



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

DÉBORA MIRIÃ BOSCO DOS SANTOS

Reforma tributária e os impostos sobre o consumo de bens e serviços: uma análise da proposta de unificação dos tributos sobre o consumo a partir da experiência europeia

BRASÍLIA - DF

2018

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

DÉBORA MIRIÃ BOSCO DOS SANTOS

Reforma tributária e os impostos sobre o consumo de bens e serviços: uma análise da proposta de unificação dos tributos sobre o consumo a partir da experiência europeia

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Pós-doutor Valcir Gassen.

BRASÍLIA - DF

2018

TERMO DE APROVAÇÃO

DÉBORA MIRIÃ BOSCO DOS SANTOS

Reforma tributária e os impostos sobre o consumo de bens e serviços: uma análise da proposta de unificação dos tributos sobre o consumo a partir da experiência europeia

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel perante a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, pela banca examinadora composta por:

Valcir Gassen, pós-doutor em Direito pela Universidad de Alicante na Espanha e pela Thomas Jefferson School of Law nos EUA. Professor orientador.

Antônio de Moura Borges, pós-doutor em Direito pela Georgetown University Law Center nos EUA e pela Universidad Complutense de Madrid na Espanha. Membro da banca examinadora.

Othon de Azevedo Lopes, doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Membro da banca examinadora.

Brasília, 21 de junho de 2018.

*Aos meus pais, fontes inesgotáveis de
apoio, estímulo e inspiração.*

Agradecimentos

Em primeiro lugar, agradeço meus pais e irmão pelo amor incondicional e apoio irrestrito ao longo desta jornada. Vocês são – e serão sempre – meu motor primeiro, causa incontestada de todos os meus progressos e êxitos.

Ao Lucas, minha contraparte, agradeço pelo inestimável suporte, pela escuta permanentemente atenta e por todas as conversas e discussões, sempre tão provocadoras, que tanto me enriquecem e acrescentam.

Registro também minha gratidão por ter encontrado pessoas tão singulares, fortes e cativantes durante minha graduação. Lino, Gabriel, Igor e Hellen: obrigada pela camaradagem, pelos ensinamentos, pelas inquietações e pela amizade.

Aos meus companheiros de trabalho, agradeço pela cumplicidade e por nossos momentos diários de alegria e descontração. Vocês foram o alívio-cômico de um período de total sobrecarga.

Agradeço ao meu orientador, professor Valcir Gassen, por me abrir os olhos para outras perspectivas do Direito Tributário, pelas valiosas contribuições dadas no decorrer deste trabalho e por sua generosidade.

Por fim, agradeço à Universidade de Brasília, à Faculdade de Direito, ao projeto UVE e às professoras de quem fui monitora durante o curso. Obrigada pela experiência, pelos desafios, pelas provocações e pelas valiosas possibilidades de desconstrução e crescimento. Tudo o que penso e sou hoje é fruto do que tive oportunidade de viver neste tão estimado campus.

A todos os que, de alguma forma, tornaram esta caminhada mais frutífera e prazerosa, meu mais sincero obrigado.

“Só conheço duas espécies de governo: os bons e os maus. Os bons que estão ainda por fazer; os maus, em que toda a arte consiste, por diferentes meios, em passar o dinheiro da parte governada à bolsa da parte governante. Aquilo que os governos antigos arrebatavam pela guerra, nossos modernos obtêm com mais segurança pelo fiscalismo. É a penas a diferença desses meios que constitui sua variedade. Creio, no entanto, na possibilidade de um bom governo em que, respeitadas as liberdades e a propriedade do povo, ver-se-ia resultar o interesse geral, em contraposição ao interesse particular.”

Claude-Adrien Helvéticus, Carta a Montesquieu

Resumo

Diante das crises política e econômica que o país vem enfrentando, o Governo atual tem tentado forçar à sociedade reformas que resultarão apenas em uma maior vulnerabilização da classe trabalhadora. Uma reforma tributária, entretanto – que vise diminuir a reconhecida burocracia brasileira, descomplicar a matriz tributária, promover a redistribuição de renda e incentivar empresas –, seria um caminho mais justo e eficiente a ser seguido.

Nesse sentido, o presente trabalho pretende explicar a proposta apresentada pelo Deputado Luiz Carlo Hauly (PSDB-PR) e comparar o Imposto sobre Valor Agregado europeu com o projeto do Imposto Sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), que corresponderia à unificação dos atuais ICMS, ISS, IPI, PIS, Cofins, Cide, PASEP, IOF e Salário Educação.

PALAVRAS-CHAVE: sistema tributário brasileiro – reforma tributária – matriz tributária – imposto sobre o consumo – imposto sobre valor agregado – justiça social.

Abstract

Considering the ongoing political and economical crisis in Brazil, the current Government has been trying to impose harsh amendments that will result in a more vulnerable working class. A tax reform, however – that aims to diminish the brazilian bureaucracy, disentangle the tax matrix, increase wealth distribution and encourage entrepreneurship –, would be a more fair and efficient path to be taken.

Therefore, the present study intends to explain the bill presented by congressman Luiz Carlos Hauly (PSDB Party) and compare the European Value-Added Tax (VAT) to the project of the Properties and Services Tax (known as IBS), that would correspond to an unification of the majority of the Brazilian consumption taxes.

KEY-WORDS: brazilian tax system – tax reform – tax matrix – consumption tax – value-added tax – social justice.

Índice de siglas e abreviaturas

CF Constituição Federal

PSDB-PR Partido da Social Democracia Brasileira – Paraná

IBS Imposto Sobre Operações de Bens e Serviços

IVA Imposto Sobre Valor Agregado

CBF Confederação Brasileira de Futebol

PT Partido dos Trabalhadores

MPL Movimento Passe Livre

MBL Movimento Brasil Livre

PEC Proposta de Emenda à Constituição

IR Imposto de Renda

ICMS Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços

IPVA Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS Imposto sobre Serviços

IOF Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro

PIS Programa de Integração Social

PASEP Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

COFINS Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CIDE Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

CDES Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social

IRPF Imposto de Renda da Pessoa Física

ITCMD Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações

RE Recurso Extraordinário

PIB Produto Interno Bruto

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ITR Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IPTU Imposto Predial e Territorial Urbano

ITCD Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações

ITBI Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

CNI Confederação Nacional da Indústria

IS Imposto Seletivo

CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CEE Comunidade Econômica Europeia

Lista de gráficos

Gráfico I. Cresce o grau de conservadorismo do brasileiro.....	16
Gráfico II. Preferência partidária e a crise de representatividade política no Brasil.....	18
Gráfico III. Evolução da Avaliação do Governo de Michel Temer.....	19
Gráfico IV. Desempenho do governo Temer em comparação com o governo de Dilma Rousseff.....	21
Gráfico V. Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004 (em % da Renda Mensal Familiar)	33
Gráfico VI. Eleição dos Principais Problemas do Sistema Tributário Nacional: 2003.....	37
Gráfico VII. Rendimento médio mensal domiciliar per capita dos arranjos residentes em domicílios particulares no Brasil, segundo as classes de percentual de rendimentos: 2016.....	50

Sumário

Introdução	11
Capítulo 1. Contexto político-social	14
1.1. O impeachment de 2016 e o governo reformista	14
Capítulo 2. Sistema tributário nacional	23
2.1. Princípios fundamentais para o Direito Tributário	23
2.1.1 Princípio da igualdade e justiça fiscal	24
2.1.2 Princípio da capacidade contributiva e a vedação de tributo confiscatório	26
2.1.3 Princípio da transparência e cidadania fiscal	28
2.2. Extrafiscalidade e a regressividade da matriz tributária brasileira	30
2.3. Breves considerações sobre o sistema tributário brasileiro	35
Capítulo 3. Reforma tributária e a unificação do imposto sobre o consumo	39
3.1. Projeto atual de reforma tributária	39
3.2. A gênese do imposto sobre valor agregado	43
3.3. A harmonização tributária na Europa	46
3.4. Ponderações com respeito ao projeto do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)	48
Conclusão	51
Referências bibliográficas	53
Anexo	58

Introdução

Diante das crises política e econômica que o Brasil tem vivenciado nos últimos anos, é fundamental que se busque compreender causas e arquitetar medidas de reforma da estrutura governamental.

Nesse contexto, uma reestruturação do sistema tributário nacional surge como a melhor opção para diminuir a burocracia, estimular o empreendedorismo e impulsionar o crescimento econômico do Estado, sem que, para isso, seja necessário desguardar e prejudicar a população de baixa renda.

Com efeito, a adoção de uma matriz tributária progressiva, que se oriente por princípios como o da igualdade e da capacidade tributária, teria o condão de promover a justiça e reduzir a concentração de renda. Em contrapartida, a simples diminuição da complexidade fiscal já seria capaz de estimular o empreendedorismo e alavancar a economia.

À vista disso e aproveitando o contexto de um governo dito reformista, o deputado federal Luiz Carlos Hauly, do PSDB-PR, apresentou à Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados um projeto que se compromete a eliminar os principais problemas fiscais do Brasil.

Dentre as proposições apresentadas, uma das mais importantes seria a condensação da tributação sobre o consumo no chamado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS. Inspirado no bem-sucedido Imposto sobre Valor Agregado – IVA, adotado nos países membros da União Europeia, o IBS promete simplificar, racionalizar e harmonizar a tributação no Brasil.

Não obstante, antes de importar, sem reservas, o modelo europeu, é necessário aprofundar o conhecimento teórico, esmiuçar as falhas atuais do sistema tributário, entender suas origens e compreender as necessidades específicas da nossa sociedade. Só então será possível realizar uma reforma eficiente, definitiva e realmente compatível com a complexa realidade brasileira.

Posto isso, realizaremos um estudo normativo comparado a respeito do atual projeto de reforma tributária, com foco na proposta de unificação dos impostos sobre o consumo.

A respeito da metodologia adotada, Eduardo Bittar esclarece:

[...] neste caso, cumpre ao pesquisador deter-se na legislação que se projeta sobre o setor da temática pesquisada, para conhecer os grandes preceitos e princípios que informam a matéria e, após, então, descer à análise minuciosa do articulado preciso da lei, do código ou do estatuto normativo que rege especificamente a matéria estudada. (BITTAR, 2016)

Desta forma, faremos uma breve explanação acerca do contexto social e político do país. Alicerçados na análise de documentos (como a Denúncia nº. 1, de 2016, a Emenda Constitucional n. 95/2016 e a Lei 13.467/2017) e dados estatísticos, demonstraremos a necessidade e adequação de uma reforma tributária, ressaltando o quanto o atual momento político é propício para a aprovação de uma medida desta magnitude.

Posteriormente, realizaremos um estudo exegético dos princípios constitucionais que norteiam o Direito Tributário e da matriz tributária brasileira, abordando questões como sua regressividade e complexidade.

Por fim, nos debruçaremos sobre a proposta de reforma peessedebista, comparando o projeto do Imposto sobre Operações de Bens e Serviços ao Imposto

sobre Valor Agregado europeu. Serão apurados seu conteúdo, sua evolução histórica, os interesses envolvidos e os possíveis efeitos de sua instituição no Brasil.

Assim sendo, apesar de não ter a pretensão de esgotar o tema, este estudo pretende ecoar a necessidade de uma Reforma Tributária, estimulando o debate e, em alguma medida, contribuindo com o a construção de um país mais justo e racional.

Capítulo 1. Contexto político-social

Ante a tramitação de um projeto tão promissor e ambicioso quanto o que aqui se investiga, faz-se pertinente o estudo preliminar do contexto político e social em que se apresentou a proposta.

É certo que a reforma fiscal têm sido uma pauta constante desde antes da Constituinte de 1988, entretanto, todos os seus projetos têm sido regularmente travancados pelos estados mais ricos da federação, que temem a perda de recursos. Sem embargo, a combinação de fatores como uma crise econômica, instabilidade política, um governo reformista e o anseio da população por mudanças estruturais podem ser uma ótima oportunidade para aprovar uma medida tão controvertida.

1.1. O impeachment de 2016 e o governo reformista

Em 31 de agosto de 2016, Dilma Rousseff foi destituída da Presidência do Brasil por meio de um aterrador processo de impeachment. Por 61 votos a 20, o Senado Federal aprovou o afastamento da petista, eleita para seu segundo mandato com mais de 54 milhões de votos.

O processo teve início no dia 02 de dezembro de 2015, quando o então presidente da Câmara dos Deputados, o peemedebista Eduardo Cunha, acolheu o pedido formulado por Hélio Pereira Bicudo, Miguel Reale Junior e Janaina Conceição Paschoal.

O texto submetido ao Congresso continha queixas inflamadas que colocavam em xeque a moralidade da Chefe de Estado, a acusava de ter se omitido

diante do esquema de corrupção da Petrobrás e, ainda, de ser um mero instrumento figurativo para a perpetuação do governo do ex-presidente Lula:

A esse respeito, cumpre ressaltar a constante defesa que a denunciada faz da figura do ex-presidente Lula. Mesmo presentemente, objetivando lhe conferir certa imunidade, estuda leva-lo à condição de Ministro. Elevar à condição de Ministro quem pode ter funcionado como operador da empreiteira que desfalcou a Petrobrás?! A Imprensa nacional, inclusive, noticia que a Presidente Dilma já passou o governo ao Ex-Presidente Lula, em uma espécie de terceiro mandato! Um acinte! [...] Essa conduta revela que os princípios inspiradores de Maquiavel estão presentes no Governo Federal, na medida em que os fins justificam os meios. (BICUDO, REALE JUNIOR, & PASCHOAL, 2016)

A denúncia também acusava a presidente de ter editado, sem prévia autorização do Congresso Nacional, uma série de decretos que resultaram na abertura de créditos suplementares somando o montante de mais de 18 bilhões de reais, o que seria incompatível com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2014 e de 2015 (art. 167, V, CF c/c art. 10 da Lei 1.079/50 e art. 4º das Leis n.ºs 12.952/2014 e 13.115/2015).

O pedido de impeachment apresentava, ainda, como justificativa, as chamadas “pedaladas fiscais”, ou seja, a prática e omissão de registro de operações de crédito ilegais realizadas a partir do não repasse de recursos a entidades do sistema financeiro nacional controladas pela União, com o objetivo de aumentar o superávit primário, iludindo o mercado e as instituições responsáveis pelo controle e fiscalização das contas públicas (art. 85 da CF c/c art. 10, itens 6 a 9, e art. 11, itens 2 e 3, da Lei 1.079/50).

A partir do acolhimento da denúncia, o país foi acometido por uma onda de manifestações, sobretudo, a favor do impeachment. Envolto com a bandeira do Brasil, vestidos com a camiseta da CBF e munidos de panelas e patos de borracha, a classe média brasileira, cada vez mais conservadora (gráfico I), foi às ruas com

reinvidicações que iam da implantação de um Estado mínimo, passando pelo fim do PT e chegando à implantação de um regime militar.

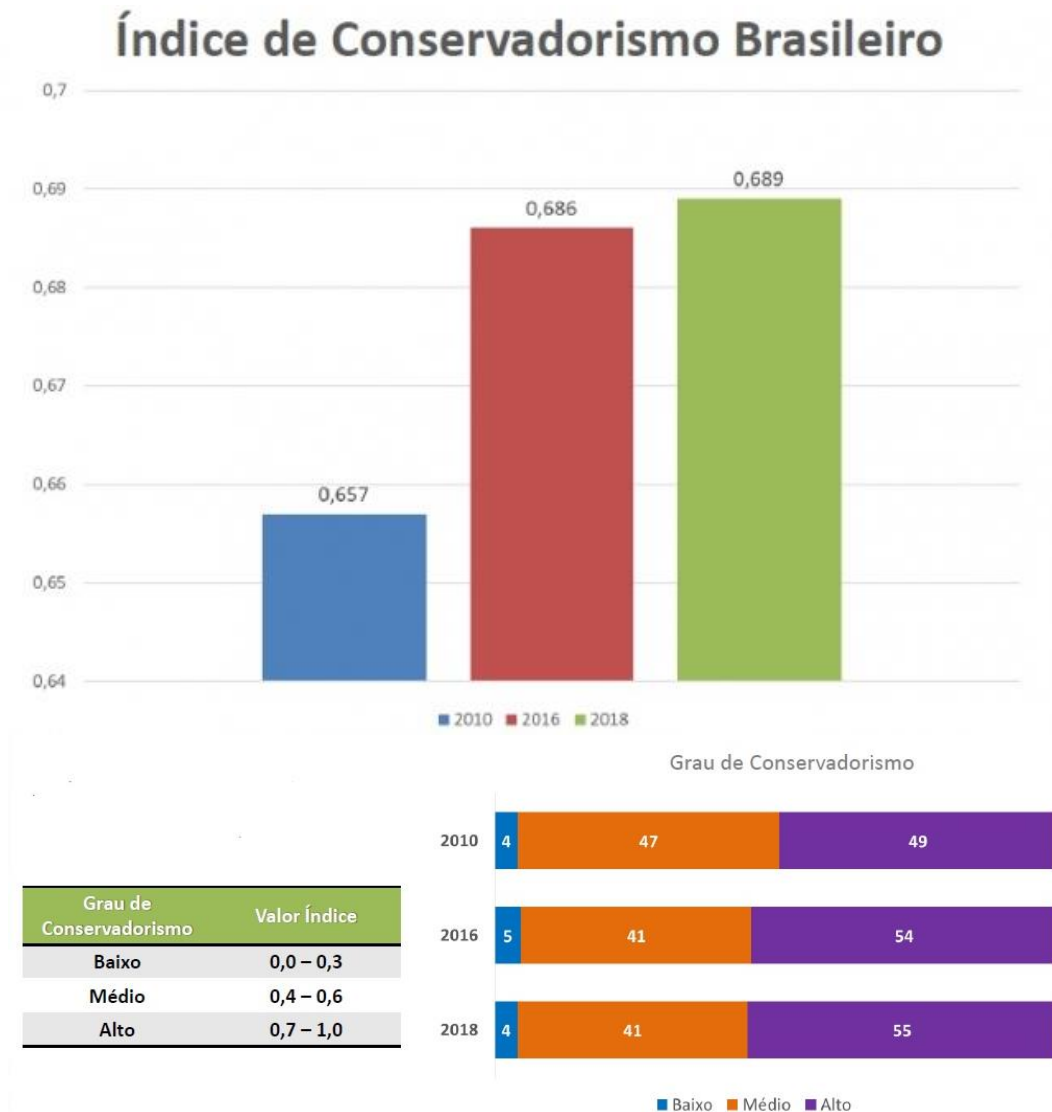


Gráfico I – Cresce o grau de conservadorismo do brasileiro

Fonte: Ibope Inteligência

Disponível em: <http://www.ibopeinteligencia.com/noticias-e-pesquisas/cresce-o-grau-de-conservadorismo-do-brasileiro-em-alguns-temas/>

A sociedade brasileira incorporava, então, o vaticínio do colapso político, do descrédito das instituições públicas e, sobretudo, de que a democracia é uma falácia orientada à satisfação de poucos, chegando ao ponto extremo de se defender absurdos como o de que o caminho para “retomar do rumo” seria o da “severidade de um regime militar” que tanto assombrou e feriu a história de nossa nação.

Em verdade, a base ideológica para o impeachment da presidente Dilma teve seu início nas “jornadas de junho” de 2013, quando estudantes foram às ruas, organizados pelo Movimento Passe Livre - MPL, para protestar contra o aumento das passagens de ônibus na cidade de São Paulo.

A hostilidade e violência com que os manifestantes foram tratados pelo governo paulistano fez com que o movimento ganhasse apoio de outros jovens e se espalhasse por inúmeras cidades brasileiras.

A partir daí o movimento atraiu novos perfis, ganhou novas reivindicações e se envolveu com uma ilusória bandeira apartidária. A crítica ao aumento das passagens se transformaria em discussões acerca da inflação e do custo de vida, utilizadas pela classe média para deslegitimar o governo. A reprovação do sistema de transporte tornaria a presidente a única responsável pela má prestação de serviços públicos (independente da competência para prestação destes serviços).

Os discursos anticorrupção passariam a ser usados de modo seletivo contra a Chefe de Estado, o ex-presidente Lula e o Partido dos Trabalhadores – PT; e a bandeira antipartidária (gráfico II), que atingiu especialmente o PT, agremiação de maior capilaridade e militância, se transmutaria em um discurso radical contra o partido.

Tais aspectos foram facilmente reconhecidos no momento da votação de abertura do processo de impeachment na Câmara dos Deputados, em 17 de abril de 2016, no qual políticos como Jair Bolsonaro e Marco Feliciano professaram seus votos acompanhados de discursos inflamados e escabrosos contra a presidente e seu partido, exaltando a ditadura militar e em “defesa da família brasileira”.

QUAL É O SEU PARTIDO?

Datafolha mostra qual a legenda preferida dos brasileiros, em %

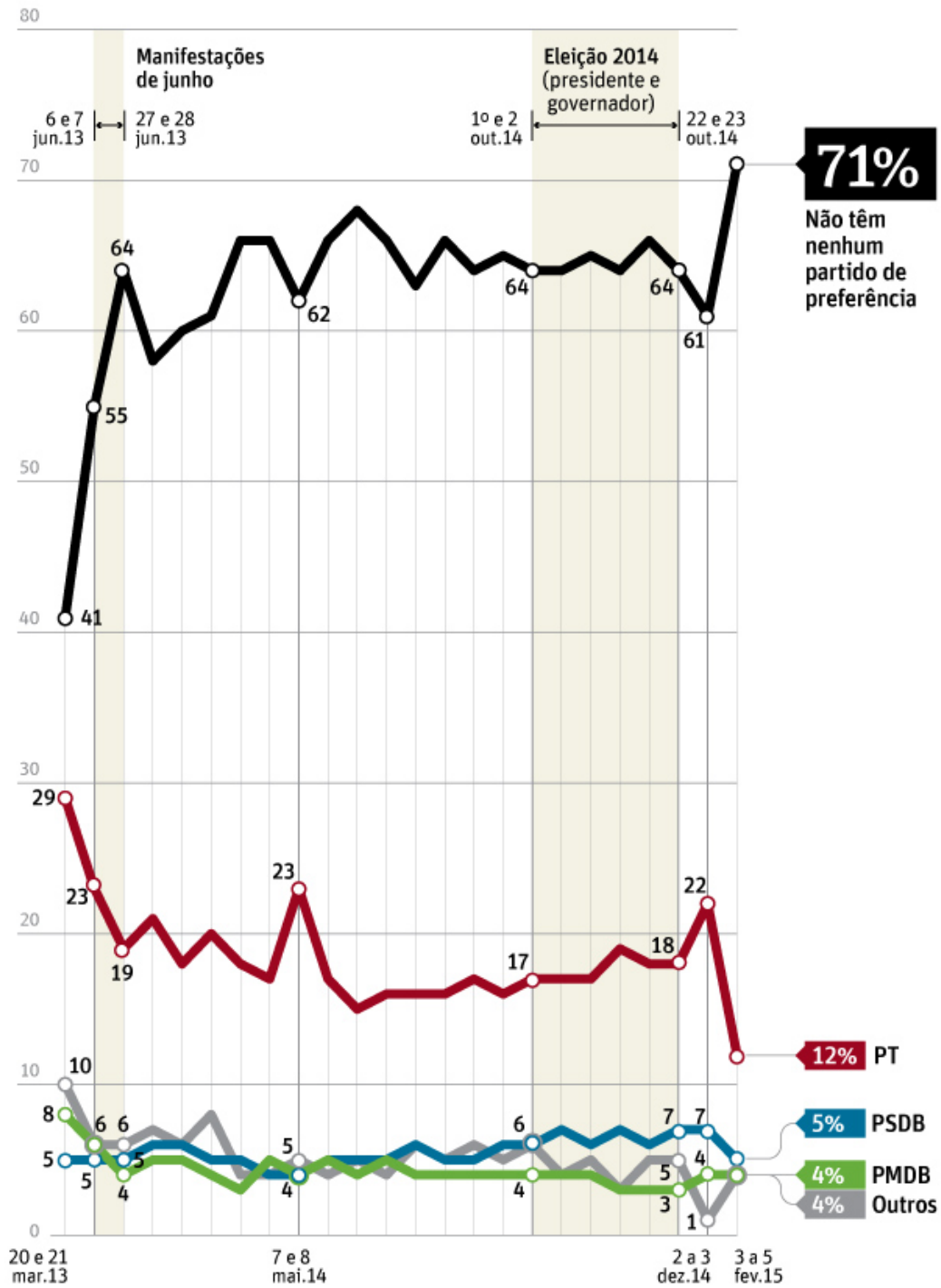


Gráfico II – Preferência partidária e a crise de representatividade política no Brasil

Fonte: Instituto Datafolha (pesquisa divulgada pelo jornal Folha de São Paulo)

Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/02/1587139-71-dos-brasileiros-nao-tem-partido-de-preferencia.shtml>

Findados os trâmites do processo, o PT apresentou ao Senado Federal um requerimento que solicitava votações separadas para decidir a perda do mandato e a inabilitação para o exercício de funções públicas pelo período de 8 anos, o que foi aceito pelo então presidente da casa, Ministro Ricardo Lewandowski. Desta forma, em 31 de agosto de 2016, por 42 votos a 36, a petista manteve seus direitos políticos intactos, mesmo com a perda do mandato.

Com isso, Michel Temer, que já ocupava o cargo de presidente interino desde 12 de maio, passou a ocupar em definitivo a Presidência do Brasil. Com uma rejeição de 31% em meados de 2016 (gráfico III), o governo do vice-presidente se propôs a aprovar uma série de leis que modificariam a estrutura de gastos e produção do país, dando um basta na crise econômica. Entre elas: a chamada PEC do Teto de Gastos, a Reforma Trabalhista e a Reforma da Previdência.

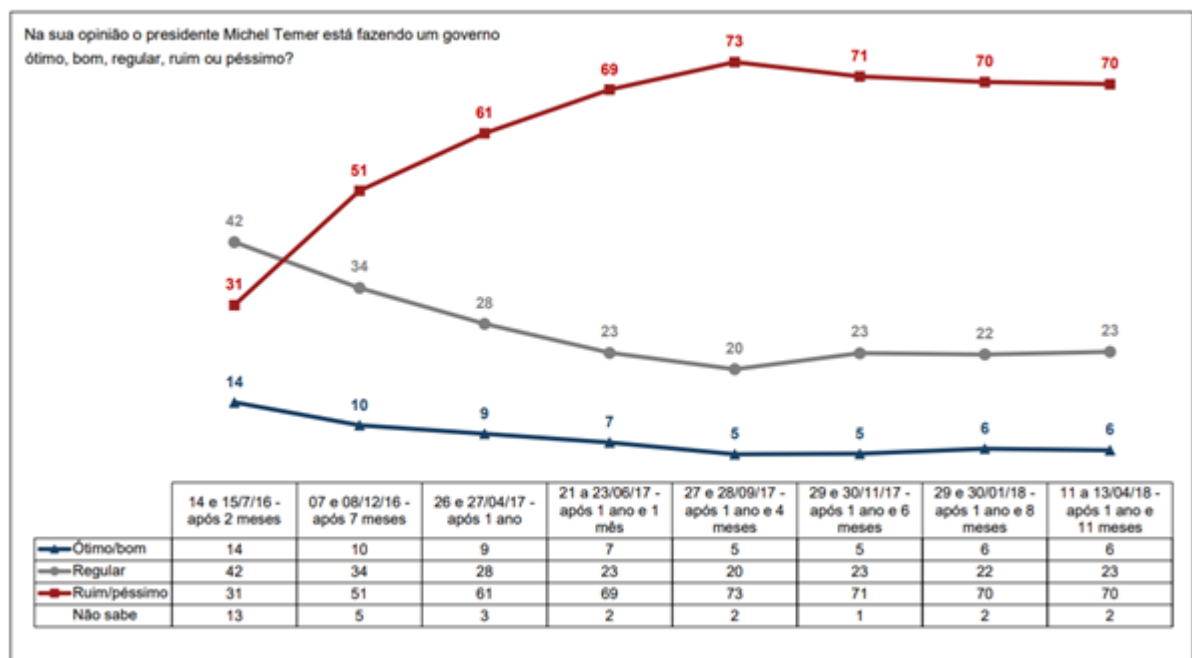


Gráfico III – Evolução da Avaliação do Governo de Michel Temer

Fonte: Instituto Datafolha

Disponível em: http://media.folha.uol.com.br/datafolha/2018/04/16/6daa046c8426b5973edadda13b72_e38f.pdf

A primeira lei aprovada foi a Proposta de Emenda à Constituição n. 55, que veio a se tornar a Emenda Constitucional n. 95, de 2016. De iniciativa da Presidência da República, seu texto estabelece a criação de um teto para as despesas públicas, limitando-as aos gastos do ano anterior corrigidos pela inflação. A medida apelidada de “PEC do Fim do Mundo”, sofreu inúmeras críticas da oposição e de especialistas, inclusive, do Conselho Federal de Economia, que divulgou em seu site um pronunciamento expressando suas ressalvas em relação à proposta. Um dos pontos mais controvertidos, diz respeito às despesas com a previdência social que representam quase metade dos gastos públicos obrigatórios, o que comprometeria as verbas a serem aplicadas nas demais áreas em um contexto de limitação de gastos.

Além disso, com um governo que, à época, marcava o índice de 7% de aprovação (gráfico III), o vice-presidente, após extensa articulação política, aprovou a Lei 13.467/2017. Uma reforma trabalhista que acentua o poder do empregador, flexibiliza inúmeras regras referentes à jornada de trabalho, enfraquece o sindicalismo brasileiro, limita o acesso à justiça ao descaracterizar o instituto da justiça gratuita, aumenta os poderes de negociação coletiva e determina que os juízes do trabalho examinem os litígios considerando a mínima intervenção possível na vontade coletiva firmada através de acordos e convenções. Como afirma os juristas Maurício Godinho e Gabriela Delgado em seu livro *A Reforma Trabalhista no Brasil*, a legislação peemedebista:

[...] desponta por seu direcionamento claro em busca do retorno ao antigo papel do Direito na História como instrumento de exclusão, segregação e sedimentação da desigualdade entre as pessoas humanas e grupos sociais” (DELGADO & DELGADO, 2017).

A próxima etapa para o governo seria a aprovação da PEC 287/2016, de autoria do Poder Executivo, que pretende elevar a idade mínima de aposentadoria das mulheres para 62 anos e exigir um tempo mínimo de 25 anos de contribuição para

que o trabalhador da iniciativa privada tenha direito à 70% do benefício, entre outras medidas. A proposta tem encontrado bastante resistência para ser aprovada em ano eleitoral em razão de sua baixa popularidade, isso porque tais mudanças significam restrições do acesso ao benefício, especialmente no que concerne aos trabalhadores informais e subempregados.

Em suma, a atual gestão tem forçado ao povo medidas impopulares (gráfico IV) que resultam apenas na vulnerabilização da classe trabalhadora em prol do tão cobiçado crescimento econômico. Uma alternativa a tal conduta, que, entretanto, corresponderia aos ideais do Governo, seria o patrocínio da proposta atual de reforma tributária.

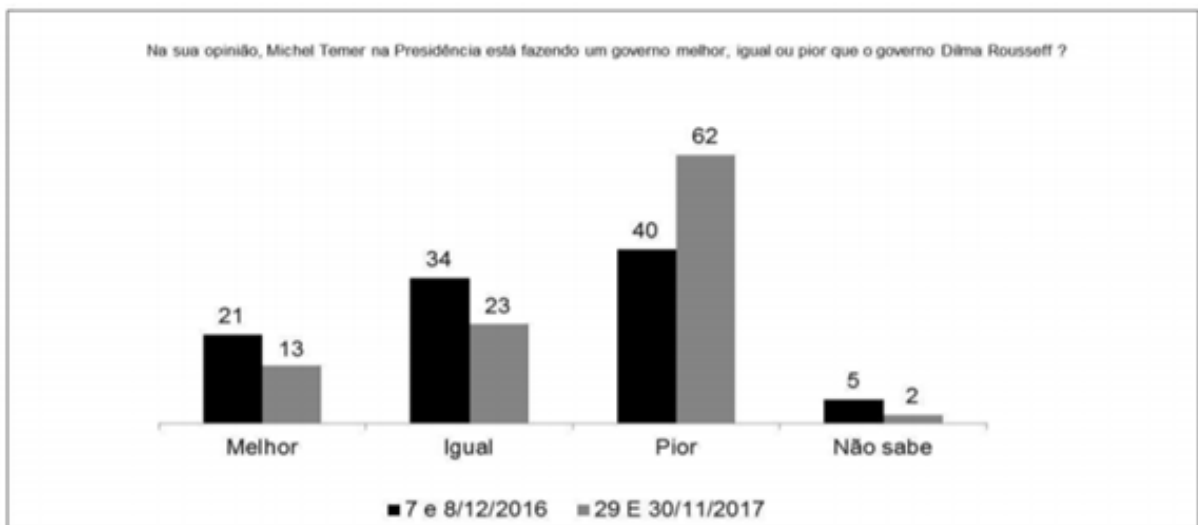


Gráfico IV – Desempenho do governo Temer em comparação com o governo de Dilma Rousseff

Fonte: Instituto Datafolha

Disponível em: <http://media.folha.uol.com.br/datafolha/2017/12/04/dc6de91f44240ca0c868a0ed3f5c16d7d0a92d17.pdf>

O projeto, que tem como seu maior destaque a criação do chamado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS, foi apresentado à Câmara dos Deputados em agosto de 2017 na esperança de que ele se beneficiasse da proposta reformista de Michel Temer e fosse, finalmente, aprovado.

Conforme se verá a seguir, apesar de ter seu foco na simplificação, a proposta também auxilia no estímulo do empreendedorismo no país e na promoção

da justiça fiscal, comprometendo-se a atender aos princípios informativos do Direito Tributário, ampliar a tributação sobre renda e patrimônio, diminuir a tributação sobre o consumo, reduzir a burocracia e promover a solidariedade entre os entes federativos.

Capítulo 2. Sistema tributário nacional

2.1. Princípios fundamentais para o Direito Tributário

Antes de adentrar no objeto deste estudo, é necessário estabelecer que qualquer análise ou alteração realizada no sistema tributário brasileiro deve ser orientada a partir do núcleo duro da Constituição. Conforme disposto no art. 60, § 4º, IV, da CF, os direitos e garantias individuais não poderão ser abolidos da carta constitucional, de modo que os princípios daí advindos e, em especial, o da igualdade – enquanto sobreprincípio e em todas as suas demais expressões – compõem o norte do Estado e do Direito brasileiro.

Em outras palavras, tais princípios constituem referências e preceitos que costuram o ordenamento de forma a deixá-lo coeso e coerente. Nessa linha, Miguel Reale elucidada:

A nosso ver, princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas. Cobrem, desse modo, tanto o campo da pesquisa pura do Direito quanto o de sua atualização prática.

Alguns deles se revestem de tamanha importância que o legislador lhes confere força de lei, com a estrutura de modelos jurídicos, inclusive no plano constitucional, consoante dispõe a nossa Constituição sobre os princípios de isonomia (igualdade de todos perante a lei), de irretroatividade da lei para proteção dos direitos adquiridos etc. (REALE, 2001)

No âmbito do Direito Tributário, os princípios despontam como importantes barreiras ao poder de tributar do Estado. Nesse sentido, para que não ocorram abusos, é imprescindível que existam limitações à atuação do Estado. Assim, princípios como o da isonomia e da capacidade tributária surgem como valiosos mecanismos que irão frear possíveis excessos do Governo.

2.1.1 Princípio da igualdade e justiça fiscal

A Igualdade, de modo geral, é um dos valores mais importantes para as sociedades modernas ocidentais e, enquanto princípio, representa uma importante baliza para o Estado Democrático de Direito. Não por acaso, a Carta Constitucional de 1988 estabeleceu como o primeiro mandamento de suas cláusulas pétreas que todos são iguais perante a lei (art. 5º, CF).

Importa destacar que a igualdade comporta duas acepções. A formal, que surgiu em um contexto de revoluções burguesas e implantação do Estado Liberal, determina a abolição de qualquer privilégio de classe, garantindo a igualdade na aplicação do direito.

A material, por outro lado, ordena que os iguais sejam tratados igualmente e os desiguais, desigualmente; ou, como ensina Robert Alexy, “*se houver uma razão suficiente para o dever de um tratamento desigual, então, o tratamento desigual é obrigatório*” (ALEXY, 2006). A esse respeito, o filósofo alemão esclarece:

A assimetria entre a norma de tratamento igual e a norma de tratamento desigual tem como consequência a possibilidade de compreender o enunciado geral de igualdade como um princípio da igualdade, que *prima facie* exige um tratamento igual e que permite um tratamento desigual apenas se isso for justificado por princípios contrapostos. (ALEXY, 2006)

Tal perspectiva surgiu com o advento do paradigma do Estado Social, ou do Bem-Estar Social, em que a perspectiva formal se mostrou insuficiente para garantir uma igualdade efetiva de direitos, na medida em que dispensar o mesmo tratamento a indivíduos que se encontravam em situações econômicas e sociais distintas assistia apenas o aumento das desigualdades de classe. Desta forma, para assegurar uma sociedade mais justa, foi necessário assumir uma postura ativa de promoção da igualdade, tendo em conta a realidade fática dos indivíduos e, a partir daí, realizando

políticas públicas com fim ao fomento de oportunidades para as classes mais vulneráveis. Nesse sentido, Augusto César de Carvalho Leal enfatiza:

Bem se vê que é o Estado Social que admite – e, mais que isso, que impõe – a expansão dos horizontes da tributação para além da finalidade fiscal, de mera arrecadação, avocando importantíssimas missões de transformação da realidade socioeconômica como a de redistribuir riquezas, dissolvendo concentrações de renda que se revelem socialmente cruéis. (LEAL, 2016)

Aplicado ao Direito Tributário, a concepção de igualdade material estabelece que a obrigação tributária deva alcançar a todos os cidadãos com isonomia, sendo vedada a concessão de vantagens fiscais fundadas em privilégios e imposta a diferenciação daqueles contribuintes que se encontram em situações jurídicas e fáticas distintas. Nos termos do art. 150, II, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988)

Com efeito, Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2013) destaca que a proibição de desigualdade trazida pelo artigo supracitado se expressa de duas formas distintas, a saber, a proibição de privilégio odioso e de discriminação fiscal. A primeira traduz-se na permissão de fazer ou deixar de fazer algo contrário ao direito comum, como por exemplo, as isenções do Imposto de Renda – IR concedidas a militares, magistrados, deputados e senadores durante o regime de 1967/69. A segunda, por sua vez, manifesta-se através de qualquer discriminação desarrazoada que gere a exclusão de algum contribuinte da regra tributária geral ou de um privilégio não odioso.

Assim sendo, a consecução de uma justiça fiscal só é possível através da garantia de uma igualdade material efetiva e, conseqüentemente, de uma melhor distribuição da onerosidade da carga tributária. Deste modo, aqueles que possuem

maior capacidade contributiva devem ser demandados em maior intensidade pelo Estado, o que, atualmente, não é observado no sistema brasileiro.

2.1.2 Princípio da capacidade contributiva e a vedação de tributo confiscatório

Decorrência direta da isonomia tributária, o princípio da capacidade contributiva encontra-se constitucionalizado no art. 145, § 1º, da CF, de acordo com o qual, *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”*. Em outras palavras, esse princípio determina que a tributação deverá ser proporcional à riqueza manifestada, salvaguardando sempre o mínimo existencial. Nesses termos, Aliomar Baleeiro ensina:

A capacidade econômica de contribuir para as despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda ou do patrimônio. (BALEEIRO, 2010)

Com efeito, a capacidade contributiva pode ser compreendida sob duas perspectivas: a objetiva, que se debruça sobre fatos que correspondam a uma manifestação de riqueza; e a subjetiva, que analisa a capacidade econômica real do contribuinte.

Na lição de Luciano Amaro (AMARO, 2016), tal princípio se associa a outros quatro postulados, quais sejam: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade. O primeiro se efetiva a partir do amoldamento do imposto exigido às condições pessoais do contribuinte e, no Brasil, pode ser

apreendido a partir do Imposto de Renda – IR, que considera para o cálculo de sua restituição dados como gastos com educação, número de dependentes, despesas médicas etc.

A seletividade, por sua vez, ordena que o gravame de uma mercadoria ou serviço deva ser inversamente proporcional a sua essencialidade, de modo que artigos de luxo suportem uma maior carga de impostos em relação a produtos de primeira necessidade. Nesse sentido, a Constituição Federal determina em seu art. 155, § 2º, III, que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

A proporcionalidade, por outro lado, estipula que a tributação deva ser diretamente proporcional à situação econômica do contribuinte, como, por exemplo, no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA em que o valor a ser pago a título de imposto é definido de forma proporcional ao valor venal de um determinado veículo. Por fim, a progressividade determina que quanto maior for a riqueza, tanto maior será a alíquota aplicada ao imposto, como no caso do IR.

Importa ressaltar que a capacidade contributiva encontra sua limitação na vedação do tributo confiscatório (art. 150, IV, da CF). Resultante do direito à propriedade, o princípio do não-confisco proíbe a imposição de gravame que impossibilite a sobrevivência digna do contribuinte ou impeça a exploração das atividades econômicas habituais das empresas. A propósito, Carrazza destaca:

[...] os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, previdência social, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas.

Nos dias atuais não mais se discute que todos os seres humanos têm o direito fundamental de conservar a própria existência, pelo que lhes deve ser

garantido o suficiente para atenderem às suas necessidades primárias. Assim, a tributação deve passar ao largo das pessoas mais carentes, cujos poucos recursos servem, quando muito, para manter-lhes uma vida digna. (CARRAZZA, 2013)

Em resumo, os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco operam como prescrições constitucionais – voltadas tanto ao legislador ordinário, quanto ao Judiciário – que impõe que os contribuintes sejam tributados na proporção de suas riquezas, resguardando suas propriedades e o mínimo necessário para uma existência digna e feliz.

Posto isso, torna-se imperativa a reforma da legislação tributária vigente, haja vista que o caráter profundamente regressivo do sistema atual impõe um sacrifício perverso à população de baixa renda. Basta ver que, de acordo com dados do próprio governo, o ônus tributário de uma família que recebe até dois salários mínimos pode chegar a quase metade de seus proventos (BRASIL, 2011).

2.1.3 Princípio da transparência e cidadania fiscal

Assegurado no art. 150, § 5º, da CF, o princípio da transparência estabelece que ao legislador ordinário é imposta a edição de medidas que instruem os consumidores acerca da incidência de impostos sobre mercadorias ou serviços que venham a adquirir. Este preceito tem como objetivo sensibilizar a população em relação aos chamados impostos anestesiantes, isto é, impostos indiretos que são repassados aos consumidores finais pelo contribuinte de direito, sem que aqueles tenham consciência efetiva de que estão arcando com o ônus do tributo. Sobre o tema, Moura Borges expõe:

O referido dispositivo constitucionaliza a transparência da carga tributária incidente principalmente sobre bens e serviços – tributação indireta. E quando se analisa o fenômeno da repercussão financeira, verifica-se que tais

impostos são suportados pelo consumidor final dos bens e serviços por eles onerados. O que acontece rotineiramente é o fato de a grande maioria dos cidadãos nem perceber esse ônus, mas baseado neste artigo constitucional, o consumidor, contribuinte de fato do imposto, precisará ser explicado a respeito da carga tributária integrante do preço final dos produtos e serviços que adquira. (BORGES, 2016)

Passados mais de 20 anos da promulgação da atual Constituição, o direito à transparência tributária foi regulamentado apenas em 8 de dezembro de 2012, com a Lei nº. 12.741, sancionada no Governo Dilma. De acordo com a referida legislação *“deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda”* (BRASIL), de modo que deverá ser divulgado o valor aproximado pago a título de IPI, ICMS, ISS, IOF, PIS/PASEP, Cofins e CIDE.

Apesar de sua aplicação ter encontrado algumas resistências do setor varejista, o que resultou na prorrogação do prazo de fiscalização trazido inicialmente pela lei, medidas como essa são essenciais para a efetivação de um Estado Democrático de Direito. A respeito das características e demandas deste paradigma, o catedrático Menelick de Carvalho Netto ensina:

Os denominados direitos de primeira e segunda geração ganham novo significado. Liberdade e igualdade são retomados como direitos que expressam e possibilitam uma comunidade de princípios, integrada por membros que reciprocamente se reconhecem pessoas livre e iguais, co-autores das leis que regem sua vida em comum. Esses direitos fundamentais adquirem uma conotação de forte cunho procedimental que cobra de imediato a cidadania, o direito de participação, ainda que institucionalmente mediatizada, no debate público constitutivo e conformador da soberania democrática do novo paradigma, o paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito e de seu Direito participativo, pluralista e aberto. (CARVALHO NETTO, 2004)

Deste modo, para que, de fato, se implemente o modelo fixado no preâmbulo da Constituição, é imprescindível que o Estado adote uma postura transparente e acessível no que diz respeito à sua forma de tributar, de modo que os contribuintes possam, de fato, conhecer as regras tributárias, participar ativamente das decisões

governamentais, fiscalizar os gastos do Estado e cobrar dos governos as contraprestações que lhes são de direito.

Assim, a efetividade desse princípio importa, sobretudo, ao exercício da cidadania fiscal, que, de acordo com Moura Borges (BORGES, 2016), possui como pressuposto, além de um sistema tributário justo, a consciência fiscal dos contribuintes.

Nesta linha, o Observatório da Equidade, órgão do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, define como cidadania tributária “*a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais*” (BRASIL, 2011).

Deste modo, conclui-se que a carga tributária do país, ao basear a maior parte de sua receita em impostos indiretos, aliena o cidadão brasileiro, tirando dele a possibilidade de participar da vida política e a capacidade fiscalizar as decisões do Estado. Assim sendo, a simplificação, racionalização e diminuição da tributação sobre o consumo passam a figurar como pressupostos necessários para o total exercício da cidadania no Brasil.

2.2. Extrafiscalidade e a regressividade da matriz tributária brasileira

O paradigma constitucional do Estado Liberal, que tem na Revolução Industrial o seu marco principal, levou a humanidade ao período de maior exploração do homem pelo homem de que se tem notícia na história contemporânea ocidental, o que possibilitou um acúmulo de capital jamais visto e uma disseminação de miséria sem

precedentes (CARVALHO NETTO, 2004). Desta feita, conforme explanado anteriormente, o advento do paradigma do Bem-Estar Social impôs ao Estado a obrigação, não só de garantir ativamente direitos coletivos e sociais, mas também de redefinir direitos fundamentais, como liberdade e igualdade.

No âmbito fiscal, isso significou a utilização dos tributos como instrumento político para a redistribuição de riquezas e a diminuição do desequilíbrio social e econômico que havia se instaurado. O tributo passava, portanto, a ter finalidade não apenas fiscal, de arrecadação de recursos econômicos destinados ao patrocínio das atividades estatais; mas, principalmente, extrafiscal, promovendo políticas econômicas e sociais com vistas ao estímulo de determinados comportamentos e à redistribuição de renda e capital. A propósito, Hugo de Brito Machado explicita:

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de *função extrafiscal*.

No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único. (MACHADO, 2017)

No campo da saúde, por exemplo, os tributos extrafiscais têm o condão de desestimular comportamentos nocivos, como no caso da incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre cigarros nacionais ou importados, cuja alíquota *ad valorem* foi estabelecida em 66,7% do preço da venda a varejo, nos termos do Decreto nº 8.656, de janeiro de 2016. No que diz respeito à preservação do meio ambiente, por outro lado, a extrafiscalidade pode auxiliar tanto na repressão de atividades ambientalmente ofensivas, como no custeio de ações de fiscalização e proteção de áreas de preservação ambiental, como por exemplo, a Taxa de

Preservação Ambiental instituída pela Lei nº 15.682/2015, do Estado de Pernambuco, a ser paga em razão da permanência diária no Arquipélago de Fernando de Noronha.

Já na área da justiça fiscal, que interessa a esse estudo, Augusto César de Carvalho Leal observa que:

[...] a desigualdade social pode ser combatida tributando-se de forma progressiva, ou seja, de maneira mais onerosa, os que evidenciam ter maior capacidade contributiva. Deste modo, um percentual maior de riqueza seria retirado, a título de tributo, dos mais ricos, quando comparado ao percentual retirado dos mais pobres, diminuindo-se a desigualdade econômica – com profícuas consequências sociais – entre eles. (LEAL, 2016)

Impõe-se, portanto, a adoção de uma matriz tributária progressiva, na qual o fundamento do sistema tributário seja orientado pelos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da progressividade, cobrando-se mais daqueles que manifestam maior capacidade econômica.

Sobre o termo, Valcir Gassen (GASSEN, 2016) explica que "*entende-se por matriz tributária o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário*". Nesse sentido, ela pode ser classificada como progressiva, conforme exposto acima, ou regressiva, quando as camadas mais carentes da sociedade suportam a maior parte do ônus tributário.

Atualmente, o caso brasileiro desponta como um exemplo ideal de uma matriz tributária regressiva. O país apresenta um quadro cruel em que os brasileiros de baixa renda suportam uma carga tributária significativamente maior do que a parte mais abastada da população (gráfico V). Confirmando tais evidências, o relatório de Observação dos Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Brasileiro constatou que, em 2004, pessoas que ganhavam até dois salários mínimos gastaram 48,8% de

sua renda no pagamento de tributos, enquanto famílias com renda superior a 30 salários mínimos gastaram apenas 26,3% (BRASIL, 2011).

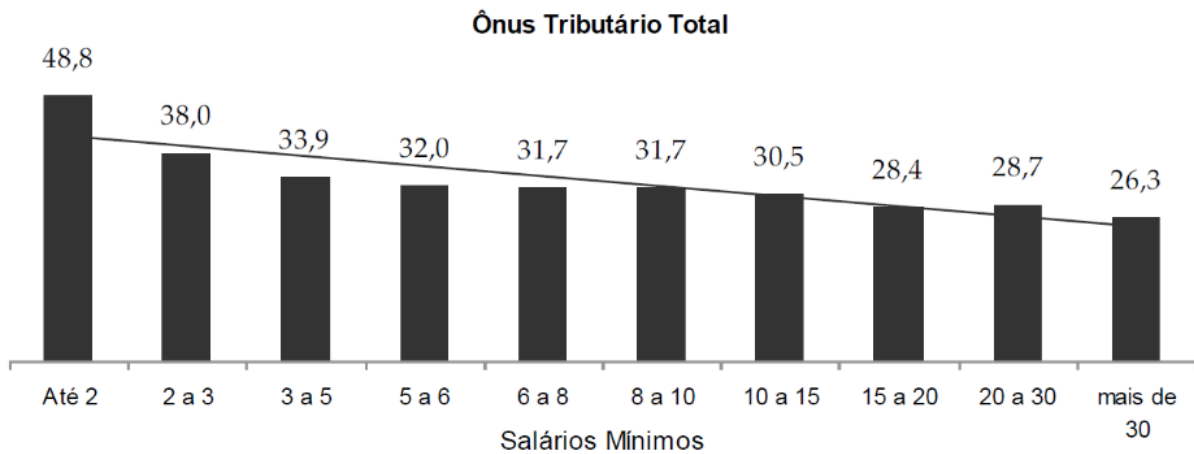


Gráfico V – Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004 (em % da Renda Mensal Familiar)
 Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003. Relatório de Observação Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional. 2ª edição.
 Disponível em: https://www.todospelaeducacao.org.br/arquivos/biblioteca/indicadores_de_iniquidade_do_sistema_tributario_nacional__web.pdf

Isso se dá em decorrência de um sistema que privilegia a tributação sobre o consumo. Uma estrutura que faz com que pobres e ricos sejam obrigados a pagar o mesmo valor em tributos, sendo que o montante pago tem um peso substancialmente maior no orçamento da população de baixa renda. A esse respeito, o manifesto “Reforma Tributária Solidária”, lançado pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco e pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – Anfip, elucida:

[...] a participação relativa dos impostos que incidem sobre o consumo é bem maior no Brasil (49,7%) que na OCDE (32,4%, em média), o que gera uma série de deficiências como, por exemplo, a redução da renda disponível das famílias de mais baixa renda, o que reproduz a desigualdade, enfraquece a demanda agregada e limita o crescimento e o desenvolvimento nacional. Além disso, a diluição da carga indireta em diversos tributos torna o modelo mais complexo e permeável ao uso abusivo de incentivos fiscais gerando conflitos entre os entes federativos. (FENAFISCO, 2018)

Ademais, a tributação sobre renda tem caminhado no sentido contrário da progressividade. Enquanto, em 1985, o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF estipulava 13 faixas de renda e alíquotas que variavam de 0% a 60%, atualmente,

contamos com apenas 5 faixas, sendo que a maior vai de R\$ 4.664,68 ao teto e a alíquota máxima corresponde a apenas 27,5%. Além disso, o sistema de deduções agrava ainda mais o quadro, haja vista que famílias com rendimentos menores têm menos possibilidades de abatimento.

No que diz respeito aos impostos sobre patrimônio, por muito tempo, o Supremo Tribunal Federal entendeu que impostos de natureza real não poderiam se orientar pelo princípio da capacidade contributiva. A alteração jurisprudencial deu-se apenas em 2008, através do julgamento do RE 562.045/RS, que julgou constitucional a instituição de um sistema progressivo de alíquotas para o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCMD. Nos termos do voto do Min. Eros Grau:

O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Há duas sentenças aí: (i) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Assim devem ser os impostos.

Permita-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido. (STF, 2008)

Nesse sentido, o relatório elaborado pelo Observatório da Equidade apresentou dados alarmantes a respeito do arranjo da arrecadação tributária brasileira:

Dados das Contas Nacionais revelaram que, em 2008, a carga tributária do país foi da ordem de 34,9% do PIB³. As incidências sobre a produção e as importações de bens e serviços, cobrados de forma indireta e que tendem a onerar mais intensamente as camadas da população de baixa renda, somaram 16,3% do PIB e responderam por 46,8% do que foi coletado no país a título de impostos, taxas e contribuições. Dentre as mesmas se destacam o ICMS, IPI, ISS e a COFINS. Em contrapartida, os impostos sobre a renda e a propriedade, estreitamente associados com o princípio da progressividade, responderam por apenas 25,6% da carga global ou 8,9% do PIB⁴.

[...]

O Imposto de Renda (IR) que tributa os rendimentos do trabalho bem como a remuneração do capital nas suas diferentes formas (juros, lucros, aluguéis, etc.) é considerado o mais importante dos impostos diretos, capaz de garantir

o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Não obstante, esse imposto tem sido mal utilizado no Brasil como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal.

No que respeita à tributação das pessoas físicas, a arrecadação do IRPF no Brasil foi da ordem de 2,35% do PIB ou 6,7% da carga tributária total em 2008. Nos países da OCDE, foram recolhidos, em média, quase 9% do PIB a título de IRPF e sua representatividade no total da receita de impostos foi aproximadamente 25% em 2007.

[...]

Além do IR ser mal utilizado como instrumento de promoção da justiça fiscal, é importante destacar que a carga tributária sobre a propriedade é pouco representativa tanto em comparação com as demais incidências quanto em relação aos padrões internacionais. Segundo visto, em 2008, foram arrecadados com o ITR, IPVA, IPTU, ITCD e ITBI cerca de 1,2% do PIB e sua participação na carga total foi de apenas 3,5%. Já nos países da OCDE, os impostos sobre propriedade alcançaram, em média, 1,9% do PIB ou 5,4% da arrecadação global em 2007.

Apesar de se constituírem em incidências diretas e, portanto, permitirem a graduação conforme o nível de renda dos contribuintes, há evidências de que os impostos brasileiros sobre a propriedade não respeitam os princípios da progressividade. Por exemplo, dados para 2002/2003 demonstraram que enquanto os 10% mais pobres da população comprometiam cerca de 1,8% da sua renda com o IPTU, os 10% mais ricos sofriam uma carga de 1,4%¹⁵. (BRASIL, Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: relatório de observação. 2ª ed, 2011)

Pelo exposto, percebe-se que a adoção de uma matriz regressiva serve apenas para a preservação de um sistema profundamente injusto, cruel e desigual. Em outras palavras, o adiamento da reforma tributária consubstancia-se em uma escolha política pela manutenção de uma estrutura que concentra riquezas e explora a fatia mais pobre da população brasileira.

2.3. Breves considerações sobre o sistema tributário brasileiro

Além de desrespeitar os princípios norteadores do Direito Tributário e dispor de uma matriz copiosamente regressiva, o relatório apresentado pelo Observatório da Equidade (BRASIL, 2011) indica outras quatro falhas na estrutura do sistema tributário brasileiro.

A primeira refere-se ao baixo retorno social. Apesar de impor um ônus semelhante a países escandinavos, os gastos com bens e serviços oferecido pelo Estado à população brasileira é significativamente inferior aos recursos arrecadados.

No ano de 2008, por exemplo, dos 34,9% do PIB auferidos, apenas 10,4% retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação (4,7%), saúde (3,7%), segurança pública (1,4%), habitação e saneamento (0,6%).

Especificamente na área da educação, os investimentos realizados naquele ano somaram 4,7% do PIB, com um gasto de apenas US\$ 1.641,00 por aluno no ensino fundamental. Nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE, por outro lado, esses indicadores atingiram, em média, 6,2% do PIB e cerca de US\$ 6.756 por aluno em 2007.

No campo da saúde, a situação não é diferente. 3,7% do PIB brasileiro foram destinados para a saúde (2008), enquanto os países da OCDE e da Zona do Euro foram aplicados, respectivamente, 6,5% e 7,0% do PIB (2005).

Outra questão diz respeito à estrutura tributária brasileira. A complexidade das regras para o reconhecimento e compensação de créditos; fenômenos como a cumulatividade e os tributos em cascata; e a variedade de tributos, alíquotas e regimes de apuração tornam o sistema tributário nacional extremamente complexo e pouco transparente, o que resulta em uma pesada burocracia e elevados custos para as empresas (gráfico VI).

Segundo estimativas apresentadas pelo Banco Mundial, no Brasil, uma empresa padrão gasta 2.600 horas por ano para recolher seus impostos sobre vendas, salários e lucros; enquanto, na maioria das economias com as quais concorremos no mercado mundial, esta carga não chega a 500 horas.

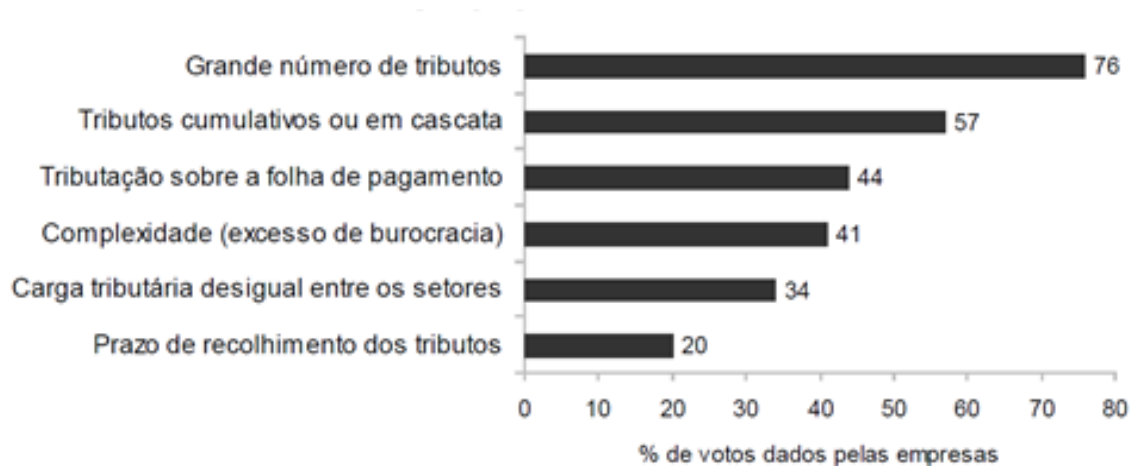


Gráfico VI – Eleição dos Principais Problemas do Sistema Tributário Nacional: 2003

Fonte: Confederação Nacional da Indústria - CNI (2005). Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: relatório de observação. 2ª ed.

Disponível em: https://www.todospelaeducacao.org.br/arquivos/biblioteca/indicadores_de_iniquidade_do_sistema_tributario_nacional__web.pdf

O terceiro problema concerne à má distribuição das competências tributárias entre os entes federativos, o que coopera para o crescimento das desigualdades regionais.

Como os municípios são responsáveis por prover a maior parte dos serviços públicos, são realizadas transferências intergovernamentais para que aqueles sejam capazes de custear o cumprimento de suas obrigações legais e constitucionais. Ocorre que os critérios estabelecidos para estes repasses produzem discrepâncias aterradoras entre os valores transferidos a diferentes municípios:

Para melhor ilustrar as iniquidades federativas, dividimos os municípios para os quais se tinha informações de receita em 2009 em cinco partes aproximadamente iguais. Observamos que os 20% municípios mais pobres da federação (1.067 prefeituras) possuíam um orçamento por habitante abaixo de R\$ 1.032 e abrigavam cerca 27% dos brasileiros. Já nos 20% mais ricos (1.067 prefeituras) residiam 17% da população, mas seus recursos per capita superaram a marca de R\$ 2.000. Os 20% mais pobres receberam até R\$ 855 de transferências intergovernamentais per capita. Nos 20% mais ricos, os repasses foram acima de R\$ 1.626. (BRASIL, Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: relatório de observação. 2ª ed, 2011)

Por fim, o último aspecto apontado pelo CDES refere-se à inexistência de condições adequadas para o exercício da já comentada cidadania fiscal. Conforme elucida o relatório:

Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. (BRASIL, Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: relatório de observação. 2ª ed, 2011)

Deste modo, resta clara a urgência de uma reforma que repense a matriz tributária, estimule a redistribuição social e regional de riquezas e promova a conscientização dos cidadãos brasileiros.

Capítulo 3. Reforma tributária e a unificação do imposto sobre o consumo

3.1. Projeto atual de reforma tributária

Em 22/08/2017, o economista e deputado federal Luiz Carlos Hauly, do PSDB-PR, apresentou à Câmara dos Deputados o texto preliminar de sua reforma tributária (anexo). Inspirada no sistema europeu, a proposta tem como principais objetivos a simplificação e a promoção de uma solidariedade fiscal entre os membros da Federação.

De acordo com os documentos apresentados (HAULY, 2017), os estudos e debates realizados pelo deputado concluíram que o país se encontra inserido em um contexto demasiadamente complexo, com um número excessivo de tributos, uma concentração descomedida sobre o consumo e um elevado custo administrativo por parte do contribuinte e da Administração Pública. Desta forma, uma reforma tributária se mostra fundamental para construir um país mais justo, moderno, rico e solidário.

Nesse sentido, criou-se um projeto que se propõe a manter do volume da carga tributária atual; alterar a partilha da arrecadação entre União, estados e municípios; preservar a arrecadação tributária corrente dos entes federativos; simplificar o sistema através da condensação de impostos nos novos Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS e Imposto Seletivo – IS; diminuir a tributação sobre o consumo; e promover uma transição confortável do sistema antigo para o novo.

No âmbito federal, as mudanças serão comedidas, haja vista que a maior parte dos tributos permanecerá sob responsabilidade da União. O IR absorverá a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, passará a incidir sobre verbas indenizatórias que superem o gasto ou patrimônio indenizado e terá suas alíquotas

ampliadas, fortalecendo o mais importante dos tributos diretos, intensificando a redistribuição de renda e promovendo a justiça fiscal.

O ITCMD, a seu turno, passará a ser de competência da União, em razão de a estrutura da Receita Federal ser mais capacitada para fiscalizar a tributação sobre patrimônios que, por ventura, estejam dispersos ao longo do território nacional. A sua arrecadação, entretanto, será integralmente transferida para os municípios.

Deste modo, a grande mudança fica por conta da criação do Imposto Seletivo, tributo de caráter extrafiscal que incidirá sobre serviços de telecomunicação; petróleo e derivados; energia elétrica; bebidas alcóolicas e não alcóolicas; combustíveis e lubrificantes de qualquer origem; cigarros e outros produtos do fumo; veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos novos, bem como pneus, partes e peças nestes empregados. Apesar de a arrecadação ficar sob a responsabilidade da União, aos Estados e Distrito Federal será devida uma cota-parte da receita gerada.

Quanto aos Municípios, a eles não serão atribuídas novas competências, entretanto, o projeto pretende concentrar o resultado da tributação sobre o patrimônio nesta esfera. Além de receber a arrecadação do ITCMD e continuar a auferir a receita proveniente do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, que se mantém nos moldes atuais, os municípios passarão a receber a arrecadação do IPVA e uma cota-parte do IBS, que será criado com o projeto.

Em relação ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e ao Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI, deverão ser criados dispositivos que prevejam reajustes mínimos de suas bases de cálculo. Medida de extrema importância, haja vista que a maioria dos municípios não atualiza periodicamente a base de cálculo destes impostos, de modo que os valores das

propriedades localizadas nas regiões mais valorizadas, com frequência, encontram-se defasados em relação ao seus preços de mercado (BRASIL, 2011).

Importa ressaltar que a proposta sugere uma série de medidas para diminuir as iniquidades observadas em relação às transferências intergovernamentais aos municípios. Além dos repasses supracitados, propõe-se a criação de fundos destinados a compensar eventuais inequidades nos critérios de partilha e reduzir as discrepâncias das receitas per capita dos municípios.

No campo estadual, o já citado IPVA – cuja arrecadação será integralmente repassada para os municípios – passará a incidir sobre embarcações e aeronaves. Contudo, veículos de uso comercial destinados à pesca e ao transporte público de cargas e passageiros serão desonerados.

A maior inovação do projeto reside, portanto, na criação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços. Inspirado no modelo adotado na União Europeia, o IBS visa substituir o PIS, o Pasep, a Cofins, o IPI, o IOF, a CIDE-Combustíveis, o ICMS e o ISS.

Pensado nos moldes do IVA europeu, o imposto terá como fato gerador a transmissão de propriedade de bens e a prestação de serviços onerosos. Instituído por lei complementar federal, o IBS terá caráter não-cumulativo, com concessão de crédito financeiro, arrecadação integral para o Estado de destino do bem e, futuramente, alíquota única para a quase totalidade dos produtos e serviços. Haully explica:

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. Contudo, nas dezenas de palestras que fizemos por todo o país, tivemos a oportunidade de escutar

as preocupações de alguns setores com um possível aumento de carga tributária, em especial das empresas prestadoras de serviços, que possuem poucos créditos passíveis de compensação. É por isso que, quando da regulamentação do IBS, em um primeiro momento não descartamos a necessidade de fixação de um número maior de alíquotas, de modo a garantir, dentro do possível, que não ocorram alterações abruptas na atual carga tributária dos diversos setores da economia. (HAULY, 2017)

Apesar de abrangente e ambiciosa, a proposta peessedebista deixa a desejar no que concerne ao aprofundamento da discussão acerca da regressividade da matriz tributária brasileira, limitando-se apenas à ampliação do campo de incidência e das alíquotas do IR e à uma possível limitação dos tributos sobre alimentos e remédios.

No tocante a esta questão, o manifesto elaborado pela Fenafisco critica:

As diversas propostas que estão sendo elaboradas por setores da sociedade, do governo, do parlamento e das associações de classes patronais desconsideram essas premissas fundamentais para a reestruturação do sistema tributário brasileiro. O propósito precípua dessas iniciativas é, unicamente, simplificar o sistema pela substituição de diversos tributos indiretos por um imposto sobre o valor agregado, o que, ainda que importante, não é suficiente para transformá-lo num instrumento para operar em favor do crescimento, da equidade e do fortalecimento da federação.

A simplificação tributária é necessária, mas não pode funcionar como um “samba de uma nota só” e tampouco obscurecer o propósito velado dos detentores da riqueza financeira de continuar mantendo o ônus da tributação sobre os ombros dos consumidores e das classes menos favorecidas da sociedade, excluindo de sua incidência, ou apenas onerando, camaradamente, as altas rendas e o patrimônio.

O Movimento Reforma Tributária Solidária: Menos Desigualdade, Mais Brasil entende que a pretendida simplificação, além de não enfrentar as anomalias crônicas do sistema tributário nacional, tem um agravante adicional: se seguido este caminho restrito à simplificação, ele pode vir a representar o último suspiro do Estado social brasileiro tardiamente inaugurado pela Constituição de 1988.

Isso pode ocorrer porque os tributos constitucionalmente vinculados para a proteção social serão substituídos por um novo imposto que não contemplará essa vinculação, desmontando as bases de financiamento das políticas sociais asseguradas pela Constituição Federal e por legislações anteriores. A concretização dessas mudanças inevitavelmente fragilizará o financiamento da educação e o orçamento da seguridade social, afetando a sustentação dos gastos em setores como previdência social, assistência social, saúde e programa seguro-desemprego. (FENAFISCO, 2018)

Apesar desta significativa falha, o projeto representa um grande avanço e uma ótima oportunidade para discutir os problemas fiscais no Brasil, devendo ser levado a cabo.

Estagnada há quase dez meses, a proposta voltou a ganhar força após a crise de abastecimento ocasionada pela greve dos caminhoneiros contra o aumento descomunal do preço do óleo diesel em maio de 2018. De acordo com declarações feitas pelo próprio Haully e por diversos outros parlamentares, a implantação da reforma teria o condão de evitar crises dessa natureza ao diminuir a incidência de tributos sobre bens e serviços, o que influi diretamente na formação dos preços.

Deste modo, após a sensibilização do parlamento e o apoio expresso do atual presidente da Câmara, deputado Rodrigo Maia, do DEM-RJ, estima-se que a matéria ganhe mais força e agilidade no parlamento.

3.2. A gênese do imposto sobre valor agregado

Apesar de o mecanismo de dedução ter aparecido anteriormente em países como Estados Unidos, Alemanha e Japão, foi na França que o Imposto Sobre Valor Agregado, conforme conhecemos hoje, foi implantado pela primeira vez.

Estima-se que sua origem seja a Lei de 31 de dezembro de 1917, que instaurou um imposto geral sobre pagamentos e vendas a uma alíquota de 0,2%. Diante da baixa rentabilidade e da resistência popular, a norma foi rapidamente substituída pela Lei de 25 de janeiro de 1920, que estabeleceu o chamado Imposto sobre o Valor dos Negócios, tributo de caráter cumulativo que incidia sobre toda e qualquer transação comercial.

Apesar do sucesso inicial, a ausência de neutralidade do tributo, a quantidade de devedores, o grande número de fraudes e a resistência do comércio varejista em aceitar a carga fiscal sobre a indústria resultaram na instauração de uma série de

impostos únicos com alíquotas variáveis, gerando um sistema extremamente complexo.

Nesse contexto, foi promulgada a Lei de 31 de dezembro de 1936, que condensou a maior parte dos impostos no chamado Imposto Único Global sobre a Produção. O tributo criado incidia unicamente no estágio último da industrialização, de modo que as matérias-primas, produtos acabados e bens e serviços intermediários eram exonerados de sua aplicação, o que atribuiu ao imposto um caráter cumulativo em relação a estes últimos.

Esse e outros problemas daí advindos motivou uma série de reformas tributárias, até que, em 24 de setembro de 1948, foi promulgada uma lei que instituiu o pagamento fracionado e ampliou o campo de incidência do Imposto sobre a Produção. A respeito, Ubaldo Cesar Balthazar explica:

No novo regime, o imposto seria pago em todas as etapas que o produto passasse, conforme o número de transações sofridas no processo de sua evolução. O operador econômico contribuinte do imposto deveria pagá-lo calculando-o sobre o valor de suas vendas, mas poderia deduzir o tributo pago sobre o montante de suas compras de matérias-primas e de “produtos similares” integrados fisicamente no produto que fabricava (CAMPET, 1957). Este regime instaurou, portanto, um dos princípios fundamentais do futuro IVA, embora limitado ainda às deduções físicas. Curioso notar que a aplicação dos pagamentos fracionados foi uma consequência dos problemas orçamentários franceses e do desejo de acelerar a entrada do imposto aos cofres públicos. Segundo cálculo de autoridades fiscais da época, a substituição do sistema suspensivo pelo novo sistema teria permitido ao Estado receber 20 bilhões de francos a mais de receita, por mês, durante os três primeiros meses, sem aumento das alíquotas do imposto sobre a produção. Aliás, tal fato foi o principal argumento para justificar a reforma então realizada. (BALTHAZAR, jun. 2008)

Houve, ainda, uma tentativa de aperfeiçoamento do sistema vigente com a Lei de 24 de setembro de 1948, que determinava que o contribuinte deveria aguardar um mês antes de efetivar suas deduções, permitindo uma maior arrecadação do Tesouro Francês. Deste modo, o IVA francês foi instaurado apenas em 1954, após mais de 30 anos de reformas consecutivas.

Com efeito, criou-se um imposto plurifásico que, assim como seu antecessor, era cobrado fracionadamente em cada etapa de produção, distribuição e venda. Um tributo de caráter geral, incidente sobre o consumo, que garante a neutralidade dos preços praticados na medida em que é cobrado de forma proporcional ao valor final do bem ou serviço.

Tais aspectos, além evitar a cumulatividade, impedem a sobrecarga do consumidor final e possibilitam o cruzamento das informações obtidas nas diferentes etapas da produção, facilitando a prevenção e o reconhecimento de sonegações fiscais.

Importa ressaltar que os traços mais relevantes desse sistema consistem na sua neutralidade e em seu mecanismo de dedução. A primeira característica impede o Estado de interferir, através da tributação, nas condições de livre competição do mercado, ou, nas palavras de Fábio Luiz Gomes, *“opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, concorrentes entre si, sejam tratadas de forma diferente do ponto de vista do IVA”* (GOMES, 2006).

O mecanismo de dedução, por sua vez, permite que o empresário se fure do ônus tributário na medida em que possibilita que ele desconte do imposto a ser repassado ao governo o IVA pago sobre bens e serviços intermediários. No caso de um sapateiro, por exemplo, se ele utiliza uma palmilha de R\$ 11,00 em sua produção e vende um tênis a R\$ 110,00 com o IVA a 10%, ele poderá descontar R\$ 1,00 da quantia a ser repassada ao Estado, totalizando um montante de R\$ 9,00 em tributo.

Tal artifício, além de impedir a tributação em cascata, reduz a evasão fiscal, uma vez que *“coopera para que todos os contribuintes tenham interesse em escriturar*

adequadamente sua contabilidade, para aumentar o máximo possível as somas dedutíveis” (VASCONCELLOS, 2013).

3.3. A harmonização tributária na Europa

Em 1957, Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo e Países Baixos constituíram, através do Tratado de Roma, a Comunidade Econômica Europeia – CEE. O acordo, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1958, visava a abolição de barreiras alfandegárias e a criação de uma área de livre circulação de produtos agrícolas.

Na ocasião, foram estipulados princípios gerais e diretrizes para *“aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros, que [tivessem] por objeto o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno”* (UE, 2012). Em outras palavras, os países signatários do tratado firmaram o compromisso de uniformizar suas legislações de modo a possibilitar a existência, de fato, de uma zona de livre comércio.

Alcançada a união aduaneira, a CEE passou a perseguir a implantação de um mercado comum no qual fosse possível a livre circulação de capital, pessoas, bens e serviços. Assim, com base nas conclusões do relatório de Newmark, o Conselho da organização formulou a chamada Primeira Diretiva (67/227/CEE) determinando que seus Estados-membros substituíssem os impostos vigentes em seus territórios pelo sistema comum de Imposto sobre Valor Agregado. Ato contínuo, elaborou-se a Segunda Diretiva (67/228/CEE) definindo a estrutura de aplicação do IVA. De acordo com o documento, o novo imposto incidiria sobre importações, entregas de bens e prestações de serviços. Além disso, fixou-se que:

Artigo 11º.

1. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para as necessidades da própria empresa, o sujeito passivo é autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) o Imposto sobre Valor Agregado que lhe é cobrado em relação a bens que lhe são fornecidos e a serviços que lhe são prestados;
- b) o Imposto sobre Valor Agregado pago em relação a bens importados;
- c) o Imposto sobre Valor Agregado pago em relação à utilização de bens referidos no item n.º 3, alínea b, do artigo 5º¹. (tradução nossa) (CEE, 1967)

Importa mencionar que, em 30 de abril de 1968, o Conselho elaborou a Diretiva 68/221/CEE com o objetivo de harmonizar os sistemas correntes até que fosse realizada a adoção do IVA em todo o território da Comunidade.

A partir daí, foram elaboradas mais três diretivas para postergar a data limite de implantação do IVA, haja vista a dificuldade da Bélgica e da Itália para aplicar o disposto nas duas primeiras. Assim, a completa implantação deu-se em 1973, quando a CEE contava com nove membros.

Foi com a Diretiva 77/388/CEE, entretanto, que o sistema adotado começou a tomar o formato atual. De acordo com o professor João Paulo Menezes, “*somente com a Sexta Diretiva de 1977 é que se teve a expressão mais evidente da legislação comunitária em matéria fiscal*” (MENEZES, 2013).

Nesta ocasião, foi estipulada uma série de mandamentos com o objetivo de fixar, de forma definitiva, noções de fato gerador, exigibilidade do imposto e sujeito passivo; suprimir a tributação na importação; extinguir o desagravamento na exportação; dirimir as dificuldades apresentadas até então; solucionar conflitos de competência; garantir e uniformizar o direito de dedução; definir uma lista comum de isenções; etc.

¹¹ “Artigo 5o. [...]”

3. São equiparadas à entrega efetuada a título oneroso:

- a) a apropriação por um sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, de bens que destina a seu uso privado ou de que dispõe a título gratuito;
- b) a utilização, por um sujeito passivo, para os fins da sua empresa, de bens produzidos ou extraídos por ele próprio ou por um terceiro por sua conta.”

Desde então, não houveram modificações significativas na estrutura do sistema comum do IVA, de modo que as normas promulgadas objetivaram apenas o aprimoramento da liberalização efetiva da circulação de capital, pessoas, bens e serviços.

3.4. Ponderações com respeito ao projeto do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS)

Tomando como base a experiência europeia e os estudos sobre o atual sistema tributário brasileiro, a adoção de um imposto semelhante ao IBS mostra-se indispensável para a modernização fiscal do país.

A simplificação propiciada certamente reduziria os custos administrativos das Empresas, a quantidade de autuações fiscais, o número de ações judiciais e as despesas do Estado com fiscalização. Além disso, a cobrança fracionada e o mecanismo de dedução dificultariam a sonegação e a evasão fiscal, possibilitando uma maior receita para a Fazenda Pública.

Cabe ressaltar também que, apesar de atribuir a arrecadação aos Estados, o projeto prevê a regulamentação do imposto através de lei complementar federal, de modo que a legislação referente à tributação sobre o consumo será uma para todo o território nacional. Além de trazer como consequência a solução para a chamada “guerra fiscal” entre os estados brasileiros, esta medida dá a União liberdade para instituir incentivos fiscais apenas para regiões carentes que efetivamente necessitem de estímulos para o seu desenvolvimento.

Corroborando este entendimento, João Paulo Menezes explica:

Existem três razões habitualmente citadas segundo as quais o IVA central traz vantagens diretas: menos custos para os contribuintes, que deixam de ter que cumprir com várias legislações existentes; redução dos impostos econômicos, em função da existência de uma base de cálculo e estrutura de taxas comum; e coibição à utilização do Imposto como instrumento à “guerra fiscal” (MENEZES, 2013).

Apesar das vantagens incontestáveis e dos ganhos evidentes, o projeto do IBS falha ao ignorar uma das características mais significativas do sistema adotado pelos países da União Europeia: o aspecto interestadual do IVA.

Enquanto o sistema europeu foi pensado para evitar distorções de concorrência entre os Estados-membros da CEE, “*de modo a instituir um mercado comum que [permitisse] uma concorrência sã e [apresentasse] características análogas às de um verdadeiro mercado interno*” (CEE, 1977), o projeto brasileiro, por outro lado, não expressa qualquer preocupação em relação à persecução de um mercado comum entre seus países vizinhos. Em verdade, apesar de ter firmado, em 1991, o Tratado de Assunção para a constituição do Mercado Comum do Sul – Mercosul, o país tem feito muito pouco para a consecução efetiva desse objetivo.

Nas palavras de Jamile Bergamaschine Mata Diz:

Os altos custos operacionais, bem como uma política monetária que desfavorece a produção têm contribuído para que o Brasil seja colocado como o grande vilão do Mercosul. Iniciativas de substituição dos impostos indiretos (ICMS e IPI) pelo IVA demonstram que talvez, neste momento, as autoridades políticas estejam atentando para a real necessidade da inserção do nosso país no contexto mundial. (DIZ, 2000)

Nesse sentido, é certo que a adoção do IBS já facilitaria uma futura harmonização tributária do Mercosul, haja vista sua semelhança com o IVA, adotado nos demais países-membros do bloco. Contudo, seria interessante que o Brasil aproveitasse o momento político para instituir um sistema que, além de buscar inspirações na eficiência europeia, visasse também uma integração real com seus vizinhos sul-americanos, pois, “*O caminho da integração é árduo e demorado, como*

foi demonstrado pela experiência europeia, mas, se eficazmente obtido, trará inúmeras vantagens a todos aqueles que efetivamente participarem” (DIZ, 2000).

Outra demanda seria o aprofundamento da discussão acerca da regressividade da matriz tributária brasileira. Considerando que, em 2016, o rendimento médio per capita dos 20% mais ricos era 18,3 vezes maior que o rendimento médio dos 20% mais pobres (gráfico VII), percebe-se que a promoção da equidade não pode ser apenas uma consequência colateral. A realidade brasileira demanda uma postura realmente ativa em relação à diminuição da desigualdade e redistribuição de renda.

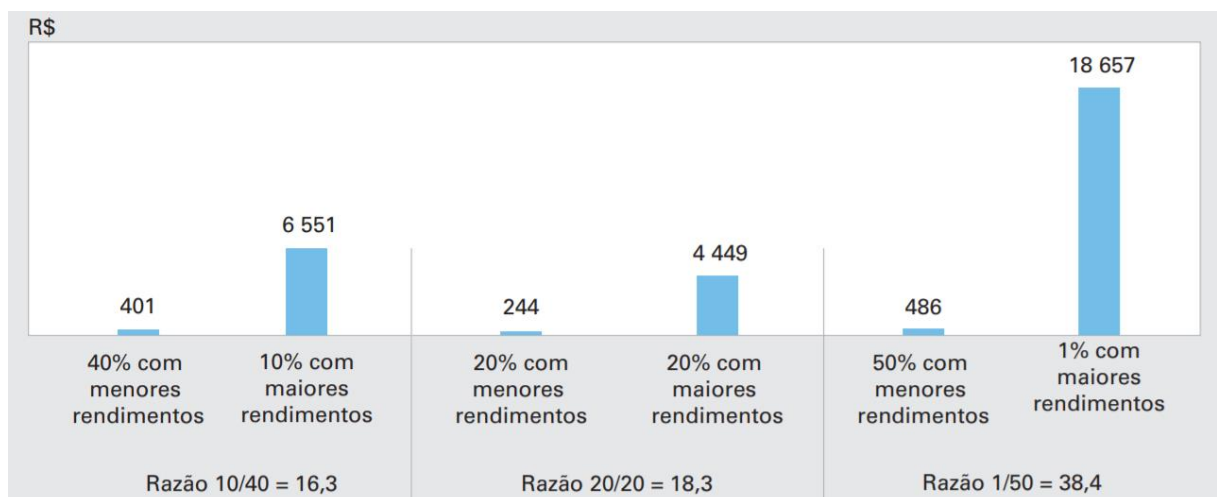


Gráfico VII. Rendimento médio mensal domiciliar per capita dos arranjos residentes em domicílios particulares no Brasil, segundo as classes de percentual de rendimentos: 2016
 Fonte: IBGE, 2017. Síntese de Indicadores Sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira.
 Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101459.pdf>

Assim sendo, o IBS apresenta-se não só como um projeto arrojado e auspicioso, mas também como uma ótima oportunidade para repensarmos tanto a política econômica externa, quanto o papel das instituições governamentais na redistribuição de renda.

Conclusão

Apesar de não ter pretensões de esgotar um assunto tão complexo e delicado como este, o presente trabalho foi realizado com o fim de ressoar a discussão a respeito da necessidade de reestruturação do atual sistema tributário.

A despeito de seus famigerados problemas, das inumeráveis pesquisas e das várias propostas de reforma, o tema tem sido constantemente negligenciado pelas diversas gestões que ocuparam a Presidência da República e o Congresso Nacional. Mesmo o atual Governo, dito liberal e reformista, resiste em patrocinar um projeto que só incentivaria a economia e o empreendedorismo. Do contrário, opta pela imposição de medidas altamente impopulares e antidemocráticas, que vulnerabilizam ainda mais a classe trabalhadora.

Apesar do considerável descaso com que foi recebida, a atual proposta de reforma tributária, de autoria do deputado federal e economista Luiz Carlos Hauly, apresenta-se como um projeto significativamente consistente e promissor. Compromete-se a modernizar a tributação no Brasil, promover a solidariedade entre os membros da Federação e, principalmente, tornar o sistema mais simples e racional.

Maior destaque da proposta, o chamado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços dispõe de credibilidade imediata, graças aos mais de 60 anos de existência e à longa maturação do sistema que toma como inspiração. Se devidamente aplicado, o imposto terá a capacidade de extinguir quase dez tributos, evitar a sonegação, reduzir a evasão fiscal, minimizar o número de litígios e diminuir sobremaneira os custos administrativos das empresas e do Estado.

De seus poucos lapsos, talvez os mais relevantes sejam a falta da perspectiva interestatal e, especialmente, o tratamento incauto dispensado ao caráter regressivo da matriz tributária brasileira.

Ocorre que, conforme sublinha o manifesto Reforma Tributária: a Reforma Necessária (FENAFISCO, 2018), o Brasil é o 2º país mais desigual do mundo no quesito de distribuição de renda, sendo que 70% das pessoas que vivem em situação de extrema necessidade no país são negras. Deste modo, é inconcebível que o fomento direto e efetivo da progressividade não seja um dos focos da reforma.

Nesse sentido, deve-se cuidar para que este aparente desleixo não sirva a manutenção de um sistema que, propositalmente, outorga à tributação direta quase metade de sua arrecadação, de modo a manter o cidadão alienado em relação a estrutura de recolhimento, planejamento, execução e fiscalização das finanças públicas.

Posto isso, cabe lembrar que, depois de 9 meses esquecida na Comissão Especial, a proposta ganhou grande notoriedade com a crise de abastecimento ocasionada pela greve dos caminhoneiros. À vista disso, o presidente da Câmara, deputado Rodrigo Maia, anunciou que pretende acelerar a votação do projeto.

Assim sendo, torcemos para que a atual proposta não siga o destino daquelas que a antecederam e que se aproveite o momento político de reformas e mudanças de governo para aprofundar a discussão do projeto, amoldar o sistema europeu às especificidades do país e, finalmente, implantar as medidas de reforma ao falho sistema tributário brasileiro.

Referências bibliográficas

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5ª ed. alemã. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS MAGISTRADOS DA JUSTIÇA DO TRABALHO et al. Nota Técnica PL 38/2017 – Reforma Trabalhista: aspectos de inconstitucionalidade e de antijuridicidade. Brasília: [s.n.], 2017.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A Gênese Do Imposto sobre o Valor Agregado**. Revista Sequência, n. 56, 2008. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/artic le/vie w/14998>>. Acesso em maio de 2018.

BERNARDO JR., Lucio. **Nilson Leitão assume liderança do PSDB e defende reforma tributária**. Câmara Notícias, 2018 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/POLITICA/553914-NILSON-LEIT AO-ASSUME-LIDERANCA-DO-PSDB-E-DEFENDE-REFORMA-TRIBUTARIA.html>>. Acesso em junho de 2018.

BERNARDO JR., Lucio. **Relator espera aprovar reforma tributária ainda no primeiro semestre**. Câmara Notícias, 2018 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/551661-RELATOR-E SPERA-APROVAR-REFORMA-TRIBUTARIA-AINDA-NO-PRIMEIRO-SEMESTRE.ht ml>>. Acesso em junho de 2018.

BICUDO, Hélio Pereira; REALE JUNIOR, Miguel; PASCHOAL, Janaína Conceição. **Denúncia nº 1**. Brasil, 2016. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br /web/ativida de/materias/-/materia/125567>>. Acesso em abril de 2018.

BITTAR, Carlos Eduardo Bianca. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para cursos de Direito**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BORGES, Antônio de Moura; OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Limitações ao Princípio da Capacidade Contributiva: Mínimo Existencial e Confisco**. Conpedi Law Review , 2016, v. 2, pp. 180-200.

BORGES, Antônio de Moura; PORTO, Ana Maria da Costa. **O Exercício da Cidadania Fiscal**. Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais, 2016, v. 2, pp. 21-39.

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei nº. 12.741, de 8 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de

setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acesso em abril de 2018.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento. **Síntese de Indicadores Sociais: um a análise das condições de vida da população brasileira: 2017**. IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. Rio de Janeiro: IBGE, 2017

BRASIL. Presidência da República. **Projeto de Emenda Constitucional PEC nº 287/2016**. Altera os arts. 37, 40, 109, 149, 167, 195, 201 e 203 da Constituição, para dispor sobre a seguridade social, estabelece regras de transição e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2119881>>. Acesso em abril de 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Projeto de Emenda Constitucional PEC nº 55/2016**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127337>>. Acesso em abril de 2018.

BRASIL. Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Observatório da Equidade. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: relatório de observação**. 2ª ed. Brasília: Presidência da República, 2011. Disponível em: <https://www.todospelaeducacao.org.br/arquivos/biblioteca/indicadores_de_iniquidade_e_do_sistema_tributario_nacional__web.pdf>. Acesso em maio de 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. rev., amp. e at. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO NETTO, Menelick de. **A Hermenêutica Constitucional sob o Paradigma do Estado Democrático de Direito**. In: OLIVEIRA, M. A. C. (Org.). *Jurisdição e Hermenêutica Constitucional no Estado Democrático de Direito*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, pp. 25-44.

CEE. Conselho da Comunidade Econômica Europeia. **Directiva 67/227/CEE**. Relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o consumo. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=LEGISSUM:I31005>>. Acesso em junho de 2018.

CEE. Conselho da Comunidade Econômica Europeia. **Directiva 67/228/CEE**. Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros quanto aos impostos sobre o consumo - estrutura e métodos de aplicação do sistema comum do Imposto sobre o Valor Agregado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=uriserv:OJ.P_.1967.071.01.1303.01.FRA&toc=OJ:P:1967:071:TOC>. Acesso em junho de 2018.

CEE. Conselho da Comunidade Econômica Europeia. **Directiva 68/221/CEE**. Institui um método comum para o cálculo das taxas médias previstas no artigo 97º do Tratado. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:31968L0221>>.

CEE. Conselho da Comunidade Econômica Europeia. **Directiva 77/388/CEE**. Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros quanto aos impostos sobre o consumo - sistema comum do Imposto sobre o Valor Agregado. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>>.

DELGADO, Gabriela Neves; DELGADO, Mauricio Godinho. **A Reforma Trabalhista no Brasil: com comentários à Lei n. 13.467/2007**. São Paulo: LTr, 2017.

DIZ, Jamile Bergamaschine Mata. **Harmonização Tributária no Mercosul: da utopia à realidade**. Revista de Informação Legislativa, 2000, a. 37, n. 146, pp. 195-202.

FARO, Júlio Pinheiro. **Justiça Fiscal e Solidariedade: deveres fundamentais e a concretização de direitos fundamentais**. Disponível em: < <http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/7522-27601-2-pb.pdf>>. Acesso em abril de 2018.

FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL; ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Reforma Tributária Solidária: a reforma necessária**. Brasília, 2018.

GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, V. (Org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação. 2ª ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, cap. 1, pp. 1-15.

GASSEN, Valcir; SILVA, Rafael Santos de Barros e. **Quem Pode Menos Paga Mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia**. Revista Brasileira de Direito, IMED, 2011, Vol. 7, nº 2, pp. 167-199.

GASSEN, Valcir; SILVA, Janyl de Jesus. **A Tributação do Patrimônio como Instrumento de Justiça Social**. In: GASSEN, V. (Org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação. 2ª ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, cap. 8, pp. 149-173.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonseca. **Tributação sobre o Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. In: GASSEN, V. (Org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação. 2ª ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, cap. 9, pp. 174-195.

GASSEN, Valcir; MELO, Kalyara de Sousa e. **Quem Paga e não Deveria versus Quem Deveria e não Paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária**. In: GASSEN, V. (Org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação. 2ª ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, cap. 11, pp. 209-231.

GOMES, Fábio Luiz. **Manual sobre o IVA nas Comunidades Europeias: os impostos sobre o consumo no Mercosul**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2006.

HAULY, Luiz Carlos. **Proposta de Emenda à Constituição: texto preliminar**. Brasília, 2017. Disponível em: < http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.0_8.17PECReformaTributaria.pdf>. Acesso em maio de 2018.

HAULY, Luiz Carlos. **Proposta de Reforma Tributária: notas explicativas**. Brasília, 2017. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17NotaExplicativa.pdf> >. Acesso em maio de 2018.

HAULY, Luiz Carlos. **Quadro comparativo da PEC da Reforma Tributária**. Brasília, 2017. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17QuadroComparativodaEmendacomaCF.pdf> >. Acesso em maio de 2018.

HAULY, Luiz Carlos. **Reforma Tributária Proposta**. Brasília, 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 maio de 2018.

KINCHECKI, Cristiano. **A Formação Histórica da Matriz Tributária Brasileira**. In: GASSEN, V. (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação*. 2ª ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, cap. 4, pp. 57-77.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça Social por Meio dos Tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, V. (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação*. 2ª ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes, 2016, cap. 5, pp. 78-104.

MACEDO, Luis. **Rodrigo Maia defende regulamentação do transporte de cargas e reforma tributária**. Câmara Notícias, 2018 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/POLITICA/558173-RODRIGO-M AIA-DEFENDE-REGULAMENTACAO-DO-TRANSPORTE-DE-CARGAS-E-REFORMA-TRIBUTARIA.html>>. Acesso em junho de 2018.

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. **Reforma Tributária: Introdução do Iva no Brasil baseado no Modelo Português (Europeu)**. Revista Gestão & Tecnologia, Pedro Leopoldo, 2013, v. 13, n. 2, pp. 145-166.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERRER, Walkiria Martinez Heinrich. **Manual de Metodologia da Pesquisa Jurídica Científica**. Disponível em: < http://www.unimar.br/cursos/posgraduacao/strictosensu/manual_direito-unimar.pdf >. Acesso em abril de 2018.

SALDANHA, Eduardo. **Imposto sobre o Valor Agregado: o modelo da União Europeia e as perspectivas de harmonização legislativa para o Mercosul**. Tese (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2001.

SILVA, Christine Oliveira Peter da. **A pesquisa científica na graduação em Direito**. Universitas Jus: Revista da Faculdade de Ciências Jurídicas e de Ciências Sociais do Centro Universitário de Brasília, 2004, ano. 06, n. 11, pp. 25-43

SILVA, Rafael Santos de Barros. GASSEN, Valcir. **Quem pode menos paga mais: Tributação sobre o consumo no Brasil e democracia**. 2011. Disponível em: < <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/272> >

SOUZA, Jessé. **A Radiografia do Golpe: entenda como e por que você foi enganado**. Rio de Janeiro: LeYa, 2016.

STF. (2008). **RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 562.045 RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJe: 29/02/2008. Acesso em 19 de maio de 2018, disponível em <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=562045&classe=RE-RG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

UE. **Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (Versão Consolidada)**. Dispõe sobre a organização da União Europeia. Disponível em: < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT> >. Acesso em junho de 2018.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004.

Anexo

Texto preliminar da Proposta de Emenda à Constituição de autoria do Deputado
Federal Luiz Carlos Hauly, do PSDB-PR

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

TEXTO PRELIMINAR

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

AS MESAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E DO SENADO FEDERAL, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

“Art. 61.

.....

§ 3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem do imposto previsto no art. 155, IV, caberá exclusivamente a:

I - Governadores de Estado e do Distrito Federal;

II - Assembleias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros;

III - bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores;

IV - comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim.

§ 4º Nos projetos apresentados na forma dos incisos I a III deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos um terço dos Estados e Distrito Federal.” (NR)

“Art. 105.

.....

III -

.....

d) contrariar as leis complementares relativas ao imposto a que se refere o art. 155, IV, bem como a regulamentação de que trata o art. 155, § 7º, I, negar-lhes vigência ou lhes der interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.

.....” (NR)

“Art. 146.

.....

III -

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 153, III, e 155, IV, e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 13.

.....” (NR)

“Art. 150.

.....

§ 1º A vedação do inciso III, ‘b’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, ‘c’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II e III; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....” (NR)

“Art. 153.

.....

IV - (Revogado.)

V - (Revogado.)

.....

VIII - 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 novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, partes e peças nestes empregados;

IX - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I e II do *caput* deste artigo.

§ 2º

.....

III - incidirá também sobre verbas indenizatórias, naquilo que superar o valor do gasto ou do patrimônio material indenizado.

§ 3º (Revogado.)

.....

§ 5º (Revogado.)

§ 6º Lei complementar definirá os produtos e serviços sujeitos ao imposto de que trata o inciso VIII, submetendo-se os demais ao imposto previsto no art. 155, IV.

§ 7º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá o seguinte:

I - incidirá também nas importações, a qualquer título;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas, específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, nos termos da lei;

III - não incidirá na exportação de produtos e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar.

§ 8º O imposto previsto no inciso IX atenderá o seguinte:

I - incidirá também quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou quando o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

II - a lei que o instituir definirá:

a) a parcela do produto da arrecadação retida pela União para financiar as atividades de arrecadação, cobrança e fiscalização;

b) a forma pela qual as atividades mencionadas na alínea 'a' deste inciso poderão ser compartilhadas com os Municípios." (NR)

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

I - (Revogado.)

II - (Revogado.)

III - imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;

IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 1º (Revogado.)

§ 2º (Revogado.)

§ 3º (Revogado.)

§ 4º (Revogado.)

§ 5º (Revogado.)

§ 6º

.....

III - não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas.

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do *caput* deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá o seguinte:

I - será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar;

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:

a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;

b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado;

c) o aproveitamento de saldos credores acumulados;

III - incidirá também:

a) nas importações, a qualquer título;

b) nas locações e cessões de bens e direitos;

c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

IV - não incidirá:

a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;

b) sobre a mera movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira;

c) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

V - o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, autorizada a lei complementar a estabelecer:

a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento;

b) exigência integral do imposto no Estado de origem do bem ou serviço e repasse ao Estado de destino;

c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica;

VI - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto em relação aos seguintes produtos ou serviços:

a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;

b) medicamentos;

c) transporte público coletivo de passageiros; e

d) bens do ativo imobilizado;

VII - lei complementar estabelecerá as matérias da regulamentação única prevista no inciso I deste parágrafo que somente produzirão efeitos após aprovação por resolução do Senado Federal." (NR)

“Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhe sejam delegados por lei ou convênio, serão realizadas pelo conjunto das administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, cabendo à lei complementar:

I - dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado em âmbito nacional das administrações tributárias estaduais e distrital, de modo a garantir sua unidade, indivisibilidade, independência funcional, autonomia administrativa e remuneração do servidor compatível com o cargo, podendo criar agência tributária reguladora ou órgão afim para o desempenho das atribuições mencionadas no *caput* deste artigo;

II - definir outros tributos que poderão ser arrecadados, fiscalizados ou cobrados nos termos deste artigo, podendo ser delegados por meio de convênio ou lei;

III - fixar parcela da receita dos tributos que arrecadar, fiscalizar e cobrar, destinada a financiar suas atividades;

IV - criar o Conselho Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes da administração tributária estadual e da municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer:

a) a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação;

b) a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais e municipais;

c) a emissão de diretivas gerais para as autoridades tributárias estaduais, distrital e municipal;

d) a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados;

V - a forma pela qual seus dirigentes serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal;

VI - a participação das administrações tributárias municipais.”

“Art. 156.

.....

III - (Revogado.)

.....

§ 3º (Revogado.)

.....

§ 5º Lei complementar estabelecerá, em relação aos impostos previstos neste artigo:

I - alíquotas mínimas;

II - limites para concessão de benefícios fiscais;

III - reajustes mínimos da base de cálculo, em caso de omissão do legislador local em atualizar o valor dos bens sujeitos à tributação.

§ 6º Os impostos previstos neste artigo poderão ser arrecadados, fiscalizados e cobrados pela União, mediante convênio que defina a entrega de parcela do produto da arrecadação destinada a financiar essas atividades e as atribuições que poderão ser compartilhadas com os Municípios.” (NR)

“Seção VI

Da Repartição das Receitas Tributárias

Art. 156-A. Pertencem à União vinte e cinco inteiros e oitenta e oito centésimos por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV.”

“Art. 157.

.....

II - (Revogado.)

III - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII.” (NR)

“Art. 158.

.....

III - o produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores terrestres licenciados em seus territórios;

IV - (Revogado.)

V - vinte e sete inteiros e noventa e quatro centésimos por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV;

VI - o produto da arrecadação do imposto federal sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso V do *caput* deste artigo, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - até oitenta e quatro inteiros e vinte e quatro centésimos por cento, na proporção do valor adicionado nas operações com bens e serviços, realizadas em seus territórios;

II - quinze inteiros e setenta e seis centésimos por cento, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.” (NR)

“Art. 159.

I - do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 153, III, e do imposto ou contribuição social que instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelos arts. 154, I, e 195, § 4º:

a) vinte e um inteiros e três centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e um inteiros e oitenta e seis centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) dois inteiros e noventa e um centésimos por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) noventa e sete centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

e) noventa e sete centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

f) um inteiro e trinta e cinco centésimos por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

II - (Revogado.)

III - (Revogado.)

.....

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

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso I, 'f', do *caput* deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único.

§ 4º (Revogado.)” (NR)

“Art. 159-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios constituirão:

I - fundo para reduzir a disparidade da receita *per capita* entre Estados, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura;

II - fundo com os mesmos objetivo e destinação, em relação aos Municípios.

§ 1º Considera-se receita *per capita* para fins do disposto neste artigo a receita dos impostos próprios arrecadada pelo ente federativo, deduzida das entregas constitucionais transferidas e adicionada das recebidas, e dividida pela população.

§ 2º A lei complementar de que trata o art. 161, II, 'a', 3, poderá prever hipótese de retenção ou redução de valores devidos a ente federativo que não empregue esforço na arrecadação dos impostos próprios, autorizada a exclusão de sua participação no fundo.”

“Art. 161.

I - em relação ao art. 158, parágrafo único, I:

a) definir valor adicionado nas operações com bens e serviços;

b) autorizar a distribuição de até dez por cento dos recursos nele previstos com base na população do Município;

II - estabelecer normas sobre a entrega:

a) dos recursos de que tratam:

1. os arts. 157, III, e 158, VI, aos Estados e aos Municípios, respectivamente;

2. o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios;

3. o art. 159-A, inclusive os critérios de determinação anual do valor a ser destinado aos fundos e de mensuração da receita *per capita*;

b) entre os Municípios, da receita do imposto de que trata o art. 155, III, sobre veículos automotores aquáticos ou aéreos;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 156-A, 157, 158, 159 e 159-A.

.....” (NR)

“Art. 177

.....

§ 4º (Revogado.)” (NR)

“Art. 195.

I -

.....

b) (Revogado.)

c) (Revogado.)

.....

IV - (Revogado.)

.....
 § 12. (Revogado.)

§ 13. Lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição de que trata o inciso I, 'a', do *caput* deste artigo poderá ser substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre receita ou faturamento." (NR)

"Art. 198.

.....
 § 2º

.....
 II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, 'a' e 'f', deduzidas as parcelas que forem transferidas à União e aos respectivos Municípios;

....." (NR)

"Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de sete inteiros e setenta e nove centésimos por cento, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados e Distrito Federal à União e aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

.....
 § 5º A União destinará à educação básica pública, como fonte adicional de financiamento, três inteiros e trinta e sete

centésimos por cento da receita resultante de impostos e transferências a que se referem o *caput* e o § 1º deste artigo.

§ 6º As cotas estaduais e municipais dos recursos de que trata o § 5º deste artigo serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino.” (NR)

“Art. 239. O programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º serão financiados por parcela dos recursos de que trata o art. 156-A, nos termos da lei.

§ 1º (Revogado.)

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores sujeitos aos impostos de que tratam os arts. 153, VIII, ou 155, IV, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos programas mencionados no § 2º deste artigo, até a data da promulgação desta Constituição.

.....” (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

“Art. 60.

.....

II - os Fundos referidos no inciso I do *caput* deste artigo serão constituídos por dezessete inteiros e oitenta e seis centésimos por cento dos recursos a que se referem o inciso IV do *caput* do art. 155; o inciso III do art. 157; os incisos II, III, V e VI do *caput* do art. 158; e as alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘f’ do inciso I do *caput* do art. 159, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âm-

bitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal.

.....” (NR)

“Art. 91. (Revogado.)”

Art. 3º Nos cinco primeiros exercícios após o início da vigência desta Emenda Constitucional, o produto da arrecadação dos impostos previstos no arts. 153, III, VIII e IX, e 155, III e IV, da Constituição Federal, com redação dada por esta Emenda Constitucional, será distribuído entre a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município de acordo as seguintes regras:

I - a arrecadação dos impostos mencionado no *caput* será depositada em conta unificada;

II - sua distribuição será realizada automaticamente de acordo com a participação de cada ente federativo na arrecadação, líquida de restituições, dos impostos e contribuições previstos nos arts. 153, III, IV e V; 155, I a III; 156, III; 177, § 4º; 195, I, “b” e “c”, e IV; 212, § 5º; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional;

III - serão subtraídas da arrecadação do ente federativo as entregas realizadas de acordo com os arts. 158, III e IV; e 159; da Constituição Federal, e art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, todos com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional, e adicionadas à arrecadação do ente federativo que as recebeu;

IV - os cálculos serão feitos com base nas arrecadações e entregas ocorridas no exercício da publicação desta Emenda Constitucional e nos dois anteriores.

§ 1º A partir do décimo quinto exercício após o início da vigência desta Emenda Constitucional, a distribuição do produto da arrecadação dos impostos mencionados no *caput* deste artigo será realizada de acordo com as alterações estabelecidas por esta Emenda Constitucional, observada a seguinte transição:

I - no sexto exercício após o início da vigência desta Emenda Constitucional, noventa por cento da distribuição será realizada com base nas

regras previstas no *caput* deste artigo e dez por cento, com base nas alterações estabelecidas por esta Emenda Constitucional;

II - no sétimo exercício, oitenta por cento e vinte por cento, respectivamente;

III - no oitavo exercício, setenta por cento e trinta por cento, respectivamente;

IV - no nono exercício, sessenta por cento e quarenta por cento, respectivamente;

V - no décimo exercício, cinquenta por cento e cinquenta por cento, respectivamente;

VI - no décimo primeiro exercício, quarenta por cento e sessenta por cento, respectivamente;

VII - no décimo segundo exercício, trinta por cento e setenta por cento, respectivamente;

VIII - no décimo terceiro exercício, vinte por cento e oitenta por cento, respectivamente;

IX - no décimo quarto exercício, dez por cento e noventa por cento, respectivamente.

§ 2º Estabelecida a distribuição a que terão direito a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município, serão calculadas as parcelas de receitas que no período estiveram vinculadas ao financiamento da seguridade social (art. 195), da educação básica pública (art. 212, § 5º), do programa do seguro-desemprego e abono salarial (art. 239, *caput*) e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB (art. 60, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) e garantidas as respectivas destinações nos cinco primeiros exercícios após o início da vigência desta Emenda Constitucional, observada transição análoga à definida no § 1º deste artigo.

§ 3º As aplicações mínimas nas ações e serviços públicos de saúde (art. 198, § 2º) e na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212, *caput*) serão calculadas conforme o § 2º deste artigo, exceto no caso da União,

que observará o disposto no art. 110 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 4º O cálculo de que trata o § 2º deste artigo observará as desvinculações de receitas estabelecidas nos arts. 76 a 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 5º O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo necessários para a aplicação do disposto deste artigo.

Art. 4º Lei complementar definirá a forma de aproveitamento dos saldos credores acumulados dos impostos e contribuições previstos nos arts. 153, IV; 155, II; 177, § 4º; 195, I, “b”, e IV; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional.

Art. 5º Até que produza efeitos a lei complementar a que se refere o art. 161, II, “b”, da Constituição Federal, o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 155, III, sobre veículos automotores aquáticos ou aéreos será distribuído entre os Municípios de forma diretamente proporcional à população.

Art. 6º As Leis complementares de que tratam o art. 155-A da Constituição Federal deverão ser apresentadas no prazo máximo de cento e oitenta dias, contados da data da publicação desta Emenda Constitucional, fixando regras de aproveitamento dos atuais titulares de cargos das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para atuar em âmbito nacional.

Art. 7º Esta Emenda Constitucional entra em vigor a partir do segundo exercício subsequente ao de sua publicação.

Parágrafo único. As normas regulamentadoras das alterações no Sistema Tributário Nacional promovidas por esta Emenda Constitucional poderão ser editadas a partir da data da sua publicação.

Art. 8º Ficam revogados, a partir do segundo exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, os seguintes dispositivos:

I - da Constituição Federal: art. 153, IV e V do *caput* e §§ 3º e 5º; art.155, I e II do *caput* e §§ 1º a 5º; art. 156, III do *caput* e § 3º; art. 157, II do

caput, art. 158, IV do *caput*, art. 159, II e III do *caput* e § 4º; art. 177, § 4º; art. 195, I, “b” e “c”, e IV do *caput* e § 12; art. 239, § 1º;

II - do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: art. 91.

Parágrafo único. Em relação aos tributos a que se referem os dispositivos revogados por este artigo, será observado o seguinte:

I - os impostos e contribuições previstos nos arts. 153, IV e V; 155, II; 156, III; 177, § 4º; 195, I, “b” e IV; 212, § 5º; e 239; com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional, serão exigidos até a produção de efeitos das leis que instituírem os impostos de que tratam os arts. 153, VIII, e 155, IV;

II - a contribuição prevista no art. 195, I, “c”, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional, será exigida até a produção de efeitos da lei que majorar o imposto de renda da pessoa jurídica para compensar sua extinção;

III - o imposto previsto no art. 155, I, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional, será cobrado pela União com base nas legislações estaduais até a produção de efeitos da lei que instituir o imposto de que trata o art. 153, IX, observada a entrega do art. 158, VI, que será realizada de acordo com a população do Município até a produção de efeitos da lei complementar de que trata o art. 161, II, “a”, 1.