

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

GUSTAVO SILVA CAMELO PAIVA

A Nova Proposta de Reforma Tributária Ante os Grandes Problemas Tributários Brasileiros

Do potencial da nova reforma tributária em atenuar a complexidade, a alta carga e a falta de equidade na tributação brasileira

BRASÍLIA

2017

GUSTAVO SILVA CAMELO PAIVA

A Nova Proposta de Reforma Tributária Ante os Grandes Problemas Tributários Brasileiros

Do potencial da nova reforma tributária em atenuar a complexidade, a alta carga e a falta de equidade na tributação brasileira

Trabalho apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília, sob orientação do Professor Doutor Antônio de Moura Borges

BRASÍLIA

2017

A Nova Proposta de Reforma Tributária Ante os Grandes Problemas Tributários Brasileiros

Gustavo Silva Camelo Paiva

Trabalho apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília, sob orientação do Professor Doutor Antônio de Moura Borges

Aprovado em Brasília/DF, no dia __de ____de ____.

Banca Examinadora

Professor Antônio de Moura Borges (Orientador)

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo

Professor Valcir Gassen

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina

Professor Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília

À minha família

RESUMO

A estrutura tributária da república brasileira sofre alterações desde o seu início. Apesar disso, estas nunca conseguiram acompanhar a cadência das alterações na sociedade, o que, acrescido à tendência de qualquer regramento em se complexificar, fez ocorrer na década de 1960 a já inadiável sistematização tributária, formando um corpo mais coeso de normas. Manter o complexo legislativo tributário organizado e atualizado com a realidade é, no entanto, uma tarefa árdua, e se torna ainda mais a cada ano, na medida em que as mudanças contextuais se aceleram. Mesmo imediatamente após a única verdadeira reforma pela qual passou, em 1988, continuava o Sistema Tributário Nacional precisando ser novamente reformado. A partir daí, diversas e sempre frustradas foram as tentativas de se alterar o STN de uma forma mais profunda. Alterações pontuais, no entanto, prosperaram, muitas vezes sem considerar o todo do sistema. Estas se acumularam ao passar do tempo, num corpo disfuncional de regras que se soma às outras imperfeições do Estado brasileiro para formar um ambiente demasiadamente complexo, dispendioso e carente de equidade para as ambições de suas empresas e de sua população. Após alguns anos de silêncio vem à tona nova proposta reformista, restando-nos saber se tem esta o potencial de emancipar a economia nacional e seus integrantes da nocividade de um há muito descabido modelo de tributação.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional, inadequação, reforma tributária, alteração potencial

ABSTRACT

The tax structure of the Brazilian republic has changed since its inception. In spite of this, it was never able to keep up with the cadence of changes in society, which, added to the tendency of any rule to become complex, created in the 1960s the already inexorable tax systematization, forming a more cohesive body of norms. Keeping the tax legal complex organized and up to date with reality is nevertheless an arduous task, and becomes even more so each year, as contextual changes accelerate. Even immediately after its only real reform, passed in 1988, the National Tax System was still in need of reform. From there, several and always frustrated were the attempts to change the System in a deeper way. Punctual changes, however, thrived, often without considering the whole of the system. These have accumulated over time in a dysfunctional body of rules that adds to the other imperfections of the Brazilian state to form an environment that is too complex, costly and unfair to the ambitions of its companies and population. After a few years of silence comes a new reform proposal, leaving us wonder if it has the potential to emancipate the national economy and its members from the harmfulness of a long-standing inappropriate model of taxation.

Keywords: National Tax System, inadequacy, tax reform, potential change

Lista de Abreviaturas e Siglas

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
BNDE – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
CERF – Comissão Executiva para a Reforma Fiscal
CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
CUT – Central Única dos Trabalhadores
EC – Emenda Constitucional
FE – Fundo Especial
FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
FPE – Fundo de Participação dos Estados
FPM – Fundo de Participação dos Municípios
IBS – Imposto sobre Bens e Serviços
IC – Imposto de Consumo
ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE – Imposto de Exportação
II – Imposto de Importação
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IR – Imposto de Renda
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IS – Imposto Seletivo
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Adicionado

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis

LC – Lei Complementar

p. – Página(s)

PAC – Plano de Aceleração do Crescimento

Pasep – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

PSDB – Partido Social Democrata do Brasil

PT – Partido dos Trabalhadores

STN – Sistema Tributário Nacional

SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

Sumário

INTRODUÇÃO.....	11
1. CRIAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	13
1.1 Aspectos gerais.....	13
1.2 Breve histórico da tributação não sistematizada do Brasil.....	15
1.3 A criação do Sistema Tributário Nacional e suas alterações até a promulgação da Constituição de 1988.....	19
1.4 As propostas de reforma tributária pós 1988: tentativas de adequar o STN à nova realidade nacional.....	22
2. OS GRANDES PROBLEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS.....	32
2.1 A complexidade da tributação brasileira.....	32
2.2 A carga tributária que inibe o crescimento.....	35
2.3 A regressividade da tributação no Brasil.....	39
2.4 A necessidade de uma nova reforma tributária.....	45
3. A NOVA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM DISCUSSÃO NO CONGRESSO NACIONAL.....	47
3.1 Aspectos gerais e finalidades da reforma: foco na economia e na simplificação.....	47
3.2 Novo imposto sobre valor agregado.....	49
3.3 Outras alterações.....	55
3.4 Efeitos sobre a carga tributária.....	57
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62

Lista de Tabelas

Tabela 1 – <i>Ranking</i> Global de Países por Complexidade Financeira em 2017.....	32
Tabela 2 – Distribuição da carga tributária bruta segundo faixa de renda em salários mínimos..	42
Tabela 3 – Crescimento do produto interno bruto (PIB): observado e projeções do FMI (2000-2016).....	48
Tabela 4 – O ICMS e o IVA europeu.....	54

Lista de Gráficos

Gráfico 1 – Número de horas anuais gastas para cumprimento das obrigações tributárias nos países da América do Sul.....	33
Gráfico 2 – Total de arrecadação tributária em porcentagem do PIB, 2013.....	36
Gráfico 3 – Carga tributária e renda per capita: países selecionados, 2013 (em % do PIB e US\$).....	37
Gráfico 4 – Composição da arrecadação, em %.....	40
Gráfico 5 – Desigualdade social x Impostos sobre consumo.....	41

INTRODUÇÃO

Tratará este trabalho de mostrar qual o verdadeiro potencial da proposta de reforma tributária atualmente em discussão no Congresso Nacional de sanar os principais problemas de ordem tributária que persistem no Brasil.

Para melhor situar essa análise, inicialmente será apresentado um breve histórico da tributação na república brasileira, começando pelas décadas anteriores à sistematização da tributação, período em que foi crescente a percepção da necessidade de estruturação do complexo tributário de normas e instituições e que culminou na criação do Sistema Tributário Nacional (STN) e do Código Tributário Nacional (CTN) na década de 1960.

Em seguida serão apresentados os ajustes desse novo corpo normativo-institucional até sua reforma proporcionada pela promulgação da Constituição de 1988 e ainda colocadas em análise as propostas de reforma tributárias debatidas durante os governos pós Constituição de 1988 em suas virtudes e falhas.

Após apresentado o histórico tributário brasileiro e as tentativas de reforma tributária mais recentes, o foco do trabalho passará a ser o atual estado em que se encontra o país. Será dada ênfase aos principais problemas que persistem na matriz tributária brasileira, tais como a grande complexidade do Sistema Tributário Nacional, a alta carga tributária, que acaba inibindo, entre outras coisas, o crescimento econômico brasileiro, e a regressividade característica da tributação nacional. Esta parte do trabalho será então concluída com a demonstração de que há grande necessidade que uma nova reforma tributária ocorra no Brasil.

Exposta a atual conjuntura brasileira, com suas principais questões a serem resolvidas, a análise partirá para as atuais propostas de reforma tributária, culminadas em projeto atualmente em discussão no Congresso Nacional. Serão inicialmente apresentados os aspectos gerais e as principais finalidades da reforma proposta para que, em seguida, sejam analisados os seus principais pontos de forma separada.

O principal ponto em destaque será a proposta de criação de novos impostos sob valor agregado, o IBS e o IS, em substituição a diversos impostos: ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, ISS e o salário família, uma tentativa de simplificar a estrutura tributária brasileira baseada no modelo do IVA

européu. Serão evidenciadas as vantagens que um modelo de tributação baseado em um imposto sobre valor agregado trará em relação ao modelo atual brasileiro.

Ainda serão analisadas as outras mudanças a serem introduzidas na tributação brasileira pela reforma proposta, tais como a cobrança de tributos por meios eletrônicos.

Ao fim, serão trazidas todas as conclusões acerca da nova proposta de reforma tributária diante dos principais problemas na matriz tributária do Brasil a serem resolvidos, apresentando-se, entre outras coisas, qual seria a efetividade desta proposta, se aprovada, na resolução desses problemas. Em outras palavras, quais dos problemas relacionados às falhas na tributação nacional podem ser resolvidos ou atenuados pela nova reforma tributária, caso seja ela aprovada.

1. CRIAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 Aspectos gerais

Décadas de reformas e adaptações de uma forma antiga de tributar culminaram na sistematização tributária no Brasil. Não há muito tempo, porém, que podemos falar de um “sistema tributário”, já que antes da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que instituiu o Sistema Tributário Nacional, o que tínhamos no Brasil era um emaranhado de normas que não se harmonizavam em um só corpo normativo. Diante dessa desorganização, eram muito mais comuns tanto as ilegalidades cometidas pelo Erário quanto aquelas cometidas pelos contribuintes. Por um lado o contribuinte estava geralmente desprovido de meios adequados para discutir com o Fisco suas questões tributárias, enquanto pelo outro, o Fisco não estava devidamente equipado para fiscalizar e impor a cobrança de seus tributos. Sobre a clara necessidade de criação de um sistema tributário organizado, destaco o trecho de Ives Gandra da Silva Martins em seu texto “O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma”:

Nesta linha de raciocínio, os abusos e ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais. Os pagadores de tributos, sem fôlego ou recursos para as grandes discussões judiciais recolhiam o injusto, incentivando ainda mais o espocar de ilegalidades por parte dos governos, visto que poucos eram os que discutiam. Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonegados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A tudo se acrescia o fato de que, à falta de um sistema constitucional tributário, os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional e de uma máquina fiscalizadora ainda não modernizada. (MARTINS, 2000, p. 2 e 3)

Mesmo que em seu início de república o Brasil sofresse bem menos com essa ausência de organização normativa, principalmente pelo fato de o volume e complexidade de sua legislação fiscal e tributária serem relativamente pequenos, considerando a tendência usual que tudo tem de se complexificar, não seria possível manter-se alheio à sistematização por muito tempo. Quanto mais complexa ficava a tributação no Brasil, mais ficava clara a necessidade de sistematização.

Não seria esta propriamente a medida apta a cessar todas as injustiças e ilegalidades, mas, certamente, abriria caminho para um aprimoramento muito mais eficiente da legislação nacional.

Afinal, Um sistema normativo coeso pode ser continuamente ajustado e adequado à realidade a que se aplica com muito mais facilidade do que um agrupamento caótico de regras. Com a criação do Código Tributário Nacional (CTN) e o Sistema Tributário Nacional (STN) o Brasil nunca antes teve caminho tão aberto para adequar seus conjuntos normativos e institucionais tributários à realidade nacional.

Não é, porém, a simples sistematização de um conjunto de normas de determinada matéria que soluciona os problemas relativos a essa matéria (aqui no caso a tributária). Mas há que se aproveitar a clareza desta organização para discutir e alterar os pontos estabelecidos, sempre tendo em mente as consequências que estas alterações geram para o todo do sistema.

Procurando melhor adequarem o então criado STN à realidade nacional, governos e legisladores, ao longo das últimas décadas, vêm continuamente propondo alterações à sistemática tributária nacional. Essas propostas, por vezes, nem sequer saíram do papel, enquanto por outras vezes, foram capazes de trazer algumas mudanças significativas. O que percebemos, no entanto, é que as alterações no sistema não conseguem acompanhar o ritmo das alterações na sociedade, acumulando-se ao passar dos anos um número crescente de problemas a serem resolvidos por meio de reformas tributárias.

Em resumo, atingiu-se um objetivo importante ainda nos anos 1960, que foi sistematizar a tributação em território nacional. Apesar disso, nunca se conseguiu verdadeiramente adequar esse sistema à realidade, tendo a maioria das reformas propostas sequer sido aprovadas ou colocadas em prática.

A seguir, um breve histórico da tributação no Brasil rumo à criação do Sistema Tributário Nacional (STN) e das sucessivas tentativas de adequação desse sistema à realidade.

1.2 Breve histórico da tributação não sistematizada do Brasil

Em seu início, a república brasileira aproveitou-se, em grande parte, da formatação tributária imperial. Afinal, levando em consideração que as fontes de receitas públicas ao fim do século XIX e início do século XX não eram muito distintas daquelas do Império, não havia grandes motivos para se criar novas estruturas tributárias. Nesse início de República a economia brasileira continuava sendo aberta e em grande parte exportadora de commodities e importadora de bens industrializados. O comércio exterior continuava sendo, portanto, o foco da tributação, restando-se apenas decidir que entes recolheriam quais tributos e que entes receberiam as receitas destes tributos. Os debates que precederam a promulgação da Constituição de 1891 foram, por isso, muito mais focados em organizar a estrutura já existente, tendo-se dado preferência para questões relativas à partilha de competências e receitas entre os novos entes federativos.

Apesar de a arrecadação estar em aparente ordem neste início de República, este modelo de tributação focada no comércio exterior enfrentaria grandes empecilhos nos anos seguintes, assim como explica Fabrício Augusto de Oliveira, em seu texto “A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009”:

No ciclo que perdurou até 1913, quando o abrandamento da política monetária propiciou melhor aproveitamento das favoráveis condições externas, a Primeira Grande Guerra Mundial (1914-1918) paralisou os mercados dos países centrais e a economia internacional. As políticas restritivas implementadas por alguns países centrais às voltas com fortes pressões inflacionárias e hiperinflacionárias, somadas, mais tarde, à grande crise mundial de 1929/1930, se encarregaram de enfraquecer e abortar a recuperação que se iniciou em 1919 e avançou na primeira metade da década de 1920.

Não surpreende, assim, que as contas do governo federal tenham se mostrado permanentemente deficitárias, à exceção de alguns poucos anos até 1907, e sua dívida crescido consideravelmente, mesmo com a separação entre a Igreja e o Estado estabelecida na Constituição, o que reduziria os gastos públicos. Isto se explica por algumas razões: i) as acentuadas reduções e contrações da atividade econômica, neste período, prejudicaram as receitas públicas, tendo a carga tributária bruta da economia, depois de ter atingido a média de 12,5% do PIB, entre 1900 e 1905, despencado para cerca de pouco mais de 7%, entre 1916 e 1925, e fechado a década de 1930 próxima a 9%, o que obrigou o governo a lançar mão de um crescente endividamento para financiar seus desequilíbrios; ii) liberal na aparência e intervencionista na prática, o Estado

brasileiro realizaria inúmeras operações de salvamento do setor cafeeiro nos períodos de crise, visando sustentar seus preços no mercado internacional e proteger os níveis de renda dos exportadores, o que aumentou expressivamente seus gastos, no conhecido processo de socialização das perdas; e iii) como boa parte da dívida pública era de origem externa, as políticas de desvalorização da moeda nacional implementadas para proteger e favorecer o setor exportador implicavam aumento de seus encargos financeiros e, por conseguinte, do desequilíbrio fiscal. (OLIVEIRA, 2010, p. 159-160)

Ficava mais evidente a cada ano, que basear a receita estatal em impostos sobre o comércio exterior não mais era suficiente, principalmente após se irromper a Primeira Guerra Mundial. Para manter suas contas equilibradas, portanto, o governo deveria ampliar e implantar novas tributações sobre a economia interna. Alguns impostos já existentes tiveram suas incidências ampliadas e outros novos impostos foram criados. Desta forma, a incidência do Imposto de Consumo (IC) foi sendo aos poucos ampliada até compreender quase todos os produtos na década de 1930, o Imposto de Renda (IR) foi estabelecido em 1922 pela Lei nº 4.625 (o qual viria a ser cobrado de todas as pessoas físicas e jurídicas a partir de sua regulamentação no ano seguinte), além do Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), também criado em 1922 e com incidência sobre todas as vendas realizadas a vista ou a prazo (Esse IVM se tornaria mais tarde o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), e depois o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), precursor do atual e problemático Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Mesmo tendo os Impostos de Importação e Exportação aos poucos diminuído sua importância, até as inovações propostas pela Constituição de 1934 e pela legislação desta época entrarem em vigor, o IE se manteve como a mais importante fonte de receitas estaduais. Já o II só deixou de ser a principal fonte de recursos federais ao fim da década de 1930 como reflexo tardio dessas inovações. Tais alterações na estrutura tributária brasileira após a promulgação da citada Constituição de 1934 são assim expostas por Ricardo Versano em “A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do Século: Anotações e Reflexões para futuras Reformas”:

A Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos. As principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e

consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 16 de julho de 1934, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos.

Outra inovação da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes eram atribuídos privativamente, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de indústrias e profissões, cobrado pelos estados, teria sua arrecadação repartida entre estados e municípios, cabendo a cada um metade da mesma. (VARSAÑO, 1996, pp. 3 e 4)

As mudanças na tributação impostas pela Constituição de 1934 não demoraram a surtir efeito, já que “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 Importação caía para pouco mais que 10%” (VARSAÑO, 1996, p. 4). Na esfera federal, ainda em meados da década de 1940, os impostos sobre consumo e a renda já compunham mais da metade da receita tributária da União. O Estado brasileiro havia finalmente conseguido alterar a fonte de receitas do comércio exterior para a economia doméstica.

Por outro lado, as alterações tributárias propostas pela Constituição de 1937 não foram tão drásticas como as da constituição anterior. Houve, em verdade, um grande aproveitamento do modelo proposto em 1934. Apesar disso, podemos citar algumas mudanças, como a perda dos estados da competência privativa para tributar o consumo de combustíveis e a perda da competência dos municípios em tributar a renda de propriedades rurais.

Partindo para a Constituição de 1946, verifica-se grande preocupação com as finanças municipais, com a inclusão de tributos à sua competência e com a sua participação de 10% nos valores arrecadados a título de IR, além de 30% do que a arrecadação estadual no território do município ultrapassasse a arrecadação municipal, entre outros. Ficava institucionalizado um novo sistema de transferências de impostos, transferência tal que impunha restrições ao uso dos recursos transferidos.

A realidade das receitas municipais pós-Constituição de 1946 não foi, no entanto, como definiram os constituintes. Sobre isso, Varsano:

A intenção da Constituição de 1946 de reforçar as finanças municipais não se transformou em realidade por diversos motivos. Primeiro, a maioria dos estados jamais transferiu para os municípios os 30% do excesso de arrecadação. Segundo, as cotas de IR só começaram a ser distribuídas em 1948 e eram calculadas em um ano, com base na arrecadação do período anterior, para distribuição no ano seguinte; em consequência, os municípios recebiam cotas cujo valor real já fora corroído pela inflação. Terceiro, estas cotas (e, mais tarde, as do imposto de consumo) eram distribuídas igualmente entre os municípios, o que gerou, através de desmembramentos, um rápido crescimento do número dos mesmos. Os 1.669 municípios existentes em 1945 transformaram-se em 3.924 em 1966. Muitas das novas unidades passaram a depender quase que exclusivamente das transferências da União, cujo valor real diminuía à medida que crescia o número de municípios. Finalmente, a aceleração da inflação na segunda metade da década de 50 e principalmente no início da década de 60 prejudicou a receita dos impostos predial e territorial urbano que dependem da ação da administração fiscal no sentido de reavaliar o valor dos imóveis. A participação destes impostos na receita tributária municipal, que era da ordem de 33% em 1960, reduz-se para cerca de 20% em 1966. (VARSANO, 1996, p. 6)

Enquanto os impostos internos ganhavam mais e mais importância, diversas ações governamentais aumentaram o gasto público entre meados da década de 1940 e meados da década de 1960 de forma insustentável, já que a tributação se manteve praticamente inalterada, não acompanhando as mudanças nos gastos.

Exemplificativamente, podem-se citar como alguns desses empreendimentos estatais a criação em 1952 do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) e em 1959 a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Essas e muitas outras ações dos governos da época gerariam altos custos ao Estado brasileiro, que viria a gerar crescentes déficits anuais no Tesouro, assim como explica Varsano:

O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Assim, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB.

Nessa época, o sistema tributário mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária que vinha conseguindo gerar na década de 50. Como as despesas continuaram a crescer aceleradamente, o déficit do Tesouro ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. Não existindo uma estrutura institucional que possibilitasse o seu financiamento por meio de endividamento público, o déficit foi coberto quase que totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963. (VARSANO, 1996, p. 7)

Diante da alta inflação e do déficit no orçamento, estava clara a urgência de se aumentar as receitas fiscais. No entanto, o simples aumento na tributação não resolveria esses problemas, já que se consideravam pesados os impostos que recaíam sobre o setor produtivo. O Brasil, portanto, necessitava de uma reforma fiscal mais profunda.

1.3 A criação do Sistema Tributário Nacional e suas alterações até a promulgação da Constituição de 1988

A partir de 1963 começaram as discussões da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, que culminariam na que seria a maior reforma tributária já vista no Brasil. Entre 1964 e 1966 foram sendo implantadas no cenário tributário nacional diversas medidas que visavam ao mesmo tempo o controle das contas estatais e o alívio dos tributos sobre o setor produtivo. Sobre isso, Varsano:

Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime: a administração fazendária federal foi reorganizada; o IR sofreu revisões que resultaram em vigoroso crescimento de sua arrecadação; e o imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com resultado semelhante. (VARSANO, 1996, p. 9)

Para completar a reforma, foi criado o Código Tributário Nacional por meio da Lei nº 5.172, de 1966 e outorgada nova Constituição em 1967 (incorporando as mudanças promovidas pela EC nº 18 de 1965), que juntos trouxeram de forma mais organizada como deveria funcionar o novo Sistema Tributário Nacional (STN).

Em pouco tempo a reforma mostrou-se exitosa, principalmente quanto ao ajuste das finanças públicas, que deixou de ser deficitária. Proporcionou também grande crescimento econômico financiado às custas de incentivos fiscais. Apesar disso, “a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade” (VARSAÑO, 1996, p. 9), ou seja, não se preocupou com o nível de justiça fiscal que traria o novo sistema.

Além da despreocupação com a equidade, verificou-se também, uma grande concentração da tributação nas mãos do ente federal, sendo o poder de tributar dos Estados e Municípios sensivelmente diminuído ao longo da reforma e dos anos seguintes a ela e as transferências destinadas a eles minimizadas.

Para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central.

Após completada a reforma, os estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. O Ato Complementar nº 40/68 reduziu, de 10 para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM), respectivamente. 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. O Ato também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975. (VARSAÑO, 1996, p. 10)

A economia e a tributação brasileiras permaneceriam relativamente controladas até meados da década de 1970. A partir daí o sistema tributário começou a parecer antiquado à realidade da

época. A enorme quantidade de incentivos fiscais havia diminuído de forma sensível a arrecadação. Outro ponto negativo característico da legislação dos anos 1960, a regressividade da tributação, estava muito mais evidente.

Ao encerrar-se a fase do "milagre brasileiro", o sistema tributário já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas. Suas más características quanto à equidade haviam se acentuado a ponto de exigir ajustes na legislação do IR, realizados em 1974, com o intuito de mitigar a regressividade da tributação. (VARSANO, 1996, p. 11)

Nos anos seguintes, até o fim de vigência da Constituição de 1967, o governo federal mitigou a constante crise econômica com sucessivas alterações legislativas que nada mais fizeram do que manter a arrecadação. Ficava, a cada ano, mais evidente que o Estado brasileiro precisava de uma nova e profunda reforma, não só tributária, mas em diversos aspectos.

Nesse contexto instalou-se a nova Assembleia Constituinte em 1987, que tinha como objetivo criar a nova constituição brasileira a partir de textos escritos por suas oito comissões. O processo, apesar de ser bastante democrático, era muito grande para os prazos estabelecidos, o que gerou diversas prorrogações e inevitavelmente, algumas falhas na nova constituição. Uma dessas falhas foi causada pela má integração que a comissão tributária teve com as outras comissões. Segundo Varsano:

A Assembleia Nacional Constituinte, a despeito da amplitude do debate que promoveu, ao fracionar a discussão do papel do Estado por quase todas as comissões -- enquanto em uma delas se desenhava, isoladamente, o sistema tributário --, criou um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do Estado implicitamente definido nas diversas comissões. Este, por sua vez, não se fundamentou em uma previsão realista da disponibilidade de recursos para o financiamento de suas ações. A situação de desequilíbrio orçamentário que já existia, ao invés de ser eliminada, consolidou-se. (VARSANO, 1996, p. 13)

Um dos objetivos centrais da nova Constituição era fortalecer o sistema federativo no Brasil, já que os anos anteriores sofreram com a enorme centralização do poder nas mãos do ente Federal. Com isso em mente, foram ampliados os repasses aos fundos destinados aos Estados e aos

Municípios, além de transferidas as incidências de cinco impostos federais à base do ICM, estadual, que passaria a ser ICMS.

Tamanho processo de descentralização deveria ocorrer de forma paulatina, e garantido por meio de um fundo temporário a ser abastecido com recursos provenientes do Finsocial. Mas não foi isso que ocorreu, como explica Varsano:

Paralelamente, o projeto da Comissão da Ordem Social previu entre os instrumentos de financiamento da seguridade social uma contribuição dos empregadores incidente, como o Finsocial, sobre o faturamento. A Comissão de Sistematização preferiu, no texto de seu projeto, manter esta contribuição no orçamento da seguridade social (a atual Cofins), eliminando, conseqüentemente, o fundo de descentralização. Dificultou-se, assim, o desenvolvimento de um processo ordenado de descentralização e manteve-se em vigor um tributo cumulativo, de péssima qualidade quanto a seus efeitos econômicos. (VARSANO, 1996, p. 15)

Isso acabaria gerando um processo de descentralização desordenado, com falta de recursos para a União, que continuaria com suas contas desequilibradas, problemas esses que faziam com que o recém reformado sistema tributário constante da Constituição de 1988 necessitasse de uma nova reforma desde sua gênese.

1.4 Das propostas de Reforma Tributária Pós 1988: tentativas de adequar o STN à nova realidade nacional

Todos os problemas no antigo STN que não foram solucionados pela Constituição de 1988 ou ainda que tenham se originado nesse período de transição constitucional, ocasionaram uma grande necessidade e, logo em seguida, um grande impulso de reforma tributária ainda ao fim da década de 1980 e início da de 1990.

Já durante o governo de Fernando Collor de Mello houve propostas de reforma tributária, assim como durante os governos de Fernando Henrique Cardoso e de Luís Inácio “Lula” da Silva, verificando-se um certo esquecimento do assunto apenas durante o governo Dilma Rousseff. Em suma, após a promulgação da Constituição de 1988, sempre houve grande insatisfação quanto à forma que se deu a tributação no Brasil, tendo surgido ao longo dos anos, nesse sentido, muitos

impulsos reformistas quanto ao Sistema Tributário Nacional, ora mais generalizados, ora por classes específicas de atores políticos ou econômicos.

Após a eleição de Fernando Collor, diante de problemas financeiros enfrentados pelo governo, incluindo a elevada inflação e contas públicas deficitárias, foi criada em 1992, pelo presidente, a Comissão Executiva para a Reforma Fiscal (CERF). Esta comissão tinha a função de, em seis meses, discutir e apresentar uma proposta de reforma fiscal/tributária que pudesse ajudar o governo a reestruturar suas contas.

Ao fim do prazo de seis meses, a CERF propôs, entre outras medidas:

[...] a substituição dos impostos sobre consumo, produção e serviços (ISS, ICMS e IPI) por apenas dois impostos: o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), para os Estados e um segundo incidente sobre certos produtos ou serviços, tais como comunicações, energia elétrica, combustíveis, bebidas, automóveis e cigarros, sob a competência de União. A proposta era de arrecadar o IVA no Estado de destino das mercadorias e não mais no de produção. Outra medida proposta foi a extinção dos tributos sobre o lucro das empresas (IRPJ e CSLL) para substituí-los por um imposto sobre o patrimônio, também sob a competência da União e a criação de uma contribuição sobre “operações financeiras”. Em relação aos Municípios, a ideia era transformar os impostos sobre a propriedade rural (ITR) e sobre a propriedade urbana (IPTU) em um único imposto sobre a propriedade de imóveis (IPRU). Sobre as transferências, a Comissão propôs alocar todas as receitas fiscais da União, ao invés de somente aquelas do IPI e do IR. Os critérios para a distribuição do montante dos fundos deveriam ser calculados pelo inverso da renda *per capita*, pela quantidade de habitantes, bem como segundo o montante de arrecadação dos impostos próprios de Estados e Municípios. (LUKIC, 2014, pp. 257 e 258)

Fatores como a falta de participação de interessados nas discussões da proposta da CERF, além do enorme peso que teria esta reforma sobre as contas das empresas fizeram com que ela não avançasse. Acrescenta-se a isso a profunda crise política que surgia no país, após a instauração do processo de impeachment contra a presidência de Collor ainda em 1992.

Paralelamente, deve-se recordar que, concomitante à Constituição de 1988, nasceu também um diploma auxiliar destinado a reger a transição entre a Constituição anterior e a de 1988. Este é o intitulado Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ou ADCT, que previa, em seu artigo

3º, uma “Revisão Constitucional” a ser realizada cinco anos após a promulgação da nova constituição. O objetivo desta reforma seria a readequação da nova constituição à realidade enfrentada pelo país após o transcurso de cinco anos de avaliação. Ou seja, dispositivos constitucionais que não se aplicassem bem à realidade, poderiam ser eliminados ou substituídos nesta ocasião.

As discussões para tal reforma haviam se iniciado ainda no segundo semestre de 1992, e contemplaram, entre outros temas, a tributação e o orçamento. Muitos especialistas participaram dos debates do que à primeira vista parecia ser uma excelente oportunidade para uma reforma constitucional tributária.

Apesar de muitas propostas de alteração na tributação terem sido apresentadas à época, apenas uma medida tributária foi tomada, sendo assim como explicita LUKIC:

A constituição de 1988 previu uma revisão de seu texto, cinco anos após a sua promulgação. Assim, um processo de revisão constitucional ocorreu em 1993: quase 30.000 sugestões foram apresentadas, das quais 74 foram transformadas em projeto de alteração e apenas seis foram aprovadas. A única sugestão relativa à tributação foi aquela que estabeleceu a o fundo social de emergência para permitir que o governo destine recursos para a saúde e seguridade social. Pelo que vimos no capítulo anterior, este fundo foi criado para lidar com as dificuldades das finanças públicas durante o governo de Itamar Franco. Assim, por causa do contexto político da época, a revisão constitucional não teve sucesso. [...] (LUKIC, 2014, p. 260 e 261)

Mais uma vez as instabilidades política e econômica dificultaram as esperadas mudanças na tributação de ocorrerem. Fatores como o processo de impeachment do presidente em curso, a economia em grande dificuldade, além da baixa probabilidade de propostas vindas de outros locais senão o próprio Congresso Nacional ganharem relevância fizeram com que a reforma tributária fosse mais uma vez adiada.

Nesse cenário, insatisfeita com a proposta apresentada pela CERF em 1992 e com o fracasso da revisão constitucional de 1993, as classes empresarial e industrial se mobilizaram a fim de modernizar a tributação no cenário interno, o que possibilitaria a competitividade dos produtos

nacionais com os importados. Perceberam que a abertura econômica pela qual passava o Brasil, havia tornado mais evidentes as falhas na estrutura normativa nacional.

Essa coalizão empresarial tinha como principal representante a FIESP (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo), que incluiu a reforma tributária entre as suas prioridades durante o governo Collor.

Na FIESP formou-se um grupo permanente de política industrial, presidido por Bernardini, dentro do qual as questões relativas ao sistema tributário foram discutidas. Isto resultou em um projeto de reforma tributária para atender aos interesses não só das indústrias, mas de todas as empresas, com a palavra de ordem de reduzir o “custo Brasil”. A FIESP decidiu então encomendar o projeto para a FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas) da Universidade de São Paulo. Segundo Moreira Ferreira, presidente da FIESP na época, a escolha da FIPE aconteceu porque “precisávamos elaborar um projeto que fosse abrangente para o País todo, tínhamos uma visão a partir de São Paulo e do setor industrial e precisávamos de um projeto preparado por uma instituição isenta (CAMPOS, 2002, p. 74 apud LUKIC, 2014, p. 263)

O projeto da FIESP então “seguiu a proposta apresentada pela FIPE para a adoção da progressividade de impostos diretos e um imposto sobre o consumo” (LUKIC, 2014, p. 263)

Outro projeto surgia na mesma época, chamado de “proposta Ponte”, também envolvendo a FIESP, que agora se unia a várias entidades empresariais e a grandes sindicatos. Nas palavras de Lukic:

Um projeto ganhou grande importância e visibilidade da coalizão de empresarial. Trata-se de uma proposta envolvendo duas entidades relacionadas com o setor empresarial (FIESP e PNBE – Pensamento Nacional das Bases Empresariais), os três maiores sindicatos (CUT, Central Única dos Trabalhadores, Força Sindical) e outras entidades relacionadas com as indústrias (CNI, SIMPI, Acorde, Abimaq, Iedi etc.) (LUKIC, 2014, p. 264)

A coalizão empresarial apresentava uma grande fragmentação de interesses. Segundo Campos: “o empresário que percebia que seu negócio enfrentava a concorrência direta de produtos importados defendia a proposta FIPE de desoneração da produção. Mas uma gama muito grande que via na informalidade do mercado interno o seu maior problema apoiava a proposta Ponte”. (CAMPOS, 2002, p. 80, apud LUKIC, 2014, p. 266)

Campos acrescenta:

Assim, apesar da forte presença do setor empresarial no debate da reforma tributária, essa coalizão não era tão consensual e ainda não havia conseguido superar a fragmentação dos interesses. Enquanto a indústria defendeu o sistema americano de cobrança do imposto sobre o consumo, através da criação do imposto sobre as vendas a varejo (IVV), os comerciantes, por outro lado, preferiam a arrecadação na produção [...] Além disso, parte da coalizão das empresas não apoiou a proposta da FIESP-CUT porque continha uma parte dedicada à questão social, propondo uma redistribuição de renda através da reforma tributária. De acordo com o industrial Adauto Pousa Ponte, que fazia parte da FIESP na época, *‘duas questões eram básicas nessa proposta: uma, a questão social, de cidadania, e outra, a questão econômica. Queríamos fazer com que o sistema tributário deixasse de concentrar renda. No começo, as coisas andaram mais facilmente. Mas as pessoas aos poucos foram percebendo o quanto o que se sugeria mexia no seu status quo, e a resistência foi crescendo’* (CAMPOS, 2002, p. 81, apud, LUKIC, 2014, p. 266-267)

Na medida em que iam acontecendo os debates entre os empresários, industriais, sindicalistas, componentes da chamada coalizão empresarial, maiores ficavam as discordâncias. Apesar de estarem todos interessados em uma reforma tributária, não chegaram a um consenso que pudesse agradar a todas as partes. “De acordo com Mario Bernardini, *‘o projeto FIESP virou um híbrido, que não satisfazia mais a ninguém, mas ainda era considerado o compromisso possível. O projeto foi desfigurado, porque não havia condição de vencer todas as barreiras’*”. (CAMPOS, 2002, p. 104, apud LUKIC, 2014, p. 267)

Em 1994 foi eleito como presidente Fernando Henrique Cardoso, que logo em seu primeiro ano de governo encaminhou ao Congresso uma proposta de reforma tributária, conhecida como PEC 175. Sobre isso, José Teófilo Oliveira:

Coerentemente como prometido durante a campanha política encaminhou ao Congresso, em agosto de 1994, sua primeira proposta de reforma tributária. Conhecida como Proposta de Emenda Constitucional 175 (PEC 175). Em sua essência continha apenas uma revisão, de fôlego registre-se, na tributação indireta do país. Propunha a criação de um imposto sobre valor adicionado (IVA) federal, suplementar ao ICMS estadual (OLIVEIRA, 2002, p. 10)

Ao lado a PEC 175/95 do governo, havia à época mais oito propostas de alterações legislativas quanto a tributação vindas do próprio legislativo, o que, segundo José Teófilo de Oliveira evidenciava dois aspectos, “Primeiro, existia no meio social e político uma enorme insatisfação com o capítulo tributário da Constituição de 1988, praticamente desde seu nascedouro. Segundo, com a PEC 175 o governo federal nem de longe satisfaz dais anseios.” (OLIVEIRA, 2002, p. 14)

Ficou então responsável pela análise dessas propostas, uma Comissão especial na Câmara dos Deputados. Sobre isso, Lukic:

O projeto de reforma tributária foi conduzido sob a responsabilidade de uma Comissão especial composta por Germano Rigotto, no cargo de Presidente e Antônio Kandir, Antônio Palocci e Romel Anizio, além da presença de alguns representantes do governo, Arnaldo Madeira e Everardo Maciel, então Secretário da Receita Federal. A Comissão tinha a responsabilidade de analisar, discutir e reunir os nove projetos propostos anteriormente, mas principalmente a PEC 175/95 do poder executivo. (LUKIC, 2014, p.270)

A comissão especial acabou por escolher como relator do projeto o deputado Mussa Demes, que tinha posição contrária ao projeto do governo, o que incentivou a criação de uma subcomissão sobre reforma tributária, que seria liderada por Antônio Kandir e originaria uma Lei Complementar paralelamente à discussão principal de reforma tributária. Nas palavras de Lukic:

O deputado Mussa Demes, escolhido para ser o relator do projeto, tinha uma posição contrária ao projeto do governo. [...]

Perante essa situação, o governo apoiou a criação de uma subcomissão sobre a reforma tributária na Câmara dos Deputados e apoiou o deputado Antônio Kandir (do PSDB de São Paulo) para a Presidência. Essa Subcomissão foi composta por especialistas e representou uma estratégia para reduzir a importância e o papel do relator Demes. Essa subcomissão, liderada por Kandir, deu origem a um projeto de lei complementar – a Lei Kandir – que, de acordo com o que se analisou no capítulo anterior, representava a adoção de um conjunto de medidas infraconstitucionais relativas ao ICMS. (LUKIC, 2014, p. 270-271)

A aprovação da Lei Kandir (LC nº 87/96), criada principalmente com o intuito de desonerar do ICMS produtos destinados à exportação, gerou novas discussões rupturas dentro da comissão liderada por Demes. Pode-se dizer que os principais pontos de atrito entre os deputados, muitas

vezes até do mesmo partido, eram ligados à diferença de interesses regionais. Não se chegava a nenhuma acordo, já que os interesses de cada região eram tão divergentes, evidenciando a grande assimetria regional do Brasil. O fim da “guerra fiscal” proposto, por exemplo, era defendido por alguns estados e atacado por outros.

Foram feitas mudanças na proposta do governo em 1998. Mas, em contexto de crise, as relações entre Congresso e governo pioravam a cada ano. Aumentava também a discordância entre estados, municípios e governo federal principalmente quanto à possibilidade de concederem benefícios fiscais. Além disso, muitos agentes econômicos entraram novamente em cena, aumentando ainda mais a dificuldade de se aprovar a reforma tributária.

Nesse contexto, a fim de organizar as discussões e resgatar a possibilidade de reforma tributária que parecia diminuir a cada ano, estabeleceu-se a chamada “Comissão Tripartite”, composta de governo federal, deputados e Estados. Essa comissão, apesar de ter conseguido aprovar um relatório, não foi capaz de acabar com o conflito, que agora giraria em torno de outros pontos, como as contribuições previdenciárias, prazos para implementação das mudanças e a forma como seria feita a regulamentação após a reforma.

Sobre as tentativas de reforma até 2000, Lukic faz o seguinte resumo:

Até a década de 2000, a reforma tributária foi marcada pela discussão sobre a mudança do ICMS, o fim da guerra fiscal, bem como a manutenção das contribuições sociais. A conclusão desse processo é que qualquer proposta de alteração do ICMS não será aprovada politicamente se não for acompanhada de um mecanismo de compensação para as perdas dos Estados. Esse mecanismo deve garantir, mesmo que temporariamente, a capacidade dos Estados de gerir a política fiscal. Além disso, a extinção das contribuições sociais não se mostrou viável, tendo em vista que essa medida implicaria na renúncia de uma parcela significativa das receitas do governo federal. O governo federal não poderia aceitar uma redução em suas receitas, tendo em vista que havia se comprometido a alcançar as metas fiscais acordadas com o FMI, de acordo com o que foi exposto anteriormente. Nesse sentido, algumas propostas foram difíceis de serem aprovadas, tendo em razão da discordância do governo federal. (LUKIC, 2014, p. 301)

Nesse contexto de dificuldade, optou-se por fazer mudanças graduais, que seriam aprovadas com maior facilidade. Somaram-se, então, à “lei Kandir”, outras alterações de cunho fiscal no início da década de 2000. Entre elas: a Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000; a criação da CIDE

sobre combustíveis e a prorrogação da CPMF em 2001 e a chamada “minirreforma tributária”, que fez o PIS e o PASEP serem não cumulativos, em 2002. Assim se encerrou o governo FHC.

Em 2003 chega ao poder Luiz Inácio “Lula” da Silva com aparente potencial de fazer a reforma tributária acontecer, considerando o apoio político que conseguira juntar durante as eleições. Logo no início de seu governo, no entanto, para reequilibrar a economia, já que ela havia se tornado instável durante as eleições, Lula resolveu continuar com a política fiscal de FHC, mantendo os juros em patamares altos e firmando acordos com o FMI.

Seguindo as diretrizes do governo FHC quanto às mudanças tributárias, Lula apresentou em abril de 2003 sua primeira proposta de reforma tributária no Congresso, a PEC 41/03, que apresentava como propostas outra prorrogação da CPMF, a cobrança de PIS e Cofins sobre produtos importados, a que talvez fosse a mais controversa das medidas, a padronização das alíquotas do ICMS, para combater a guerra fiscal, além de propor a progressividade de alguns impostos (ITR, ITBI e ITCMD) e a criação do previsto imposto sobre grandes fortunas.

A proposta inicial recebeu, como já era esperado, várias críticas, acabou sendo alterada em vários pontos. Ao fim das discussões na Câmara e depois no Senado, a proposta foi em grande parte esvaziada e apenas algumas questões urgentes foram aprovadas, destacando-se a prorrogação da CPMF até 2007 e a repartição de um quarto da CIDE sobre os combustíveis para estados e municípios.

Nos anos seguintes, outras tentativas de reforma tributária foram discutidas na forma de PECs, tais como a PEC 228/04, a PEC 285/04 e a PEC 293/04. Segundo Lukic:

No entanto, mesmo com a vontade de alguns deputados para avançar a reforma tributária, o assunto, mais uma vez, não foi aprovado. A primeira tentativa de reforma da tributação do governo Lula, portanto, falhou. Os conflitos entre os interesses da União, dos Estados ricos, dos Estados pobres e, em menor parte, da coalizão de empresas foram responsáveis por essa falha. As medidas adotadas, portanto, permaneceram pontuais e muito mais voltadas a garantir o nível de recursos da União, do que para efetuar uma mudança na estrutura do sistema tributário. Mais uma vez, o assunto mais polêmico se referia às mudanças no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, que ocasionou uma forte disputa entre os Estados. (LUKIC, 2014, p. 335)

O governo Lula volta em seu segundo mandato, orientado por um paradigma diferente, “incrementalista”. Segundo Barbosa e Sousa, assim como citado por Lukic:

Os defensores desse novo paradigma “incrementalista” seguem três linhas de ação segundo Barbosa e Souza: a) a adoção de estímulos fiscais e monetários para acelerar o crescimento e aumentar o potencial de produção da economia; b) a aceleração do desenvolvimento social, através de transferências de renda e o aumento do salário-mínimo; e c) o aumento do investimento público e a retomada do papel do estado no planejamento a longo prazo. (BARBOSA; SOUZA, 2010, apud LUKIC, 2014, p. 337)

Entre as medidas tributárias resultados desse novo “paradigma”, o PAC (Plano de Aceleração do Crescimento), previa alguns cortes de tributos visando o aumento do consumo e o estímulo do investimento privado. Com a chegada da crise, outras medidas temporárias de desoneração foram adotadas, como a redução do IPI de diversos produtos.

Em 2008, Lula apresentou a PEC 233/08, que seria a sua última tentativa de reforma tributária. Nela estavam algumas propostas que alterariam de forma mais substancial o sistema tributário, tais como a substituição dos tributos sobre consumo por um IVA federal, a unificação da legislação do ICMS, a incorporação da CSLL ao IRPJ e a redução da contribuição social. Essa proposta tinha como principais objetivos, segundo Lukic:

[...] simplificar o sistema tributário nacional, avançar o processo de redução da carga tributária e eliminar as barreiras que impedem o crescimento da economia brasileira e a competitividade das empresas, eliminar a guerra fiscal entre os Estados, e melhorar a política de desenvolvimento regional do governo. (LUKIC, 2014, p. 346)

A proposta foi recebida com muitas críticas, principalmente dos Estados do sudeste, e de alguns setores da coalizão empresarial. Após várias prorrogações quanto a votação do projeto e muitos desentendimentos principalmente quanto às alterações relativas ao ICMS, o projeto acabou não sendo votado durante o governo Lula.

No governo Dilma Rousseff, a reforma tributária deixou de ser prioridade. Desde o começo de seu governo, nunca houve muitas discussões acerca de uma possível grande alteração tributária. Optou-se por se fazer algumas alterações pontuais na legislação tributária, o que não resolveu os principais problemas do STN.

A partir de 2014, o fato de a crise política e econômica ter tomado proporções tão grandes fez com que a possibilidade de discussão sobre reforma tributária voltar à tona ficasse a cada dia mais remota. O Congresso ocupou-se com questões consideradas pelos parlamentares como mais urgentes, ficando a reforma tributária em segundo plano.

Apesar de ter sido deixada de lado por tantos anos, a necessidade de uma reforma tributária mais profunda no Brasil nunca foi tão grande. Ao passa dos anos, problemas que eram menores foram ampliando e outros novos problemas foram surgindo. A seguir, serão apresentados alguns dos maiores problemas tributários pelos quais passa o Brasil: a enorme complexidade da tributação, a carga exagerada e a regressividade característica de um sistema tributário focado no consumo, como é o Sistema Tributário Brasileiro.

2. OS GRANDES PROBLEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS

2.1 A complexidade da tributação brasileira

Décadas de criações de novos tributos e respectivas normatizações tanto em âmbito federal quanto em âmbitos estadual e municipal, fizeram, aos poucos, o regramento tributário brasileiro se tornar um dos mais complexos do mundo. E toda essa complexidade gera custos administrativos desnecessários não apenas aos contribuintes, mas também ao próprio Fisco.

Uma pesquisa continuada promovida pela consultoria financeira internacional TFM Group resulta na publicação anual do “Financial Complexity Index”, que pode ser traduzido para a Língua Portuguesa como “Índice de Complexidade Financeira”. Esse índice ranqueia vários países quanto à complexidade encontrada pelas empresas em cada um deles para cumprir com todas as obrigações tributárias e contábeis e é usado como parâmetro para avaliações quanto à expansão internacional de negócios.

Em sua última publicação, “The Financial Complexity Index 2017”, a TFM Group ranqueou o Brasil como o 2º país mais complexo do mundo para se cumprir as obrigações tributárias e contábeis. Assim como mostra a tabela a seguir, retirada da referida publicação:

Tabela 1 – Ranking Global de Países por Complexidade Financeira em 2017¹

JURISDICTION	REGION	GLOBAL RANKING
TURKEY	EMEA	1
BRAZIL	AMERICAS	2
ITALY	EMEA	3
GREECE	EMEA	4
VIETNAM	APAC	5
COLOMBIA	AMERICAS	6
CHINA	APAC	7
BELGIUM	EMEA	8
ARGENTINA	AMERICAS	9
INDIA	APAC	10
FRANCE	EMEA	11
BOLIVIA	AMERICAS	12
ALBANIA	EMEA	13
KAZAKHSTAN	EMEA	14
MEXICO	AMERICAS	15

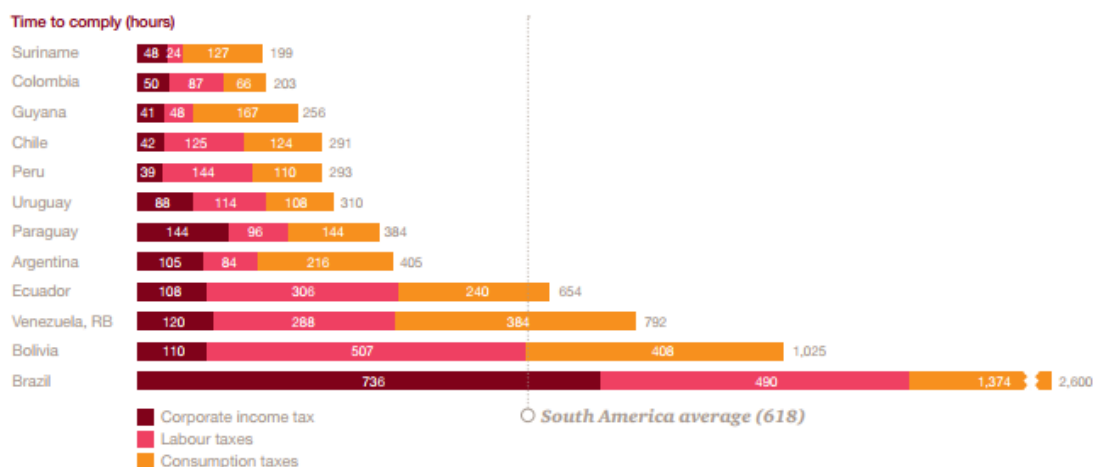
¹ Fonte: TFM GROUP, 2017, p. 8. Disponível em: <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2017/financial-complexity-index-2017/>

Outras diversas pesquisas internacionais chegam a resultados parecidos. A pesquisa realizada pela PwC (PricewaterhouseCoopers), uma das maiores empresas globais de consultoria e auditoria, intitulada “Paying Taxes 2014”, título que pode ser traduzido para a Língua Portuguesa como “Pagando Impostos 2014”, analisou a tributação em 189 países e chegou à conclusão que o Brasil é o país onde uma empresa leva mais tempo para cumprir com suas obrigações tributárias:

The time to comply is lowest in the United Arab Emirates where it takes 12 hours to deal with the taxes that apply, all of which are labour taxes. The highest number of hours is still taken by our company in Brazil. It takes 2,600 hours, or more than a year for a full time person, with more than half of this time being spent on consumption taxes. (PWC, 2014, p. 21)

Em tabela apresentada nesta mesma publicação, a empresa de consultoria compara o tempo gasto com o pagamento de impostos nos países da América do Sul:

Gráfico 1 – Número de horas anuais gastas para cumprimento das obrigações tributárias nos países da América do Sul (pág 162)²



Todo esse tempo necessário para o cumprimento das obrigações tributárias no Brasil evidencia uma complexidade exacerbada na estrutura tributária, complexidade tal que não atrapalha só as empresas nacionais, mas também afasta investimentos externos da economia brasileira.

² Fonte: PWC, 2014, p. 162. Disponível em <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>

Diante da instabilidade política que se arrasta já há quase uma década no Brasil, é imprescindível que desenvolvamos outros atrativos para investidores internacionais. Um sistema simplificado para pagamento de tributos mostrou-se como eficiente para gerar investimentos externos em diversos países, caso dos Emirados Árabes Unidos, Suíça, Singapura e todos os outros países em que há facilidade para se cumprir obrigações tributárias.

Quanto maior for a integração de um país com a economia mundial, melhores acabam sendo as condições para a população deste. E a alta complexidade presente em nossa estrutura tributária apresenta-se como um dos grandes entraves a esta integração.

O reconhecimento de alta complexidade tributária e a consequente busca pela simplificação traz uma questão fundamental: quais são as principais origens da complexidade?

Sobre esta questão, TMF Group apontou que:

A total of 90+ taxes, duties and contributions are charged in Brazil. All taxes are based on different government sphere of federal taxes, state taxes and municipal taxes. Knowing which taxes to pay, to which government entity, and for which product or service poses a serious challenge to businesses operating in Brazil. There are different types of taxes, different deadlines, and different rates that vary from state to state and from municipality to municipality. The complexity of Brazil's tax system often results in businesses either paying the wrong amount of tax or paying tax on the wrong goods and services. (TMF GROUP, 2017, p. 17)

Analisando esta constatação do TMF Group, observamos que grande parte da complexidade fiscal encontrada no Brasil é proveniente das falhas em nosso sistema federativo, principalmente da falta de integração e congruência entre suas esferas governamentais. Em outras palavras, temos um sistema federativo fiscal muito desorganizado e confuso para o contribuinte, em que não há preocupação de cada esfera com a integração de seu sistema com os sistemas das outras esferas. A esta desorganização acrescenta-se ainda a quantidade excessiva de tributos, com “tipos, prazos e alíquotas que variam de estado para estado e de município para município” (TMF GROUP, 2017, p. 17, em tradução própria)

Tantos tributos, organizados de forma tão complexa e confusa geram ainda uma carga tributária muito alta, que acaba por inibir a produtividade e competitividade das empresas brasileiras,

dificultando, assim, o crescimento econômico nacional e, conseqüentemente, a melhora na condição de vida de sua população em geral. Sobre isso, o tópico seguinte.

2.2 A carga tributária que inibe o crescimento

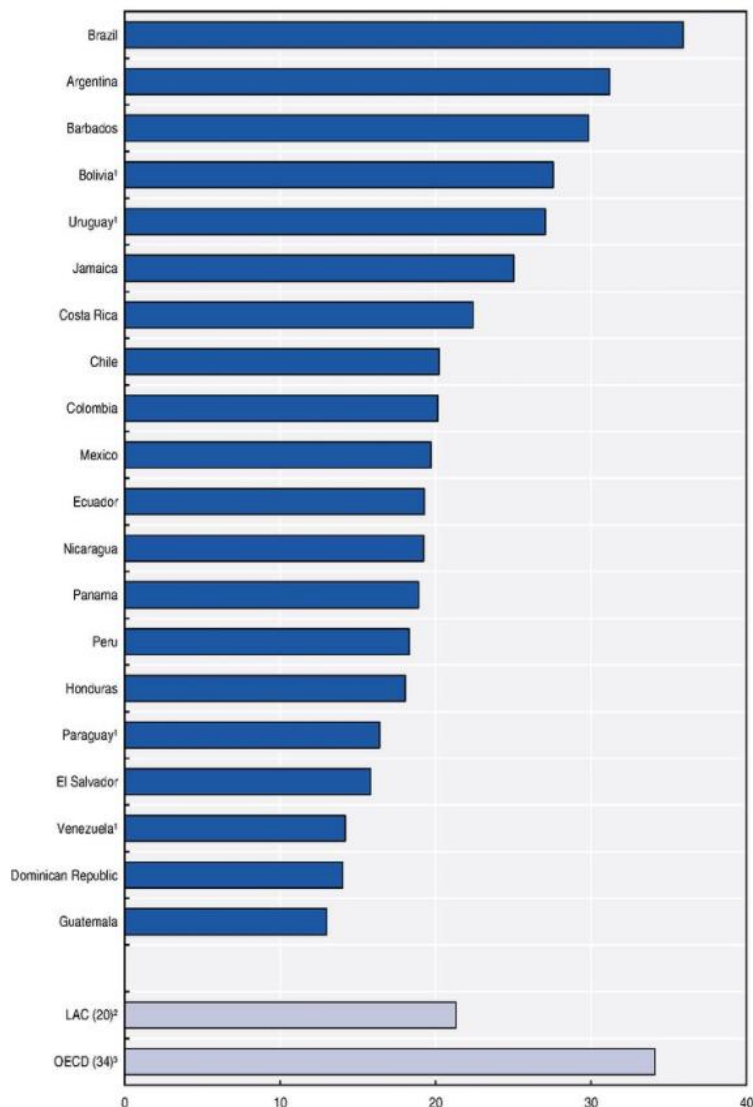
Outro grande problema encontrado no sistema tributário brasileiro é a carga tributária, que é muito alta, principalmente quando comparada às de outros países que possuem situação socioeconômica parecida com a brasileira. Esta alta carga acaba por atrapalhar o crescimento, além da produtividade e competitividade da economia nacional.

A carga tributária de um país deve ser compatível com a capacidade contributiva de sua população, além de levar em conta a economia como um todo, equilibrando-se de tal forma a permitir novos investimentos e o conseqüente crescimento econômico desse país.

No Brasil, houve ao longo dos anos um grande aumento na quantidade de tributos, o que ocasionou a antes citada complexidade na estrutura tributária. Outro problema também surgido a partir dessa criação indômita de tributos foi o aumento da carga além do que suportaria a economia brasileira para manter-se em patamar de alto crescimento e desenvolvimento econômico como já se manteve e como se mantém muitos outros países em desenvolvimento até hoje.

Comparada às dos outros países da América Latina, por exemplo, a carga tributária do Brasil é enorme, sendo, inclusive, a maior entre todos os países que compõem essa região. O gráfico a seguir, constante da publicação “*Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2013*”, da OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, compara a arrecadação de 2013 dos países da América Latina em relação ao PIB:

Gráfico 2 – Total de arrecadação tributária em porcentagem do PIB, 2013³



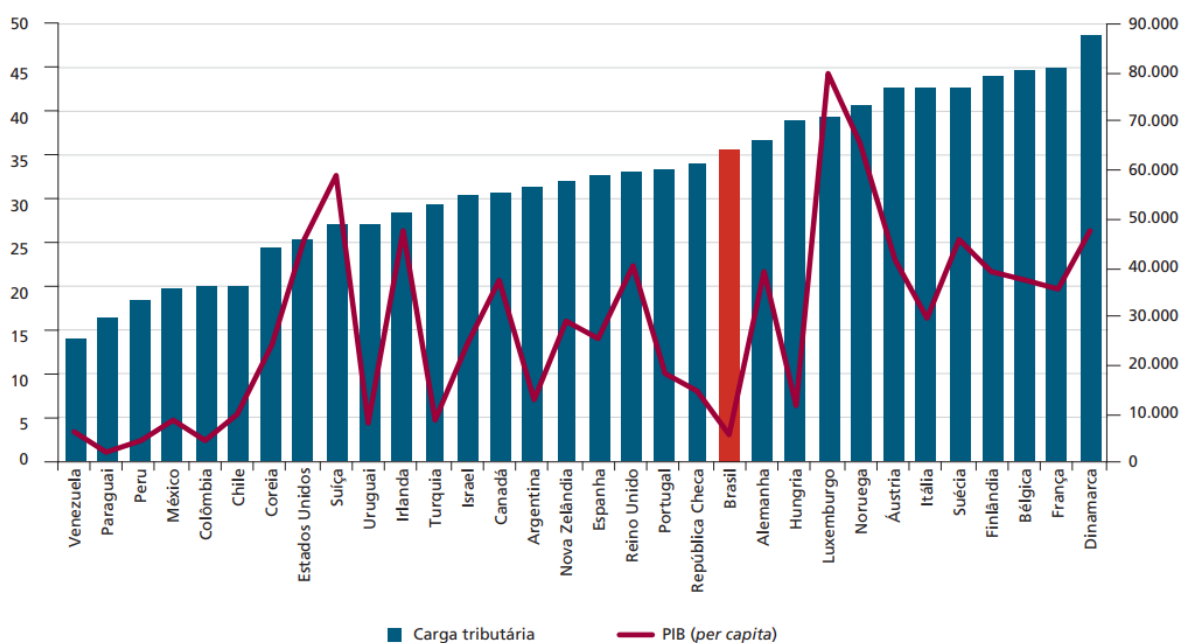
Verifica-se no gráfico acima, que a carga tributária brasileira é quase o dobro que a média dos países latino-americanos, chegando a ser maior que a média dos países membros da OCDE.

Apesar de não garantir o mesmo nível de vida, com segurança, educação e saúde de qualidade, o Estado brasileiro onera sua população e suas empresas na mesma proporção, ou até em maior proporção que muitos dos países mais desenvolvidos do mundo. O Brasil, mesmo possuindo renda *per capita* muito baixa em comparação a eles, mantém a carga tributária em patamar

³ Fonte: OECD, 2015, p. 29. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2015_rev_lat-2015-en-fr#.WgrobUqnGuc#page31

superior aos 35%, maior do que países como Estados Unidos, Suíça e Canadá. Podemos atestar esse desajuste ao analisarmos o gráfico a seguir, retirado do artigo “Tributação sobre empresas no Brasil: Comparação Internacional”, de autoria de Gabriel Gouvêa Rabello e João Maria de Oliveira, que utilizaram como base dados da OCDE e do Banco Mundial:

Gráfico 3 – Carga tributária e renda per capita: países selecionados, 2013⁴
(em % do PIB e US\$)



Fonte: OCDE e Banco Mundial.
Elaboração dos autores.

São vários os motivos que fizeram com que a carga tributária brasileira ficasse tão alta. Além da já citada descontrolada criação de tributos, outro desses motivos é a forma abusiva de cálculo de alguns destes. Ao se calcular o ICMS, por exemplo, utiliza-se o método de “cálculo por dentro”, que é na prática uma majoração da alíquota que ignora completamente o princípio tributário da transparência.

Sobre o “cálculo por dentro”, Isaias Coelho, em seu texto “Cálculo do ICMS ‘por dentro’: prática ultrafiscalista?”:

⁴ Fonte: RABELLO e OLIVEIRA, 2015, p. 37. Disponível em:
http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5714/1/Radar_n41_tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf

O cálculo do imposto como porcentagem do valor da propriedade ou dos bens transacionados, método chamado de ad valorem, é tão antigo quanto o Império Romano. O que não é antigo é a prática de incluir o imposto na sua própria base, portanto cobrar imposto sobre imposto como se faz com o ICMS. Esta prática, chamada popularmente de cálculo “por dentro”, foi introduzida na criação do ICM (precursor do ICMS) em 1966.

Um exemplo: Suponha a venda de um artigo por 100 reais (antes de calcular o imposto) e um imposto de 18%. Pelo método tradicional ou “por fora”, o imposto é calculado com o uso da fórmula simples seguinte:

$$\text{Imposto} = 18\% \times \text{R}\$100,00 = \text{R}\$ 18,00.$$

Já no método de cálculo “por dentro”, do ICMS, o imposto é calculado como segue:

$$\text{Imposto} = 18\% \times (\text{R}\$100,00 + \text{Imposto}) = \text{R}\$ 21,95 \text{ (aproximadamente).}$$

A inclusão do imposto na sua própria base de cálculo é equivalente a adotar uma alíquota efetiva majorada, no exemplo 21,95% ao invés da alíquota nominal de 18%. (COELHO, s.d., p. 1)

Esta prática, introduzida na criação do ICM em 1966, como disse Coelho, é hoje utilizada no cálculo do ICMS, prática chancelada pelo parágrafo 1º do artigo 13 da LC nº 87, a “Lei Kandir”:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (BRASIL, 1996)

Outros tributos também se espelharam no ICMS e são calculados “por dentro”, caso do PIS e da Cofins.

Uma outra forma de cálculo que aumenta a carga tributária sem levar em conta a transparência tributária é a inclusão dos próprios tributos que já foram calculados por dentro na base de cálculo dos outros. Desta forma, o PIS, a Cofins e o ICMS compõem a base de cálculo não apenas deles próprios, mas de cada um dos outros dois tributos.

Estes fatores apresentados geram uma grande carga tributária, mas esta se mantém alta principalmente pela alta demanda por recursos que pede o Estado brasileiro, da forma como está hoje, para cumprir seus papéis. É notório que em quase todas as áreas, reestruturações administrativas possibilitariam além de uma melhor qualidade das prestações dos serviços públicos mais essenciais, uma possível diminuição na carga tributária.

Sabe-se que uma reforma tributária não pode alterar de forma abrupta a carga tributária do Brasil, sob pena de causar uma grande instabilidade nas contas públicas. Ela deve, no entanto, ser capaz de abrir caminho para uma futura redução dessa carga, sendo que dependendo do crescimento econômico que for por ela gerado, a arrecadação continue no mesmo patamar de antes, perfazendo, porém, uma parcela menor do PIB, já que este estará ampliado. Desta forma, a economia e a população brasileiras poderão ter maiores chances de prosperar.

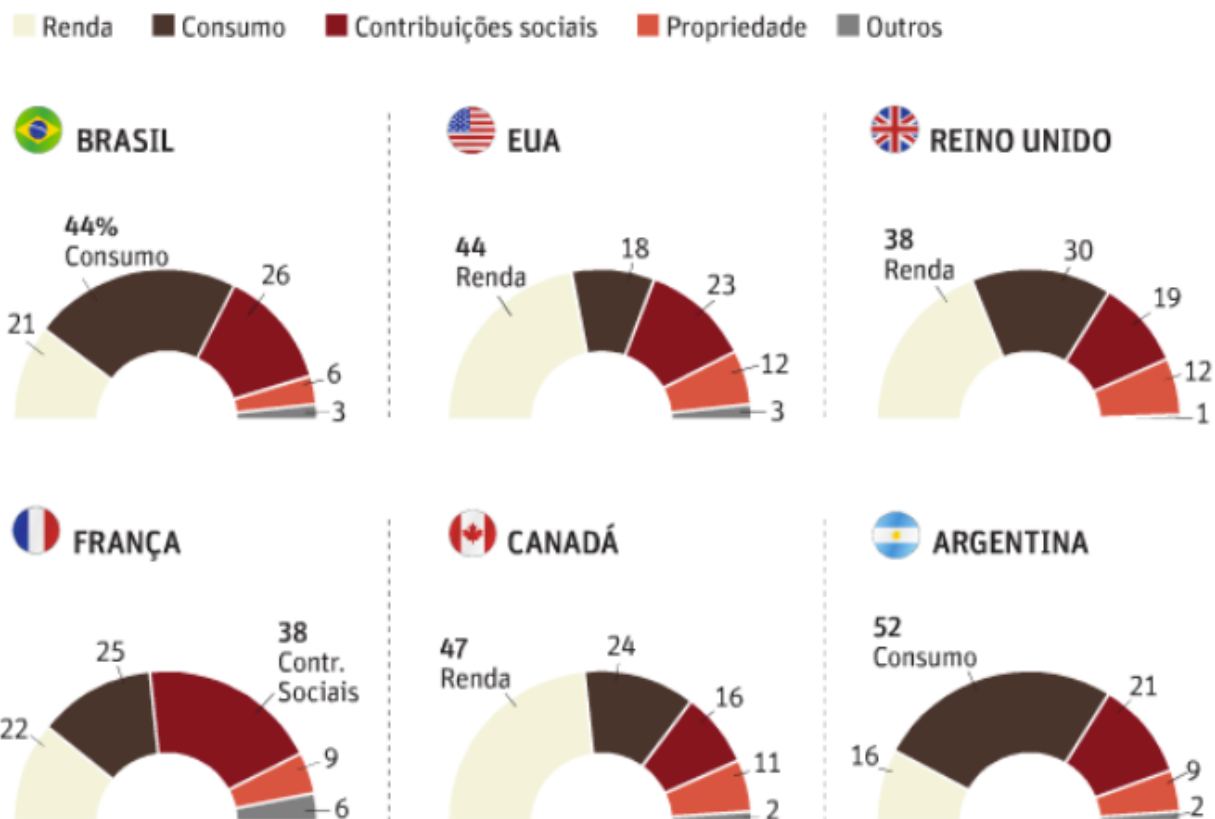
2.3 A regressividade da tributação no Brasil

Além de ser complexa e alta a ponto de inibir o crescimento econômico, a carga tributária brasileira é muito regressiva. Basicamente, diz-se regressiva a tributação que recai com maior peso, proporcionalmente à renda, sobre as camadas mais baixas do que sobre as camadas mais altas de uma sociedade.

O que se deve objetivar, no entanto, é que o sistema tributário seja neutro ou progressivo, de tal forma que cada cidadão contribua de forma diretamente proporcional à sua condição econômica, ou seja, que a tributação de uma pessoa de baixa renda seja proporcionalmente menor ou no máximo igual à de outra pessoa que possua mais alta renda, mas nunca maior.

Costuma-se apontar como uma das principais causas da regressividade tributária no Brasil a sua alta dependência nos tributos incidentes sobre o consumo. Dentre esses tributos podemos citar o ICMS, o ISS e o IPI como os principais, mas também vários outros, como o PIS, a Cofins, que acabam recaindo sobre o consumidor final. A seguir, gráfico publicado em 2013 na Folha de S. Paulo, elaborado a partir de dados da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, que ilustra a composição tributária brasileira e a compara com a de outros países:

Gráfico 4 – Composição da arrecadação, em %⁵

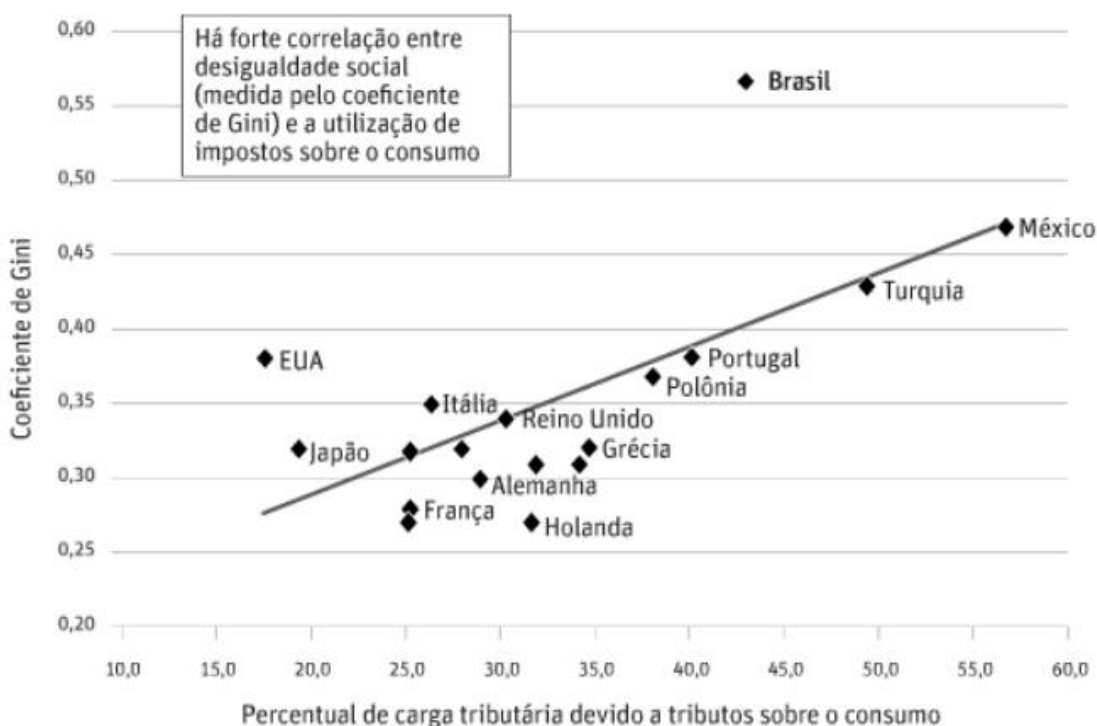


Verifica-se neste gráfico, que comparada à composição tributária de países desenvolvidos, a matriz brasileira, assim como a argentina, é muito mais focada em tributos sobre o consumo. Essa grande incidência de tributação sobre o consumo é, na verdade, muito comum entre países latino-americanos e outros países que sofrem com fortes desigualdades sociais.

No gráfico a seguir, também feito a partir de dados da OCDE e publicado em 2013 na Folha de S. Paulo, verifica-se uma clara correlação entre o emprego de impostos sobre consumo e a desigualdade em países com mais de 10 milhões de habitantes:

⁵ Fonte: FOLHA DE S. PAULO, 2013. Disponível em <http://direito.folha.uol.com.br/blog/imposto-sobre-consumo-x-imposto-sobre-renda>

Gráfico 5 – Desigualdade social x Impostos sobre consumo⁶



De forma geral, estes tributos que recaem sobre o consumo são indiretos, o que significa dizer que eles, apesar de formalmente terem como seus contribuintes de direito as empresas que fazem parte das cadeias produtivas e comerciais de determinado produto, a carga tributária é toda transferida aos consumidores finais, que são os chamados ‘contribuintes de fato’ destes tributos.

Sabe-se que os cidadãos de baixa renda com frequência gastam tudo o que ganham mensalmente apenas para subsistência própria e da própria família. Isso significa dizer que é comum que todo o salário mensal de um trabalhador já tenha sido consumido pouco tempo depois de recebido por ele. Considerando que a tributação brasileira é focada em consumo, verifica-se uma grande incidência tributária sobre todo o salário desse trabalhador, sendo que uma grande parte de seu dinheiro acaba servindo para o pagamento de impostos.

Segundo pesquisas, quanto menor for a renda de uma família brasileira, mais tributos ela pagará. E esta desproporção aumenta a cada ano, assim como podemos identificar na tabela abaixo,

⁶ Fonte: FOLHA DE S. PAULO, 2013. Disponível em <http://direito.folha.uol.com.br/blog/imposto-sobre-consumo-x-imposto-sobre-renda>

constante de publicação do IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada intitulada “Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil”:

Tabela 2 – Brasil: Distribuição da carga tributária bruta segundo faixa de renda em salários mínimos⁷

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

Como visto no gráfico acima, famílias com renda de até 2 salários mínimos gastaram mais da metade de sua renda com tributos em 2008, enquanto famílias com renda superior a 30 salários mínimos gastaram menos de 30%. Isso se reflete no tempo que cada família despendeu naquele ano apenas para pagar seus tributos, dados que podem ser encontrados à direita da tabela.. Vemos também pela tabela, que esta desproporção tende a aumentar com o tempo, já que foi isso que aconteceu entre 2004 e 2008.

A partir disso, nota-se que apesar da carga tributária e dos dias de trabalho necessários para as famílias de maior renda já serem muito altos, para as de menor renda são ainda mais. E o problema de uma pessoa de baixa renda gastar grande parte do que ganha em tributos é que isso desrespeita completamente o princípio da capacidade contributiva, um dos princípios limitadores do poder de tributar do Estado, juntamente com a legalidade, a isonomia tributária, a anterioridade, a anterioridade nonagesimal, a irretroatividade, a vedação ao confisco e a não limitação ao tráfego de pessoas ou coisas.

⁷ Fonte: IPEA, 2009, p. 4. Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf

O princípio da capacidade contributiva é amplamente reconhecido como importante, visto que que a maioria dos países o adota como pilar da tributação. E o é há muito tempo. Segundo José Ricardo Meirelles, em seu artigo “O Princípio da Capacidade Contributiva”:

A expressão capacidade contributiva é tão antiga quanto a ciência das finanças, tendo com esta uma relação direta e imediata. Os ideais de justiça distributiva formulados por filósofos gregos já continham em seus fundamentos as bases do princípio de que os indivíduos deveriam concorrer para as necessidades da coletividade na medida de suas forças econômicas. Existem registros, em Atenas, de uma contribuição para o custeio da marinha nacional, devida por todo cidadão cuja fortuna atingia dez “talentos”; escrevendo-se num registro a importância com que cada cidadão era obrigado a contribuir, observando-se as faculdades de cada um. (MEIRELLES, 1997, p. 333-334)

No Brasil verifica-se mencionado esse princípio em praticamente todas as suas constituições desde a de 1824. Esse princípio também está constante na constituição brasileira de 1988 sob a seguinte forma:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (BRASIL, 1988)

Ou seja, uma pessoa não pode ser mais onerada com tributos do que ela suporta pagar. Ao tributá-la, o fisco deve respeitar, entre outras coisas, sua condição econômica.

Nesse sentido, apesar de não estar explícita em nossa Constituição, a garantia do mínimo existencial deve ser observada ao se apurar a capacidade contributiva de alguém. Segundo Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D’Araújo e Sandra Regina da F. Paulino, no artigo “Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos”, publicado em 2013:

Entendemos por mínimo existencial a parcela mínima de direitos constitucionais básicos para a sobrevivência digna do cidadão e de sua família, que se configura como um espaço do contribuinte intributável pelo Estado. Apesar de não estar expresso na

Constituição, como ocorre com a vedação ao confisco, não se pode negar a proteção que ela lhe confere.

É claro que essa parcela mínima de sobrevivência digna dos cidadãos é relativa e depende das particularidades de cada contribuinte, sendo sua mensuração algo complexo, pois envolve diversas variáveis: históricas, regionais, sociais e individuais.

Considera-se, no entanto, para essa mensuração, a existência de uma base absoluta, de um núcleo essencial, representado pelas necessidades sociais elementares e, por isso, direitos do cidadão e obrigações do Estado. (GASSEN, D'ARAÚJO e PAULINO, 2013, p. 221 e 222)

É de senso comum o fato que as famílias de baixa renda não ganham o suficiente para terem uma sobrevivência digna. Ao se tributar estas pessoas em mais de metade de sua renda (por meio indireto), o Estado brasileiro as deixam ainda mais distantes deste mínimo existencial.

Apesar de a tributação sobre o consumo ser a principal causadora da regressividade na tributação brasileira, não se pode generalizar esse tipo de tributação como necessariamente regressivo. Enquanto uma tributação que incide sobre todos os produtos e serviços mais ou menos da mesma forma causa regressividade, uma tributação sobre o consumo que leva em conta a essencialidade de cada produto ou serviço pode ser progressiva. Isso ocorre porque praticamente todo o consumo de uma família de baixa renda vai ser em produtos e serviços essenciais para a sua sobrevivência, enquanto famílias de mais alta renda vão gastar maior parcela de suas rendas em produtos supérfluos.

Sabendo disso, para que seja diminuída a regressividade em determinado país, um método eficaz seria a isenção ou ao menos a redução das alíquotas incidentes sobre produtos e serviços básicos. Desta forma, famílias de baixa renda pagariam poucos impostos, podendo então viver com maior dignidade.

Sobre isso, constata-se que na tributação brasileira, apesar de haver certa seletividade quanto à essencialidade dos produtos e serviços, ainda há grande incidência de impostos sobre o consumo de produtos e serviços básicos. Espera-se, portanto, que nas próximas reformas tributárias esses produtos e serviços recebam alíquotas reduzidas ou até zeradas, fazendo com que o sistema tributário brasileiro seja mais justo, e respeite o princípio da capacidade contributiva de seus contribuintes.

2.4 A necessidade de uma nova reforma tributária

Apresentados alguns dos maiores problemas pelos quais passa a tributação brasileira, chega-se a conclusão que a legislação nacional que trata deste tema não se adequa a realidade e, por isso, necessita de passar por uma profunda reforma.

A extrema complexidade por si só, já seria motivo suficiente para que fosse feita tal reforma, já que uma tributação mais simples beneficiaria todos os setores sociais, desde o contribuinte que diminuiria gastos de tempo e capital com a administração do pagamento desses tributos até o próprio Fisco, já que poderia tornar a gestão de cobrança dos tributos muito mais eficiente, fazendo com que os altos gastos públicos com essa gestão fossem empregados de forma mais sensata pelo governo.

Outro ponto que também seria muito benéfico, em conjunto com a simplificação, seria a diminuição da carga tributária, já que nos patamares em que ela se encontra, impede o crescimento econômico e a melhoria na qualidade de vida da população, que acaba muitas vezes tendo até o seu mínimo existencial invadido pelos altos tributos que desconsideram a essencialidade dos produtos e serviços consumidos.

Complementarmente, além de ser muito complexa e muito alta, a legislação tributária também não promove uma cobrança equitativa de tributos aos vários estratos sociais, já que, assim como pode ser notado pelos dados apresentados, não há uma preocupação em respeitar a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Apesar de o momento de profunda instabilidade política e econômica pelo qual passa o Brasil tornar mais evidentes os problemas na legislação tributária, esses já não são recentes. Prova disso são as inúmeras propostas de reforma apresentadas ao longo das últimas décadas, propostas que quase sempre pretenderam alguma forma de simplificação à tributação, que tentaram substituir ou modificar os tributos mais problemáticos, como o ICMS, que buscaram gerar mais equidade à distribuição da tributação entre os brasileiros das variadas faixas de renda, além de uma partilha mais eficiente dos tributos entre as esferas federal, estaduais e municipais.

O sucesso de tais propostas, por diferentes motivos, não foi grande, o que gera um prolongamento da duração dos problemas tributários, que por sua vez atrapalha a economia

nacional a desenvolver-se, a nossa população mais pobre a ascender socialmente, os nossos estados e municípios da federação a resolverem efetivamente as questões locais, entre numerosos outros problemas que se acumulam e se ampliam ao passar dos anos.

É por isso que mesmo não havendo um bom histórico recente de sucessos quando o assunto é reforma tributária, é importante que não haja estagnação nas discussões e que as propostas de alteração do STN não parem de chegar às pautas do legislativo. Só assim pode-se manter a legislação aberta às esperadas mudanças.

A seguir, será feita análise da mais nova proposta de reforma tributária, a qual se encontra em discussão no Congresso Nacional e promete trazer muitas mudanças à legislação tributária vigente. Será ela examinada em seus principais pontos, que serão então avaliados ante os problemas já apresentados ao longo deste capítulo, podendo-se chegar ao final a uma conclusão quanto ao potencial de efetividade desta proposta.

3. A NOVA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM DISCUSSÃO NO CONGRESSO NACIONAL

3.1 Aspectos gerais e finalidades da reforma: foco na economia e na simplificação

Diante de tantos problemas gerados pelo ultrapassado sistema tributário que temos atualmente no Brasil, problemas que, em maioria, não foram resolvidos pelas diversas propostas de reforma tributária apresentadas ao longo das últimas décadas, surge na Câmara dos Deputados uma nova proposta.

A minuta do projeto foi apresentada em agosto de 2017 na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, sob relatoria de Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), que apresentou o relatório final da proposta no mês seguinte. O parlamentar pretende colocar a proposta, que tomará forma de PEC, em votação no plenário ainda no ano de 2017.

Segundo o relator, esta proposta é fruto de um longo trabalho e de muita discussão com diversos setores de toda a sociedade brasileira. Em seu discurso na reunião da comissão ocorrida no dia 28/09/2017, disse Hauly:

Eu tenho feito palestra pelo Brasil inteiro — já foram 77 palestras. Mais de 15 mil pessoas estão diretamente envolvidas e milhares de outras indiretamente envolvidas. Foram mais de 500 as entrevistas e mais de 150 as audiências concedidas para todos os setores, trabalhadores, empresários, segmentos de Municípios e Estados, Governo Federal e seus diversos setores. Essa discussão foi e está sendo de fundamental importância para a transparência, para a busca do consenso neste tema tão complexo e, para alguns como eu, tão simples de solucionar. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017)

O relator deixa claro nesta reunião o caráter econômico e simplificador de sua proposta, ao salientar que sua proposta é, na verdade, “uma reengenharia tributária, tecnológica, simplificadora, de inclusão social, de desenvolvimento econômico” (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017). Segue falando que até 1980 o Brasil cresceu muito economicamente, mas que depois desse ano nunca mais teve uma economia plena, com as altas taxas de crescimento do passado:

A estrutura tributária é a pedra angular que vai colocar o Brasil no trilho que seguiu até 1980. Desde o começo do século XX, o Brasil já vinha crescendo bem. Acentuou o seu

crescimento de 1930 até 1980. [...] Nós crescemos, durante 50 anos, 6,3% ao ano, quase o dobro do crescimento americano, quase o dobro do crescimento mundial. De 1981 até agora, 2016, caímos, caímos e caímos para 2,12%. Perdemos em média 4 pontos do PIB anualmente —calculem o resultado de 37 anos crescendo 4 pontos a menos por ano. [...] Qual foi a maldição que se abateu sobre o Brasil a partir de 1981, nos últimos 4 anos do Governo militar? Em 1980 crescemos 10%, e caímos para menos 4% em 1981. O que derrubou o Governo militar foi a crise econômica brutal. Em seguida, houve várias crises econômicas. Veio a Constituinte Cidadã, e não resolveu o problema da economia. Vieram os planos econômicos, e não resolveram os problemas da economia, do emprego, da geração de riqueza, da prosperidade neste País. Veio o Plano Real e combateu a inflação com a eficácia de um dos mais bem preparados planos da história econômica brasileira, mas ele durou pouco mais que 15, 16 anos. Acabou o Plano Real. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017)

É inegável que o Brasil poderia estar crescendo mais economicamente nestes últimos anos, levando em conta principalmente que tivemos, em média, um crescimento muito menor que a média dos outros países em um mesmo período, principalmente quando comparado aos outros países emergentes. A seguir, gráfico que ilustra a situação de 2000 até 2014:

Tabela 3 – Crescimento do produto interno bruto (PIB): observado e projeções do FMI (2000-2016)⁸

Crescimento real do PIB (%)	Média 2000-2008	Média 2009-2011	2012	2013	2014	2015 (p)	2016 (p)
Mundo	4,1	2,8	3,4	3,4	3,4	3,5	3,8
Economias desenvolvidas	2,3	0,4	1,2	1,4	1,8	2,4	2,4
Área do Euro	2,0	-0,3	-0,7	-0,5	0,9	1,5	1,6
Reino Unido	2,7	-0,4	0,3	1,7	2,6	2,7	2,3
Estados Unidos	2,3	0,3	2,3	2,2	2,4	3,1	3,1
Japão	1,2	-0,6	1,5	1,6	-0,1	1,0	1,2
Países emergentes e em desenvolvimento	6,5	5,5	5,1	5,0	4,6	4,3	4,7
Ásia	8,5	8,2	6,7	7,0	6,8	6,6	6,4
China	10,4	9,7	7,7	7,8	7,4	6,8	6,3
Índia	7,0	7,5	4,7	6,9	7,2	7,5	7,5
América Latina e Caribe	3,7	3,0	2,9	2,9	1,3	0,9	2,0
Brasil	3,7	3,3	1,0	2,7	0,1	-1,0	1,0
Europa Central e Oriental	4,7	2,0	1,4	2,9	2,8	2,9	3,2
Comunidade de Estados Independentes	7,4	1,0	3,4	2,2	1,0	-2,6	0,3
Rússia	7,0	0,2	3,4	1,3	0,6	-3,8	-1,1
Oriente Médio e Norte da África	5,8	4,1	4,8	2,4	2,6	2,9	3,8
África Subssariana	5,8	4,5	4,4	5,2	5,0	4,5	5,1
África do Sul	4,2	1,7	2,5	2,2	1,5	2,0	2,1
Comércio internacional — volume	6,7	2,8	2,9	3,5	3,4	3,7	4,7

⁸ Fonte: IPEA, 2015, p. 95. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/conjuntura/150430_cc_abr2015_economia_mundial.pdf

Seguindo no discurso de Haully, ele aponta o peso que tem o sistema tributário sobre o desempenho da economia e dos indicadores sociais brasileiros:

No nosso entendimento — e eu tenho propagado isso —, o grande e maior erro, mais da metade do problema econômico do não desenvolvimento brasileiro, da não geração de empregos, da não distribuição de riquezas, é o sistema tributário. Por isso, ela é chamada mãe das reformas. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017)

Observa-se na fala do parlamentar, por varias vezes, a ênfase na simplificação do sistema tributário, simplificação que tem como alicerce a substituição de vários tributos por um único imposto sobre valor agregado, dividido em duas partes, uma geral e outra seletiva. Nas palavras de Haully:

Vamos fazer as mudanças começando por esta grande reforma tributária nacional, simplificadora. A nossa proposta é bem clara, todo mundo já a conhece, já sabe dela. Está sendo debatida hoje na Academia, nas confederações de empresários e de trabalhadores e aqui no Congresso Nacional. A proposta trata, primeiro, da simplificação: eliminar ISS, ICMS, IPI, PIS, COFINS, CIDE, salário-educação, IOF e PASEP. Esses nove tributos viram um único imposto, IVA, e um pedaço do IVA chamado seletivo. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017)

A seguir será apresentada de forma mais detalhada este plano de substituição constante da proposta de reforma tributária, assim como aspectos do imposto sobre valor agregado que devem ser levados em conta antes de sua implantação e, mais à frente, outros pontos da proposta.

3.2 Novo imposto sobre valor agregado

A partir dos documentos e notícias disponíveis sobre a nova proposta de reforma tributária, percebe-se uma grande ênfase do relator em uma medida, que seria a primeira a ser adotada, e sobre a qual recairia a maior parte da responsabilidade pela tão desejada melhora da estrutura tributária brasileira. Esta medida é a substituição de diversos tributos: ISS, ICMS, IPI, PIS, COFINS, CIDE, Salário-educação, IOF e PASEP por um único imposto sobre valor agregado, dividido em duas partes, uma parte geral (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS) e outra seletiva (Imposto Seletivo – IS).

Luiz Carlos Hauly traz a caracterização desses novos impostos em documento intitulado “Reforma Tributária Proposta”, disponível no site da Câmara dos Deputados. Sobre o IBS:

O IBS, o imposto sobre valor agregado, será instituído por lei complementar federal, com regulamentação única, arrecadação centralizada e fiscalização realizada pelos Estados e pelo Distrito Federal. Esse imposto será não-cumulativo, com concessão de crédito financeiro (tudo o que a empresa adquire e usa na atividade gera crédito), cobrado “por fora” (sem incidência de imposto sobre imposto), com arrecadação integral para o Estado de destino, e não onerará bens do ativo fixo nem produtos exportados. Trata-se de um imposto sobre valor agregado assemelhado àqueles adotados pela quase totalidade dos países desenvolvidos. (HAULY, 2017, p. 5 e 6)

E sobre o Imposto Seletivo:

Já o Imposto Seletivo foi criado para trazer a alíquota do IBS, o imposto sobre valor agregado estadual, para níveis compatíveis com a média dos países desenvolvidos, e terá sua arrecadação compartilhada com os Estados, nos termos de lei complementar a ser editada. Trata-se de nossa versão dos impostos sobre consumo de produtos específicos, os excises taxes, tão consolidados na experiência internacional. Esse tributo será cobrado sobre as seguintes categorias de produtos e serviços, definidas no texto constitucional: petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, novos, bem como pneus, partes e peças nestes empregados. A lei complementar definirá quais os produtos e serviços dessas categorias estarão incluídos no Seletivo; sobre os demais, incidirá IBS. (HAULY, 2017, p. 4)

Quais seriam, no entanto, as vantagens de um sistema baseado no imposto sobre valor agregado em comparação com o sistema atual brasileiro?

A vantagem mais evidente e, de certa forma, o que mais impulsiona a vontade de se adotar o imposto sobre valor agregado no Brasil, é a simplicidade desse sistema único em comparação com as infindáveis legislações e regulamentações estaduais e municipais que gerou o sistema atual. Esta não é, porém, a única vantagem que traria a adoção do imposto sobre valor agregado ao Brasil.

Uma destas outras vantagens seria a cobrança do imposto “por fora”, como bem salientou o relator da proposta. Isso traria muito mais transparência à tributação, verificado como o cálculo

“por dentro” oculta as verdadeiras alíquotas dos impostos, algo que apesar de ser autorizado por lei, desrespeita completamente a transparência da quantia que realmente deverá ser paga. Tal transparência seria ainda mais presente considerada a não-cumulatividade e o fato de não poder este novo imposto ser cobrado “em cascata” com outros, já que será único.

Há que se tomar cuidado, no entanto, para que as alíquotas dos novos impostos sobre valor agregado não sejam muito altas. Esta seria a tendência, já que ele estaria substituindo vários tributos. Ao contrário disso, seria muito mais benéfico que se aproveitasse a ocasião de reforma, para se implantar uma alíquota única mais baixa do que a soma das alíquotas dos tributos que o novo imposto substituirá, diminuindo assim a carga tributária sobre o consumo, mesmo que fossem necessárias num primeiro momento, ampliações na arrecadação dos tributos sobre propriedade e renda para que as contas públicas ficassem equilibradas. Isto abrandaria a regressividade da tributação.

Mas, mesmo que a proporção de tributos sobre o consumo não se altere desta forma, o imposto sobre valor agregado ainda assim tornará a estrutura tributária mais progressiva. Isso porque as alíquotas sobre produtos básicos, como alimentos e medicamentos, poderão ser reduzidas.

Segundo Hauly:

Observe-se que a tributação sobre o consumo será tanto melhor, quanto menos exceções ela tiver. Pensamos que a situação ideal está em uma cobrança uniforme, com alíquota idêntica para quase a totalidade dos produtos e serviços, garantindo-se uma tributação mais baixa apenas para os alimentos, medicamentos, transporte público e bens do ativo imobilizado, sendo vedada a concessão de benefício fiscal para qualquer outro produto ou serviço. (HAULY, 2017, p. 6)

Como a concessão de benefícios fiscais será muito restrita, a tendência é que nas poucas possibilidades que restarem, estes sejam concedidos. E quem mais se beneficiará deles seriam os indivíduos das classes mais pobres da sociedade, já que os benefícios fiscais estariam concentrados em alimentos, medicamentos e transporte público (e bens do ativo imobilizado), produtos e serviços que compõem grande parte do consumo destas classes. Essa medida, portanto, deverá tornar mais progressiva a tributação no Brasil de uma forma ou de outra.

Sobre outras vantagens que traria o imposto único sobre valor adicionado, será trazida a seguir, análise comparativa da sistemática brasileira com a europeia, que já se baseia no IVA há bastante

tempo. Tal análise será baseada no artigo “A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia”, escrito pelo Professor Vasco Branco Guimarães, da Faculdade de Lisboa.

Sobre os princípios que um sistema moderno de tributação do consumo deve respeitar, aponta Guimarães:

Temos como certo que um sistema moderno de tributação do consumo deverá atender aos seguintes princípios:

- a) Neutralidade;
- b) Não discriminação;
- c) Livre concorrência;
- d) Eficácia no combate à fraude e evasão fiscal.

(GUIMARÃES, 2007, p.38)

O autor mostra, ao longo de seu artigo, que o sistema europeu de IVA atinge estes princípios acima enumerados, enquanto o sistema brasileiro de tributação sobre o consumo, ilustrado pelo autor na maioria das vezes com o ICMS e o ISS (mesmo não sendo esses os únicos) não os alcança.

Sobre a neutralidade do IVA europeu, Guimarães:

Podemos aumentar o número de transações que o resultado final será sempre idêntico, não se altera o valor do bem por via do imposto, isto é, o consumidor final pagará efetivamente a alíquota estabelecida. Existe uma neutralidade no imposto. Este imposto, além de garantir a receita, faz também que a decisão econômica não dependa do fator tributação. (GUIMARÃES, 2007, p. 52)

Sobre a não discriminação e a livre concorrência do IVA europeu:

Deve ser ressaltado que o IVA não permite o incentivo por via fiscal à produção, e viabiliza igualdade fiscal entre os produtores. Assim, os produtores europeus – quer seja português, espanhol, alemão, inglês ou lituano – têm todos igualdade de tratamento no que diz respeito aos bens produzidos para fora de seu país, dentro da União Europeia. (GUIMARÃES, 2007, p. 52)

E sobre a eficácia do IVA europeu no combate à fraude e evasão fiscal:

O IVA também é conhecido como o ‘imposto da factura’ porque interessa a todos os integrantes da cadeia de produção e circulação obter a factura para deduzir parcela do imposto por ele pago do montante que terá de recolher. Cria-se, por assim dizer, um processo de auto-regulação da cobrança do imposto, i.e., todos passam a ser ‘cobradores’ da receita do Estado. Portanto, este imposto além de garantir neutralidade econômica, garante maior eficácia na cobrança e na receita porque basta um agente econômico do circuito cumprir suas obrigações para que o Estado tenha assegurado sua receita tributária. (GUIMARÃES, 2007, p. 53)

Guimarães ainda explica que esse mecanismo de “auto-regulação” do IVA, que auxilia no combate à fraude e à evasão, é, na verdade, o motivo primordial do IVA, o motivo que levou técnicos da tributação na França criarem este imposto. Destaca também que o IVA não é um imposto complexo, fruto de discussões acadêmicas, mas um imposto que surge na prática arrecadatória. Nas palavras de Guimarães:

O segundo aspecto a destacar é que o IVA não foi inventado na Academia. Equivocadamente predomina a ideia do IVA ser um imposto muito complexo, muito estranho, tratar-se de uma ciência inacessível ao comum dos mortais. É necessário contraditar este modo de pensar. Quem criou e desenvolveu o IVA foram os técnicos da administração tributária da França que, confrontados com a evasão fiscal, adotaram um sistema para impedi-la. Com o mecanismo de diluição de responsabilidade tributária pela entrega da receita parcelar pelos vários agentes econômicos, ao longo da cadeia de comercialização/produção lograram encontrar um sistema em que o Estado recebe efetivamente a sua receita. Ou seja, é uma ciência oriunda da prática da administração e não da teoria universitária (GUIMARÃES, 2007, p. 53)

Outro fator muito importante para que a fraude e a evasão sejam evitadas, segundo Guimarães, é a fiscalização, com a troca de informações entre os Estados. Em suas palavras:

O sistema só funciona se puder ser fiscalizado, e como decorrência tem de haver trocas de informações entre os Estados. Exemplificando: um agente econômico declara que vendeu para a Lituânia. A administração portuguesa é informada pelo sistema VIES do facto e pode perguntar para a Lituânia se: i) aquele produto chegou lá; ii) se aquele ‘importador’ é agente do IVA; iii) se declarou o imposto. Caso não tenha declarado haverá necessariamente inspeção, pois senão torna-se impossível gerir o sistema. É imprescindível haver plataforma para troca de informações que permita às administrações tributárias verificar o fluxo de fato, e se não há perda de receita. Isto é feito através do VIES, sistema de verificação das trocas e transações intracomunitárias

que é alimentado por uma obrigação acessória do contribuinte que é a declaração recapitulativa. Nesta declaração recapitulativa o agente econômico deve declarar todas as transações e agentes econômicos europeus com quem efetivou trocas comerciais ou adquiriu/vendeu serviços. (GUIMARÃES, 2007, p. 59)

Ao fim de seu texto, Guimarães traz uma tabela comparativa entre o ICMS brasileiro e o IVA europeu, com as diferenças julgadas por ele como principais entre as duas sistemáticas tributárias:

Tabela 4 – O ICMS e o IVA europeu⁹

ICMS	IVA
-Transações interestaduais gravadas com taxas minoradas	-Transações intracomunitárias não gravadas
-Não neutral	-Neutral
-Favorece a discriminação	-Não discriminatório
-Cria circunstâncias favoráveis à evasão (fraude induzida)	-Contraria a fraude e evasão fiscal pela troca de informações
-Receita em queda	-Receita em crescendo
-Dificuldade de articulação	-Articulação harmonizada
-Clima de concorrência fiscal entre entidades	-Clima de cooperação institucional entre Estados e agentes econômicos
-Objetivos difusos	-Objetivos claros e pacíficos
-Dificuldade na mudança articulada	-Abertura à mudança consensual
-Alíquotas não harmonizadas	-Alíquotas harmonizadas
-Base tributável reduzida	-Base tributável alargada

(GUIMARÃES, 2007, p. 67)

Fica, pois, evidente que são muitas as vantagens do sistema de tributação baseado no imposto sobre valor agregado em relação ao sistema que se encontra em vigência atualmente no Brasil. Algumas das características do IVA apresentadas por Guimarães estão presentes em nosso sistema, caso da não-cumulatividade presente, por exemplo, na arrecadação do IPI. Estas características não são, no entanto, uniformes a toda a tributação sobre o consumo que ocorre no Brasil. Se instituído um imposto sobre valor agregado único, esta heterogeneidade se desfaria.

Sobre outros aspectos, como a ‘não discriminação’, o sistema brasileiro parece apresentar características inversas ao que seria considerado um bom sistema. Na tributação do ICMS e ISS, por exemplo, não faltam discriminações, já que a depender de muitos fatores, tais como a localização, o ramo, a obtenção de algum benefício fiscal, entre outros, uma empresa deve ou não deve pagar seus impostos.

⁹ Fonte: GUIMARÃES, 2007, p. 67.

Pode-se dizer, portanto, que centralizar a tributação sobre o consumo em um só imposto sobre valor adicionado, tendo esta regulamentação única e concessão de benefícios restrita, e calculado “por fora”, não apenas trará enorme simplificação à tributação nacional pelo simples fato de diminuir a quantidade de normas em vigência, como também trará mais transparência, evitará fraudes e evasões fiscais, no que será um ambiente tributário muito mais neutro e não discriminatório, além de mais progressivo, já que os benefícios fiscais estarão concentrados nos produtos básicos, aqueles que compõem grande parte dos gastos da população de baixa renda.

3.3 Outras alterações

Além dos pontos já apresentados, o novo projeto de reforma tributária traz outras propostas. Uma delas é a cobrança online dos tributos, que será facilitada pela simplificação na tributação sobre o consumo que trará a implantação do imposto sobre valor agregado. Este novo sistema de cobrança será baseado em sistemas estrangeiros já existentes e está nos planos de Hauly. Nas palavras do parlamentar:

Eu vinha há muito tempo querendo saber como poderíamos implantar um modelo de cobrança *on-line*, como é o americano. Lá o modelo é monofásico: passamos o cartão, pagamos o imposto, e o dinheiro já vai para o Município, para o Estado, para o Governo Federal. Aqui, não, ele é declaratório. Há bilhões de atos declaratórios todo dia. Só no Paraná, são 4 milhões de notas fiscais eletrônicas por dia, fora as notas... E ainda há a microempresa, que nem emite nota. Então, esse sistema arcaico pode ser mudado com o que o Dr. Miguel vem propondo. Para cada empresa haverá uma conta bancária. A cada etapa, pagou, como controlamos a conta bancária com débitos e créditos, DOCs e TEDs, vamos ter tudo registrado. Muda-se o paradigma, elimina-se a burocracia, combate-se a sonegação, combate-se a corrupção, combate-se o desperdício e tornamos o sistema mais justo. Isso vai combater a sonegação. Esse sistema vai ser experimentado. Vamos pegar o primeiro ano, o IVA, o seletivo, e colocar isso em prática com uma alíquota pequena. Testou-se, e o que se arrecadou no imposto novo é abatido do imposto velho. Na hora em que estiver tudo funcionando, implantamos o sistema. (HAULY, 28/09/2017)

É muito importante que a cobrança dos tributos seja feita da forma mais rápida e transparente possível. Desta forma a fraude e sonegação são evitadas e os custos administrativos diminuídos. Assim como verificado no capítulo passado, o imposto sobre valor adicionado possui uma certa

dependência em um sistema eficiente que possa fornecer informações sobre as transações. Espera-se que o modelo brasileiro de cobrança online possa garantir o papel que faz os sistemas europeu e americano em suas jurisdições.

Outra pretensão do relator com a nova proposta de reforma tributária é passar a competência do ITCMD à esfera federal, já que muitos patrimônios estão dispersos por vários municípios e estados, transferindo o montante arrecadado aos municípios. Sobre isso, Haully:

Quanto à tributação do patrimônio, o ITCMD passa à esfera federal com o objetivo de se tornar significativo imposto sobre o patrimônio, como é feito nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Isso porque os grandes patrimônios estão normalmente espalhados por diversos Municípios, sendo mais consistente onerá-los com um tributo de alcance nacional, além de a Receita Federal estar melhor equipada para uma fiscalização dessa natureza, em conjunto com o Imposto de Renda. Contudo, toda a sua arrecadação será transferida para os Municípios, seguindo a lógica de manter o resultado da tributação sobre a propriedade na esfera local. (HAULY, 2017, p. 4)

Esta alteração também tem o potencial de trazer alguma simplificação ao sistema atual, já que hoje o recolhimento do ITCMD é feito pelos estados, sendo por isso dificultado no caso de grandes patrimônios descentralizados.

O parlamentar também propõe alterações ao IPVA, que visam o fortalecimento da tributação sobre a propriedade, também transferindo o montante arrecadado aos municípios. Em suas palavras:

Quanto ao IPVA, optamos por fortalecê-lo, acrescentando as embarcações e as aeronaves em sua hipótese de incidência, o que aumentará sua arrecadação. Ao mesmo tempo, diminuímos a carga tributária sobre custos importantes dos produtos e serviços ao impedir sua incidência sobre os veículos de uso comercial destinados à pesca e ao transporte público de cargas e passageiros. Prestigiamos, aqui, a ideia da conhecida “PEC dos Jatinhos” (PEC 283/2013), de autoria do Ilustre Deputado Vicente Cândido, expandindo-a na parte em que também se desoneram os veículos terrestres de carga. Do mesmo modo como feito com o ITCMD, toda a arrecadação do IPVA será transferida para os Municípios, seguindo a lógica de manter o resultado da tributação sobre a propriedade na esfera local. (HAULY, 2017, p. 7)

Já para fortalecer a tributação sobre a renda, planeja a ampliação das alíquotas do Imposto de Renda, justificada pela extinção da CSLL, além da cobrança de IR sobre verbas indenizatórias que não satisfizerem as condições determinadas. Diz Hauly:

Destaque-se que o Imposto de Renda incorporará a CSLL, e por isso terá suas alíquotas ampliadas, devendo essa mudança ser feita pela legislação ordinária. Além disso, determinamos a cobrança do Imposto de Renda sobre o valor das verbas indenizatórias que superem o gasto ou patrimônio indenizado, acabando, assim, com estratégia comum de travestir renda em pretensas indenizações não tributáveis para fugir do pagamento do imposto. (HAULY, 2017, p. 3-4)

Estas duas últimas propostas poderão ajudar a se tirar o foco da tributação sobre o consumo, que passará, desta forma, a ser um pouco mais focado na propriedade e renda. Isso, em complemento à redução de alíquotas de imposto sobre valor agregado em produtos básicos, poderão tornar o sistema tributário brasileiro menos regressivo.

Há que se tomar cuidado, no entanto para que a carga tributária total, contados todos os tributos, não aumente. Para se ampliar a arrecadação de tributos sobre renda e propriedade, portanto, há que se diminuir, concomitantemente a isto, aqueles sobre o consumo, para que a carga tributária não fique maior do que já está. A respeito de outros efeitos que a nova proposta poderá gerar sobre a carga tributária, tratará o item seguinte.

3.4 Efeitos sobre a carga tributária

Conforme já apresentado, o Brasil mantém sua carga tributária em nível muito alto, comparável não a países com PIB per capita ou níveis de desenvolvimento parecidos com o seu, como são muitos dos países da América latina, mas com os países mais desenvolvidos do mundo, como aqueles da Europa ocidental.

Esta alta carga tributária traz grandes dificuldades à economia nacional, que perde produtividade, competitividade e acaba por ter seu crescimento e desenvolvimento inibidos. Por isso, é importante que qualquer reforma tributária que seja aprovada altere a estrutura tributária de forma a simplificá-la e torná-la mais equitativa sem aumentar sua carga.

Num primeiro momento após a reforma tributária, é importante que a carga se mantenha num patamar parecido, a fim que não ocorram grandes desequilíbrios repentinos nas contas públicas. Nesse primeiro momento, portanto, a reforma será qualitativa.

Em seu discurso do dia 28/09/2017, o deputado Luiz Carlos Hauly, relator da proposta, a fim de deixar claro que a intenção da reforma tributária não é alterar o quantitativo da receita, mas a forma como essa receita será arrecadada:

Eu tenho tido discussões imensas. O Governo não quer perder receita, nem a União, os Estados e os Municípios, e os empresários não querem pagar mais. Então nós vamos estabelecer regras. A primeira regra é não aumentar a carga tributária, mas também não a diminuir. *Ah, mas você não vai diminuir a carga tributária? Não! Vai diminuir a despesa?* Não é compromisso desta Comissão, Hildo Rocha, propor diminuição de despesa. Nós não estamos discutindo isso. Nós estamos discutindo um novo sistema tributário. Discussão de despesa, gasto público é em outro lugar, é em outra Comissão, é outro Relator. (HAULY, 28/09/2017)

Apesar do que disse Hauly, aumentos na arrecadação e diminuições nas despesas públicas também costumam surgir a partir da eficiência na própria tributação, e não só apenas na futura alocação das verbas públicas. Nesse sentido, a diminuição da sonegação e das fraudes fiscais, além da economia com a administração fiscal, que poderão ser atingidas por meio da reforma proposta, acabariam por melhorar as contas públicas sem que a carga tributária seja alterada.

Sabe-se, no entanto, que outras reformas que fogem da alçada desta tributária em discussão podem contribuir muito mais com um melhor aproveitamento das receitas disponíveis. Afinal, não faltam áreas no Estado brasileiro em que uma reestruturação possa simplificar a sistemática, tornando-a menos dispendiosa e mais assertiva em seus propósitos.

Com o passar do tempo e a aprovação de outras reformas nas estruturas estatais brasileiras em sentido de melhorar sua eficiência, é de se esperar que os gastos públicos diminuam, o que poderá proporcionar futuras quedas na carga tributária. Tal queda fará com que essa carga melhor se adeque à realidade nacional, trazendo mais vitalidade econômica ao país.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se, primeiramente, que o Brasil muito se beneficiou da sistematização das regras e estruturas tributárias ocorridas na década de 1960. A esta sistematização deu-se o nome de Sistema Tributário Nacional, o qual foi sendo lentamente aprimorado ao passar dos anos, apesar das rápidas mudanças pelas quais passava o Brasil. Ocorreu, portanto, que as mudanças produzidas no STN não foram suficientes para mantê-lo em dia com a realidade nacional.

Por isso, nos últimos anos, foram apresentadas diversas propostas de reforma tributária com intenção de reverter essa inadequação do STN. Vários motivos fizeram com que essas propostas de reforma não tivessem sucesso, podendo-se destacar a instabilidade política pela qual passamos em grande parte do período pós promulgação da Constituição de 1988.

Em seguida, chega-se à conclusão que o STN é demasiadamente complexo, o que gera uma enorme despesa desnecessária com a administração tributária, tanto para o Fisco quanto para os contribuintes. Além disso, evidencia-se em território nacional a presença de uma carga tributária quantitativamente e qualitativamente incompatível com os níveis de produtividade, competitividade e crescimento econômico desejáveis ao Brasil.

Outro grande problema é a “regressividade” da tributação brasileira. Isso se deve principalmente à alta tributação sobre o consumo, já que as classes mais baixas consomem na maioria das vezes a totalidade de seus salários, pagando altos impostos sobre todo o pouco que ganham.

Diante de tantos problemas, conclui-se que é muito necessária a reforma de nosso sistema tributário, de tal forma que estes problemas sejam superados ou ao menos atenuados, fazendo com isso, que a economia nacional e a condição de vida da população melhorem. Mas, afinal, seria a nova proposta de reforma tributária apropriada para resolver estes e outros problemas de cunho tributário no Brasil? Sobre isso é possível chegar a algumas conclusões.

A respeito desta proposta, deve-se ressaltar inicialmente a prioridade dada à simplificação da tributação no Brasil. Quanto a isso, espera-se que seja protagonista a medida de substituição dos diversos tributos indiretos presente em nosso país pelo sistema de imposto sobre valor agregado, baseado no sistema da União Europeia. Ao se substituir ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, ISS e o salário família por apenas dois impostos não cumulativos, o IBS e o IS, não se pode negar que

haverá efetiva simplificação, já que apenas o ICMS como o temos hoje no Brasil, já é mais complexo que o novo sistema proposto, principalmente pela existência de uma sistemática diferente para cada estado da federação.

Mesmo tendo o imposto sobre valor agregado a possibilidade de simplificar o sistema tributário dependendo da forma como for regulamentado, não se pode esquecer que esse é um imposto sobre o consumo, e como tal, se aplicado em sua forma pura, pode acabar por deixar o sistema tributário ainda mais regressivo, já que na tributação sobre consumo incidem os mesmos impostos para quaisquer que sejam os consumidores, sem considerar fatores importantes como a capacidade contributiva de cada um destes.

Ocorre que apesar de ser um imposto sobre o consumo, o imposto sobre valor agregado, da forma como será implantado, poderá também ser eficaz contra a regressividade tributária no Brasil. Isso porque a fim de diminuir essa regressividade da tributação brasileira, a nova proposta trará possibilidade de alíquotas reduzidas sobre produtos e serviços básicos, como alimentos, remédios e transporte público, que serão os únicos a poderem receber benefícios tributários (medida que também auxiliaria no combate à guerra fiscal). Esses produtos e serviços, por comporem grande parte dos gastos das classes mais baixas, também compõem grande parte dos tributos pagos por estas.

Fora essas alíquotas reduzidas, propõem-se também ampliações na incidência do IPVA e do IR, além de aumento na alíquota deste último. Juntas, essas medidas poderão proporcionar um sistema tributário mais equitativo, já que diminuirão a tributação sobre os produtos consumidos pelas camadas menos favorecidas e aumentarão os tributos sobre a propriedade e a renda, tributos que praticamente não atingem estas camadas.

Há que se tomar cuidado, no entanto, para que a carga tributária que já é muito alta no Brasil, não seja ampliada. Medidas que aumentem alíquotas ou base de incidência de tributos sobre propriedade e renda devem ser aplicadas em conjunto com reduções de impostos sobre o consumo, que seria representado pelo imposto único sobre valor agregado, para que a carga tributária não aumente e impossibilite ainda mais a taxa de crescimento econômico e produtividade tão importante ao Brasil.

Em suma, a nova proposta tem potencial para simplificar o sistema tributário, e até para diminuir a regressividade tributária que aflige as camadas menos favorecidas da sociedade. Esta proposta mostra-se, portanto, qualitativa, pois simplificará e tornará mais equitativo o sistema tributário. A proposta, porém, não deverá afetar quantitativamente a carga tributária brasileira, o que é, num primeiro momento, desejável, para que não ocorram grandes instabilidades nas contas públicas. Tal redução na carga tributária é, no entanto, muito importante e não pode ser esquecida. Esta deve ser possibilitada por meio de futuras reformas em outras áreas do Estado que o tornem mais eficiente e menos dispendioso.

Ao fim, o que definirá o grau de êxito do Brasil na resolução destes e outros problemas, será, além da reforma tributária em si, uma boa regulamentação dessas novas medidas e a boa gestão do novo sistema pelos governantes, além de futuras reformas estruturais no Estado brasileiro que o tornem mais eficiente e possibilitem reduções na carga tributária. A combinação desses fatores pode fazer com que o Brasil se aproxime de seu grande objetivo: que possa voltar a crescer economicamente, e que esse crescimento seja feito de uma forma justa e equitativa.

Branco (Org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. P. 37-68.

HAULY, Luiz Carlos. **Reforma Tributária Proposta**. 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributaria.pdf>. Acesso em 01/11/2017.

IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), **7- Economia Mundial. Capítulo da Carta de Conjuntura nº 26, mar 2015**. Brasília: IPEA, 2015. Disponível em http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/conjuntura/150430_cc_abr2015_economia_mundial.pdf. Acesso em 01/11/2017.

LUKIC, Melina De Souza Rocha. **Reforma Tributária no Brasil - Ideias, Interesses e Instituições** - Coleção FGV Direito. Curitiba: Juruá Editora, 2015.

MARTINS, Ives Gandra. **O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma**. São Paulo: [s.n.] 2000. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf. Acesso em 19/10/2017.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6>. Acesso em: 01/11/2017.

OECD (Organization for Economic Co-operation and Development). **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2013**. 2015. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2015_rev_lat-2015-en-fr#.WgrobUqnGuc#page1. Acesso em 22/10/2017.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009. In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (organizadores) **Tributação e Equidade no Brasil. Um registro da**

reflexão do IPEA no biênio 2008-2009. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf. Acesso em 19/10/2017

OLIVEIRA, José Teófilo. **Reforma Tributária: Uma Resenha**. 2002. Disponível em: http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao_04.pdf. Acesso em 20/10/2017.

PWC (PricehaterhouseCoopers), **Paying Taxes 2014**, 2014. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. Acesso em 20/10/2017.

RABELLO, Gabriel Gouvêa; OLIVEIRA, João Maria de. **Tributação sobre empresas no Brasil: Comparação Internacional**. Brasília: IPEA, 2015. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5714/1/Radar_n41_tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em 25/10/2017.

TMF GROUP, **The Financial Complexity Index 2017**, 2017. Disponível em: <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2017/financial-complexity-index-2017/>. Acesso em 20/10/2017.

VARSANO, Ricardo **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações E Reflexões Para Futuras Reformas**, Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em 19/10/2017.