarão os municípios e o DF por meio de eleição. A eleição escolherá 14 representantes eleitos entre os municípios (14 mais votados, sendo 1 voto para cada município). 13 eleitos pelos municípios, considerando o peso do voto por população. O voto terá o peso da quantidade de habitantes de cada município, assim, os 13 mais votados (por quantidade de população), integrarão o conselho.

As deliberações do Conselho serão consideradas aprovadas se obtiverem cumulativamente:

1 - No âmbito da eleição dos representantes dos estados, a maioria absoluta dos votos dos estados e do DF e pelo voto de representantes dos estados que representem pelo menos 60% da população do país.

2 – No âmbito da eleição dos representantes de municípios e DF, a maioria absoluta dos representantes.

O Conselho coordenará a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, podendo definir hipóteses de delegação ou compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as procuradorias dos entes federativos; *serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Conselho Federativo, cabendo a regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.*

Quanto à criação e extinção de tributos, podemos citar os artigos **153, 155, 156, 156-A e 195** da Constituição Federal. Essas mudanças propostas extinguem PIS/PASEP, COFINS, IPI, ISS e ICMS e estipula a criação de IBS, CBS e IS.

O artigo 153 diz respeito aos impostos instituídos pela União, a Reforma propõe extinguir o IPI e cria o Imposto Seletivo. Embora estivessem no mesmo artigo, não é uma substituição. O IPI será absorvido tanto pelo IBS quanto pelo IS em alguns produtos, mas mais pelo IBS. Já o Imposto Seletivo, incidirá de maneira extrafiscal sobre produtos prejudiciais à saúde e a natureza como forma de desestimular o consumo desses produtos, atrelando esse fato a uma maior arrecadação.

O IS é um imposto federal, monofásico, não acumulativo, com incidência por fora e tem sua arrecadação, gestão, competência para fixação de alíquota, prevista, exclusivamente para a União. O inciso VIII do artigo 153 é que cria o IS:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)

VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei. (grifei)

O IS criado poderá ter sua alíquota modificada por meio de Medida Provisória conforme mudança proposta no artigo 62, respeitando a anterioridade anual.

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (grifei)

Já o artigo 155 da CF diz respeito a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir tributos. O texto aprovado na Câmara, acaba com o ICMS e todas suas menções feitas no artigo.

Outras mudanças estabelecidas no artigo não dizem respeito a extinção ou criação de impostos, mas são alterações feitas em dois impostos de competência estadual, o ITCMD e o IPVA.

A PEC 45 tenta inserir no § 1º do artigo 155, os incisos VI e VII e altera a redação do inciso II do mesmo parágrafo.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

§ 1º. (...).

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde **era domiciliado o de cujus**, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

VI – será progressivo em razão do valor da transmissão ou da doação;
e

VII - não incidirá sobre as transmissões e doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar. (grifei).

O inciso II do § 1º sugerido, prevê o domicílio do de cujus como forma de se estabelecer onde será devido o ITCMD. O texto constitucional diz que o local da abertura do inventário será o definidor da competência.

Já os incisos VI e VII, inseridos no parágrafo 1º, pela Reforma, caso aprovada, dizem respeito a progressividade da alíquota de acordo com o valor do patrimônio e define uma isenção de ITCMD quando houver a transmissão dos bens do de cujus para associações beneficentes ou fundações, inclusive entidades religiosas ou institutos científicos e tecnológicos.

Quanto ao IPVA, as mudanças são na abrangência do tributo e na possibilidade de alíquotas diferenciadas. O inciso II do §6º desse artigo, modifica a

forma de apuração da alíquota, criando a possibilidade de alíquota diferenciada para outros fatores além do tipo e da utilização dos veículos. Ela institui que o Estado poderá definir alíquotas diferenciadas em função do valor e do impacto ambiental do veículo. O inciso III do §6º, abrange a incidência do IPVA sobre outros tipos de veículo terrestres, aquáticos e aéreos, excetuando-se a incidência do imposto sobre aeronaves, máquinas e tratores agrícolas; embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência e plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios. Veja-se o teor da norma mencionada:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 6º. (...)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental.

III – incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuadas:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios; e

d) tratores e máquinas agrícolas. (grifei).

As mudanças propostas no artigo 156 propõem o fim do ISS, retirando qualquer menção do imposto do artigo, além disso, estabelece que a base de cálculo do IPTU poderá ser atualizada pelo Executivo conforme critérios estabelecidos em lei municipal. Isso já é amplamente utilizado, mas judicialmente questionado. Com essa disposição, acabam as dúvidas.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - (...).

§ 1º (...).

III – ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal. (grifei)

Já as mudanças do artigo 195 trata da seguridade social. Além de serem retiradas quaisquer menções sobre PIS/PASEP e COFINS. Além disso, institui a

CBS (Contribuição Sobre Bens e Serviços) a ser utilizada para substituir as contribuições extintas para financiara a seguridade social:

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

(...)

V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar;

(...)

§ 15. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XII, § 3º, § 5º, II, III, V, VI e IX, e §§ 6º a 10.

§ 17. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

§ 18. A devolução de que trata o § 17:

I - não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 165, §§ 9º, 12 e 17, 198, § 2º.

II – não integrará a base de cálculo para fins do disposto no art. 239.

(grifei)

A medida também institui que Lei Complementar vai estipular as hipóteses de devolução da CBS para família de baixa renda, com vistas a diminuir a desigualdade social (“cashback” do tributo). Essa devolução não será computada na receita corrente líquida da União para fins de determinação de metas e limites fiscais e também não integrarão a base de cálculo para apuração do montante do seguro desemprego e abono.

A reforma modifica o art. 239 para retirar o financiamento do PIS para o BNDES, auxílio desemprego ou salário educação, introduzindo para a compensação dessa saída, o aporte de 18% (dezoito) por cento da arrecadação da CBS.

Último imposto que pode ser criado na Reforma é o IBS, a principal mudança da PEC 45/2019, feita no artigo 156-A.

O IBS incide sobre as bases de ISS, ICMS, IPI, PIS, CONFIS, porém é um imposto simplificado, plurifásico, não cumulativo, com incidência “por fora” e cobrança no destino.

Incide ainda sobre operações que envolvam bens imateriais, como direitos (direito autoral, cessão de direitos, etc.) e serviços (consultoria, p.e.), sobre a importação de bens feitas por pessoas jurídicas ou físicas, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, em suma, importou algum produto ou serviço, paga IBS, independente da finalidade (uso pessoal ou revenda). Não incide sobre a

exportação. Isso gera um crédito ao exportador, por ter recolhido o IBS na fase anterior, mas não se poder passar para frente (pela isenção).

O IBS terá apenas uma legislação a ser estabelecida pelo Conselho Federativo. Isso simplifica a aplicação do imposto. Não é mais a miríade de leis e regulamentos para bens e serviços. Uma única legislação para todo território nacional.

Contudo, existe uma ressalva, cada ente federativo (estados, DF e municípios), poderá estipular uma alíquota própria por lei específica. Essa alíquota, fixada pelo ente, deverá ser a mesma para todas as operações, exceto os tratamentos previstos na CF (isenções, imunidades, regimes especiais). A alíquota fixada pelo ente federativo, deverá ser a mesma para todas as operações com bens e serviços, não existe mais tabela, alíquota única dentro do mesmo território, ressalvadas as hipóteses constitucionais.

A Reforma ainda institui a cobrança no destino. Antes havia a cobrança na origem e isso incentivava a Guerra Fiscal. A cobrança no destino é um grande passo para interromper a guerra fiscal.

O Senado definirá uma alíquota de referência enquanto os Estados, o Distrito Federal e os municípios, poderão, dentro dessa referência, estipular suas próprias alíquotas. A cobrança se dará pelo somatório das alíquotas de IBS do município e do estado de destino. A soma de ambas institui o valor a ser recolhido. O Distrito Federal, exercerá tanto a competência estadual quanto a municipal na hora de fixar suas alíquotas.

Adotará a prática do IVA, ou seja, não será cumulativo e será incidente apenas sobre o valor agregado. Não servirá como base de cálculo para a cobrança da contribuição sobre bens e serviços nem para o Imposto Seletivo. Assim, se um produto receber uma majoração no seu valor pela incidência do IBS, o valor base para aplicação da contribuição sobre Bens e Serviços e o IS, será aquele antes da incidência do IBS.

O IBS não poderá ser objeto de incentivos ou benefícios fiscais. Isso existe para se evitar a guerra fiscal e suas consequências. As exceções são as hipóteses constitucionais já previstas. Também não incidirá nas prestações de serviço de comunicação de rádio, ou imagem, quando a recepção for gratuita e livre a todos. A

Lei Complementar ainda vai disciplinar os casos em que o contribuinte for um morador do exterior, já que agora se adota o princípio do destino.

Quanto a distribuição das receitas do IBS, o Conselho Federativo deverá adotar alguns procedimentos:

- I. O Conselho deve reter o montante do saldo acumulado de créditos do imposto que não foram ainda compensados pelos contribuintes ou não ressarcidos a cada período de apuração. Ou seja, o Conselho deve reservar os valores suficientes para fazer a compensação ou o pagamento que lhe for exigido.
- II. O Conselho distribui o que não for retido para os “entes destino” da operação na forma prevista na própria CF e em lei complementar. As operações que geraram creditamento, não serão repassadas, assim, a parte da cidade ou estado que foi retida, não entra no cômputo do bolo que será distribuído.

A lei complementar é quem vai definir as regras para distribuição do produto de arrecadação do IBS, levando-se em conta a sua forma de cálculo, o tratamento em relação ao imposto que não for recolhido tempestivamente, as regras de distribuição aplicáveis aos regimes específicos e diferenciados de tributação.

Essa lei complementar, poderá dispor sobre o regime de compensação, criando alguns requisitos para o aproveitamento do crédito, como por exemplo, a verificação do devido recolhimento do imposto, desde que o adquirente possa fazer esse recolhimento ou que o recolhimento ocorra na liquidação da operação. Nos casos em que não couber ao adquirente o pagamento ou esse não possa ser feito no momento da liquidação, não poderá, a lei, condicionar a compensação. A lei também fixará o prazo e a forma como se darão os ressarcimentos dos créditos acumulados.

A Lei complementar ainda deve definir os critérios do princípio do destino, ou seja, se será o local da entrega, da disponibilização ou localização do bem, da prestação ou disponibilização do serviço ou o domicílio ou localização do adquirente do bem ou do serviço. Pode a lei ainda, definir tratamentos diferentes sobre o princípio da origem, para produtos e serviços diferentes (dada a peculiaridade, por exemplo, internet pode ser tributada de um jeito, cartão de crédito de outro, uma simples compra e venda de outro).

Esta lei também preverá sobre regimes específicos para tributação de combustíveis, lubrificantes, na qual o imposto só pode incidir uma única vez (mesmo que seja destinado a outra coisa ou agregue em outro produto). As alíquotas serão uniformes em todo território nacional, podendo ser específicas, por unidade de medida, e diferenciadas por produto, sendo uma exceção a unicidade de alíquotas para produtos diferentes e serviços.

Será vedada a apropriação de créditos provenientes de operação com combustíveis e lubrificantes, utilizadas na distribuição, comercialização ou revenda. E será concedido crédito nas aquisições desses produtos.

Existirá regime específico de tributação para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos. Esse regime específico pode prever alterações nas alíquotas, nas regras de credenciamento, na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes desses bens e serviços, a cumulatividade do tributo. Será calculado, ainda, com base na receita ou no faturamento, com alíquota uniforme em todo território nacional, admitida a não aplicação da disposição da alíquota dual e sua definição por estados e municípios.

O tratamento especial também pode ser conferido a operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e fundações como não incidência da CBS, admitida a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores. Poderá ainda, prever que a destinação integral do produto da arrecadação da CBS, ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas dos demais entes e elevação da alíquota do ente contratante em idêntico montante.

Tratamento especial também pode ser conferido às cooperativas, mas sempre de forma opcional, preservando a neutralidade e isonomia entre os impostos. Neste caso, o tratamento diferenciado preverá hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados e “*vice e versa*”; e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais, prevendo ainda o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores.

Pode ser dado ainda, tratamento especial a serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, restaurantes e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, casos em que

não se aplicam as permissões de fixação de alíquota dual ou alíquota diferenciada por estado ou município.

A lei complementar ainda poderá prever como será reduzido o impacto do imposto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte. Também cria o cashback, que são as hipóteses de devolução do imposto às pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. O cashback não entrará na base de cálculo de despesas dos poderes, investimento em saúde e educação e outros.

A lei também definirá as hipóteses de deferimento dos impostos aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e as zonas de processamento de exportação (zonas francas, portos secos, etc.).

Fica estabelecido que isenções e imunidades não poderão gerar créditos para compensação com as operações seguintes nem acarretar anulação de crédito relativo às operações anteriores, salvo no caso da imunidade, quando houver determinação contrária. A lei também conceituará a base de tributação e do fato gerador.

Qualquer alteração que reduza ou eleve a arrecadação do imposto, deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado, das alíquotas de referência, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas. Assim, a arrecadação deverá ser linear, enquanto a alíquota poderá variar. Os Estados, o DF e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas de referência à variação de arrecadação.

Caso a lei em tramitação no Congresso reduza ou aumente a arrecadação do imposto, isto somente poderá ser apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor da alíquota. Veja-se, mais uma vez, excerto da PEC:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III – não incidirá sobre as exportações, assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV – terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 195, V;

X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; e

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada salvo disposição em contrário em lei específica, nos termos do disposto no inciso V deste parágrafo.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços:

I – reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes ou não ressarcidos ao final de cada período de apuração; e

II – distribuirá o montante excedente ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado crédito na forma prevista no § 1º, VIII, segundo o disposto no § 5º, I e IV, ambos do art. 156-A.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação, desde que:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

IV – os critérios para a definição do ente de destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o

do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

V – regimes específicos de tributação para:

a) combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

1. as alíquotas serão uniformes em todo território nacional, podendo ser específicas, por unidade de medida, e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;

2. será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata esta alínea destinados a distribuição, comercialização ou revenda; e 3. será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata esta alínea por contribuinte do imposto, observado o disposto no item 2 e no § 1º, VIII;

b) serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:

1. alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata esta alínea, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII;

2. hipóteses em que o imposto será calculado com base na receita ou no faturamento, com alíquota uniforme em todo território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata esta alínea, também do disposto no § 1º, VIII;

c) operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, podendo prever hipóteses de:

1. não incidência do imposto e da contribuição prevista no art. 195, V, admitida a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores; e

2. destinação integral do produto da arrecadação do imposto e da contribuição prevista no art. 195, V, ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas dos demais entes e elevação da alíquota do ente contratante em idêntico montante;

d) sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:

1. as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais; e

2. o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

e) serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, restaurantes e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

VI – a forma como poderá ser reduzido o impacto do imposto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte;

VII – o processo administrativo fiscal do imposto;

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

IX – as hipóteses de diferimento do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação.

§ 6º A isenção e a imunidade:

I – não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; e

II – acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, quando determinado em contrário em lei complementar.

§ 7º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu

conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens.

§ 8º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I;

§ 9º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 10. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor da alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 11. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, “b”.

Quanto as características dos tributos criados (IBS e CBS), a reforma ainda propõe que terão os mesmos fatos geradores, base de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, mesmas regras de cumulatividade e creditamento.

São tributos semelhantes, contudo, a CBS se destinará para custeio da Seguridade Social. Isso diminui a complexidade ao extremo, pois os 5 impostos que deixarão de existir, e suas bases de cálculo, fatos geradores, hipóteses de incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes diferenciadores, creditamento, passarão a ter uma ÚNICA regra.

Uma simplificação considerável sobre os inúmeros regramentos, situações, tabelas, alíquotas que antes existiam. Para dispor dessa forma, a reforma introduz um artigo novo. Consigne-se sua redação:

Art. 149-B Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão os mesmos:

I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II – imunidades;

III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e

IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, serão observadas as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

O parágrafo único do artigo, diz que quando se tratar de imunidade, as imunidades constitucionais do art. 150, VI, não precisam seguir o tratamento

isonômico previsto nesse artigo. Fica ressalvado, ainda, que a isenção para entidades beneficentes de assistência social insculpida no art. 195, § 7º, não se aplica nem ao IBS nem à CBS.

A Lei Complementar pode definir regime especial de tributação para o IBS e a CBS. A Reforma está mantendo a possibilidade de cada estado poder instituir seus regimes diferenciados, mantendo ainda, a arrecadação unificada, feita pelo Conselho Federativo e a divisão do bolo entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

O que de fato muda, é que o recolhimento do IBS e da CBS deverá seguir o mesmo tipo de recolhimento feito no Simples (instituição de alíquotas diferentes, mas concentração do bolo na esfera federal para devida repartição posterior). Além disso, o contribuinte do IBS e da CBS que for optante pelo Regime Simplificado, não poderá gerar crédito tributário. O adquirente de um produto do optante do Regime Simplificado, poderá ter crédito tributário, contudo, ficará limitado ao valor que foi cobrado pelo regime simplificado.

A reforma ainda possibilita ao o optante do Regime Simplificado, formar um sistema híbrido, ou seja, fazer opção pelo regime simplificado referente aos demais impostos, mas não fizer essa opção quanto ao IBS e a CBS, podendo, nesse caso, ter direito a crédito tributário. Para esse contribuinte optante pelos Regime Simplificado, mas pagador de IBS e CBS, não se aplicam as vedações de geração de crédito tributário do § 2º.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos no art. 156-A das contribuições previstas no art. 195, I e V.

§1º. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

§ 2º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

**I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e
II – será permitida ao adquirente de bens e serviços do contribuinte optante a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.**

§ 3º O contribuinte optante pelo regime único de que trata o § 1º poderá recolher separadamente os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, não se aplicando o disposto no § 2º deste artigo, nos termos de lei complementar. (grifei)

A reforma em alguns pontos demonstra preocupação com o meio ambiente sustentável. Seja na instituição de alíquotas diferenciadas no IPVA para poluentes, seja na inserção da observância do meio ambiente nos princípios que definem a tributação.

Outro ponto que se propõe mudanças é o art. 225, que prevê que deve haver um regime mais favorecido para biocombustíveis em relação a combustíveis fósseis, assegurando, inclusive, tributação inferior aos biocombustíveis. Note-se:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

(...)

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

(...)

VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, V e ao imposto a que se refere 156-A desta Constituição". (grifei)

A reforma traz ainda no art. 9º do texto aprovado pela Câmara, algumas hipóteses de regime diferenciado de tributação para bens e serviços (IBS e CBS), sendo exceções constitucionais à regra de não concessão de isenções, benefícios e tratamentos diferenciados.

A norma prevê que Lei Complementar tratará desses benefícios e que elas serão uniformes em todo território nacional.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º Lei complementar definirá as operações com bens ou serviços sobre as quais as alíquotas dos tributos de que trata o caput serão reduzidas em 60% (sessenta por cento), referentes a:

I – serviços de educação;

II – serviços de saúde;

III – dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência;

IV – medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

V – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual;

VI – produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;

VII – insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; e

VIII – produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais.

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.

§ 3º Lei complementar definirá as hipóteses em que será concedida:

I – isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, V;

II – redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no caput para:

a) bens de que trata o § 1º, III e IV;

b) produtos hortícolas, frutas e ovos, de que trata o art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação vigente em 31 de maio de 2023;

c) operações realizadas pelo produtor integrado de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016, com a redação vigente em 31 de maio de 2023;

III – redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, incidente sobre serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos – Prouni, instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

§ 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, poderá optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o caput.

§ 5º É autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese de que trata o § 4º, nos termos da lei complementar, observado o seguinte:

I – o Poder Executivo da União e o Conselho Federativo do Imposto de Bens e Serviços poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em lei complementar, o valor do crédito presumido concedido, não se aplicando o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal; e

II – o crédito presumido de que trata este parágrafo terá como objetivo permitir a apropriação de créditos não aproveitados por não contribuinte do imposto em razão do disposto no caput deste parágrafo.

§ 6º Observado o disposto no § 5º, I, é autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de:

I – serviços de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte do imposto, nos termos da lei complementar;

II – resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.

§ 7º Lei complementar poderá prever a concessão de crédito ao contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento.

§ 8º Os benefícios especiais de que trata este artigo serão concedidos observando-se o disposto no art. 149-B, II, da Constituição Federal, exceto em relação ao § 3º, III.

§ 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal, não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º.

A lei complementar a ser editada deverá prever quais produtos terão redução de 60% (sessenta por cento) nas alíquotas de IBS referentes a serviços de educação e saúde, dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, serviços de transporte coletivo de passageiros, ainda que sejam rodoviários, ferroviários e hidroviários (aéreo não entra), urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual. Além desses, se aplica ainda a produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura, insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal e produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais.

O § 2º veda expressamente que seja fixado percentual diferente de 60% (sessenta por cento) de redução como forma de tratamento diferenciado, para as hipóteses previstas no próprio parágrafo. Dessa forma, há uma definição exata da redução, o que será definido é quais espécies, entre os gêneros de produtos e serviços descritos, farão jus à redução.

A referida lei, ainda definirá quais as hipóteses de isenção total para os serviços de transportes descritos no parágrafo 1º. Também regulamentará como será concedida a isenção sobre dispositivos médicos e materiais para acessibilidade, medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, produtos de hortícolas e frutas descritos nos Capítulos 7 e 8, na posição 04 e 07 na tabela do IPI.

A isenção também alcança o produtor agrossilvipastoril, pessoa física ou jurídica, que, individualmente ou de forma associativa, com ou sem cooperação laboral de empregados, se vincula ao integrador por meio de contrato, recebendo bens ou serviços para produção de matéria-prima, bens intermediários ou bens de consumo final. Esse tipo de produtor é aquele que recebe insumo ou matéria-prima,

normalmente de uma empresa, para produzir um bem que será aproveitado por essa.

Existe previsão ainda de redução integral da alíquota da CBS sobre serviços de educação no ensino superior nos termos do PROUNI.

O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo IPCA, poderá optar por ser contribuintes do IBS e CIBS (assim como o empresário optante do regime diferenciado de tributação), sendo autorizada a concessão de crédito como contribuinte de adquirente de bens e serviços que não faça essa escolha.

O contribuinte adquirente de serviços de transportador autônomo pessoa física que não seja contribuinte do IBS ou de resíduos e demais materiais utilizados em reciclagem, reutilização, logística reversa ou cooperativa ou organização popular, poderão ter crédito de contribuinte para compensação.

A LC também poderá prever concessão de crédito de contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoas físicas não contribuintes para revenda desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem.

Os benefícios especiais de que trata este artigo serão concedidos observando-se que as imunidades serão as mesmas para IBS e CBS, exceto a isenção de CBS para serviços de educação no ensino superior na forma do PROUNI.

O IS (Imposto seletivo) não incidirá sobre bens e serviços cujas as alíquotas sejam reduzidas em 60% (sessenta por cento) como previsto no artigo.

Outra importante mudança proposta pela PEC é a criação da “Cesta Básica Nacional de Alimentos”. Pela dicção do artigo 8º, a lei complementar definirá quais são os produtos destinados à alimentação humana que comporão essa Cesta Básica Nacional de Alimentos.

Os produtos que compuserem essa Cesta, serão isentos de IBS e CBS.

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal. Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Existe ainda a previsão de ampliação do leque de serviços que podem ensejar cobrança da taxa de iluminação pública. Ao mesmo tempo que confere mais opções aos municípios, diminui sensivelmente o número de contencioso.

A cobrança de taxa de iluminação tinha um grande volume de ações judiciais. Antes, apenas o serviço e o custeio poderiam gerar cobrança de taxa. Com a reforma, existe a expectativa de que o contencioso diminua. Expansão da rede, melhoria da rede, podem ser custeadas pelas taxas.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, expansão e melhora do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (grifei)

Outra mudança que pode ser notada é a criação de 2 (dois) fundos. O “Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional” e o “Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais”. Além disso, a Reforma ainda prevê que lei complementar criará um fundo compensatório para o Estado do Amazonas que, gradativamente, perderá a sua Zona Franca de Manaus, embora ainda mantida na Reforma.

O artigo 159-A traz a criação do “Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional” (FNDR) com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais. Para isso, existe a previsão de repasses da União para os Estados e Distrito Federal para que executem o objetivo de combater as desigualdades.

Entre as atribuições desse fundo, estarão a realização de estudos e projetos e obras de infraestruturas, fomento de atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo-se aí, a concessão de subvenções econômicas e financeiras e também para a promoção de ações com vistas ao desenvolvimento tecnológico e científico e a inovação.

Também serão definidos os critérios de transferência dos recursos para os Estados e o Distrito Federal, vedada qualquer retenção ou restrição ao recebimento. A aplicação dos recursos priorizará projetos que prevejam ações de preservação do meio ambiente. Caberá ao estado e ao DF a aplicação dos recursos do fundo:

Art. 159-A. É instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

I – realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;

II – fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e

III – promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

§ 1º Os recursos de que trata o caput serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal segundo critérios definidos em lei complementar, vedada a retenção ou qualquer restrição a seu recebimento.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de preservação do meio ambiente.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o *caput*.

As normas de transição previstas na Reforma, estabelecem que os recursos que alimentarão o fundo, deverão ser os seguintes, atualizados pelo IPCA:

I – em 2029, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2030, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);

III – em 2031, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2032, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – a partir de 2033, a R\$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais), por ano.

Contudo, não apontam como se dará o financiamento desse fundo. Lei Complementar terá que definir como se dará o aporte de recursos a esse fundo. A repartição de receitas de impostos não deverá vir de impostos, excetuando o sado remanescente previsto no § 9º do art. 12 que institui o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais. Veja-se:

Art. 12. (...)

§ 9º Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional.

Art. 13. Os recursos de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I – em 2029, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II – em 2030, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);

III – em 2031, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV – em 2032, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V – a partir de 2033, a R\$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais), por ano.

Ressalta-se ainda que os recursos transferidos pelo Fundo aos Estados e o Distrito Federal, não se incluem como base de cálculo ou em limites de despesas estabelecidos no Arcabouço Fiscal.

O outro fundo instituído foi o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais, previsto no art. 12 da Reforma. Esse fundo, como o nome diz, tem como condão aliviar as eventuais perdas sofridas pelo fim das isenções, benefícios e tratamentos especiais de ICMS fornecidas pelos estados e o Distrito Federal a pessoas jurídicas. Colacione-se a norma mencionada:

Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do Imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, até 31 de dezembro de 2032, pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

§ 1º De 2025 a 2032, a União entregará ao Fundo recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

- I – em 2025, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);
- II – em 2026, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);
- III – em 2027, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);
- IV – em 2028, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);
- V – em 2029, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);
- VI – em 2030, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);
- VII – em 2031, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);
- VIII – em 2032, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

§ 2º Os recursos do Fundo de que trata o caput serão utilizados para compensar a redução do nível de benefícios onerosos do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, suportada pelas pessoas jurídicas em razão da substituição, na forma do parágrafo único do art. 127 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, do referido imposto pelo previsto no art. 156-A da Constituição Federal, nos termos deste artigo.

§ 3º Para efeitos deste artigo, consideram-se benefícios onerosos as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao referido imposto concedidos por prazo certo e sob condição, na forma do art. 178 do Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 4º A compensação de que trata o § 1º: I – se aplica aos titulares de benefícios onerosos regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, observada, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, I, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício; II – não se aplica à redução do nível de benefícios decorrente do disposto no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 5º A pessoa jurídica perderá o direito à compensação de que trata o § 2º caso deixe de cumprir tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício.

§ 6º Lei complementar estabelecerá:

- I – critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução;
- II – procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação de que trata o § 2º.

§ 7º É vedada a prorrogação dos prazos de que trata o art. 3º, §§ 2º e 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 8º A União deverá complementar os recursos de que trata o § 1º em caso de insuficiência de recursos para a compensação de que trata o § 2º. § 9º Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo de que trata o art. 159-A, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional.

Entre 2025 a 2032, a União entregará ao Fundo recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, ou de outro índice que vier a substituí-lo:

- . em 2025, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);
- . em 2026, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);
- . em 2027, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);
- . em 2028, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);
- . em 2029, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);
- . em 2030, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);
- . em 2031, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);
- . em 2032, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

A pessoa jurídica perderá a compensação do fundo se deixar de cumprir, a termo, as condições exigidas para concessão do benefício. A LC deverá definir critérios e limites para a apuração do nível de benefícios e sua redução, os procedimentos para análise da União dos requisitos para habilitação referente à compensação.

A União deverá complementar os recursos do fundo em caso de insuficiência de recursos para a compensação. Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Deverá ser definido ainda, por lei complementar, os limites para apuração do nível dos benefícios e sua redução e procedimentos de análise, pela União, dos requisitos de habilitação para receberem a compensação.

A reforma também tocou, embora indiretamente, na Zona Franca de Manaus. Como se vê, as isenções e tratamentos diferenciados deverão deixar de existir, com exceções as previstas constitucionalmente.

Todavia, a reforma prevê em seu texto a modificação da ADCT para que a Zona Franca deixe de existir gradativamente e que as leis complementares que regulamentem o IBS, o IS e o CBS prevejam o tratamento diferenciado para a Zona Franca e o amortecimento ao longo do tempo dessa Zona, para que não deixe de existir de uma hora para outra.

O art. 92-B da ADCT será criado com a aprovação da reforma e prevê que as leis que estipulem o IS, o IBS e a CBS, estabelecerão mecanismos necessários para manter, em caráter geral, o caráter competitivo da Zona Franca de Manaus nos mesmos níveis dos tributos extintos (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS):

Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, da Constituição Federal, estabelecerão os mecanismos necessários para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se refere o art. 123, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º Para fins do disposto no caput, serão utilizados, individual ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, inclusive a ampliação da incidência do imposto que trata o art. 153, VIII, da Constituição Federal, para alcançar a produção, comercialização ou importação de bens que também tenham industrialização na Zona Franca de Manaus, garantido tratamento favorecido às operações originadas nessa área incentivada.

§ 2º Lei Complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:

I – estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção; e

II – preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.

§ 4º A União poderá aportar recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, em contrapartida à redução de benefícios previstos no caput, mediante acordo com o Estado do Amazonas.

O Fundo é constituído pelo § 2º do artigo. Será alimentado com recursos da União e gerido por ela, e tem, como objetivo, fomentar o desenvolvimento e diversificação da economia no Estado do Amazonas, para, aos poucos, a Zona Franca poder ser substituída como geradora de renda, empregos e arrecadação para o Estado.

Deverá ser estabelecido por meio de lei complementar, o montante mínimo de aporte anual de recursos bem como os critérios de sua correção. A lei também vai

estabelecer como os recursos deverão ser utilizados e como poderão ser utilizados para compensar perda de receita do Estado do Amazonas com o fim da Zona Franca.

As leis que regulamentarem o IBS, o IS e a CBS, também deverão preservar a competitividade das áreas de livre comércio.

Se as mudanças na estipulação de novos tributos e extinção de outros ocorrer, haverá, concomitantemente, uma alteração sensível na distribuição dos recursos dos impostos.

A reforma prevê várias mudanças nesse sentido.

O artigo 158 que prescreve a parte dos recursos da União que pertencem aos municípios foi alterada, o caput tem a seguinte simples redação “**Art. 158. Pertencem aos Municípios:**”. As inovações na distribuição dos recursos para os municípios foram as seguintes:

Art. 158. (...).

III – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios ou, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios;

IV – vinte e cinco por cento:

a) revogado

b) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

(...)

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, ‘b’, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 85% (oitenta e cinco por cento), na proporção da população;

II – 10% (dez por cento), com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual; e

III – 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.”

Com o aumento da abrangência da incidência do IPVA, a Constituição tem que prever que 50% (cinquenta) por cento da arrecadação do IPVA sobre veículos aéreos e embarcações, assim como o IPVA dos demais veículos, deverá ser destinado aos municípios. A reforma prevê ainda que 25% (vinte e cinco) por cento da parcela pertencente aos Estados referentes ao IBS, também serão repassados aos municípios. Esses 25% (vinte e cinco por cento) do IBS que pertenciam à parcela do estado e que são transferidos aos municípios, formarão um “bolo”. Desse “bolo”, 85% (oitenta e cinco por cento) serão distribuídos de acordo com a proporção

da população de cada município. Outros 10% (dez por cento) desses serão distribuídos com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e considerado o nível socioeconômico dos estudantes. Os outros 5% (cinco por cento) serão destinados de forma igualitária entre os municípios.

As mudanças ocorridas no artigo 159 foram discretas. A transferência prevista no inciso II (IPI) será revogada, pela mesma razão que o §3º, posto que o IPI deixa de existir. Houve nova redação para o inciso II e para o §3º do art. 159. Além disso, o inciso I, foi alterado para se incluir parte da arrecadação do IS (Imposto Seletivo) como transferível para as esferas subnacionais.

Concomitante à saída do IPI do artigo, houve a entrada no IS (Imposto Seletivo), sendo substituto do IPI no inciso II, mantendo-se, inclusive, a mesma parcela de distribuição. Veja-se o art. 159 da Constituição, conforme redação proposta pela PEC:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza, e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;
- e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;
- f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

(...)

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 2º.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. (grifei)

Pela norma estabelecida, a União terá que repassar (transferência obrigatória), 50% (cinquenta por cento) do total da arrecadação do IR (Imposto de Renda) e do IS (Imposto Seletivo).

Da arrecadação do IS e do IR, 21,5% (vinte e um vírgula cinco por cento) será repassado para o FPE, enquanto 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento) será repassado ao FPM.

Outros 3% (três por cento) são para financiar o setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. através de banco de fomentos, devendo a metade do valor destinado ao Nordeste, ser aplicado no semiárido nordestino.

O FPM receberá os outros 3% (três por cento), contudo, de forma escalonada em partes iguais, sendo que uma parcela será nos primeiros 10 (dez) dias de julho, outra parcela nos primeiros 10 (dez) dias de setembro e a outra parcela nos primeiros 10 (dez) dias de dezembro.

Não entram no cálculo do bolo de distribuição do IR, o que for retido na fonte ou o que pertencer aos estados e ao Distrito Federal não sendo repassados à União.

O artigo também prevê que outros 10% (dez por cento) do total de arrecadação do IS, farão parte do “bolo” que será distribuído aos estados e Distrito Federal proporcionalmente ao valor das exportações feitas por cada um dos recebedores. Nesse caso, fica vedada a destinação, a qualquer unidade da federação, de parcela maior que 20% (vinte por cento) do bolo. Dos 10% enviados aos estados referentes ao IS sobre as exportações, um quarto (25%) pertencerá aos municípios.

O artigo 198 fala do financiamento do SUS. Da arrecadação do IBS, 15% (quinze por cento) pertencentes aos municípios, estados e DF, deverão ser empregados em serviços do SUS.

Já o artigo 212-A fala do FUNDEB. Neste texto está previsto que 20% (vinte por cento) dos recursos das parcelas dos estados e do DF (competência estadual do DF) no IBS, deverão ser destinados ao FUNDEB.

A Reforma, se aprovada, não será implementada em um primeiro momento. A própria PEC traz várias regras de transição em seu texto, principalmente as que alteram a ADCT. Existe a previsão de implementação até 2033 de partes da reforma.

O constituinte previu que o IBS e o CBS começarão a ser cobrado a partir de 2026, mesmo que concomitante com o IPI, ICMS e ISS. Contudo, serão alíquotas baixas (IBS 0,1% e CBS 0,9%) e gerará crédito ao pagador pelo “*bis in idem*”.

O montante recolhido dessa cobrança já em 2026, poderá ser reduzido do montante do PIS, COFINS e das contribuições sobre a folha. Caso o contribuinte não tenha débitos a compensar com essas contribuições, pode compensar com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido do pagamento em até 60 dias.

Trata-se de uma introdução do Imposto ao sistema, conforme o art. 124 da ADCT.

Art. 124. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento) e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

§ 1º O montante recolhido na forma do caput poderá ser deduzido com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal.

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A decorrente do disposto no caput deste artigo não observará as vinculações e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I – o financiamento do Conselho Federativo, nos termos do art. 156-B, § 2º, II, da Constituição Federal;

II – compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do Imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal.

Em 2027, extinguem-se as contribuições sociais do empregador, do empregado e sobre importações, o PIS e passa-se a adotar apenas a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Veja-se o teor do art. 125 da PEC:

Art. 125. A partir de 2027, será cobrada a contribuição sobre bens e serviços prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, sendo extintas as contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal.

Parágrafo único. Até 2028, o imposto previsto no art. 156-A seguirá sendo cobrado nos termos dispostos no art. 124 deste Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias, com redução equivalente da alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal.

Esse artigo ainda define que o IBS será cobrado, em 2028, na fora como foi cobrado em 2026, com a redução equivalente da alíquota da CBS. Isso significa que quando a CBS entrar em vigor, a compensação da cobrança transitória do IS deverá ser feita com a CBS.

A partir de 2027, o IPI fica zerado em todo país, exceto para os produtos que sejam industrializados na Zona Franca de Manaus em maio de 2023. Nesse caso, o IPI é cobrado de forma a ser mais vantajosa a manutenção da Zona Franca. Os demais produtos ficam com o IPI zerado. Observe-se:

Art. 126. A partir de 2027, ficam reduzidas a zero as alíquotas do imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, exceto em relação aos produtos que também tenham industrialização na Zona Franca de Manaus, em 31 de maio de 2023, nos termos de lei complementar.

Entre 2029 e 2032, as alíquotas de ISS e ICMS deverão sofrer reduções progressivas. Em 2029, serão 90% das alíquotas de 2028, em 2030, serão 80%, em 2031 serão 70% e em 2032, serão 60%, ou seja, uma queda de 10% a cada ano, tendo-se como referência o ano de 2028.

Há ainda a previsão de que os benefícios ou incentivos fiscais e financeiros relativos ao ICMS e ISS também deverão ser diminuídos na mesma proporção, nos termos do art. 127:

Art. 127. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I – 9/10 (nove décimos), em 2029;

II – 8/10 (oito décimos), em 2030;

III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e

IV – 6/10 (seis décimos), em 2032.

Parágrafo único. Os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, não alcançados pelo disposto no caput deste artigo ou no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 agosto de 2017, serão reduzidos na mesma proporção.

A partir de 2033, ficam completamente extintos IPI, ICMS e ISS: “Art. 128. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal”.

Resolução do Senado quem vai fixar alíquotas de referência de IBS e CBS. O cálculo dessa alíquota tem que observar os limites previstos na lei complementar bom como devem se dar de forma a compensar a redução da receita da União (entre 2027 e 2033) com a saída de PIS, COFINS, IPI. A receita adicionada pelo IS deve ser considerada para esse cálculo.

Entre 2029 e 2033, o cálculo da alíquota de referência deve observar, no caso dos estados e do Distrito Federal, a redução da receita do ICMS e das receitas dos fundos estaduais vigentes em 31 de maio de 2023, para concessão de benefícios fiscais.

Entre 2029 e 2033, o cálculo da alíquota de referência deve observar, no caso dos municípios, a redução da receita do ISS.

A fixação da alíquota de referência será feita respeitando o princípio da anterioridade anual, mas não precisará respeitar a anterioridade nonagesimal. Deve se considerar ainda os efeitos dos regimes específicos, diferenciados e favorecidos na arrecadação.

As alíquotas de referência, serão anualmente revisadas nos períodos estabelecidos em lei complementar e isso não implicarão em restituição de imposto relativo em cobranças de anos anteriores.

Todos os entes deverão fornecer ao TCU, as informações necessárias para o cálculo da nova alíquota e nesse cálculo, deverão entrar em conta ainda, a arrecadação do IBS e da CIBS:

Art. 129. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a compensar:

I – de 2027 a 2033, no caso da União, a redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, 'b' e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, ambos da Constituição Federal; e

b) do imposto previsto no art. 153, IV, deduzida da receita proveniente do imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal;

II – de 2029 a 2033, no caso dos Estados e do Distrito Federal, a redução:

a) da receita do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e

b) das receitas destinadas a fundos estaduais vigentes em 31 de maio de 2023 vinculadas à fruição de incentivos e benefícios fiscais, regimes especiais ou outros tratamentos diferenciados relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal;

III – de 2029 a 2033, no caso dos Municípios e do Distrito Federal, a redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal.

§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

§ 2º Na fixação das alíquotas de referência deverão ser considerados os efeitos dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação sobre a arrecadação.

§ 3º Na forma definida em lei complementar, as alíquotas de referência serão revisadas anualmente, durante os períodos estabelecidos no caput, nos termos deste artigo, visando à manutenção da carga tributária.

§ 4º A revisão de que trata o § 3º não implicará cobrança ou restituição de imposto relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos.

§ 5º Os entes federativos e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços fornecerão ao Tribunal de Contas da União as informações necessárias para o cálculo a que se refere os §§ 1º e 3º.

§ 6º Nos cálculos das alíquotas de que trata o caput, deverá ser considerada a arrecadação dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ambos da Constituição Federal, cuja cobrança tenha se iniciado antes dos períodos de que tratam os incisos I e II deste artigo, respectivamente”.

O texto ainda dispõe sobre o tratamento dos tributos até que as leis complementares entre em vigor, em especial, aplicando-se, no que couber, as regras do ICMS, ISS e IPI para o IBS e do PIS/PASEP e COFINS à CBS e também faz referência às datas de revogação e validade dos artigos da Reforma.

Em suma, são essas as mudanças que o texto da PEC 45 propõe e que foram aprovadas na Câmara Federal.

9. A PEC 45/2019 É, NOS MOLDES APROVADOS NA CÂMARA FEDERAL, SUFICIENTE PARA SOLUCIONAR OS PROBLEMAS EXISTENTES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO?

A reforma tributária que está em andamento no Congresso e foi parcialmente aprovada (aprovação na Câmara e encaminhamento ao Senado), traz alvissareiras diretrizes para solucionar os problemas apontados. Contudo, embora a PEC 45/2019 tenha consigo um indicativo de que vários problemas serão resolvidos, sua eficácia foi diferida no tempo, sendo que as medidas serão colocadas em prática ao longo de 10 (dez anos).

Além disso, quase todas alterações propostas são na Constituição, criando, extinguindo ou colocando parâmetro em vários tributos e situações, mas que só serão ao certo definidas quando regulamentadas por lei complementar, conforme previsão expressa na PEC.

Todavia, as propostas já sinalizam o tom e o sentido que deve seguir o congresso quanto ao Sistema Tributário Nacional. E é sobre tais mudanças e sinalizações já colocadas no texto da PEC 45 e aprovadas pela Câmara é que o presente capítulo vai se debruçar para analisar até que ponto as propostas apresentadas servem para suprir os problemas da tributação no Brasil.

O primeiro problema apontado foi a **carga tributária elevada**. Ao que parece, a preocupação maior da reforma tributária, foi em manter a arrecadação, modificando a configuração tributária sem aumentar a carga, contudo, não houve ainda, diminuição da carga. A reforma busca simplificar o sistema tributário, eliminando os custos não monetários dos tributos e as distorções na alocação de recursos. A carga tributária não pode diminuir sem que ocorra também uma diminuição dos gastos públicos, o que pode não ser desejável dados nossos problemas sociais.

A proposta aumenta a base do IPVA, diminui o alcance de benefícios fiscais e tratamentos diferenciados, o que poderia, aparentemente, levar a um aumento da carga tributária. Contudo, o que a proposta faz é deslocar a incidência de certos impostos de uma base para outra, tendo como parâmetro a arrecadação. Assim, mesmo que a arrecadação com alguns tributos aumente, ela diminuirá proporcionalmente em outros, de modo a preservar a arrecadação atual.

A não cumulatividade, a incidência por fora, a simplificação do sistema, possuem o condão de minorar os efeitos da tributação sobre os bens e consumos e diminuir o gargalo existente na categoria de imposto que mais gera arrecadação para o país.

Se todo o sistema foca na arrecadação como pressuposto para a incidência de impostos, aumento ou diminuição de alíquotas, benefícios e isenções, um sistema que mais ágil, menos oneroso, mais eficiente, que mitigue planejamentos, elisões ou sonegações, certamente poderá fazer com que o país arrecade mais sem aumentar a carga.

A PEC tem mecanismos que permitem a revisão da alíquota para “baixo” ou a não incidência de aumento, em caso de maior arrecadação. Se o sistema for bem implementado e gerar o resultado esperado, o país poderá, em breve, ter uma arrecadação maior, o que pode ter efeito sobre a diminuição da própria carga tributária.

Dessa forma, indiretamente, a proposta pode agir para diminuir a carga tributária, desde que a norma tenha eficácia em aumentar a arrecadação, mas em um primeiro momento, não se percebe a intenção direta na diminuição da carga tributária.

Outro ponto que se observa nos problemas da tributação nacional é a complexidade do sistema tributário com sua miríade de regulamentos e leis, alíquotas diversas do mesmo imposto para diferentes produtos ou estados o que torna o sistema obsoleto, moroso e ineficiente, gerando informalidade e grande sonegação, além, é claro, de um custo maior para a implementação e desenvolvimento da atividade empresarial (parte do que ficou conhecido como “custo Brasil”).

A PEC 45, extingue 5 tributos (PIS/PASEP, IPI, ICMS, ISS, COFINS) e cria outros 3 em substituição. O Imposto sobre bens e serviços (IBS), que terá como base de incidência a aquisição de bens ou serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços que tem como fundamento a substituição do COFINS e do PIS/PASEP, bem como o Imposto Seletivo, que deve ser aplicado apenas em alguns produtos com o intento extrafiscal para desestimular a aquisição desses produtos, gerando arrecadação para o Estado.

A diminuição de 5 (cinco) para 3 (três), à primeira vista, não parece ser uma grande simplificação, mas olhando mais de perto se entende porque esse é um grande salto para o nosso sistema. São cinco tributos bastante complexos sendo substituídos por três bastante simplificados.

A começar pelo IBS, têm-se tratar-se de um imposto do tipo IVA (imposto sobre valor agregado), tendo como característica principal que o contribuinte só vai recolher a diferença adicionada no último elo da cadeia. Essa característica impede um dos maiores problemas atuais da tributação sobre o consumo que é a cumulatividade.

Além disso, sua incidência é ampla, atinge quase todos bens e serviços, sem necessidade de distinção (a não ser os bens com tratamento diferenciado). Assim, a União deverá editar (resolução do Senado) uma alíquota de referência, que deverá servir de parâmetro para todos os estados e municípios na fixação de suas alíquotas. Embora os estados possam adotar alíquotas diferentes para seus produtos e os municípios também, o referencial será único em todo território e, o principal, todos os produtos e serviços, terão a mesma alíquota dentro do mesmo território.

Essa medida faz com que o enquadramento de produto e serviços em alíquotas diferentes, as milhares de tabelas de bens e serviços existentes, sejam simplificadas evitando a litigiosidade, a morosidade, a sonegação, a informalidade, a contratação de escritórios e interpretações de vários regulamentos.

Nas palavras de Bernard Appy (2018):

visa eliminar qualquer necessidade de classificação/distinção entre bens, serviços ou direitos (simplicidade) além de permitir que o cidadão/contribuinte conheça exatamente quanto está pagando de imposto sobre seu consumo (transparência). (grifei)

Outro ponto importante de simplificação é o fato de que a competência material do tributo fica concentrada na União, ou seja, embora os estados e municípios pudessem definir suas alíquotas, a União poderá editar um regulamento único para a tributação e os procedimentos quanto a incidência, base e tudo mais que dispuser o tributo.

A gestão do IBS também será feita de forma unificada pela Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, que, terá ainda, a atribuição de dirimir

dúvidas e conflitos, como um órgão consultivo e julgador (administrativo) que poderá diminuir muito a litigiosidade e a insegurança jurídica.

A cobrança, a arrecadação e a distribuição centralizada são outro fator de facilitação do Sistema. A fiscalização caberá às três esferas federativas bem como, no que couber, ao Conselho Federativo.

Com as modificações sofridas em sua tramitação, a PEC 45 resguardou a autonomia federativa dos entes subnacionais. Pela proposta da PEC, a alíquota final passada ao contribuinte será a soma da alíquota praticada no estado mais a praticada no município (ambos de destino) do bem e do serviço.

Outras características do IBS são a incidência por fora, ou seja, a base de cálculo do imposto excluirá o valor do imposto aplicado na cadeia anterior.

Os benefícios fiscais e tratamentos diferenciados ficam restritos aos casos previstos na Constituição, o que minora os efeitos da guerra fiscal, torna o procedimento mais simples e justo e evita oneração por outras tributações para compensar a perda de arrecadação de benefícios muitas vezes descabidos.

Outro ponto positivo do IBS é que por sua essência ser tão mais simplificada, alguns optantes do simples, poderão escolher entre recolher o simples para outros tributos e recolher o IBS com relação a bens e serviços, formando um sistema híbrido que poderá, com o tempo, permitir o crescimento de empresas, a diminuição da oneração de suas operações, a maior arrecadação e maior produtividade.

O IBS, ainda, incide sobre importações, mas não se aplica às exportações e gera crédito tributário.

Já no que diz respeito ao IS (Imposto Seletivo), sua aplicação tem o caráter extrafiscal para desestimular a aquisição de determinados serviços e bens que podem causar problemas para a saúde ou para o meio ambiente. Assim como o IBS, sua incidência é “por fora”. A competência material do tributo é a União e sua arrecadação, fiscalização, fixação de alíquota, base de incidência é toda centralizada na União.

Em suma, é um imposto muito simples que incidirá, de forma suplementar, ao IBS. O IBS será aplicado sobre todos os produtos, inclusive sobre aqueles que sofrerão a incidência do IS. O IS é mais um tributo sobre o mesmo bem.

Ao contrário do IBS, sua incidência é monofásica (só ocorre em um momento, como acontece com o IPI). A incidência do IS não interfere na base de cálculo do

IBS e vice-versa, não havendo cumulatividade nem incidência por dentro dos impostos.

Inobstante, a reforma ainda criou a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços). A CBS veio para custear a seguridade social em substituição ao PIS, PASEP e COFINS. Além disso, ainda desloca a base de arrecadação do faturamento e da receita para o valor adicionado, criando um IVA federal. Ainda elimina vários regimes especiais, tornando-se mais simples e eficaz para o contribuinte.

O artigo 149-B do Substitutivo aprovado na Câmara prevê o mesmo tratamento tanto pro IBS quanto pra CBS, quanto a fatos geradores, base de cálculos, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes especiais, diferenciados ou específicos de tributação, regras de não cumulatividade ou de crédito. A medida moderniza o Sistema Tributário Nacional. Ao nosso sentir, no que tange à **litigiosidade**, à **morosidade**, à **ineficiência**, à **complexidade**, à **cumulatividade**, à **dificuldade de compreensão**, à **burocracia**, à **insegurança jurídica**, à **opacidade**, à **oneração** do sistema produtivo, a Reforma deve ter efeitos consideráveis de melhoria.

As mudanças advindas da troca dos impostos e a sistemática dos novos impostos, afastam alguns dos principais fantasmas do sistema, entre eles a cumulatividade e tornam o sistema muito mais atrativo para novos investimentos, entrada de mercado externo e crescimento das empresas que hoje operam no país.

Quanto à **demora para se compensar os créditos tributários**, não se pode dizer que houve alterações significativas, posto que caberá à Lei Complementar fixar prazos e procedimentos para a compensação. A limitação de 60 dias proposta pela PEC 128 não foi incorporada à PEC 45. Todavia, como não há cumulatividade, os créditos tributários serão cada vez mais escassos, o que, certamente, diminuirá esse problema.

A utilização **indiscriminada de substituições tributárias** segue a mesma sorte dos créditos tributários, deverá deixar de ser um problema com o tempo. Além disso, a PEC 45 define quais serão os tratamentos especiais fornecidos pelos impostos que cria e a gestão centralizada faz com que esse tipo de tratamento, fique mais rarefeito e menos discriminatório dentro do Sistema Tributário. O mesmo se

aplica quanto ao **calendário de recolhimento desfavorável** que aos poucos deixa de ser um problema pela não cumulatividade.

O **Custo Tributário Adicional** deve cair drasticamente com as mudanças nos impostos sobre bens e consumo. Isso porque parte do custo advinha da burocracia, do custo de produção das matérias-primas, na onerosidade e complexidade do sistema, problemas que são corrigidos com a reforma.

Outro ponto que mudou com a nova sistemática do IBS é a tributação no destino. Agora, a tributação é feita no destino, onde a mercadoria ou serviço será empregada. Essa mudança faz muita diferença quanto a **Guerra Fiscal**. No nosso entendimento, não encerra o problema porque outros tributos continuarão incidindo sobre a origem, além da geração de emprego que a atração de indústrias provoca. Mas a Guerra Fiscal deverá retroceder bem com a adoção de outros mecanismos além do princípio do destino, como a centralização da competência material na União e a gestão do Conselho Federativo.

A reforma proposta, melhora muito a qualidade do imposto, embora a quantidade não tenha sofrido uma alteração ainda sensível. A simplicidade, a transparência, a neutralidade podem ser notadas como melhorias no sistema tributário advindas da reforma.

Outros problemas apontados no STN seriam a **demora em se fazer reforma** e a **desconformidade com o sistema dos demais países**. Quanto a demora, embora a aprovação da reforma seja, por óbvio, o fim dessa espera, os efeitos desse problema já perduram no tempo e são inafastáveis. Contudo, outros pontos ainda deverão ser reformados no futuro, e permanece a necessidade de edição de várias leis complementares e leis estaduais para regulamentar o que foi disposto na Constituição. O prazo de transição da norma em dez anos, ao nosso notar, é demasiado longo.

Já a desconformidade com os sistemas dos demais países, a reforma tem sim sua efetividade, posto que aproxima, muito, o Brasil dos demais sistemas e favorece o investimento externo no nosso mercado.

No que concerne às **isenções e tratamentos diferenciados**, pode-se dizer que o sistema também avançou. Isso porque além das imunidades tributárias previstas na Constituição, a Constituição ainda previu as hipóteses de isenção,

alíquota zero, alíquotas reduzidas e tratamentos especiais. Hipóteses essas restritas ao texto constitucional.

A PEC 45 ainda dispõe que, quanto ao IBS e a CBS, poderão existir regimes diferenciados de tributação, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

Além disso, a redução de 60% nas alíquotas de IBS e CBS sobre serviços de educação, saúde, dispositivos médicos e de acessibilidade para Pessoas com Deficiência, serviços de transporte coletivo de passageiros, produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; e produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais trata-se de disposição exauriente que não admite aumento por leis locais ou diferenciação entre estados e produtos. Ademais, a redução deverá ser obrigatoriamente de 60%. Nem mais nem menos. Expressamente vedada outra redução.

Prevê ainda que a lei complementar definirá as hipóteses em que serão concedidas isenções sobre transporte de passageiros, bem como as exceções à regra, concedendo redução de 100% das alíquotas de serviços médicos e materiais para acessibilidade, produtos hortícolas, frutas e ovos, operações realizadas pelo produtor integrado (associações e cooperativas), bem como da alíquota de contribuição sobre bens e serviços que incide sobre educação do PROUNI.

A Reforma ainda possibilitou zerar os impostos da cesta básica, deixando a cargo de lei complementar a definição de quais produtos serão considerados como componentes da cesta.

As isenções e reduções do imposto estão constantes da norma constitucional, resolvendo o problema do seu uso indiscriminado. As hipóteses de afastamento da incidência de IS também são enumeradas no texto.

Outro grande problema da nossa tributação é a **alta carga sobre a folha de salário**. Todavia, esse problema sequer foi tocado pela reforma. O artigo 149 permaneceu inalterado. Essa é uma das maiores reclamações do setor produtivo quanto à reforma.

A **excessiva tributação sobre o consumo** sofreu alteração quanto a forma de se tributar, embora não se possa apurar ainda quais serão as alíquotas aplicadas

a título de IBS, IS e CBS. Contudo, apesar de simplificar bastante estes impostos, diminuindo as distorções causadas por tributar o valor agregado dos produtos, não muda a distribuição das receitas públicas entre as diferentes bases tributárias como a renda. Ou seja, embora a PEC fizesse a tributação sobre o consumo experimentar significativo avanço, deixa o gosto de que poderia ir um pouco além, tornando o sistema tributário mais progressivo. Contudo, o fato de os produtos da cesta básica terem a tributação “zerada”, a criação de um imposto seletivo sobre produtos danosos e a instituição do “cashback” para pessoas de baixa renda, sinalizam, via reforma, que houve uma preocupação quanto à regressividade.

Passando a analisar os problemas quanto a tributação sobre a renda, temos como alguns dos problemas do sistema a **falta de isonomia**, a **iniquidade da tributação**, a **insuficiente progressividade das alíquotas**, a **complexidade da legislação** e as **múltiplas obrigações acessórias**.

Como a reforma, em um primeiro momento não fará alterações na tributação sobre a renda, dessa forma, todos esses problemas continuam e podem ser visualizados no nosso sistema.

Contudo, existe previsão na reforma de que o Poder Executivo deverá encaminhar, em até 180 (cento e oitenta) dias da promulgação da PEC 45/2019, projeto de Lei Complementar que reforme a tributação de renda, acompanhada de estimativa e estudos dos impactos orçamentários e financeiros.

A norma ainda prevê que a entrada em vigor dessa lei complementar, se ocasionar um aumento de receitas advindos da tributação sobre renda, poderá ser utilizada para abater, no mesmo montante arrecadatário, os tributos sobre bens e consumo ou sobre a folha de pagamento.

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional, em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros.

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o caput poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

Atualmente, a **tributação dual sobre a renda das empresas** (CSLL e IRPJ), a **possibilidade de planejamento**, a **não tributação sobre lucros distribuídos**,

continuam sendo problemas do sistema que poderiam ser tratados na reforma e não o foram.

As eventuais mudanças na tributação sobre renda, não precisam ser feitas na Constituição, por isso não foram tratadas na PEC, podem ser feitas por meio de legislação complementar e essa obrigatoriedade de reforma está prevista na Reforma que mudaria a ADCT para incluir o prazo de para envio da proposta de reforma do imposto sobre a renda.

No que concerne aos regimes especiais de tributação, houve alguma melhora, embora tímida. Como relatado, um dos fatores que levam as pequenas empresas a não tentarem o crescimento é que um eventual crescimento, as deixaria fora do limite do Simples e os lançaria em um sistema complicado, quase impossível para um empreendimento no início.

A simplificação do sistema melhora, em muito, esse fator. Ainda houve a possibilidade de se optar pela simplificação quanto aos demais impostos e a incidência de IBS e CBS, ou seja, um regime híbrido. Mais um facilitador para essas empresas.

Não se deslocou a **base de incidência do Simples do faturamento** para o valor adicionado, nem houve alteração quanto aos **valores de referência para adesão** ao simples. O deslocamento da base de incidência dos impostos sobre consumo ocorreu na reforma, denotando uma tendência. Quanto aos valores de referência para a adesão, os valores do regime são altos, porque existe uma oneração enorme da folha salarial e a imposição dessa carga sobre a folha, poderia asfixiar as empresas. Ao não se alterar a contribuição sobre a folha, os valores de abrangência do simples, a princípio, não devem se alterar.

Outro problema do sistema é a **tributação do MEI** que requer apenas 5% do salário mínimo e provoca a **pejotização** e o **planejamento tributário**, causando elisão quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Física. Esse ponto, também não foi enfrentado na reforma.

Já com relação aos tributos sobre propriedade (IPTU, IPVA e ITR) houve pequenas mudanças. A **abrangência** do IPVA, que era um problema citado, foi prevista na reforma, havendo extensão de cobrança sobre aeronaves, embarcações e outros veículos motorizados, bem como a exclusão de veículos, embarcações e aeronaves utilizados para transporte de passageiro e trabalho agrícola. Instituiu-se

que pode haver alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental. Essa mudança ajuda quanto a **isonomia e progressividade do imposto**.

Todavia, não houve mudança quanto a **limitação de isenções e benefícios fiscais** concedidos pelos estados quanto ao IPVA nem tão pouco se enfrentou a questão do **domicílio fiscal do contribuinte** de IPVA, o que provoca **guerra fiscal**.

Já quanto ao IPTU, a **falta de tecnologia** para demarcar áreas e estabelecer base de cálculo, o **uso político do imposto** em cidades pequenas, a **informalidade** gerada pela **falta de fiscalização** não foram tocadas pela reforma. Contudo, a **possibilidade** de se **atualizar a tabela do imposto**, que gerava **litigiosidade**, foi estampada na reforma, o que resolve um dos problemas, mas faz com que os mais graves permaneçam.

Quanto ao ITR, não houve qualquer avanço pela PEC. A **baixa arrecadação**, a **falta de fiscalização**, a **influência** dos grandes **proprietários** de terra, o **uso político** de quem **deveria arrecadar**, os **dados** da **base tributável subdimensionados** e a **ausência de função extrafiscal** do imposto continuam intocadas pela reforma.

Tratando-se dos impostos de transmissão de bens (ITCMD e ITBI), as alterações sofridas se restringem ao ITCMD. O ITBI não sofreu qualquer alteração com a reforma.

Os problemas do ITBI são a **base de cálculo desatualizada** e **utilização política** da cobrança dos **tributos**. Não foram tocadas pela reforma.

Já os problemas vistos no ITCMD como **diferença** de adoção de **alíquotas** por estado provocando **guerra fiscal**, **valor** da **base de cálculo**, **falta de progressividade** da alíquota, **falta de uma tributação maior** para **grandes heranças** foram em parte tocados pela reforma.

A instituição de alíquota progressiva de ITCMD e a instituição de tributação no domicílio do de cujus, permitiram que tanto o problema com a progressividade, a diferença na adoção de alíquotas por estado e a guerra fiscal, fossem superadas. Contudo, nota-se a ausência de uma tributação diferenciada para grandes patrimônios no momento da transmissão da herança, que, poderia ser controverso, mas, ao mesmo tempo, poderia significar o abandono da ideia do imposto sobre grandes fortunas e ao mesmo tempo, gerar um aumento de arrecadação que

justificaria a compensação com a diminuição da tributação sobre consumo na mesma proporção.

Como se nota, as mudanças ocasionadas, são, em suma, dirigidas aos tributos sobre consumo, tocando em alguns pontos diretamente em outros tributos ou indiretamente tendo efeitos sobre esses. Embora não solucionem grande parte dos problemas da tributação, resolvem ou, pelo menos mitigam, os maiores problemas.

A reforma será um imenso passo para modernizar o sistema tributário nacional e esse passo precisa ser dado, posto que o custo incidente sobre a produção no Brasil, ocasionado pelo confuso sistema tributário, é um dos principais, senão principal, problema para o desenvolvimento econômico.

Dessa forma, embora alguns problemas tenham permanecido, principalmente no que tange as outras tributações diversas da tributação sobre bens e consumo, a Reforma que tramita no Congresso (PEC 45/2019) soluciona grande parte dos problemas, os piores problemas, e tem sua importância reconhecida.

Espera-se que os efeitos dessa reforma, sejam um sistema mais simples, menos oneroso, mais encorajador, mais progressivo, mais eficaz, justo, transparente e desenvolvimentista.

10. SUGESTÕES DE MELHORAS QUE VÃO ALÉM DA REFORMA TRIBUTÁRIA

De acordo com o aduzido anteriormente, a PEC 45/2019, conhecida como Reforma Tributária, em andamento no Congresso, traz uma lufada de esperança para o sistema tributário nacional. Todavia, boa parte das propostas da Reforma, serão regulamentadas por meio de Lei Complementar que ainda serão propostas no Congresso.

Neste capítulo, pretende-se debruçar sobre sugestões e propostas para que tanto as Leis Complementares que definirão o sistema, quanto novas propostas de Emendas, sejam editadas para que alguns dos problemas apontados no trabalho, sejam sanados.

Muito embora a PEC 45/2019 tocasse em outros tributos como IPVA, IPTU, Taxa de Iluminação e ITCMD, nota-se que o foco principal foi os tributos sobre consumo, sua complexidade, morosidade, burocracia, onerosidade para o sistema.

Nesse diapasão, entende-se que a Reforma, no que tange aos tributos sobre consumo, foi bastante efetiva e muito detalhista, fechando por meio da Constituição, várias hipóteses de não incidência de benefícios e regramentos especiais, forma de cobrança, legitimidade, etc. A Lei Complementar que vier a regulamentar os tributos sobre bens e serviços, deverá seguir as diretrizes insculpidas na Constituição e essas são bem definidas.

Conforme verificado, a sistemática do IBS e do CBS com cálculo “por fora”, sem cumulatividade, sem multiplicidade de alíquotas, já se torna um sistema mais simples, mais transparente, mais justo, menos oneroso e burocrático, que gera mais competitividade das empresas nacionais, maior desenvolvimento, possibilidade de queda nos preços dos produtos e maior geração de empregos, o que pode, por efeito multiplicador, gerar ainda mais arrecadação.

A substituição de 5 (cinco) tributos por 3 (três) tributos, é mais um ponto positivo que gera maior eficiência ao sistema. O tratamento igual entre IBS e CBS facilita na simplicidade. O que se espera com essas medidas é a solução de diversos problemas como apontado.

A Lei Complementar deve manter a simplicidade pregada na Constituição, sem elaboração de várias situações diversas, além disso, a composição do Conselho e seu funcionamento, devem ser, à medida do possível,

mais fácil e simples possível, incluindo-se aí, delimitação clara de como o poder de tributar e de julgar administrativamente as questões relativas ao IBS se dará.

Com simplicidade, transparência e clareza na proposta de Lei Complementar, acredita-se que a intenção do legislador com a PEC será preservada.

Um ponto fundamental foi a adoção do princípio do destino em substituição ao princípio da origem. A Reforma prevê a possibilidade que a Lei Complementar vá regulamentar como se dará o princípio do destino para determinados casos que geram dúvidas. Essa medida tem o condão de acabar com a Guerra Fiscal.

Ao nosso sentir, uma proposta que deve constar no texto da Lei Complementar é disposição que permita que o Conselho Federativo do IBS, possa reter parte de distribuição se notar, por meio de estado ou município, tratamento diferenciado que burle a regra contra Guerra Fiscal, inclusive preliminarmente.

Lei Complementar também disporá sobre os tratamentos diferenciados, benefícios fiscais e isenções, de forma isonômica entre os estados e de maneira a uniforme, somente nos casos previstos na Constituição, o que também limita o uso indiscriminado de benefícios e a guerra fiscal.

Embora se espere que com a não cumulatividade, as hipóteses de crédito tributário e de substituição tributária reduzam muito, espera-se que Lei Complementar possa instituir mecanismos que limitem a utilização do sistema de substituição tributária a determinados setores com muitas cadeias, até mesmo estipular cláusula taxativa dos setores que podem fazer jus.

Analisando a reforma em capítulo anterior, concluiu-se que a excessiva tributação sobre o consumo, sofreu alteração. Embora não se possa precisar ainda, quais serão as alíquotas de IBS e CBS, a forma de cobrança e a natureza do imposto pressupõe que a tributação deverá sofrer uma queda.

Um dos pontos que poderia ser modificado no Senado, é a inclusão da energia elétrica como essencialidade para fins de redução de alíquota. Isso porque o IBS e a CBS, para energia, devem representar um aumento no custo da energia que é um bem de essencial, tanto para o setor produtivo, pois seu custo se inclui em todo custo de produção do sistema, quanto para pessoas menos favorecida, posto que é um bem essencial para a vida de todo cidadão brasileiro.

Contudo, espera-se mais avanços na tributação sobre bens e serviços, posto que esse é um dos maiores entraves para o crescimento do país e para a justiça social.

A Reforma prevê que em até 180 (cento e oitenta) dias da promulgação da PEC 45/2019, projeto de Lei Complementar que reforme a tributação de renda, e, principalmente que se houver aumento de arrecadação advinda da tributação sobre renda, esse aumento poderá ser utilizado para abater, no mesmo montante arrecadatário, os tributos sobre bens e serviços.

Aduz-se que essa proposta pode ser muito positiva, pois espera-se que, com as decisões corretas sobre a reforma do imposto sobre a renda feita em lei complementar, possa reduzir o planejamento, a elisão e a sonegação, aumentando, sem aumento de carga, a arrecadação desse imposto que é, sem sombra de dúvidas, o menos regressivo do sistema.

Embora entenda-se que um aumento na arrecadação do imposto sobre a renda não deve representar uma arrecadação tão significativa a ponto de causar diminuição sensível na tributação sobre o consumo, com o tempo, espera-se que a arrecadação sobre renda se estabilize e principalmente, que a arrecadação sobre o IBS e CBS sejam cada vez maiores.

Como a Constituição prevê que a alíquota de referência pode variar de acordo com a arrecadação, existe possibilidade de estabilização dos demais tributos, mantendo (ou aumentando) a arrecadação dos demais tributos, podendo gerar diminuição da carga tributária sobre consumo, mantendo uma arrecadação considerável com menor tributação.

O horizonte que se vislumbra nesse sentido, tomadas as decisões de forma correta, são promissoras.

O fato de haver previsão de zerar as alíquotas de IBS e CBS para a cesta básica representa outro avanço para combater a regressividade. Existe ainda previsão de tratamento diferenciado para combustíveis, materiais médicos, educação, remédios, transporte de passageiros, todas medidas que atenuam os gastos de pessoas com menor renda e da conhecida “classe média” que são grandes pagadores de tributo.

Além disso, a instituição de cashback auxilia muito no intento de reduzir a regressividade.

O que a lei complementar pode fazer para melhorar essa situação é definir formas e prazo para execução desse cashback que sejam simples e aplicáveis às pessoas de baixa renda e obrigação de empresas de emitirem apenas notas fiscais eletrônicas, no CPF do comprador, já integrado a um sistema com cadastro de pessoas de baixa renda, possibilitando, ao mesmo tempo, a efetivação da política de cashback quanto a diminuição da sonegação.

A lei complementar pode determinar a criação de uma compensação financeira, por meio de um auxílio para aqueles que tiverem direito a cashback mas que não tenham oportunidade de abaterem seus créditos. Pode inclusive, estabelecer programas de isenção para redes de supermercado e drogarias conveniadas que concedam descontos nas compras para as pessoas que detêm crédito do “cashback” como forma de abatimento de impostos devidos pela empresa, uma compensação onde seria efetiva a instituição do cashback e o imposto pago pela empresa, seria menor, pois o valor abatido, seria o valor de mercado cobrado pelo produto, e não o de compra.

O que poderia ser instituído na reforma, é uma obrigação gradual de menores alíquotas sobre consumo e serviços com o respectivo aumento na tributação sobre renda e transmissão de patrimônio, bem como o dever de progressividade na tributação sobre renda. Mas no geral, as propostas apresentadas são ótimas novidades no combate a regressividade.

Outro grave problema que quase não foi tocado pela Reforma é a alta carga sobre a folha salarial. Como salientado, a folha recebe em média, uma tributação que compromete cerca de 34%, sem contar a contribuição para o FGTS.

Um empregado tem um custo extra, por funcionário, que inviabiliza, em muito, a contratação e a geração de empregos formais.

Embora a reforma tenha previsto de forma tímida a possibilidade de, em havendo um aumento de arrecadação da CBS, seja possível desonerar a folha na mesma proporção, todo setor produtivo espera avanços mais significativos.

A exacerbada tributação sobre a folha, ocasiona o que se chama de “pejotização”, também gera informalidade e desemprego. A tributação sobre a folha tem, em regra, duas principais finalidades, custeio da seguridade social e sustentação do “sistema S”.

O que se sugere é que o “Sistema S” seja adotado como política de estado, realizada pelo Estado e não pelo terceiro setor como hoje ocorre e seja financiada com recursos do tesouro e com co-participação de usuário e de uma taxa instituída sobre o lucro líquido das empresas.

Com esse modelo, a União investiria o necessário para manter o sistema, sem sobra de caixa, sem utilização para outros fins ou gastos extras, apenas para a função que o estado deveria realizar e hoje delega ao Sistema S.

Outro ponto importante é que, ao se exigir uma taxa sobre o lucro para financiamento do sistema S, o Sistema Tributário elimina a exigência de contribuição de quem não tem lucro, de quem está começando e incide, embora se sugerisse uma bi-tributação, a obrigação, apenas de quem obtém lucro, de custear o sistema.

Inobstante, essa disposição seria muito mais progressiva, porque aqueles que lucrassem mais, pagariam mais. Hoje, o sistema exige um valor linear por funcionário, o que é altamente regressivo. Modificando a tributação no sentido apontado, a carga sobre a folha ficaria mais progressiva.

Contudo, o sistema S representa a menor fatia da carga sobre folha salarial. Para se melhorar a situação da seguridade social, o que se sugere, acatando a sugestão de Bernard Appy²¹.

Para Appy, o ideal seria a criação de um benefício universal e não-contributivo para idosos, denominado Renda Básica do Idoso (RBI) e a desoneração da folha de salário de todos os trabalhadores até o valor desembolsado no RBI²².

O RBI, por sua vez, só seria pago a idosos com idade mínima para aposentadoria (62 anos para mulheres e 65 para homens) e não poderia ser cumulativo com a aposentadoria.

Todavia, esse benefício seria parte da seguridade social, inclusive uma parte nem tão alta. Posto que pagamento de seguridade social inclui assistência social (LOAS ou BPC), auxílio doença, pensão por morte que representam maior parte do gasto.

21APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nilson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: O que está errado e como consertar. Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV). São Paulo, 2018. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CciF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf>. Acessado no dia 08 de julho de 2023.

22O nome Renda Básica do Idoso foi sugerido pelo Professor Hélio Zylberstajn, que desenvolveu uma proposta que tem alguma semelhança com esta.

O que esse trabalho propõe é que essa ideia de Appy seja temperada. Poderia se instituir uma progressividade na alíquota a depender do salário, como se faz no imposto de renda. Seria proposto mais faixas de contribuição e alíquotas maiores para maiores salários.

Poderia se pensar ainda, em uma aplicação da mesma forma de cobrança de uma contribuição sobre lucro líquido das empresas e sobre o faturamento declarado das MEI. Isso poderia desestimular a contratação por meio de MEI e a pejetização e contribuir para desoneração da folha. O produto da arrecadação poderia ser descontado da contribuição na folha.

São medidas que, se aplicadas, poderiam diminuir muito a carga sobre a contribuição e tornara a tributação mais progressiva.

Assevera-se ainda que essas mudanças beneficiariam pequenas empresas, empresas com baixa lucratividade, funcionários com salário mínimo, o que possibilitaria oportunidade de maior empregabilidade e principalmente, fôlego para as empresas crescerem e gerarem mais emprego.

Com o tempo, a mudança da forma de tributação sobre o consumo, deve gerar um ambiente comercial mais favorável e maior lucratividade para empresas, o que se transformaria, indiretamente, em recurso para desonerar a folha salarial.

Sobre a base de incidência do Simples sobre o faturamento, entende-se que deve ser outro ponto a ser revisto. Como salientado, essa modalidade causa distorções. A incidência do Simples deveria ser aplicada sobre rendimentos e lucros. Contudo, isso ainda pode ser feito por meio de Lei Complementar.

Outro ponto que se propõe mudança é nos valores de referência para adesão. Hoje, aplicam-se valores altíssimos. O limite do Simples Nacional em 2023 é de R\$ 4,8 milhões, com o sublimite para fins de recolhimento do ICMS, ISS e DAS de R\$ 3,6 milhões para o Distrito Federal e demais estados.

Esse alto limite faz com que o grosso das empresas do país, conforme apontado nesse estudo, adiram ao Simples. Todavia, o que justifica esse valor é justamente a alta carga tributária sobre a folha salarial. As empresas que não optem pelo simples, precisam pagar apenas uma alíquota sobre o faturamento e não a alta carga sobre a folha. Essa opção, além de causar sobrecarga na tributação sobre a

folha, ainda gera grande perda de arrecadação de empresas que poderiam ser contribuintes comuns.

Havendo diminuição da carga sobre a folha, e simplificação do processo de tributação sobre bens e consumo, o limite poderia ser menor, diminuindo a incidência de optantes pelo Simples.

Essa medida poderia manter a opção pelo Simples, sem causar prejuízo às empresas que ficariam de fora, tornando o sistema mais justo.

Além disso, a aplicação de alíquotas progressivas sobre a renda líquida, com mais faixas de renda, poderia ensejar uma maior e mais justa arrecadação sem descaracterizar o caráter de simplicidade da opção.

Quanto a tributação do MEI, que ocasiona a prejetização e alto planejamento tributário, o que se propõe exigir é que seja obrigatória a declaração de faturamento anual e que a tributação, seja incidente sobre o faturamento, mas com um valor mínimo da porcentagem salarial como se faz hoje.

Dessa forma, mantêm-se o mínimo de 5% (cinco por cento) do salário mínimo, como mínimo a ser recolhido, podendo o valor aumentar a depender do faturamento. Essa medida não descaracteriza a simplicidade do MEI, porque apenas exigiria uma prestação de contas do faturamento.

Essa medida poderia tornar a MEI menos atrativa para o empreendedor e só seria utilizada quando necessária. Evitando o enquadramento do MEI como forma de burlar a norma fiscal, além do que, parte da tributação sobre o faturamento da MEI, seria convertida para desoneração da folha salarial.

Ao nosso sentir, o principal benefício da estrutura que se propõe, aliado a estrutura tributária sobre bens e serviços, é que com a folha menos onerada, com a estrutura do tributo sobre bens e serviços mais atraente, com a MEI mais onerosa e o Simples incidindo sobre uma faixa menor e principalmente sobre lucro líquido, o empreendedor talvez não tenha tanto atrativos para permanecer em regimes simplificados, e, principalmente, não tenha tantos receios de sair dos regimes simplificados. O entrave para avanço das pequenas empresas poderia ser superado.

Quanto a tributação sobre renda, a reforma não teve a necessidade de tocar diretamente nessa parte que talvez seja a que possa gerar maior controversa. Isso porque a Constituição estipula apenas a criação do imposto, sem impor regras gerais, que ficaram adstritas à Lei Complementar.

Dessa forma, a Lei Complementar seria suficiente para tratar de mudanças no sistema tributário. Outro ponto a se considerar é que a PEC 45 prevê a obrigatoriedade de envio, em 180 dias da aprovação da PEC, de proposta de lei que altere o sistema quanto a tributação sobre a renda e que, se esse novo sistema funcionar e a arrecadação aumentar, o ganho de arrecadação possa ser compensado, diminuindo as alíquotas sobre bens e serviço.

Todavia, o que se sugere para a tributação sobre renda é, em primeiro lugar, um maior número de faixas de renda e alíquotas. Isso porque chega a ser irreal que uma pessoa que perceba 7 mil reais tenha que pagar a mesma alíquota de uma pessoa que perceba 3 milhões por mês.

Segundo dados da UNAFISCO Nacional sobre o imposto de renda, disponibilizados em nota técnica de nº28/2023, em seu site, utilizando-se de dados disponibilizados pela Receita para o ano de 2021, a configuração atual dos contribuintes de imposto de renda no Brasil, por faixa salarial é a seguinte:

Tabela 12 - Quantidade de isentos (exercício 2024 — ano-calendário 2023) — sem correção da tabela

Faixa salário mínimo mensal	Quantidade de declarantes em 2024	Base de cálculo mensal média individual 2024 em R\$	Imposto devido em milhões de reais	Alíquota em %
01 Até 1/2	2.221.451	63,70	0,0	0,0
02 De ½ a 1	800.903	791,00	0,0	0,0
03 De 1 a 2	3.815.277	1.468,27	0,0	0,0
04 De 2 a 3	6.944.218	2.416,36	2.482,85	7,5
05 De 3 a 5	11.441.990	3.387,33	20.859,07	15
06 De 5 a 7	5.977.765	4.876,76	35.182,32	22,5
07 De 7 a 10	4.457.653	6.705,48	54.834,41	27,5
08 De 10 a 15	3.498.095	9.508,89	77.434,91	27,5
09 De 15 a 20	1.161.246	12.806,96	54.478,46	27,5
10 De 20 a 30	1.487.021	16.757,26	70.730,93	27,5
11 De 30 a 40	639.838	21.927,35	42.039,63	27,5
12 De 40 a 60	471.961	25.739,31	37.321,24	27,5
13 De 60 a 80	163.380	28.186,27	14.322,18	27,5
14 De 80 a 160	169.825	32.975,09	17.740,26	27,5
15 De 160 a 240	42.597	43.332,67	5.997,64	27,5
16 De 240 a 320	18.787	54.297,89	3.367,85	27,5
17 Acima de 320	38.782	115.749,11	15.313,36	27,5
	43.805.788		452.105,11	

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da Unafisco Nacional²³

Segundo dados do Unafisco, se o valor de referência para a faixa de isenção fosse atualizado com base na inflação do período, hoje, em valores reais, a faixa de isenção estaria em quem recebe até R\$ 4.863,30 por mês, ou seja, quem recebe até aproximadamente 4 (quatro) salários mínimos.

Com a nova tabela do IR válida à partir de maio de 2023, quase 7 milhões de pessoas (6.944.218) deixarão de pagar imposto de renda, o que totalizaria, 13.781.849 pessoas isentas de IR no Brasil no ano de 2024.

Em um universo de 43.805.788 pessoas, o número de isenções atinge 31,46% dos contribuintes do Brasil isentos à partir de 2023. Essa mudança, representa perda de arrecadação de R\$ 2.482.850.000,00, ou seja, cerca de 2,5 bilhões de reais no ano de 2024.

Todavia, uma mudança na tabela se faz necessária, não para ocasionar mais isenções, mas sim para criar mais faixas intermediárias que distanciem, por exemplo, quem recebe 6 salários mínimos de quem recebe 400 salários mínimos. As alíquotas intermediárias devem ser revistas para que pessoas que recebam entre 5 e 15 salários tenham alíquotas menores e pessoas com rendimento alto, tenham alíquotas diferenciadas.

Um ponto muito sensível que merecia ser reformado é a tributação das pessoas jurídicas. Atualmente, existe a incidência de duas tributações para pessoas jurídicas IRPJ (Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Entendemos que a tributação deveria incidir se uma forma só sobre o lucro líquido da empresa ainda que haja previsão de vinculação de parte da receita para a seguridade social. Para haver vinculação, deve haver previsão constitucional.

A unificação simplificaria o sistema. Além disso, a instituição de uma alíquota única com descontos especificados para determinadas atividades, também poderia ser um simplificador. Essa medida poderia ser adotada em lei complementar.

Entendemos, também, que devem haver alíquotas progressivas e incidência antes da distribuição dos lucros. Inobstante, nossa proposta é que determinados gatilhos como geração de empregos formais, nenhum

23 UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica n.º 15/2020: Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF): os impactos da defasagem da tabela e estimativas para o exercício de 2024. São Paulo, jul. 2020. p.13

descumprimento, por um período de 5 (cinco) anos de obrigações acessórias e pagamentos no prazo correto e um recolhimento cada vez maior ou a comprovação de reinvestimento da empresa maior que ano anterior, somados, pudessem gerar “cashback” para a empresa de uma porcentagem do valor pago, incentivando o bom pagamento, a geração de emprego e o crescimento das empresas.

Outra proposta, é a de tributar dividendos e extinguir os juros sobre capital próprio. Hoje, existe um privilégio concedido a pessoas que recebem valores altíssimos como distribuição de lucros, e uma forma muito fácil de se driblar a tributação sobre renda a qual constitui uma séria ofensa à isonomia, à equidade tributária e à progressividade do sistema.

Os defensores da não tributação sobre dividendos, alegam que ao se tributar o lucro (CSLL e IRPJ) e a distribuição do lucro, o mesmo valor estaria sendo tributado duas vezes, tratando-se de bitributação. Todavia, não assiste qualquer razão a esse argumento que só é utilizado para legitimar um privilégio.

Trata-se de uma tributação sobre sujeitos passivos distintos e sobre fatos geradores diferentes. Uma se dá sobre o lucro líquido da pessoa jurídica, outro sobre uma renda auferida por uma pessoa física.

Entende-se que a tributação sobre o lucro não pode ser uma alíquota que penalize o setor produtivo sobre pena de se desestimular o empreendedorismo, contudo, o que for dividido entre os sócios deve receber uma tributação, até maior, do que a do imposto de renda da pessoa jurídica.

Os JCP (juros sobre capital próprio) são uma forma de distribuição de lucros não convencionais que permitem que a empresa capitalize, distribua seus lucros sem pagar impostos sobre a lucratividade e crie um subterfúgio para se eximir do pagamento de impostos, embora a pessoa física que receba, tenha que pagar 15% de imposto de renda (parcela ainda menor do que o imposto de renda da última faixa). Na prática, a distribuição da JCP é lançada como perda na contabilidade da empresa, como despesa, assim, quando se apura o total do lucro a ser tributado, a distribuição feita pela JCP não só não é tributada como diminui a base de cálculo sobre a qual se incide o tributo sobre a renda da pessoa jurídica.

A diferença entre JCP e dividendos é que os dividendos são distribuídos depois dos lucros e os juros sobre capital próprio são pagos antes. Uma é auferida depois de tributada a empresa, outra diminui a base de cálculo da

tributação. Enquanto os dividendos, a empresa é tributada antes da apuração dos lucros líquidos, e antes da apuração dos dividendos, não gerando tributação para quem recebe, nos JCP, o tributo incide para quem recebe (15%), mas como são lançadas como perda, diminuem a base de cálculo do tributo e não são tributados na empresa.

Ao nosso sentir, a tributação sobre dividendos de ações, para quem possua uma quantidade baixa de ações, deveria ter um tratamento diferenciado para não desestimular o investimento externo no mercado brasileiro. Contudo, a distribuição de lucros entre sócios ou acionistas com consideráveis fatias das empresas, deve ser tributada como forma de se evitar uma injusta regressividade.

Segundo dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil no relatório da Unafisco Nacional²⁴:

“Os dados analisados, de 2007 a 2013, mostram que o lucro distribuível no período somou R\$ 2,31 trilhões, ao passo que, o lucro tributado resultou em R\$ 1,25 trilhão. Portanto, 46% do lucro distribuível pelas pessoas jurídicas não foi tributado. No ano de 2018, a arrecadação de IRPJ e CSLL totalizou um montante de R\$ 224,3 bilhões, frente a um lucro distribuível estimado em R\$ 1,22 trilhão. Calcula-se, desta forma, que a alíquota efetiva incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas é de 18,5%”.

Consegue-se facilmente visualizar que grande parcela de lucro distribuído entre pessoas de alta renda, não recebeu tributação alguma, enquanto a classe média e pessoas de baixa renda não possuem meios de se livrar de pagamento de impostos. Esse tipo de injustiça e privilégio devem ser extirpados do sistema tributário.

Os dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil no relatório da Unafisco Nacional²⁵ demonstram o quanto o atual desenho é regressivo. :

Gráfico 17: Evolução de Lucros e Dividendos no Brasil

24SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Principais Fichas – DIPJ. Brasília: Receita Federal – Ministério da Fazenda, (vários anos). Disponível em: . Acesso em 04 dez. 2019 apud Nota Técnica UNAFISCO 15/2020, disponível em <<https://unafiskonacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT15-1.pdf>>, acessado em 08 de agosto de 2023, p.6.

25SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Principais Fichas – DIPJ. Brasília: Receita Federal – Ministério da Fazenda, (vários anos). Disponível em: . Acesso em 04 dez. 2019 apud Nota Técnica UNAFISCO 15/2020, disponível em <<https://unafiskonacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT15-1.pdf>>, acessado em 08 de agosto de 2023, p.8.



Fonte: Receita Federal. Grandes Números das Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (2007 – 2017)- UNAFISCO²⁶

De acordo com os dados do DIRPF de 2017, dos 25.177 declarantes com renda superior a 320 salários mínimos, 19.859 declararam-se recebedores de lucros e dividendos, com rendimento total de R\$ 248 bilhões, sendo R\$ 182 bilhões (ou 73%) correspondentes a rendimentos isentos.

Gráfico 18 – Números Imposto de Renda no Brasil

26SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Principais Fichas – DIPJ. Brasília: Receita Federal – Ministério da Fazenda, (vários anos). Disponível em: . Acesso em 04 dez. 2019 apud Nota Técnica UNAFISCO 15/2020, disponível em <<https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT15-1.pdf>>, acessado em 08 de agosto de 2023, p.8.

Faixa de Salário Mín. Mensal	Quant. Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos
De 10 a 15	370.784	22.064	3.175	27.348
De 15 a 20	227.727	17.721	3.093	24.461
De 20 a 30	270.357	28.523	5.700	41.257
De 30 a 40	153.296	22.285	5.070	32.882
De 40 a 60	152.866	27.828	7.948	48.207
De 60 a 80	67.194	14.372	5.761	32.133
De 80 a 160	79.698	19.093	12.656	65.993
De 160 a 240	20.805	6.177	6.778	32.459
De 240 a 320	9.283	3.437	4.574	20.863
Mais de 320	19.859	17.007	49.753	182.131

Fonte: Receita Federal. Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (2007-2017) apud UNAFISCO²⁷

Assevera-se que a faixa mais alta, os que percebem mais de 320 salários mínimos, têm 182.131 rendimentos isentos. Isso demonstra a regressividade do sistema.

Ainda segundo a UNAFISCO, em 2019, o potencial arrecadatório da tributação sobre os dividendos seria de 60 bilhões de reais. Valores que poderiam ser utilizados como forma de absorver a tributação sobre a renda da pessoa jurídica e sobre o consumo.

Todavia, como visto nesse trabalho, a média de tributação sobre renda de pessoa jurídica no Brasil é maior que a média dos países da OCDE, contudo, o Brasil não tributa dividendos. Em se instituindo uma tributação sobre dividendos, a carga sobre o lucro líquido da pessoa jurídica, deve retroceder para que não provoque uma carga tributária extorsiva sobre o setor produtivo.

Tratando-se dos tributos sobre patrimônio, aduz-se que foram pouco alterados, conforme salientado. Algumas modificações deveriam ser tocadas por Lei Complementar.

Com relação ao IPVA, o aumento da abrangência foi uma forma de corrigir, um pouco, a regressividade, pois se permite a tributação de veículos que,

²⁷SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Principais Fichas – DIPJ. Brasília: Receita Federal – Ministério da Fazenda, (vários anos). Disponível em: . Acesso em 04 dez. 2019 apud Nota Técnica UNAFISCO 15/2020, disponível em <<https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT15-1.pdf>>, acessado em 08 de agosto de 2023, p.9.

antes não podiam ser tributados e que, em sua maioria, pertencem a pessoa com alta faixa de renda.

Um ponto que pode ser revisto por meio de Lei Complementar seria a limitação de benefícios fiscais. Hoje o que se vê é uma infinidade de benefícios fiscais para veículos, sendo forma de gracejo político, sendo forma de atrair investimentos por meio de guerra fiscal. Em Minas Gerais, as locadoras de veículos possuem regimes especiais de tramitação, um sistema próprio no DETRAN para emplacamento, pagam 1% de IPVA, enquanto o cidadão comum paga 4% e ainda não necessita recolher a diferença no momento da venda do veículo.

Esse tipo de atitude é condenável, pois abre mão de receita de quem teria condições de pagar sem sofrer qualquer perda de competitividade e sobrecarrega os demais que terão que “tapar o buraco” deixado. Entendemos que a Constituição deveria limitar a concessão de benefícios de IPVA pelos estados para findar esse tipo de distorção.

Outro ponto que poderia ser tratado na Constituição pela Reforma diz respeito ao domicílio do sujeito passivo. Isso porque muitos carros são emplacados em um estado e rodam em outros. Isso gera questionamentos judiciais que já chegaram ao STF. Para impedir a litigiosidade e minorar os efeitos dessa guerra fiscal, o que se sugere é que o estado onde o sujeito passivo reside seja utilizado como critério, ainda que a cidade seja diversa e tenha impactos na distribuição. Isso porque o controle seria estadual e uma definição de domicílio municipal, poderia tornar o imposto mais complexo.

Contudo, no caso de locadoras, empresas de transportes e proprietários de frota, que possuem vários carros, o que se sugere é que o domicílio seja estabelecido, de preferência, onde o veículo é utilizado, podendo ser definido pelo CNPJ da filial onde o veículo fica guardado.

Quanto ao IPTU, ficou estabelecida a possibilidade de alteração anual da tabela do imposto. Mas os demais problemas persistem. A informalidade, a falta de tecnologia, a falta de fiscalização e o uso político do tributo são sensíveis ainda. Todavia, a solução é complexa, porque não se pode obrigar o arrecadador, senão pela LRF, que prevê responsabilidade para o gestor que abre mão de receitas, a ter mais zelo na fiscalização.

O que se poderia fazer, por meio da reforma no Senado, era colocar como critério de distribuição de parte do FPM, ainda que pequeno, o acréscimo de arrecadação do IPTU, e condicionar esse repasse, nos dez primeiros anos, a investimento em tecnologia e programas para melhoria da apuração da base de cálculo do IPTU bem como a fiscalização e arrecadação do tributo. Investimento em drones, sistema informatizado, contratação de estudos e pessoal, desburocratização do registro de imóveis e manutenção de dados, seriam custeador com essa parte do repasse do FPM.

Já em relação ao ITR, repousa a principal questão quanto a tributação sobre propriedade. A PEC não altera o ITR.

Mesmo o Brasil sendo composto por vastas extensões territoriais, grandes áreas agricultáveis e de propriedade privada, o governo arrecada muito pouco com ITR. Os municípios não possuem interesse em arrecadar esse imposto da União e ficar com o produto da arrecadação. Existe subdimensionamento das áreas e a função extrafiscal é pouco observada.

Aqui, pode se aplicar o mesmo previsto ao IPTU, contudo, com parte dos recursos do próprio ITR, para fomentar investimento em tecnologia e banco de dados a ser transferido a municípios de acordo com o crescimento de arrecadação do tributo no município, de maneira transitória, por cerca de dez anos, para que haja melhoria tecnológica e de informação no sistema de fiscalização e arrecadação do imposto.

Contudo, especificamente no ITR, outras medidas podem ser adotadas. A atualização de uma base de dados nacional, com imagens de satélite e drone.

Hoje, a alíquota é calculada em parte pelo tamanho da propriedade, parte pela sua utilização, variando entre 0,3% para pequenas propriedades produtivas, a 20% (vinte e cinco por cento) a latifúndios improdutivo. Pequenas glebas rurais são isentas.

Todavia, a definição do tamanho e da produtividade da terra é feita de forma precária, por meio de VTN (Valor da Terra Nua). O VTN varia de acordo com a localização da terra, sua extensão e a tabela de lotação pecuária (hoje, a referência é 0,56 cabeças de gados por hectare, uma quantidade baixa).

O que se propõe é que o imposto tenha um cálculo mais simplificado, seja utilizado um valor base da alíquota definido pelo Valor do Imóvel, a ser calculado por avaliador público. Sobre esse valor básico, podem ser adicionados outros dois valores adicionais. Um pela extensão da terra, calculada por registro do imóvel sem consideração da produtividade para o módulo.

Assim, propriedade de até 20 hectares entrariam na primeira faixa, Entre 21 e 50 hectares, entrariam na segunda faixa, imóveis entre 51 e 100 hectares na terceira faixa, imóveis com mais de 100 hectares, entrariam na quarta faixa.

Essas alíquotas seriam adicionais à primeira pelo valor da propriedade e seriam calculadas sem a consideração da região ou produtividade.

A terceira faixa, seria a aplicação da produtividade. Uma nova tabela para cálculo de uma alíquota adicional. Se um imóvel, tivesse mais de 80% de sua área produtiva, uma faixa, entre 60 e 79%, outra faixa. Entre 40 e 59% a terceira faixa, entre 10 e 39% a quarta faixa e menos de 10% de utilização, a última faixa.

Com a soma de alíquotas, teríamos um sistema muito mais simples e a apuração sobre o valor da terra, seria suficiente para dirimir critérios regionais.

A apuração do valor feita pela União e fiscalizada pelos municípios, poderia minorar a anomia dos municípios quanto a apuração e a simplificação do cálculo, seria um atrativo a mais ao município.

Sugere-se que ainda tenha tarifa adicional para propriedades que invadam área preservada, além da multa, durante 5 (cinco) anos, de 1% a 5% a depender do dano.

Norma poderia prever ainda que o acréscimo na arrecadação advindo dessa medida, poderia ser utilizado para abater impostos de bens e consumo incidentes sobre produtos agrícolas e pecuários ou para financiar, a juros baixos, a modernização da lavoura no Brasil, aumentando a produtividade e diminuindo o impacto ambiental e o custo de produção.

Quando aos tributos sobre transmissão de bens, o ITBI não sofreu alterações com a Reforma. O principal problema do tributo é uma base de cálculo desatualizada e a utilização de valores discrepantes entre ITBI e IPTU. O que se sugere é que a tabela do IPTU seja utilizada para a aplicação do ITBI de forma obrigatória, ou seja, o valor do contrato pode ser adotado, mas nunca em valor inferior ao valor venal do bem previsto no IPTU.

Além disso, deveria ser proposto em Lei Complementar que o ITBI teria uma tabela progressiva pelo tamanho da propriedade e uma norma que estipulasse descontos na apuração da alíquota para famílias de baixa renda.

Quanto ao ITCMD, houve uma proposta de modificação com a instituição de tributação no domicílio do de cujus. Essa medida auxilia muito no combate a guerra fiscal. Todavia, ao nosso sentir, o ITCMD deveria possuir uma alíquota progressiva, de acordo com o patrimônio transferido.

Hoje, existe uma celeuma no sistema tributário sobre a criação ou não do imposto sobre grandes fortunas. Uma forma de se contornar essa discussão, seria a instituição de uma alíquota especial para transmissão de “super patrimônios”. Aqueles que deixassem como herança um montante muito elevado de patrimônio, a ser definido em lei complementar, deveria pagar uma alíquota especial de ITCMD que representasse uma tributação indireta sobre grandes fortunas. Essa medida, geraria uma receita que poderia suprir a imposição do imposto sobre grande fortuna, podendo ainda gerar um aumento de arrecadação que poderia ser utilizada para a redução do IBS e do CBS.

11. CONCLUSÃO.

A atual experiência democrática no Brasil tem pouco mais de 35 anos (a idade da Constituição Federal de 1988). O Brasil tem uma democracia ainda amadurecendo com instituições que estão se fortalecendo. A redemocratização permitiu ao país o começo de uma construção de uma rede de proteção social, tão relevante em um país tão desigual. O aumento dos gastos sociais levou a um aumento da carga tributária e a crises fiscais. Suas primeiras leis de controle fiscal são de pouco mais de 20 (vinte) anos.

Nossa estrutura tributária, entretanto, com algumas mudanças e poucas melhoras, vem se mantendo desde a época da chegada da Coroa ao Brasil, ou seja, no início do século XIX e perdura até hoje, nas mesmas bases, embora com mudanças. Este sistema é, além de injusto e regressivo, muito atrasado, complexo e oneroso. Esse obstáculo, pode ser vencido agora, com a tramitação da Reforma Tributária (PEC 45/2019) no Congresso.

Dados da FIRJAN elucubrados no presente estudo demonstram a carga sobre determinados setores, atingindo uma alta tributação sobre bens e serviços. A complexidade do sistema causa desconfiança, perda arrecadatória, planejamento, custo, sonegação. A alta taxa de benefícios gera mais de 450 bilhões de renúncia de receitas, que são compensadas por mais tributação para os bons pagadores. A cumulatividade, traço do atraso de nossa tributação, deixa o sistema mais complexo, oneroso e desestimulante. Somados, benefícios e sonegações, temos em 2021 mais de R\$ 790 bilhões de reais. Esse sistema, na forma como se encontra, é regressivo e gera, proporcionalmente, uma tributação muito mais agressiva sobre as pessoas mais carentes.

Além disto, a divisão dos tributos no Brasil prioriza muito a União (66,34%), deixam os Estados com 26,95% e os municípios com 6,71% - os mecanismos de redistribuição de receitas diminuem essa diferença e têm o condão de tentar minorar a desigualdade regional. Em 2020, a carga tributária no país alcançou 31,64% do PIB, 13,42% do PIB advêm do consumo, renda e lucros representam 7,06%. As Contribuições Sociais são 8,41% e impostos sobre a propriedade são 1,58%. Em termos proporcionais, do todo arrecadado com tributos, Bens e serviços representam 41,42%, os de renda representam 22,31%, os impostos sobre

propriedade são 4,99% e as contribuições sociais são 26,58%, os demais tributos são 3,73%.

A maior arrecadação recai sobre os impostos de bens e serviços que são, exatamente, os mais problemáticos do nosso sistema. Como as pessoas mais necessitadas possuem um gasto mais elevado com consumo de bens e serviços (proporcionalmente) e têm menor renda, são mais afetadas pela incidência de tributos.

O Brasil, comparando-se com países da OCDE, possui a 4ª maior tributação sobre consumo entre os países pesquisados, muito acima da média da OCDE, apesar de ter a 18ª carga tributária geral nos demais tributos.

Já quando se fala em taxação de renda, lucros e ganhos de capital, o Brasil tem uma das menores taxações do mundo, cerca de 7%, enquanto a média da OCDE é de 11,4% - os dividendos, as distribuições de lucro e os juros sobre capital próprio sequer são tributados.

Isto leva a uma tributação bastante regressiva. Os 10% mais ricos detêm 47% da renda e contribuem com 43,7% do total da arrecadação. Já os 10% mais pobres possuem 0,7% da renda e contribuem com 1,6% do total da arrecadação. Com isso, pode-se calcular o que se chama de esforço contributivo. Os 10% mais ricos, possuem um esforço contributivo de 0,93 enquanto os 10% mais pobres, 2,14 (em relação à média).

A necessidade de reforma é proeminente, contudo, o medo de se perder arrecadação, de alterar o status quo que é conveniente para alguns, de se ter perdas políticas e eleitorais com a reforma, vem paralisando o sistema e trazendo um grande atraso para o Brasil, principalmente no que concerne à tributação.

Os principais problemas da tributação foram levantados nesse trabalho. O Sistema Tributário Brasileiro é conhecido por ser complexo e pouco eficiente. Além dos inúmeros tributos, sua forma de arrecadação e distribuição são complicadas e incentivam a elisão e a sonegação. Um sistema altamente litigioso, que permite planejamento, que tem um alto custo, que encarece de sobremaneira a produção nacional, dificulta o surgimento de novos empreendimentos. Só em 2013, a União discutia judicialmente, R\$ 528 bilhões em ações tributárias. Isso representava, à época, 11% do PIB.

O Relatório Doing Business, publicado anualmente pelo Grupo Banco Mundial desde 2002, traz um panorama do ambiente de negócios mundial e classifica 190 países avaliados em ordem decrescente quanto à facilidade de se fazer negócios, atribuindo pontuação para cada item avaliado. Segundo dados do *Doing Business*, até 2020, o Brasil nunca esteve entre os 100 países menos burocráticos para se investir. Além de ter um “rating” péssimo, o Brasil não mostrou evolução nos últimos 10 (dez) anos. Entre 190 países do mundo analisados, o Brasil é o 124º menos burocrático para se investir.

A burocracia do Sistema Tributário Nacional é paralisante. São 27 regulamentos de ICMS diferentes, são várias normas que mudam diariamente em locais diversos, são mais de 1400 horas anuais gastas com obrigações tributárias, 4.377 leis tributárias diversas entre as três esferas da federação, um processo extremamente oneroso às empresas. O Sistema é obsoleto, moroso e oneroso. Necessita de uma simplificação urgente. Desde a promulgação da Constituição, foram editadas 363.779 normas tributárias, uma média de 1,88 normas tributárias por hora.

Segundo os dados do DATA SEBRAE, das 19.228.025 empresas formais do Brasil, mais de 16 milhões são Micro Empresas ou Micro Empresários Individuais. Aproximadamente 900 mil empresas são de pequeno porte e apenas 1,9 milhões de empresas não se enquadram nas definições anteriores. Das 19.228.025, apenas 4.573.224 não são optantes pelo Simples.

Como uma micro empresa, uma pequena empresa conseguem crescer e se tornarem uma grande empresa se precisam fazer uma transição para uma tributação mais complexa, burocrática, onerosa. Muitas vezes, a saída apontada é evitar esse crescimento para não sofrer perdas. Apenas 10% das nossas empresas não possuem tratamento diferenciado.

A guerra fiscal, fruto de um federalismo historicamente capenga, faz com que a arrecadação caia e essa perda seja suportada pelos demais contribuintes. O ICMS, por sua natureza, é um imposto nacional, mas no Brasil é subnacional e ocasiona tanto a guerra fiscal quanto uma miríade de tratamentos, benefícios, regulamentos. Além disto, o Brasil adota uma tributação multifásica, cumulativa, com incidência por dentro, extremamente onerosa e complicada, prejudicando, muito o setor produtivo.

Existe um custo altíssimo para o recolhimento e administração dos tributos no país. Para os contribuintes, esse custo é ainda mais elevado. Parte significativa da tributação dos bens e serviços é feita por meio de impostos e contribuições cumulativos que são incompatíveis com o objetivo de inserção do país na economia global. O Sistema, tal como se encontra, gera dificuldades no setor produtivo, paralisa o desenvolvimento, a geração de emprego e renda e faz com que a população seja, ainda mais dependente de políticas públicas que oneram o estado. Um ciclo vicioso que só tem aspectos negativos.

A resposta a esses problemas veio tardiamente e de forma incompleta. Em 2023, uma das propostas de reforma andou e foi votada na Câmara, levando com ela ideias de outras duas propostas de reforma. Tramitando atualmente 3 (três) propostas de alteração do STN, a PEC 45/2019, PEC 110/2019 e PEC 128/2019. Existem muito mais semelhanças que diferenças entre elas. A diferença entre elas foi abordada nesse trabalho de forma mais específica, mas em suma, a substituição de 5 (cinco) tributos por 3 (três), a simplificação de alíquotas, a melhora na complexidade, o regramento geral único, os benefícios restritos, são melhoras apontadas no texto aprovado na Câmara.

A proposta cria o IBS, a CBS e o IS que é um imposto residual sobre alguns produtos supérfluos. A substituição é muito bem vista pelo setor produtivo e poderá ter um grande impacto sobre o consumidor repercutindo em toda economia. O IBS que será o imposto sobre bens e serviços, tem as mesmas características do IVA, minorando a diferença entre nosso sistema e os demais sistemas do mundo, sendo uma tributação não cumulativa e com incidência “por fora”. Além disso, sua incidência é ampla, atinge toda uma gama de serviços e bens de forma igualitária e adota o princípio do destino. Com a adoção do princípio de destino aliada as hipóteses restritas de benefícios, espera-se que a guerra fiscal retroceda. Com a não cumulatividade, espera-se que os créditos tributários, tratamentos especiais e substituição tributária sejam minorados.

O IBS simplifica todo o sistema, gerando uma condição de efetivar um efeito multiplicador na economia, com maior facilidade de contratações, menor custo de operação e produção, melhora nos índices de formalidade das empresas e possibilidade de crescimento empresarial, menor sonegação, maior arrecadação sem alteração da carga imposta. Todos esses efeitos, fazem com que a economia

seja mais dinâmica, menos onerosa, sem entraves maiores, aquecida e com maior possibilidade de lucro, geração de empregos formais. Isso tudo, aliado com barateamento dos preços de produção, podem gerar um menor custo final da produção, aumento de demanda que, em um primeiro momento pode ocasionar inflação, mas cria uma tendência e um ambiente favorável para aumento da produção e suprimento da demanda, gerando mais empregos e circulação de renda.

Esse ciclo, pode representar um grande aumento de receita e, futuramente, uma diminuição na carga, o que faria com que o mercado experimentasse novo salto. As perspectivas são excelentes com a reforma. O Sistema se tornará menos litigioso, burocrático, inseguro, opaco e regressivo.

Contudo, a reforma não soluciona todos os problemas da tributação e deixa em aberto a edição das normas regulamentadoras por meio de lei complementar. O que se vislumbra é que outros tributos ainda deverão ser tocados na forma com que se propõe com os tributos sobre o consumo. Mas a expectativa é por uma grande melhora no sistema em se resolver o principal entrave, que é a tributação sobre o consumo. A criação de “cashback” para pessoas de baixa renda, a não cumulatividade, a alíquota zerada sobre a cesta básica são medidas que minoram a regressividade.

O Congresso, finalmente, deu o primeiro passo para essa que pode ser uma das propostas mais importantes da história da nossa legislação. Embora ainda sejam visíveis outros problemas e entraves econômicos e necessidade de outras reformas no sistema tributário, não se deve desconsiderar a importância da aprovação dessa reforma para combater um sistema injusto, complexo, regressivo, oneroso e que impede um maior crescimento do país.

Quando se analisa as raízes históricas da tributação no Brasil e no mundo, se percebe que a tributação criada no início da colonização foi para garantir parte da renda, como forma de auferir lucro, simplesmente. Com a evolução, os tributos foram criados para sustentar gastos e como forma de divisão de poder entre entes federados que praticamente disputavam entre si, o que gerou modelos peculiares no Brasil.

O que se vê hoje é que essa disputa por recursos, por poder político permanece e impede uma discussão mais aprofundada do que seria o melhor caminho da tributação no Brasil, mas, ao mesmo tempo, o recente entendimento da

necessidade de aprovação da reforma, pode corrigir o rumo da economia e do Sistema Tributário no Brasil para que esse passo possa ser dado e esse grande problema superado.

O que se espera é que essa medida possa causar no Brasil em médio prazo um ganho de produtividade e competitividade hoje não adquiridos ainda. Infelizmente, o prazo de adaptação é longo (até dez anos), mas ainda assim, a expectativa gerada no mercado já deve produzir efeitos a curto prazo.

A reforma pode causar um grande impacto na economia e como visto, diminuir os gastos públicos, com o tempo, trazendo melhoria no serviço com menos empenho financeiro e bom retorno à sociedade, o que poderia, inclusive, fazer com que as metas fiscais fossem alcançadas com maior facilidade, sem um grande sacrifício.

Esses efeitos poderiam tornar o país mais atrativo, a curto prazo, ser um importante remédio contra a inflação a médio prazo e ajudar inclusive a solucionar outros problemas históricos do Brasil, como a dívida.

Quando se analisa os impactos da reforma na regressividade, conseguimos verificar que, embora fosse necessária maior rigidez e alterações com relação a outros tributos, a reforma cumpre bem seu objetivo de diminuir a regressividade e melhorar a vida do cidadão, principalmente aquele cidadão que mais precisa de políticas públicas. Entendemos que essa reforma pode ser um grande ponto histórico no desenvolvimento do Brasil, embora sozinha não seja, por óbvio a solução de todos problemas, pode sim auxiliar na superação de obstáculos históricos.

12. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization, 2ª ed. Laham: Madison Books, 2001.

AFONSO, José Roberto R.; BIASOTO JR., Geraldo e FREIRE, Ana Carolina. I Reduzido Investimento público no Brasil e Reflexões sobre sua retomada. Trabalho apresentado no **19º Seminário Regional de Política Fiscal da CEPAL/Nações Unidas**. Santiago, Chile, 2007.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

ANDERSON, Perry. Balanço do neoliberalismo. In: SADER, Emir & GENTILI, Pablo (orgs) **Pós Neoliberalismo – As Políticas Sociais e o Estado Democrático**. São Paulo: Editora Paz e Terra, 1996.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Interesse nacional/Associação Interesse Nacional**, v. 8, n° 31, p. 65-81, out./dez., 2015. São Paulo, Rubens Barbosa & Associados, 2015.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaías; MACHADO, Nilson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: O que está errado e como consertar. **Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV)**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CciF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf>. Acesso em 08 de jul. de 2023.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. V.1. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 02 de ago. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.7172 de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em 02 de ago. de 2023.

CAMPOS, Pedro Pereira. Ditadura militar aumentou imposto para pobres, diz professor. Entrevista concedida à Isaías Dalle. **Fundação Perseu Abramo**. Disponível em: <<https://fpabramo.org.br/2018/06/18/ditadura-militar-aumentou-imposto-para-pobres-diz-professor/>> Acesso em 02 de mai. de 2022.

CARDOSO, Ciro Flamarion S. O trabalho compulsório na antiguidade: ensaio introdutório e coletânea de fontes primárias. Rio de Janeiro: Edições Graal, 2003.

COSTA, Fábio Luciano de Oliveira. As Reformas Políticas e Econômicas Neoliberais nas Décadas de 1980 e 1990. Trabalho de conclusão de curso na Especialização de Sociologia Política da PUC-PR. Curitiba, 2010. Disponível em:

<<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/48698/R%20-%20E%20-%20FABIO%20LUCIANO%20LIVEIRA%20COSTA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>
. Acesso em 05 de mai. de 2023.

COSTA, Jorge Alcides. História da tributação: do Brasil-colônia ao Imperial. In: CRUZ, Sávio de Souza e BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **Desonerações de ICMS, Lei Kandir e o pacto federativo**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2019.

DATA SEBRAE. Total de empresas brasileiras, 2020. Dados disponíveis em <<https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020/>>. Acesso em 02 de ago. de 2023.

DEVEZA, Guilherme. **Política tributária no período imperial**. In: **HOLAN DA, Sérgio Buarque de (Org.). História Geral da Civilização Brasileira, 20 Tomo II, o Brasil Monárquico, v. 4. Declínio e queda do Império**. São Paulo: DIFEL, 1974.

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A.: **Optimal taxation and public production I: Production Efficiency**. *The American Economic Review*, vol. 61, n. 1, p. 8-27, Jun 1971.

DOING BUSINESS. **Comparing Business Regulation in 190 Economies**. New York: International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, 2020. Disponível em <<https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/75ea67f9-4bcb-5766-ada6-6963a992d64c/content>>. Acesso em 02 de ago. De 2023.

ERCOLE, Leila. **Simplificação do Sistema Tributário e Alterações nos Rumos das Políticas Fiscais: Uma Análise Através de um Modelo Aplicado de Equilíbrio Geral para o Brasil**. 2011, 183 f. Mestrado em Desenvolvimento Econômico. Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicada. Curitiba, 2011. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/26704/Dissertacao%20Leila%20Ercole.pdf?sequence=1>> Acesso em: 07 de julho de 2023.

HOBBSAWM, Eric. **A Era das Revoluções, 1789-1848**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do Tributo**. São Paulo: Quarter Latin, 2005

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Reforma Tributária**. São Paulo, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2020. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-por-ives-gandra-da-silva-martins/>. Acessado em: 08 de agosto de 2023.

MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy, new impression*. London: Longmans Green, 1923.

MORAIS, Lecio. **Reforma Tributária: a necessária e a possível**. DIAP, 2008. Disponível em: <<http://www.contee.org.br/noticias/artigos/art93.asp>>. Acesso em 02 de mai. de 2022.

MUSGRAVE, R. A. **Teoria das Finanças Públicas: um estudo da economia governamental**. Atlas. 1973.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal: o caso brasileiro. **Texto para discussão**, v. 43, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Reinaldo Carneiro de. Carga Tributária: Um estudo sobre o sistema tributário no Brasil. **Curso de Ciências Econômicas da UNISUL-SC**. Palhoça, 2019. Disponível em: < Ad3 Reinaldo.doc (animaeducacao.com.br) >. Acesso em 20 de out. de 2022.

ORAIR, Rodrigo Octávio. Investimento Público no Brasil: Trajetória a Relações com o Regime Fiscal. IPEA. **Textos para Discussão** nº 2215. Brasília, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6873/1/TD_2215.PDF>. Acesso em 08 de mai. de 2023.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. **Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate**. Novos estudos CEBRAP, v. 37, n. 2, p. 213-244, 2018. Disponível em: .

PAYERAS, José Adrian Pintos. **A Carga Tributária no Brasil: Um Modelo para Análise dos Impactos das Políticas Tributárias na Arrecadação e Distribuição**. Finanças Públicas - XIII Prêmio Tesouro Nacional, 2008. Disponível em: http://tesouro.gov.br/documents/10180/137713/Premio2008_Tema_3_1.pdf Acesso em : 21 de fevereiro de 2023.

PEREIRA, Emelson Macedo Martins. **Keynes e o fenômeno da crise**. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, ano 06, 4ª ed, vol. 08, pp. 99-114. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/fenomeno-da-crise>, DOI: 10.32749/nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/fenomeno-da-crise. Acesso em 9 de maio de 2023.

ROSA, Everton Sott o Tibiriçá; SOUSA, Felipe Rodrigues; SILVA, Jaqueline Damasceno. **Perfil da Carga Tributária Brasileira: base de incidência dos tributos**. **Textos para Discussão**, 60. Goiânia: Faculdade de Ciências Econômicas da UFG, 2016.

SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. **Reforma Tributária - Ipea-OAB/DF**. Rio de Janeiro: IPEA, 2018

SANTI. Eurico Marco Diniz. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**, 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Principais Fichas – DIPJ. Brasília: Receita Federal – Ministério da Fazenda, (vários anos)**. Disponível em: . Acesso em 04 dez. 2019 apud Nota Técnica UNAFISCO 15/2020, disponível em

<<https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT15-1.pdf>>, acessado em 08 de agosto de 2023.

SCHOLANTE, Luiz Felipe. Breves Apontamos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil. **Revista Âmbito Jurídico**, 2019. Disponível em <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/breves-apontamos-historicos-sobre-tributacao-no-mundo-e-no-brasil/>>. Acesso em 02 de mai. de 2022.

SHAH, Anwar. **The New Fiscal Federalism in Brazil. Policy, Research and External Affairs Working Papers**, The World Bank, dez., 1990.

SILVA, Isabella Fonte Boa Rosa. **Endividamento Subnacional em um Contexto Federativo: O Caso Brasileiro**. UNB – Trabalho de Conclusão de Mestrado. Brasília, 2001. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/45586/1/2001_IsabellaFonteBoaRosaSilva.pdf>. Acesso em 08 de mai. de 2023.

SMITH, Adam. A riqueza das nações: uma investigação sobre a natureza e a causa da riqueza das nações. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017

UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica n.º 15/2020: **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF): os impactos da defasagem da tabela e estimativas para o exercício de 2024**. São Paulo, jul. 2020. p.13

VARSANO, Ricardo e outros. Uma análise da carga tributária do Brasil. **IPEA – texto para discussão 583**. Brasília, 1998. Disponível em: <https://www.gov.br/secretariadegoverno/pt-br/portalfederativo/biblioteca-federativa/estudos/td_0583.pdf>. Acesso em 10 de out. de 2022.

VARSANO, Ricardo. A evolução do Sistema tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e reflexões para futuras reformas. **IPEA**. Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em 10 de out. de 2022.

R696r Rodrigues, Getúlio Barroca.
Reforma tributária e regressividade: análise da PEC 45/2019 e os problemas do STN [manuscrito] / Getúlio Barroca Rodrigues. – 2023. [05], 158 f. : il.

Monografia de conclusão de Curso (Especialização em Gestão Financeira e Orçamentária no Setor Público) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2023.

Orientador: Dr. Cláudio Burian Wanderley

Bibliografia: f. 155-158

1. Reforma Tributária - Brasil. 2. Sistema Tributário Nacional - Emenda Constitucional 45/2019. I. Wanderley, Cláudio Burian. II. Título.

CDU 336.2