

Proposta de Emenda Constitucional Nº 45/2019:
Caminho Para um Bom Sistema Tributário?

Fellipe Areias Rodvalho
14/0138722

Brasília - DF
2019

Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Administração, Contabilidade, Economia e Gestão de Políticas
Públicas – FACE
Departamento de Economia

Proposta de Emenda Constitucional N° 45/2019:
Caminho Para um Bom Sistema Tributário?

Monografia apresentada ao
Departamento de Economia da
Universidade de Brasília como requisito à
obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Econômicas.

Fellipe Areias Rodvalho

Roberto de Goes Ellery Junior

RESUMO

A atual estrutura tributária no Brasil é complexa, deficiente e de baixa qualidade, os impactos do atual arranjo causam diversos prejuízos ao ambiente econômico. Esta monografia tem como objetivo discutir o regime tributário e sua estrutura, enumerando os principais malefícios que o atual regime causa ao desenvolvimento do País, as características desejáveis a um sistema tributário e por fim uma análise teórica da PEC nº 45/2019, proposta essa que propõe uma reformulação do atual sistema tributário. O estudo apresenta, inicialmente, a evolução histórica do sistema tributário Brasileiro, apresentando suas modificações mais relevantes. Em segundo lugar demonstrasse os principais malefícios econômicos causados por conta da má qualidade do atual sistema. Posto isso, são demonstradas características desejáveis a um sistema de qualidade. Por fim, é detalhado as principais mudanças propostas pela PEC nº 45/2019 e discorre-se sobre a qualidade da mesma e sua eficácia em promover uma transformação de qualidade no sistema tributário.

Palavras-chave: Sistema Tributário, Imposto, Reforma Tributária

ABSTRACT

The current tax structure in Brazil is complex, deficient and of low quality, the impacts of the current arrangement cause several damages to the economic environment. This monograph aims to discuss the tax regime and its structure, listing the main harms that the current regime causes to the development of the country, the desirable characteristics of a tax system and finally a theoretical analysis of PEC No. 45/2019, which proposal proposes a reformulation of the current tax system. The study presents, initially, the historical evolution of the Brazilian tax system presenting its most relevant modifications. Secondly, it would demonstrate the main economic harm caused by the poor quality of the current system. That said, desirable characteristics of a quality system are demonstrated. Finally, the main changes proposed by PEC No. 45/2019 are detailed and its quality and its effectiveness in promoting a quality transformation in the tax system are discussed.

Keyword: Tax System, Tax, Tax Reform

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Composição da arrecadacao Federal (em %).....	19
Tabela 2 - Participação da Receita Tributária Própria e de Transferência na Receita dos Estados	31
Tabela 3 - Tabela de Incidência Mensal do Imposto de Renda.....	35
Tabela 4 - Composição da Alíquota do IBS.....	45

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução Histórica da Receita Disponível: Estados e Municípios ..	24
Gráfico 2 - Participação das contribuições sociais e do IR+IPI sobre as receitas do Governo Federal	25
Gráfico 3 - Proposta de Transição Para o IBS	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BPC	Benefício de Prestação Continuada
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Sobre o Lucro Líquido
FC	Fundo Constitucional
FE	Fundo Especial
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBS	Imposto Sobre Bens e Serviços
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IC	Imposto de Consumo
ICM	Imposto sobre circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPMF	Imposto provisório sobre movimentação financeira
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda sobre Pessoas Física
IRPJ	Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas

ISS	Imposto sobre serviços
ITR	Imposto sobre propriedade territorial rural
IUCL	Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes
IVA	Imposto sobre valor agregado
IVC	Imposto sobre vendas e consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda a Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
Sudam	Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
Sudene	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: PERSPECTIVA HISTÓRICA	13
2.1. BRASIL IMPÉRIO	13
2.2. CONSTITUIÇÃO DE 1891	13
2.3. CONSTITUIÇÃO DE 1934	15
2.4. CONSTITUIÇÃO DE 1937	17
2.5. CONSTITUIÇÃO DE 1946	19
2.6. CONSTITUIÇÃO DE 1967	20
2.7. CONSTITUIÇÃO DE 1988	22
3. CARACTERÍSTICAS DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	28
3.1. GUERRA FISCAL	28
3.2. FINANCIAMENTO VIA TRANSFERÊNCIA.....	30
3.3. CUSTO DE CONFORMIDADE.....	32
3.4. LITÍGIO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	33
3.5. TRIBUTAÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS	34
3.6. IMPOSTO DE RENDA	35
3.7. CUMULATIVIDADE	36
4. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS A UM SISTEMA TRIBUTÁRIO	38
5. PROPOSTA DE REFORMA – PEC Nº 45/2019	42
6. IMPACTO PEC Nº 45/2019.....	47
7. CONCLUSÃO	51
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	53

1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária é hoje um dos principais pontos que estão sendo debatidos no âmbito das reformas estruturais em curso no País. Um sistema tributário é um dos principais pilares de estruturação do Estado, providenciando recursos para permitir sua devida operacionalidade, por extrair recursos da sociedade esse interage diretamente com o ambiente econômico o afetando de diversas formas.

O sistema tributário vigente é considerado, de modo geral, ineficiente em termos econômicos, causando distorções maléficas a economia nacional. Propostas que buscaram sua melhora já foram apresentadas em várias ocasiões diferentes, porém sem grande sucesso. Por se tratar de um ponto sensível a diversos agentes e possuir um custo político alto para sua aprovação e implementação as antigas reformas encontraram dificuldades em avançar.

Entretanto, após anos de malefícios acumulados, é cada vez mais evidente a necessidade de uma reformulação do sistema de tributação nacional. A efetiva implementação de um sistema de qualidade é vista como um dos principais pilares para permitir um desenvolvimento de longo prazo a economia Brasileira.

Portanto, o presente trabalho tem por objetivo apresentar uma revisão de literatura que visa contribuir com o debate acerca da necessidade de implementação de uma reforma tributária no Brasil. Para tal, a metodologia utilizada terá como base a análise da evolução do sistema tributário nacional, as atuais características do mesmo e uma exposição de pontos desejáveis a sistemas de tributação, para que ao final seja possível verificar a qualidade da proposta de emenda constitucional nº 45/2019.

A partir disso, a presente monografia sara estruturada em seis seções, sendo a primeira esta introdução.

A segunda seção apresentara a evolução do sistema tributário Brasileiro até a estrutura atualmente vigente.

A terceira tem como objetivo apresentar os principais problemas causados pelo sistema tributário nacional, discorrendo acerca dos impactos negativos destes na estrutura econômica e social do País.

A quarta é reservada para a apresentação de características teóricas de um sistema tributário ideal, apresentando o motivo de serem desejáveis a qualquer sistema.

A quinta é destinada ao detalhamento da Proposta de Emenda à Constituição Nº 45/2019, que se encontra em tramitação no Congresso Nacional, apresentando quais são suas propostas de mudança.

Por fim, a sexta seção será destinada a uma breve avaliação da referida PEC, comentando quais os possíveis impactos que sua efetiva implementação pode vir a ocasionar a estrutura econômica e social do País. A sétima e última seção será composta pela conclusão do presente trabalho.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: PERSPECTIVA HISTÓRICA

Este capítulo tem como objetivo apresentar a evolução do sistema tributário Brasileiro partindo do sistema que estava em vigor no Brasil Império na época da sua deposição até o atual modelo vigente no País, apresentando quais as mudanças foram feitas ao longo do tempo e salientado o porquê essas se mostraram necessárias.

2.1. BRASIL IMPÉRIO

A economia do Brasil Império foi predominantemente uma economia agrária-exportadora e extremamente aberta ao mercado externo, tendo ao final o café como principal produto de exportação. Possuindo um mercado interno insipiente, devido ao baixo consumo interno, fruto da relação de trabalho que era em sua grande maioria escravista o que dificultava o crescimento do consumo doméstico (Varsano, 1996).

O sistema tributário refletia essa situação macroeconômica que o País vivia, sendo o comércio externo a principal fonte de receitas para o governo, somente o imposto sobre importações foi responsável em alguns anos por cerca de 2/3 de toda a receita do governo imperial. Às vésperas da proclamação da república esse era responsável por aproximadamente metade da receita do Império (Varsano, 1996).

2.2. CONSTITUIÇÃO DE 1891

Com o fim do período Imperial, em decorrência da proclamação da República, uma nova estrutura governamental teve que ser construída para refletir o novo sistema de governo que foi instaurado, dentre essas mudanças estava a relação política-financeira entre os entes da nova Federação, esses divididos entre União, Estados e Municípios. Um dos pontos centrais dessa

reforma administrativa foi a forma de financiamento dos entes federados, sendo de grande importância a garantia de suas autonomias financeiras, assim era necessário uma mudança no sistema de tributação nacional.

Observando a estrutura tributária implementada pela constituição de 1891 essa acaba por ter muitas similaridades com o sistema que estava vigente ao final do Império, os principais impostos continuaram incidindo sobre o comércio exterior e sobre propriedade, portanto as principais fontes de receita do governo mantiveram-se praticamente inalteradas durante o processo (Varsano, 1996). Como apresentado anteriormente, o principal objetivo da mudança na estrutura tributária na constituição de 1891 era o de garantir a autonomia financeira dos entes da federação, para tal foi criada uma estrutura que determinava a competência e o direitos de cada membro da federação acerca dos impostos e taxas a serem cobrados.

A nova estrutura de competências de cobrança das taxas e tributos ficou da seguinte forma: a União ficaria responsável pela cobrança do imposto sobre importação de procedência estrangeira, direito de entrada e saída de navios, taxas de selo, taxa de correios e telégrafos federais e outros tributos cumulativos ou não desde que não contrariasse a discriminação de renda prevista na constituição. Aos estados caberia, o imposto sobre exportação de mercadoria, imóveis rurais e urbanos, transmissão de propriedade, indústrias e profissões, taxas de selo quando emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia, contribuição concernentes aos seus telégrafos e correios e tributos cumulativos ou não desde que não contrariasse a discriminação de renda prevista na constituição e aos municípios a atribuição de competências ficaria a cargo dos estados.¹

A sociedade Brasileira a época passava por algumas mudanças estruturais importantes, com o fim da escravidão abriu-se caminho para um maior desenvolvimento do mercado interno pois agora esses ex-escravos se tornariam mão de obra livre e assalariada e poderiam exercer consumo próprio, outro fator importante para o começo do desenvolvimento do mercado interno foi a onda migratória de estrangeiros principalmente de países europeus, aliado a esses dois fatores mesmo que ainda pouco representativo pode-se citar um

¹ Constituição Brasileira de 1891

pequeno movimento de industrialização com o desenvolvimento de pequenas indústrias. Entretanto, por se tratar de um estágio ainda muito embrionário de desenvolvimento esses não foram foco principal do sistema tributário nacional, deixando essa importância para os impostos de importação, exportação e propriedade. (Oliveira, 2010)

Em 1914 tem início a 1ª guerra mundial confronto esse que se estendeu até o final de 1918, durante esse período houve uma redução nos níveis de comércio internacional devido aos países que estavam envolvidos no confronto terem destinado seus esforços para suprir as demandas da guerra, países esses que eram grandes compradores do café brasileiro, que nesse momento ainda era o principal produto de exportação do País. Pôr o comércio externo ser a principal fonte de receita tributária da União essa teve que buscar outras fontes para recompor suas receitas.

O Imposto de Consumo (IC) e o Imposto de Renda (IR), criados pela Lei n 25, de 30 de dezembro de 1891 e Lei no 4.625, de 31 de dezembro de 1922 respectivamente, tiveram ao longo do tempo produtos e novas fontes de rendas incorporados a seu escopo de cobrança à medida que o estado necessitava de mais receita. Outro imposto que também foi criado em 1922 foi o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), sendo esse o antecessor do atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), entretanto diferentemente dos últimos dois impostos citados que tinham por objetivo aumentar a arrecadação, esse foi criado para atender uma demanda setorial. (Oliveira, 2010)

Todas essas alterações vieram de uma necessidade de modificação do sistema tributário em decorrência de alguma mudança no cenário macroeconômico, seja ela interna ou externa, que obrigou o governo se adaptar à nova realidade a fim de maximizar suas receitas para suportar suas políticas e estrutura.

2.3. CONSTITUIÇÃO DE 1934

Para melhor entender as reformas implementadas pela constituição de 1934 é importante compreender a situação macroeconômica que o País estava passando. No âmbito fiscal as contas públicas estavam deteriorando com o

estado sendo obrigado a manter artificialmente o mercado de café, a custos cada vez mais altos, juntamente com a pressão dos produtores de café, soma-se os ciclos externos que afetavam a economia mundial como um todo. As flutuações no mercado internacional afetavam fortemente a demanda por produtos brasileiros e as importações do País, o que no fundo afetava as receitas dos governos, devido ao fato de grande parte da receita tributária advinha do comércio externo.

Entretanto, o maior impacto para as contas nacionais se deu em 1929 com a Grande Depressão, as importações e exportações apresentaram uma redução robusta, as exportações que foram de US\$ 473 milhões em 1928 caíram para US\$ 179,4 milhões em 1932 e as importações que foram de US\$ 388 milhões em 1928, caíram para US\$ 92,8 milhões em 1932. (Oliveira, 2010)

No âmbito político interno havia uma grande instabilidade entre as grandes oligarquias que controlavam o País, Minas Gerais e São Paulo, essa instabilidade encontrou seu máximo nas eleições de 1930 quando São Paulo rompe com a política do Café com Leite e indica um candidato paulista para as eleições, seguindo a lógica que ocorria o próximo presidente seria um mineiro, tal ato dos Paulistas levou Minas Gerais a se juntar ao Rio Grande do Sul e Paraíba e juntos tomarem o controle do governo, movimento que ficou conhecido como Revolução de 30. O resultado desse levante foi a deposição do governo paulista e a instauração de um governo provisório chefiado por Getúlio Vargas que duraria até a Assembleia Constituinte de 1934.

Promulgada em 16 de julho de 1934 a nova constituição trouxe importantes mudanças para o sistema tributário. Para Oliveira (2010), dentre essas mudanças as mais relevantes foram: A inclusão dos impostos de renda e consumo na carta magna, criação de imposto sobre combustíveis de direito dos Estados, a separação entre causa-mortis e inter-vivos do imposto de transição de propriedade, o IVM deixa de existir e se torna o imposto sobre vendas e consignações (IVC) e pôr fim a criação do imposto de licença.

No âmbito da arrecadação e divisão das receitas tributárias a constituição trouxe importantes mudanças, principalmente para a órbita municipal, primeiramente houve a definição de impostos municipais na constituição, impostos esses que não estavam previstos constituição de 1891 que determinava que os municípios teriam sua estrutura de arrecadação

determinada pelo seu Estado o que foi bom para a estrutura federalista do estado, já que garantiu maior autonomia financeira dos municípios frente aos outros membros da Federação (Oliveira, 2010).

Outra inovação foi a partilha de receita de alguns tributos entre União, Estados e municípios, os municípios teriam direito a metade da arrecadação do imposto sobre indústrias e profissões e novos tributos criados pelos estados teriam sua arrecadação destinada em 30% para a União e 20% para o município de origem. Por fim, o imposto sobre exportações foi proibido para transações interestaduais e limitado a um teto de 10% para transações cujo o destino fosse o exterior, o intuito dessa mudança foi o de garantir a competitividade dos produtos Brasileiros no mercado internacional. (Varsano, 1996).

No período em questão mudanças estruturais importantes para a economia começam a tomar forma, diante da grave crise que afetava os mercados mundiais o governo muda o foco da política econômica e começa o fortalecimento do mercado interno, esse que no início da República era pouco representativo vinha tomando forma e ganhando robustez nos últimos 30 anos. A mudança que começa a ser desenhada moldará a nova fase que o País irá adentrar, políticas de proteção da indústria e substituição de importações começam a ser as políticas econômicas dominantes, inicialmente pode parecer que acabariam por comprometer a situação fiscal da União já que historicamente os impostos sobre as importações eram sua principal fonte de recursos, entretanto com o crescimento do mercado interno essa diferença foi sendo suprida pelos impostos de consumo e renda.

2.4. CONSTITUICAO DE 1937

Vargas em 1937 instaura seu governo ditatorial que ficou conhecido como Estado Novo, como é de se esperar de uma ditadura direitos civis foram retirados, liberdades democráticas como formação de partidos e eleições são suspensas e os governos estaduais e municipais são dissolvidos. Entretanto, se tratando de matéria tributária o sistema é quase todo mantido igual ao da constituição de 1934 as únicas alterações foram o remanejamento para a união do imposto sobre combustíveis e o imposto de renda de imóveis rurais.

Mesmo que a estrutura tributária não tenha sofrido importante alteração, houve mudanças importantes no tocante a cobrança e destinação dos impostos. A primeira foi em relação a reforma do IR que passou a contar com regras mais claras e um sistema de cobrança mais descentralizado o que facilitava o combate de sonegações, que anteriormente corroíam parte da receita do imposto, e instrumentos que facilitavam a checagem e cobrança do tributo. Outra mudança relevante foi a criação do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes (IUCL), parte da arrecadação desse imposto seria repassada para os Estados e Municípios e esses deveriam investir na manutenção e expansão de sua malha de transporte, para tal foi criado o Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios, criando assim uma vinculação da receita tributária para aplicação em determinada área, a primeira de seu tipo. (Oliveira, 2010)

As grandes novidades implementada pelo Estado Novo, no tocante do sistema tributário, foram o fortalecimento do imposto sobre a renda e consumo e a vinculação de receitas tributárias para o financiamento de determinado setor. Durante o período do Estado Novo houve uma grande mudança na estrutura econômica do País, a política desenvolvimentista de Vargas mudou o rumo da economia do Brasil que passou de uma economia voltada para o mercado externo e altamente dependente da agricultura para uma economia com mercado interno mais robusto e uma indústria mais desenvolvida e consolidada, sendo que essa se tornara futuramente o motor do desenvolvimento do País.

Devido essas alterações tanto na parte burocrática da tributação quanto nas mudanças econômicas que o País estava vivenciando, houve uma grande mudança na composição das receitas da União, os impostos de importação perderam peso na composição das receitas e os impostos sobre consumo e renda aumentaram seu nível de importância, portanto deixando a situação fiscal da União menos dependente de flutuação externas. Essa mudança na composição da arrecadação pode ser vista na tabela abaixo.

Tabela 1 - Composição da arrecadação Federal (em %)

Ano	Tributos					Total
	Importação	Consumo	Renda e proventos	Selos e afins	Outros tributos	
1935	47,6	27,2	8,1	16,4	0,7	100,0
1937	50,8	28,9	9,9	10,2	0,2	100,0
1940	33,9	38,7	15,1	10,2	0,1	100,0
1945	14,5	40,0	33,2	12,2	0,1	100,0

Fonte: Direção Geral da Fazenda Nacional. Assessoria de Estudos, Programação e Avaliação. 78 anos de Receita Federal: 1890-1967. Rio de Janeiro, 1968. In: Oliveira, Fabrício Augusto (2010)

2.5. CONSTITUIÇÃO DE 1946

A Constituição de 1946 tinha por objetivo corrigir os defeitos de sua predecessora que era uma constituição outorgada e portanto não respeitava os princípios democráticos. Em termos de matéria tributária, a carta magna de 1946 não trouxe grandes modificações em termos de novos impostos ou mudanças na base de cobrança, quando comparada com sua antecessora, as únicas mudanças foram que o Imposto sobre o Selo Municipal e o Imposto sobre Industrias entraram para o escopo de tributos municipais.²

A mudança mais relevante que a Constituição de 1946 trouxe foi o conceito de transferência de receitas tributárias, algo que seguia a ideia de descentralização e autonomia dos entes da federação pós Estado Novo, como exemplo: os municípios passaram a ter direito sobre 10% do IR, menos os municípios de capitais e a destinação de 60% do IUCL para os Estados e Municípios. Somando-se a esse mecanismo de transferência de receitas a constituição ainda vinculou algum gastos a arrecadação, parte da receita da União deveria ser destinada a reduzir a desigualdade entre as regiões. Para tal, foram criados diversos órgãos a fim de garanti a aplicação desses recursos o desenvolvimento dessas área dentre os mais conhecidos estão a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam). (Oliveira, 2010)

² Constituição Brasileira de 1946

Esse novo modelo de repartição de receitas tributárias gerou uma rápida expansão no número de municípios que saltou de 1669 municípios em 1945 para 3924 em 1966 um aumento de aproximadamente 135%, o fator gerador dessa expansão se deu pelo fato das cotas serem divididas igualmente entre os municípios, portanto esses tinham incentivos para se desmembrarem a fim de aumentar a sua arrecadação global. Entretanto, essa rápida expansão levou vários dos novos municípios a terem uma forte dependência dos repasses da União, à medida que novos municípios entravam na partilha os valores repassados ficavam proporcionalmente menores o que prejudicou o lado fiscal dos recém criados municípios. (Varsano, 1996)

Em termos da situação fiscal da União esse período foi de suscetíveis déficits orçamentários, o governo continuava cada vez mais com o seu papel de promotor do desenvolvimento econômico, através de políticas de substituição de importação e fortalecimento do mercado interno. Essa política desenvolvimentista que começou com Vargas nos anos 30 tinha um custo altíssimo para as contas nacionais e para financiar tal projeto o governo lançou mão de altos níveis de endividamento e emissão monetária o que acabou gerando inflação durante boa parte do período, pequenas modificações no sistema tributário foram feitas para tentar aumentar a arrecadação do governo com o intuito de cobrir parte do déficit que vinha ocorrendo. Uma grande reforma para tentar solucionar o problema enfrentava muita resistência, pelo fato de afetar todos os setores da sociedade essa possuía um elevado custo político, portanto o governo teve que se contentar com essas mudanças pontuais mesmo que fossem de baixa relevância para a arrecadação global. (Oliveira, 2010)

2.6. CONSTITUICAO DE 1967

Em 1 de Abril de 1964, os militares, destituem o governo civil e assumem o poder no Brasil, instaurando assim uma ditadura militar que perduraria até 1985. A situação econômica do País não estava favorável: PIB desacelerando, endividamento da União subindo, inflação em alta e um estado ineficiente, heranças essas herdadas das políticas dos últimos governos.

Como meio de resolver esses problemas os militares lançam diversos planos de reformas, dentre elas estava a proposta de reforma do sistema

tributário. Pelo fato de o ordenamento político estar fragilizado e praticamente sobre total controle dos militares, a reforma não encontrou grandes barreiras para ser implementada, reforma essa que anteriormente teria maior dificuldade em sua tramitação, fruto de desavenças políticas e ideológicas.

A reforma trouxe avanços importantes para o deficiente sistema tributário, dentre essas mudanças estão a extinção de vários impostos como o imposto do selo e imposto sobre indústrias e profissões, que não tinham sua base de cobrança muito bem definida prejudicando assim os agentes econômicos gerando incertezas. Esses foram substituídos por impostos que foram construídos para serem mais transparentes e eficientes, dentre esse o imposto sobre serviços (ISS), imposto sobre operações financeiras (IOF) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI). O imposto sobre vendas e consignações foi substituído pelo Imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), esse sendo um imposto do tipo de valor agregado, portanto incide sobre o valor adicionado, reduzindo assim distorções de preço. O IR passou por nova reestruturação, a faixa de isenção foi reduzida, assim aumentando a quantidade de contribuintes, acrescido a isso a maioria dos novos impostos tiveram aumento nas suas alíquotas. Por fim, foram criadas contribuições sociais para custear objetivos específicos como; contribuição previdenciária, FGTS, PASEP, PIS. (Oliveira, 2010)

. Estimativas de 1963 afirmavam que somente reformulando e estrutura administrativa seria possível aumentar em 2/3 a arrecadação total (Varsano, 1996). Com o objetivo de sanar esse hiato entre a arrecadação possível e a real, uma reformulação na estrutura e arrecadação foi implementada, o mecanismo de cobrança foi revisto e melhorado com o intuito de melhorar a fiscalização e evitar a sonegação.

As reformas de modo geral alcançaram seus objetivos, entre eles recompor em parte as finanças do estado e reduzir as distorções nos preços. De acordo com Varsano (1996):

'Pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema -- e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação -- com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder.' (pág. 09)

Entretanto, a política desenvolvimentista e centralizadora do governo militar, corroeu a folga fiscal que a reforma tributária inicialmente tinha alcançado, devido à grande concessão de isenções e subsídios a setores que esse considerava chave para o crescimento do País. Com o objetivo de aumentar sua receita e recompor sua situação fiscal, em 1967 o governo federal aumenta sua participação no imposto sobre combustíveis e lubrificantes para 60%, posteriormente é lançado em 1968 o Ato Complementar Nº 40 que reduziu a 5% o repasse para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e igual valor para o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e criou o Fundo Especial (FE) que receberia 2% dos repasses e cuja aplicação era de livre escolha do governo Federal.(Oliveira, 2010)

Porém, esses ajustes não foram capazes de reverter a situação fiscal do governo, o mal desempenho fiscal se agravou devido a uma serie de choques internacionais que ocorrera no período. Ao final do regime a situação econômica era crítica com inflação subindo, elevado déficit público e dívida do governo em alta.

Por fim, com o descontentamento da sociedade civil, foram aprovadas duas medidas que comprometeram por completo a situação fiscal da União a primeira era a Emenda Constitucional no 23/83, que aumentou o repasse de recursos da União para Estados e Municípios, 14% para o FPE e 16% para o FPM, e a Emenda no 24/83, que vinculou e estabeleceu um piso mínimo de gastos com educação, para todos os entes da Federação. Assim, comprometendo e engessando ainda mais o orçamento do governo Federal. (Oliveira, 2010)

2.7. CONSTITUIÇÃO DE 1988

Com o fim do regime militar abriu-se espaço novamente para se estabelecer no País um regime democrático. Nesse contexto de mudança de regime as instituições teriam que se adaptar à nova realidade política, o regime militar promoveu uma centralização de decisões em poucos agentes, modelo esse que não é compatível com o regime democrático, portanto alterações

precisaram ser feitas para adequar a estrutura governamental novamente a uma realidade democrática.

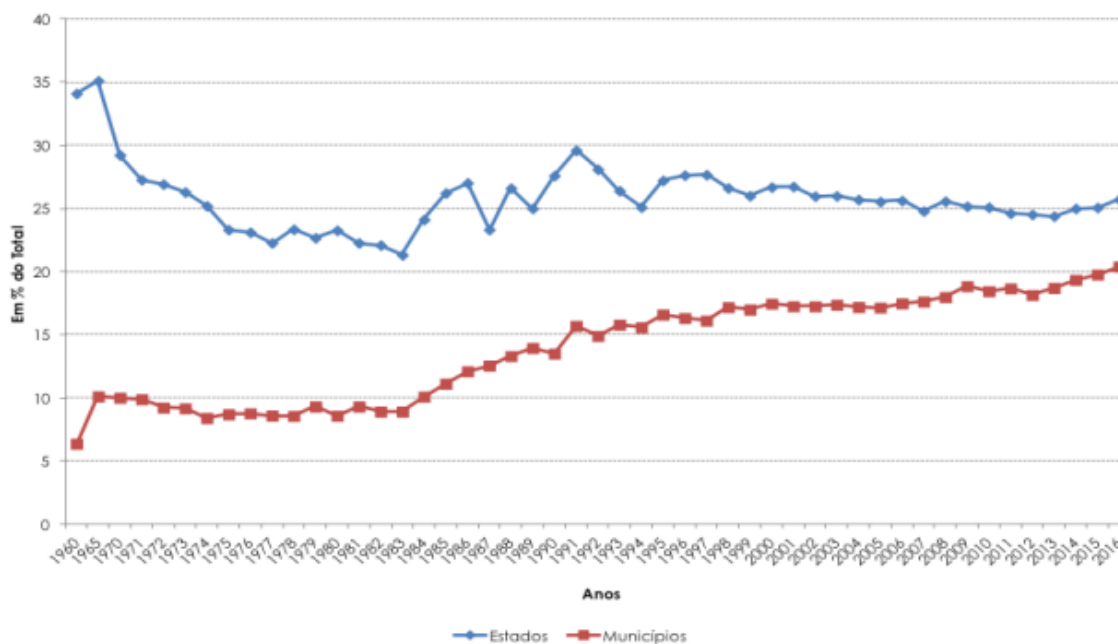
Para Mendes (2013), a transição democrática refletiu no campo fiscal e tributário uma tendência de: descentralização das competências tributárias, maior participação do congresso no orçamento da União, maior autonomia de Estados e Municípios, maior pressão por aumento de gastos e ampliação da carga tributária.

Nesse contexto de redemocratização do País, o sistema tributário que durante a ditadura militar refletia o modelo centralizador de receitas tributárias e decisões, teria de ser alterado para garantir a autonomia financeira dos Estados e Municípios. Para tal, houve uma reformulação no âmbito da repartição dos direitos tributários e uma descentralização das receitas tributárias, processo esse que se iniciou ainda no período militar com emenda como a Emenda Constitucional no 23/83, que aumentava as transferências para o FPM e FPE.

As mudanças realizadas na constituição de 1988 foram extremamente prejudiciais as contas da União, os impostos sobre minerais, energia, combustíveis, transportes e comunicação foram todos incorporados ao antigo ICM, surgindo assim o ICMS e sua reponsabilidade destinada aos Estados. Já os repasses do IR e IPI deveriam representar 47% e 57% de sua arrecadação respectivamente, sendo 21,5% de ambos os impostos destinados ao FPE e 22,5% ao FPM, 3% de ambos deveriam ser repassados ao Fundo Constitucional (FC) para o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 10% do IPI destinado ao Fundo de Compensação de Exportações de Manufaturados. A união em contra partida ganhou o imposto sobre grandes fortunas e o imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), entretanto no caso do ITR ainda tinha que repartir metade da arrecadação com os municípios, compensação essa que não cobria a diferença da retirada dos outros impostos. (Oliveira, 2010)

Essas alterações que tinham como objetivo a descentralização e maior independência de Estados e Municípios, que deu-se início no final do regime militar e foi consolidada com a constituição de 1988, mudaram a composição da receita disponível para cada ente da Federação como visto no gráfico abaixo.

Gráfico 1 - Evolução Histórica da Receita Disponível: Estados e Municípios

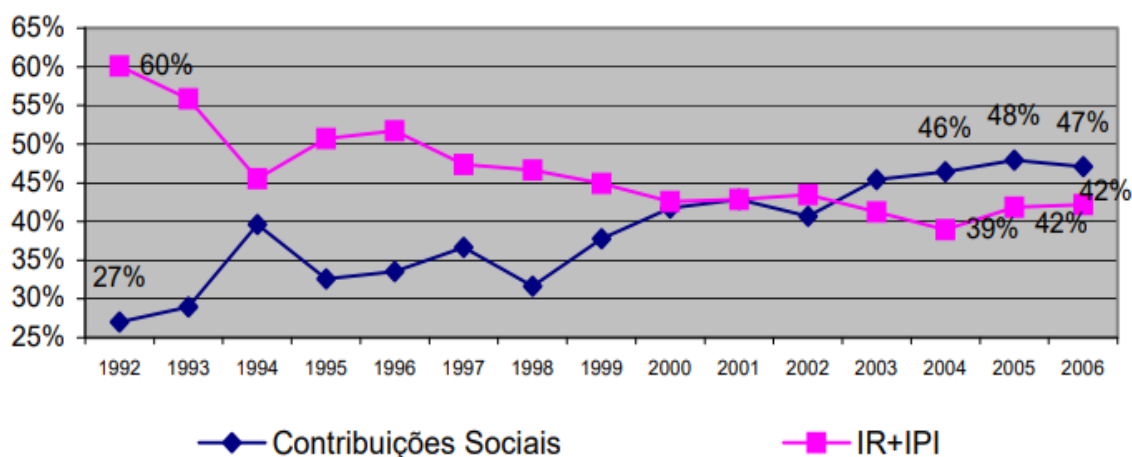


Fonte: Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; RFB; IBGE. Elaborado por José Roberto Afonso e Kleber Pacheco de Castro. In: Relatório do Grupo de Trabalho Destinado a Avaliar a Funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, Senado Federal 2017.

A grande novidade incorporada a nova constituição foi a questão da Seguridade Social, que englobam os programas de proteção a renda (INSS, seguro-desemprego, BPC...) esse sistema de seguridade era considerado extremamente amplo e benevolente com os contribuintes. O artigo Nº 23 da constituição define a responsabilidade mutua entre os entes da Federação em arcar com os custos e responsabilidades das políticas públicas, entretanto essas deveriam ser regulamentadas por Lei Complementar, o que não ocorreu, por falta dessa regulação a União acabou por arcar com a maior parte dos custos dessas políticas. (Oliveira, 2010). Aliado a isso ainda houve a vinculação de um percentual mínimo da receita para a aplicação em áreas como Saúde e Educação, engessando ainda mais o orçamento, na previdência social a pressão de grupos de interesse impediu reformas, além de esses estarem em uma constante busca pela ampliação de benefícios para seus interessados. Todos esses pontos acabaram gerando obrigações demasiadamente custosas as contas da União. (Mendes, 2013)

Diante do aumento de obrigações e não contrapartida no lado da receita a União teve que buscar meios de aumentar sua arrecadação para sustentar os crescentes gastos com a seguridade social e gastos obrigatórios, que a constituição e posteriores leis a incumbira. Posto isso, ainda deveria tentar amenizar o déficit histórico que vinha ocorrendo a alguns anos. A fim de amenizar tal problema e aumentar a arrecadação a estratégia adotada pela União, em termos de receita tributária, foi o aumento das alíquotas de impostos e de contribuições sociais, priorizando-se as contribuições, dado que essas não estão sujeitas a repartição com Estados e Municípios. Dentre as mudanças ocorridas estão: o aumento da alíquota do CONFIS de 0,5% para 2%, o imposto provisório sobre movimentação financeira (IPMF), contribuição sobre o lucro líquido (CSLL), alargamento da base do PIS, aumento do IOF para 8%. A modificação na arrecadação fruto da preferência pelas contribuições sociais pode ser percebida no gráfico abaixo.

Gráfico 2 - Participação das contribuições sociais e do IR+IPI sobre as receitas do Governo Federal



Fonte: Secretaria da Receita Federal. In: Mendes, 2008

Esse foi o método que o governo recorreu para amenizar o problema fiscal. Para Mendes (2013) o governo utilizou o sistema tributário primordialmente como um mecanismo de geração de receitas, com isso deixou de lado princípios clássicos da tributação como: a não cumulatividade, impacto sobre a produtividade, a distorção dos preços e progressividade.

“Em suma, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro.”
(Varsano, 1996, pág. 16)

Em 1994, o Governo lança o Plano Real com o objetivo de conter a inflação, para arcar com o custo de transição que o plano necessitava o governo manteve a política anterior, ao invés de realizar uma reforma mais profunda no sistema tributário, preferiu continuar com o aumento de alíquotas e criação de novos impostos, entretanto, parte desses tinham caráter cumulativo e portanto geravam maiores prejuízos econômicos. Algumas dessas mudanças fora: a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), reforma do Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas (IRPJ), aumento das alíquotas do IOF, IRPF, IR, IPI e imposto sobre importação. (OLIVEIRA, 2010)

Paralelamente a esse ajuste via aumento de receita, o governo em 1998 aprovou as reformas administrativa e da previdência que ajudaram a conter o avanço dos gastos. A Lei Kandir aprovada em 1996, lei essa que isentava a cobrança do ICMS para produtos destinados à exportação, foi a divergência mais significativa a política tributária que vigorava no País, essa ao contrário das outras alterações não tinha o objetivo de aumentar a arrecadação. Essa medida está de acordo com características desejáveis a um bom sistema tributário, não onerando as exportações, garantindo assim um maior nível de competição dos produtos nacionais no mercado externo. (Oliveira, 2010)

Alguns avanços, em matéria tributária, foram alcançados nos últimos anos. Em 2002 é extinta de forma parcial a cumulatividade do PIS, posteriormente em 2004 o COFINS também é reformulado retirando parte de sua cumulatividade, o que ajudou a reduzir, em parte, distorções e malefícios ao sistema econômico que esses causavam.

Em 2008, o governo propõe um ajuste mais profundo e melhor estruturado do que os anteriores, propondo medidas que corrigiriam parte dos problemas, abrindo-se espaço para um ambiente mais propício ao crescimento econômico. De acordo com estimativas do Ministério da Fazenda a aprovação

da reforma proposta poderia elevar a um aumento de PIB entre 10,9% a 12,2% acima do que se a reforma não fosse aprovada. Entretanto, a reforma levava a uma perda de receita no curto prazo até que o sistema se adaptasse e seus frutos começassem a surgir, gerando assim entraves políticos que não permitiram a aprovação da proposta mesmo que essa trouxesse benefícios ao longo prazo. (Mendes, 2013)

A atual estrutura do sistema tributário tem forte ligação com as obrigações e responsabilidades que a carta magna de 1988 atribuiu ao estado, como meio de se financiar para arcar com suas obrigações o governo transformou o sistema tributário em uma máquina arrecadatória de má qualidade, realizando alterações para custear a crescente despesa, entretanto, em grande parte dessas mudanças não houve a devida preocupação com os impactos econômicos que poderiam surgir. Essa situação traz à tona a necessidade de uma reformulação no sistema tributário Brasileiro a fim que mitigar os danos atuais e construir um sistema que seja compatível com o crescimento econômico.

3. CARACTERÍSTICAS DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO

O sistema tributário que hoje está vigente no Brasil possui diversas imperfeições que causam mazelas para a economia nacional, desde má alocação de recurso, diminuição da produtividade de empresas e trabalhadores, alto custo de conformidade, estímulo a sonegação e entre outros. Esse capítulo tem como objetivo demonstrar quais os principais problemas do atual sistema tributário e como esses acabam por prejudicam o desenvolvimento econômico nacional.

3.1. GUERRA FISCAL

A guerra fiscal se baseia na concessão de subsídios e isenção de impostos, em especial o ICMS, para que empresas se instalem em determinada localidade em detrimento de outra, Estados e Municípios travam essa disputa com o objetivo de trazer emprego e renda para seus território. Entretanto, essa guerra fiscal disseminada acaba por prejudicar a situação financeira dos entes da federação diminuindo a arrecadação global quando comparada com o caso oposto, além de trazer outras diversas mazelas a produtividade e ao fornecimento de serviços públicos.

A concessão de benefícios fiscais através do ICMS por meio de decisão unitária do estado que concede o benefício não encontra respaldo na legislação, de acordo com a Lei Complementar nº 24/75 é vedada a concessão de benefícios ligados ao ICMS, a não ser aqueles aprovados pelo Conselho de Política Fazendária, órgão composto por representantes de todos estados e do Distrito Federal. Entretanto, mesmo em desacordo com a lei os Estados persistem em manter a política de concessão de benefícios tributários ligados ao ICMS, mesmo havendo previsão de punições em caso de descumprimento do dispositivo legal essa pratica é disseminada entre os governos Estaduais. Visto que a maior parte desses benefícios tributários foram concedidos à revelia da lei, cria-se um ambiente de insegurança jurídica para as empresas que desfrutam de tais isenções e estados que descumpriram a legislação, pelo fato de que caso

a lei seja aplicada esses estariam sujeitos as penalidades previstas. (Varsano, 1997)

Outra situação em que a guerra fiscal pode gerar efeitos negativos é em relação a produtividade das empresas. Em uma situação em que não houvesse incentivos desse tipo as empresas escolheriam o local para se alocarem de forma a maximizar a sua operação, para tal tomariam como base critérios econômicos como: mão de obra especializada, custo logístico, custo de produção e entre outros fatores. Entretanto, o atrativo de ter um custo tributário menor leva a algumas dessas empresas a se instalarem em locais que em uma situação normal não seria o local ótimo, mesmo que para isso tenham que abrir mão de parte de sua produtividade. (Mendes, 2013)

Para a empresa essa perda de produtividade vale a pena pois mesmo que seu custo unitário por produto seja maior na segunda situação o ganho tributário que ela terá será maior que o custo adicional, caso o contrário ela optaria em se instalar na primeira localidade. Entretanto, essa mudança de localização em termos macroeconômicos acaba sendo prejudicial para a economia do País, pois a diminuição intencional da produtividade em detrimento de ganhos tributários prejudica o índice de produtividade do País e como consequência os produtos aqui produzidos acabam exigindo um maior esforço para sua produção e inserção no mercado, devido a distorção de alocação geográfica das empresas causadas pela guerra fiscal. (Appy, 2017)

Outra mazela gerada pela guerra fiscal é a de corrosão das receitas dos estados e municípios, quando esses concedem isenções tributárias a fim de atrair empresas e investimentos para seu território, cria-se incentivo pra que os outros entes da federação participem de igual maneira dessa disputa, pois caso não concedam benefícios para as empresas que estão instaladas em seu território ficarão sujeitos a que essas migrem para o estado que está fornecendo os benefícios fiscais. Uma das consequência dessa disputa é a corrosão da receita tributária dos governos subnacionais, pois a medida que esses benefícios são concedidos, parte dos tributos que seriam recolhidos deixam de compor o caixa dos governos e se tornam renúncias tributárias, comprometendo assim a situação fiscal dos governos. Entretanto, ao mesmo tempo em que o governo abre mão de parte de sua receita, as despesas obrigatórias e discricionárias como educação, saúde, investimento, salários e entre outras se mantem, o que

pode vir a prejudicar a prestação de serviços públicos na qualidade desejada. (Mendes, 2013)

3.2. FINANCIAMENTO VIA TRANSFERÊNCIA

Institucionalizado pela constituição de 1946, o mecanismo de transferências de receitas tributárias ao desenvolver da história tomou forma e se transformou em um dos principais meios de financiamento para alguns Estados e Municípios. Do ponto de vista dos governos subnacionais esse é uma fonte de receita barata, pois o ônus da cobrança fica a cargo de outro ente da federação que deve obrigatoriamente transferir parte previamente estipulada aos outros governos, portanto para o agente que recebe a transferência essa fonte de receita não possui um custo arrecadatório, poupando gastos com a estrutura do fisco do ente beneficiado. A dependência dos Estados pode ser vista na tabela abaixo.

Tabela 2 - Participação da Receita Tributária Própria e de Transferência na Receita dos Estados

	Receita Tributária	Transferências Correntes	Outras Receitas	Total
RR	18	79	3	100
AP	19	77	4	100
AC	22	75	3	100
TO	29	65	5	100
PI	38	58	4	100
DF	40	57	3	100
MA	40	57	3	100
AL	42	55	3	100
SE	41	51	8	100
PB	43	49	7	100
RN	46	47	6	100
RO	49	45	5	100
PA	51	44	5	100
CE	53	42	5	100
PE	57	40	3	100
BA	61	33	6	100
AM	64	33	3	100
SC	61	31	8	100
MT	64	29	7	100
RJ	56	27	17	100
GO	65	27	8	100
MS	69	25	6	100
PR	65	27	8	100
RS	72	22	5	100
MG	70	22	8	100
ES	74	17	8	100
SP	81	10	9	100

Fonte: Mendes, Miranda e Cosio. In: Mendes, 2013

Contudo, os critérios de transferência das receitas tributárias de maneira análoga com o que ocorreu pôs constituição de 1946, gerou incentivos a criação de novos municípios, saindo de 3974 em 1980 para 5570 em 2019, fato esse gerado pois a fragmentação municipal garantia maior arrecadação global quando comparado a situação anterior a seção (Mendes, 2013). Além do que a forte dependência de Estados e Municípios a transferências em detrimento a arrecadação própria de certa forma prejudica a independência financeira desses, pois parte importante de sua receita fica dependente da capacidade de arrecadação da União.

Para Mendes (2013), o modelo de transferência nos moldes atuais gera mazelas para os governos e sociedade, dentre eles: a expansão no número de municípios fez com que vários desses não possuam escala para ofertar serviços

públicos mais complexos, como: infraestrutura, saúde, educação, segurança, transporte e entre outros, assim não garantindo um serviço de qualidade em vários casos; pelo fato do recurso não ser fruto da taxaçoão do contribuinte local os agentes públicos tendem a serem mais irresponsáveis fiscalmente e os cidadãos menos exigentes com as contas públicas; por fim os municípios que possuem grandes cidades e portanto enfrentam forte demanda por serviços públicos que necessitam de grandes investimentos, enfrentam dificuldades devido ao fato das transferências beneficiarem mais os municípios com baixo contingente populacional.

3.3. CUSTO DE CONFORMIDADE

Aliado a impostos de má qualidade que permeiam o sistema tributário, ainda a o elevado custo para que empresas se mantenham em dia com o fisco. De acordo com o relatório Doing Business 2019, do Banco Mundial, no Brasil as empresas dispndem em média 1.958 horas por ano para cumprir suas obrigaçoões fiscais, colocando assim o País na última posição do ranking quando observado esse critério. O elevado custo de conformidade gera um excessivo ônus financeiro para as empresas, afastando-as de sua atividade fim para arcar com o custo burocrático imposto pelo sistema, somente em 2016 o custo para se calcular e pagar impostos foi de aproximadamente 60 bilhões de reais³, valor que poderia ser alocado de maneira mais eficiente pelas firmas, entretanto acabam sendo despendidos em processos burocráticos que não geram valor.

O sistema tributário criado pela constituição de 1988 sofreu várias alterações pontuais sem, entretanto, ter passado por uma reformulaçoão a fim de incrementar essas mudanças de melhor forma, como consequência dessas recorrentes alterações as normas tributárias ficaram difusas, tornando o sistema complexo e caótico, isso dificulta as empresas a calcular e realizar suas obrigaçoões tributárias. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), desde a constituição de 1988 até o 2018 foram editadas

³ Fonte: <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>

390.725 normas em matéria tributária uma média de 1,92 normas por hora, obrigando as empresas a manter um corpo robusto de funcionários somente para manter as obrigações tributárias atualizadas e em conformidade com a lei.

3.4. LITÍGIO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Uma característica do sistema tributário nacional é a alta taxa de judicialização em matéria tributária. Para Appy (2017), os principais motivos para que exista esse alto grau de litígio são: a complexidade da legislação tributária, excessiva constitucionalização de matéria tributária e deficiência do processo administrativo. O contencioso tributário, que são valores que o governo tem a receber ou estão sendo contestado juridicamente, supera os 4 trilhões de reais, dos quais aproximadamente metade é considerado não recuperável.

O alto grau de litígio assim como o custo de conformidade geram despesas adicionais as empresas, que devem despender recursos para contestar e acompanhar o processo legal, gasto esse que poderia estar sendo aplicado na sua atividade produtiva. Portanto, ao terem que manter parte dos seus recursos processos burocráticos as empresas desviam de sua atividade fim que é a responsável para gerar valor, influenciando negativamente a produtividade e o PIB potencial.

A construção teórica do ICMS se baseia na de um imposto sobre valor agregado, que é um tributo altamente utilizado no mundo e é considerado de qualidade, pois a medida que o produto avança ao longo da cadeia produtiva gera-se créditos tributários que serão descontados em etapas posteriores, portanto evitando a cumulatividade e causando menos distorções nos preços relativos. A Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 mais conhecida como Lei Kandir isentou a cobrança do ICMS a produtos destinados à exportação, sendo um avanço em matéria tributária pois garante maior competitividade aos produtos Brasileiros no mercado externo. (Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2013)

O mecanismo para garantir a isenção as exportações tanto quanto a não cumulatividade é o mesmo, e se dá através de crédito tributário. Entretanto, a legislação do ICMS só concede créditos a insumos incorporados efetivamente a

mercadoria, deixando assim parte dos custos que não tem relação física com o produto de fora criando-se assim cumulatividade. A recomposição dos créditos tributários pelas empresas é de suma importância para garantir a eficiência do tributo em termos econômicos, toda via o processo para recompor esses créditos tributários é lento e ineficiente, o que leva algumas empresas a desistirem de seu direito de ressarcimento e incorporarem esse valor no custo. (Appy, 2017)

3.5. TRIBUTAÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS

Sobre a folha de pagamentos incidem diversos impostos e contribuições sociais e previdenciárias, são esses: INSS, Seguro Acidente de Trabalho, Salário educação, Sistema S, Sebrae e Inca. A alíquota conjunta dessas cobranças varia entre 34,3% a 42,8% do salário, quando comparado com os países que compõe a OCDE a média para financiamento da seguridade social é de 22,9% do salário, portanto quando comprado a esses o custo sobre a folha de salário no Brasil se mostra elevada. (Appy, 2018)

O alto custo sobre a folha de salários cria uma barreira para que empresas contratem e aumentem o seu quadro de pessoal, visto que a contratação de mais um funcionário está diretamente ligada com o aumento do seus gastos tributários. Em 2011 foi instituída a Lei nº 12.546, que mudava a base de cálculo para a folha de salários de alguns setores da economia, a cobrança passou a ser feita sobre o faturamento da empresa, nesse caso a distorção causada pela cobrança sobre a folha é amenizada, pois não há uma relação direta entre a contratação de mais um funcionário e o aumento do gasto tributário, portanto teoricamente as empresas se sentiriam mais confortáveis em contratar já que o aumento dos custos tributários se aconteceria caso ocorresse uma contrapartida no faturamento a empresa. (Mendes, 2013)

Quando comparado a remuneração líquida de um serviço prestado por um profissional autônomo, via pessoa jurídica própria, e um trabalhador assalariado a diferença pode chegar a ser de 87,3% a mais para o profissional autônomo. O ganho por estar oferecendo seu trabalho via pessoa jurídica ao invés do contrato trabalhista padrão, cria incentivos para que os trabalhadores migrem do sistema assalariado para o de pessoa jurídica, processo esse conhecido como

“Pejotização”. Do ponto de vista do governo há uma perda de receita, pois parte da diferença é fruto de um menor recolhimento de IR, visto que a alíquota efetiva é mais onerosa para pessoas físicas do que para a pessoa jurídica. (Appy, 2018)

3.6. IMPOSTO DE RENDA

O Imposto de Renda sobre pessoa física é construído de modo que pessoas que possuem maior renda, e portanto suportam maiores alíquotas, contribuam proporcionalmente mais do que os contribuintes que ganham menos. Esse modelo garante maior equidade ao sistema e é um importante mecanismo de distribuição de renda, entretanto o IRPF incide somente sobre algumas fontes de renda como salários, contudo não incide sobre outras como dividendos.

Tabela 3 - Tabela de Incidência Mensal do Imposto de Renda

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal

O caráter progressivo do imposto tem como objetivo garantir uma maior justiça tributária, toda via a base de incidência difere as fontes de renda e a cobrança incide somente sobre fluxos de renda específicos e isenta os demais. Essa diferenciação cria no sistema distorções que prejudicam o caráter distributivo do imposto.

A parte da população que compõe as faixas de rendas inferiores tem a maior parte dos seus rendimentos garantidos por meio de salário, que é tributado

pelo IRPF, e em menor proporção ganhos advindo de fontes isentas, entre as pessoa que recebem até três salários mínimos essa proporção é de 89% a 11% respectivamente, portanto a maior parte da renda desse grupo está sujeita a tributação. Nas faixas superiores que é onde os rendimentos são maiores a alíquota é superior, entretanto, de modo oposto com o que acontece na situação anterior a maior parte da receita desse grupo advém de fontes isentas, sendo a mais notável o pagamento de dividendos, para pessoas cujo a renda é superior a 80 salários mínimos por mês a proporção da renda não tributada é de 83%, portanto o efeito progressivo do IR perde força por conta da origem da receita. (Appy, 2016)

Essa situação é maléfica em termos de justiça tributária, pois a camada inferior que está sujeita a rendimentos tributáveis, em sua maioria, contribui com uma parte proporcionalmente maior de sua renda quando comparado com as faixas que possuem maiores ganhos, aprofundando ainda mais a desigualdade de renda do País. A medida em que a renda cresce maior é o incentivo a transformar parte da tributável em fontes isenta, dado que as alíquotas são crescentes, um dos meios para se realizar essa mudança é através da “pejotizacao”, desse modo os ganhos deixam de ser tributados pelo IRPF e passam a ser cobrados via IRPJ disfrutando assim de alíquotas efetivas menores. (Banco Mundial, 2018)

Além da desfiguração do caráter progressivo do IR, do ponto de vista do governo há perda de receitas tributárias, dado que receitas que antes estariam sujeitas a tributação deixam de compor o caixa do governo pois agora se tornaram rendimentos isentos.

3.7. CUMULATIVIDADE

A cumulatividade se dá a partir do momento em que um ou mais impostos são cobrados repetidamente sobre a mesma base sem haver a compensação de cobranças anteriores. Aliado as peculiaridades do ICMS na questão da geração de crédito tributário e posterior recolhimento, situação que gera cumulatividade no imposto, ainda há impostos que tem caráter puramente cumulativos como o ISS e parte do PIS e Confins.

Para Medeiros Neto (2001), a cumulatividade induz a verticalização e a horizontalização das empresas, desestimulando assim a terceirização e a especialização. Além de onerar excessivamente o produto nacional em relação ao importado, visto que esse último incide o devido encargo somente quando a sua entrada no mercado nacional.

Essa realidade tem impacto danoso na produtividade e competitividade das empresas, em busca de um menor custo tributário essas têm incentivos a realizarem o máximo de procedimentos possíveis dentro da própria firma, ao invés de buscarem a especialização e adquirirem insumos intermediários de outras empresas. O que ao final acaba comprometendo a eficiência do processo produtivo, em detrimento de uma redução do custo tributário. (Medeiros Neto, 2001)

4. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS A UM SISTEMA TRIBUTÁRIO

O modo como um sistema tributário é idealizado e posto em prática, por ter uma interação direta com o ambiente econômico, pode causar distorções e gerar incentivos a que indivíduos tomem decisões que em sua ausência seriam outras. No caso Brasileiro essas perturbações levam a uma queda na produtividade, arrecadação, segurança jurídica, investimento e entre outros, como visto na seção anterior.

Para além da possibilidade de causar danos econômicos o sistema tributário é um importante instrumento de distribuição de renda e justiça social. Cada tipo de imposto impacta de maneira diferente as variáveis econômicas e a população, impostos sobre consumo, sem diferenciação de produtos, afetam com maior intensidade a camada mais pobre da população, em termos de porcentagem da renda dispendida com tributos, impostos sobre exortações afetam negativamente o nível de concorrência dos produtos nacionais no mercado internacional. Portanto, a composição do sistema tributário é uma variável relevante para determinar sua qualidade.

Por possuir uma alta capacidade de gerar impactos tanto no ambiente econômico quanto no social, os sistemas tributários devem ser bem planejados e estruturados para se evitar efeitos negativos. Adam Smith (1776), propõe quatro regras que um bom sistema tributário deve ter, são essas: a capacidade contributiva do cidadão, regra para fixação de impostos, facilidade para o contribuinte e baixo custo de arrecadação.

A capacidade contributiva do cidadão está ligado à o quanto cada indivíduo consegue contribuir com o financiamento do governo. Esse princípio está diretamente ligado com as ideias de equidade e progressividade, promovendo maior justiça tributária para o sistema. Visto que, a parte da população que possui maior capacidade contributiva paga proporcionalmente mais do que os mais pobres, permite-se assim que o sistema aja como um mecanismo de distribuição de renda.

A regra para fixação de impostos visa assegurar que não ocorra arbitrariedade na criação de tributos. Essa norma garante maior transparência, segurança jurídica e previsibilidade para o planejamento e pagamento de

impostos. Com regras e procedimentos bem definidos há redução de incertezas ligadas a matéria tributária.

A facilidade para os contribuintes sustenta que a cobrança das obrigações tributárias deve ocorrer na razão da disponibilidade do contribuinte possuir os recursos para arcar com seus compromissos. Portanto, um imposto sobre serviço deve ser cobrado após a prestação do respectivo serviço, dado que o após esse fato o contribuinte adquiriu a qualidade para arcar com o tributo, não devendo ser cobrado antes do fato gerador.

Por fim, o baixo custo de arrecadação defende que o custo de arrecadação do imposto deve ser o menor possível e não deve onerar em demasia o setor produtivo e cidadãos. Para tal, o sistema tributário deve ser o mais eficiente e ágil em termos econômicos e administrativos.

Para Pontes Lima (1999), a busca por um sistema ideal de tributação esbarra em problemas de difícil controle por parte do formulador de política pública, como: informação incompleta, restrições legais e interesses políticos. Dado tal realidade, na busca de um sistema ideal de tributação deve-se levar em consideração as restrições que a própria realidade e sistema político impõe a fim de se chegar a uma solução mais próxima do ótimo.

Para Mendes (2008), as características que definem um bom sistema tributário, são: capacidade em gerar receitas, eficiência, simplicidade, conformidade com os padrões internacionais, efetividade, transparência, equidade e equilíbrio do federalismo.

Essas características não são independentes entre si portanto algumas interferem em outras de diferentes formas. De acordo com Mendes (2008), existe um dilema entre a capacidade de arrecadação e a eficiência, sistemas desenhados para possuir um alto poder de arrecadação podem utilizar mais de impostos de baixa qualidade econômica a fim de alcançar seu objetivo, de modo oposto, sistemas construídos a fim de garantir a maior eficiência econômica podem ter mais dificuldades de arrecadar grandes montantes de recursos. Outro dilema apontado é o da simplicidade e eficiência, tributos cumulativos são de fácil recolhimento e fiscalização, entretanto, causam maiores malefícios a alocação econômica, por outro lado impostos de valor agregado, que são tributos de qualidade superior, necessitam de uma estrutura de fiscalização e

arrecadação mais complexa comprometendo assim, em certa medida, a simplicidade do sistema.

Essas divergências entre as características desejáveis a um bom sistema tributário cria um trade-off para o formulador de políticas, que deverá escolher quais das características priorizar na construção e implementação do sistema tributário.

A harmonia com as regras internacionais surge como fator importante devido a globalização e aumento dos fluxos internacionais de comércio, sistemas que fogem do padrão mundial geram um maior custo de conformidade para investidores e empresas estrangeiras que queiram investir no País, grandes diferenças com os padrões internacionais pode afugentar fluxos externos de capitais. Efetividade e transparência são características mais ligadas ao modo de organização e operação do fisco em relação a capacidade de implementar o programa tributário e divulgar suas regras. (Mendes, 2008)

Por fim Mendes (2008), ressalta a questão da equidade e do equilíbrio federativo. Em questão da equidade essa é dividida em vertical e horizontal, onde na vertical pessoas de diferentes rendas devem ser tributadas com alíquotas distintas, pessoas de maior renda contribuem mais proporcionalmente a renda do que pessoa de menor capacidade contributiva portanto o sistema deveria ter um caráter progressivo, a equidade horizontal resguarda que contribuintes de padrão financeiro próximos, estejam sujeitos à tributação semelhante. O equilíbrio federativo é como o sistema tributário deve-se arranjar de acordo com a forma de governo e estado vigente em cada país, no caso Brasileiro a Federação, de forma a garantir a cada ente da federação receitas para o financiamento dos seus gastos.

Há certa confluência em relação as características teóricas que os sistemas tributários devem possuir, equidade, eficiência na arrecadação, simplicidade e regras claras, são pontos comuns em propostas de sistemas ideais de tributação. Entre as características propostas por Stiglitz (1999) para uma tributação ótima está a flexibilidade, para tal o sistema tributário deve permitir ajustes a depender das alterações na economia, tendo suas alíquotas modificadas na medida dessas alterações, permitindo que a política de tributação se molde a realidade macroeconômica do período.

Apesar da base teórica de um sistema tributário ser bem conhecida, os instrumentos para a sua aplicação geram discussões, a grande variedade de impostos, bases passíveis de tributação e diferenças políticas/econômicas entre os países, dificultam o estabelecimento de um sistema tributário ideal uniforme a todos. Entretanto, os efeitos prejudiciais de determinados arranjos são conhecidos e devem, sempre que possível, serem evitados.

Mesmo sendo uma matéria com peculiaridades distintas a cada Nação. O Fundo Monetário Internacional (FMI), propõe uma estrutura inicial a um sistema de tributação ideal, sendo base desse arranjo: (i) a utilização de IVA para o consumo;(ii) impostos específicos pra bens de luxo e bens que causem externalidades negativa;(iii) IRPF simples, com alta isenção, alíquotas moderadas, baixa dedução e desconto na fonte; (iv) alíquotas do IRPJ equiparadas com o IRPF evitando-se incentivos fiscais arbitrários. (Mendes, 2008)

A proposta do FMI, apesar de ser uma estrutura básica, respeita e busca as características de um sistema ideal de tributação. A taxação do consumo via IVA evita a cumulatividade respeitando assim o princípio da eficiência, minimizando alterações nos preços relativos e abrindo espaço para a especialização e atribuindo horizontalidade à produção, permitindo que essa se organize de maneira mais eficiente. A utilização de impostos específicos para bens de luxo respeita o princípio da equidade e os tributos sobre bens que geram externalidades negativas são útil para corrigir os malefícios que o consumo desses causam a sociedade ou para desestimular seu consumo. Em relação ao IRPF, além do caráter progressivo, que está alinhado com a equidade e capacidade de contribuição, o recolhimento na fonte torna a cobrança mais simples, transparente e fácil para o contribuinte e fisco. Por fim, a equiparação das alíquotas do IRPJ e IRPF permite uma maior isonomia ao sistema e uma maior transparência ao se evitar incentivos fiscais arbitrários.

Portanto, um sistema tributário deve, na medida do possível, buscar se adequar as caracterizas expostas para que se evite distorções no ambiente econômico. Um sistema tributário devidamente calibrado a realidade do País pode permitir e estimular seu crescimento e desenvolvimento social, por esse motivo sua construção e implementação deve ser bem planejada e executada da melhor maneira possível.

5. PROPOSTA DE REFORMA – PEC Nº 45/2019⁴

O atual sistema tributário necessita de uma reformulação estrutural ampla. Após anos sofrendo alterações pontuais, muitas dessas de baixa qualidade, o sistema de tributação Brasileiro se tornou uma estrutura antagônica ao crescimento, causando distorções maléficas ao ambiente econômico.

A PEC Nº 45/2019, tem como proposta central a criação de um IVA nacional, nomeado de IBS, que englobaria os atuais tributos: ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins. Sendo composto por três partes, sendo a primeira referente a participação da União e as outras duas dos Estados e Municípios.

Se tratando de um IVA a base de cobrança do imposto é calculada sobre o valor adicionado na etapa de produção ou prestação do serviço. Afim de se evitar cumulatividade é proposto que se utilize o método de crédito financeiro, onde toda cobrança de imposto sobre bens e serviços geram créditos tributários, excetuando-se gastos que não possuem relação com a atividade da empresa. Por fim, pra se garantir a plena efetividade do IBS o ressarcimento dos créditos acumulados deve ocorrer em até 60 dias para processos regulares e não mais do que 180 dias caso haja alguma suspeita de irregularidade.

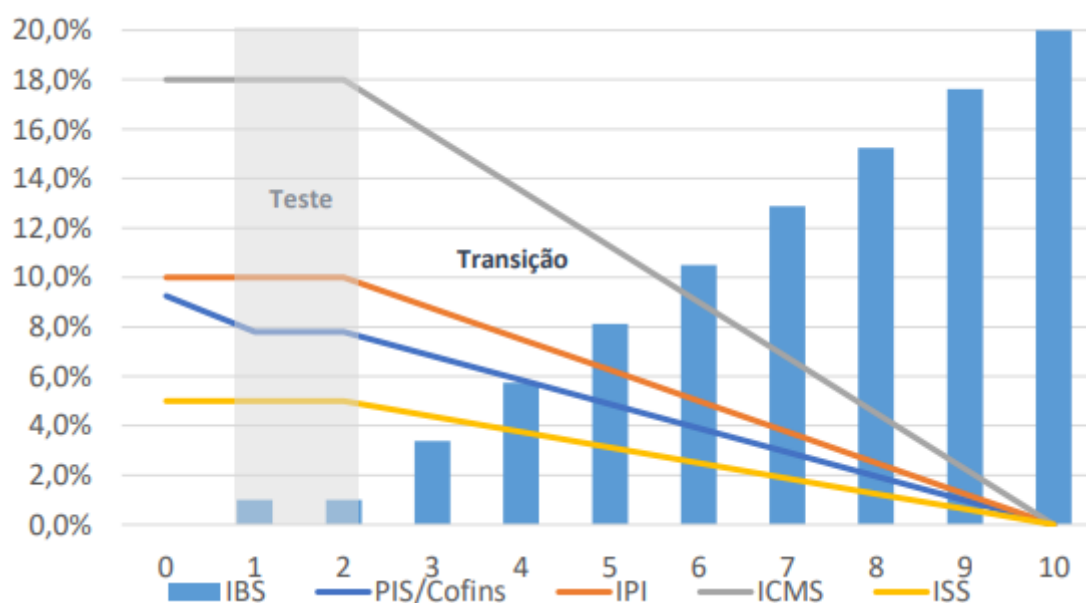
Com o intuito de não prejudicar o nível de competitividade dos produtos nacionais no mercado externo as exportações seriam completamente desoneradas, através do ressarcimento integral dos créditos tributários ao exportador. Juntamente com os produtos destinados à exportação, os Investimentos seriam desonerados, com os créditos tributários sendo compensados imediatamente.

A implementação proposta para o IBS seria realizada de modo progressivo, a fim dos contribuintes e empresas se acostumem com o novo sistema. A transição seria composta por duas etapas principais, sendo a primeira uma fase de teste, tendo essa um tempo de duração de dois anos e aconteceria por meio da redução da alíquota do PIS/Confins, essa fase teria também como objetivo testar a capacidade de arrecadação do novo imposto e permitiria estimar

⁴ Esta seção se baseia na Proposta de Emenda Constitucional Nº 45/2019 – Câmara dos Deputados e artigo do Centro de Cidadania Fiscal - **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Disponível em; http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf.

de melhor forma a alíquota de equilíbrio, que é a que preserva a arrecadação dos governos. Na etapa seguinte da transição as alíquotas de todos os cinco impostos seriam reduzidas de forma constante na mesma medida em que a alíquota do IBS seria elevada, essa segunda etapa teria duração total de oito anos, ao final desse período todos os cinco impostos deixariam de existir e seriam substituídos pelo IBS.

Gráfico 3 - Proposta de Transição Para o IBS



Fonte: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). 2019

O novo imposto se propõe ser o mais simples e transparente possível, para tal é proposto que a alíquota utilizada seja a mesma para todos os setores, evitando-se ao máximo regimes especiais e benefícios fiscais advindos do sistema tributário. Portanto, o objetivo do IBS é ser um imposto arrecadatório que propicie os recursos para o financiamento do estado, não devendo ser utilizado como instrumento de política social e regional, esse papel deve ser realizado através de outros mecanismos.

A alíquota do IBS seria formada por três partes, uma referente a parcela da União, uma para os Estados e pôr fim a dos Municípios. Respeitando-se a autonomia dos entes Federativos, cada parte teria liberdade de estabelecer sua alíquota de forma independente, posteriormente essa seria somada as alíquotas dos outros entes para formar a alíquota do IBS. Portanto, o montante final das

alíquotas pode divergir entre Estados e Municípios, entretanto em conformidade com o princípio da uniformidade do tributo a alíquota abarcaria todas as transações no referido ente.

A responsabilidade sobre a arrecadação seria centralizada e de responsabilidade mutua entre os entes da federação. Já o direito sobre o tributo é baseado no princípio do destino, onde a alíquota cobrada é a do destino da mercadoria sendo o destinatário final o detentor do direito sobre o tributo. Portanto, uma transação entre estados o valor devido de imposto é referente a alíquota do destino e a arrecadação do tributo será dividida entre o Estado e Município de destino, além da união que no caso sempre recebe parte de toda transação, na devida proporção de sua alíquota.

De modo evitar uma mudança brusca na arrecadação é proposto um período de transação visando uma transição suave, permitindo assim que os entes da federação busquem uma melhor adequação à nova realidade tributária evitando-se choques estruturais. Nos primeiros vinte anos haveria garantia de que a receita tributária dos Estados e Municípios seria mantida, através de ajustes entre os entes que tiverem ganhos e os que tiverem perdas, posteriormente a esse primeiro momento tal ajuste seria reduzido ao longo de trinta anos, findo esse período de transição o critério seria unicamente o do princípio do destino.

Um dos problemas do atual sistema tributário é o alto grau de engessamento das receitas, as vinculações de receitas obrigam os governos a gastar obrigatoriamente parte de suas receitas em áreas como saúde e educação. Afim de amenizar tal problema, juntamente com a criação do IBS disciplina-se uma mudança nas atuais regras de vinculação e transferência. A composição da alíquota de cada ente da federação será a soma de alíquotas menores, denominadas “alíquotas singulares”, que possuem destinações específicas, vide exemplo abaixo.

Tabela 4 - Composição da Alíquota do IBS

	Alíquota Singular	Tributo Atual		Alíquota Singular	Tributo Atual
Gerenciável pela União	9,2%		Gerenciável pelos Estados	13,8%	
Parcela Federal		PIS/Cofins e IPI	Parcela Estadual		ICMS
Livre	2,90%	Cofins	Educação	2,58%	
Seguridade Social	4,63%		Saúde	1,24%	
FAT - Seg. Des. e Abono	0,58%	PIS	Livre	6,51%	
FAT - BNDES	0,39%		Parcela Municipal		
Fundos Regionais	0,04%	IPI	Cota Parte	3,44%	
Parcela Estadual			Gerenciável pelos Municípios	2,0%	
FPE	0,26%		Parcela Municipal		ISS
FPEx	0,12%		Educação	0,50%	
Parcela Municipal			Saúde	0,30%	
FPM	0,30%			Livre	1,21%
			Total	25,0%	

Fonte: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). 2019

Duas propostas são realizadas, a primeira trata das alíquotas singulares que são destinadas a transferências aos governos subnacionais, neste caso não seria permitido a redução dessa parte da alíquota a valores inferiores a alíquota de referência, preservando assim os repasses legais. A segunda proposta trata dos gastos vinculados a saúde e educação, nesse caso a soma das alíquotas singulares destes dois setores não pode ser menor do que a soma das alíquotas de referência. Desse modo, se reduz a rigidez do atual sistema, permitindo uma alocação mais eficiente dos recursos entre essas duas áreas, que poderá ser alocado de forma personalizada em cada localidade e ao mesmo tempo preserva os recursos destinados a essas áreas.

A implementação do IBS esbarra na interação com os atuais regimes simplificados existentes, em especial com o SIMPLES, que é baseado no princípio de simplificação dos mesmos impostos que o IBS propõe unificar. Para as empresas que adotam o SIMPLES como opção de recolhimento haveria duas opções, a primeira se manteria as regras do atual sistema só havendo a readequação de nome dos impostos para o IBS, abrindo-se mão do direito sobre créditos tributários. Na segunda opção as empresas teriam direito sobre créditos tributários estando sujeito as regras normais do novo tributo e teriam sua alíquota sobre a receita reajustada, a fim de compensar a diferença e manter o nível de tributação.

Com o objetivo de imprimir flexibilidade no sistema tributário é proposto que esse seja regulamentado por Lei Complementar, devido a maior facilidade de se promover alterações por meio dessa quando comparado com emendas à constituição, que possuem um custo político e burocrático maior, essa medida é justificada visto que a mudança no cenário econômico deve ser acompanhada por atualizações no sistema arrecadatário. Cumulativamente a esse ponto, problemas jurídicos ligados a redação e interpretação da Lei podem ser corrigidos com maior agilidade quando a norma não é constitucionalizada.

O atual sistema tributário acumulou ao longo do tempo um grande montante em créditos tributários devido aos contribuintes, somente em créditos tributários devidos a empresas exportadoras o valor estimado são de R\$ 100 Bilhões⁵, a proposta defende que o pagamento dos créditos que estão pendentes seja realizado através de títulos da dívida pública, que seriam emitidos em troca dos respectivos créditos tributários.

Por fim, é proposto um Imposto Seletivo que teria como objetivo desestimular o consumo de bens que causem prejuízos, portanto esse seria um imposto que serviria como instrumento de política pública não tendo objetivo arrecadatário. Se tratando de um imposto especial esse não geraria créditos tributários para etapas seguintes, visto que o objetivo é desestimular o consumo de produtos de sua base de tributação.

⁵ <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/08/20/autor-da-proposta-de-reforma-tributaria-sugere-troca-de-credito-tributario-por-titulos-da-divida.ghtml>

6. IMPACTO PEC Nº 45/2019

A proposta de unificação de impostos hoje problemáticos e substituição por um imposto do tipo IVA melhor estruturado é sem dúvidas um avanço em matéria tributária. Os tributos a serem substituídos geram, atualmente, distorções maléficas ao ambiente econômico Brasileiro, a correção desses problemas pode abrir espaço ao um melhor ambiente de negócios e permitir uma situação mais favorável ao desenvolvimento.

A construção teórica do IBS vai ao encontro de características desejáveis de um bom sistema tributário. Simultaneamente a busca por um sistema de qualidade há a preocupação com o seu processo de implementação, havendo mecanismos de transição visando reduzir possíveis impactos estruturais, em especial a receita tributária de Estados e Municípios, e tempo hábil para contribuintes, empresas e governos se adaptarem ao novo sistema, evitando-se portanto rupturas que poderiam trazer prejuízos no curto prazo.

A adoção do princípio do destino pode ser um ótimo instrumento para inibir a guerra fiscal, já que a alíquota cobrada passa a ser a do destino da mercadoria e a receita do tributo pertencente a localidade de consumo final do produto ou serviço, impediria que um estado fornecesse benefícios tributários para que uma empresa se instalasse em seu território, sem as distorções causadas pela guerra fiscal as empresas passariam a se instalar levando em conta critérios mais econômicos e menos fiscais, podendo assim trazer resultados positivos a produtividade da economia. Essa regra teoricamente apresenta ser mais eficaz do que uma norma jurídica, que apesar de hoje existente não se mostrou capaz de evitar a concessão de vantagens tributárias ligadas ao ICMS, portanto o princípio do destino aparenta ser uma boa medida para se pautar a qualidade do sistema proposto já que, aparentemente, corrige de forma eficaz as distorções causadas pela guerra fiscal.

O custo de conformidade do sistema tributário nacional é altíssimo, o tempo médio dispendido pelas empresas para estarem em conformidade com o fisco é de 1958 horas⁶. A implementação de uma alíquota uniforme para todos

⁶ https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf

os setores da economia deve propiciar uma simplificação para o contribuinte na hora de calcular e pagar seus impostos, esperando-se assim que haja uma redução no tempo dispendido com matéria tributária, abrindo espaço para que esses recursos sejam aplicados na área produtiva das empresas.

A ideia de não constitucionalização do funcionamento do IBS, sendo regulamentado por Lei Complementar, por um lado permite maior flexibilidade ao sistema, que pode ser ajustado mais rapidamente em resposta a mudanças no ambiente econômico. Entretanto, essa facilidade em se alterar o sistema deve ser utilizada respeitando os princípios econômicos de um sistema tributário ideal. Cabe-se ressaltar que o atual sistema tributário, quando proposto, era mais enxuto do que nos dias atuais, Novas regras e especificações foram adicionadas ao longo do tempo, sendo que essas, em sua maioria, não foram tomadas as devidas precauções em relação aos seus impactos econômicos, trazendo assim os diversos prejuízos a atividade econômica, com visto. Em observância a esse fato, fica evidente que as mudanças no código tributário devem seguir padrões técnicos a fim desta não causarem prejuízos como suas antecessoras.

Um dos principais pilares para o funcionamento de um IVA de qualidade é a capacidade de contabilização e repasse dos créditos tributários, a operacionalização correta do sistema de crédito e débito é o que garante a neutralidade e não cumulatividade do IVA. Diferentemente do modelo de geração de créditos do ICMS, que só gera créditos para insumos incorporados ao produto final, o método proposto para o IBS é o de crédito financeiro que engloba todos os custos dispendidos para a produção ou prestação de serviço. O método de crédito financeiro é considerado de melhor qualidade, visto que ao não excluir determinados gastos e insumos não promove cumulatividade as próximas etapas da produção. Ao propor a unificação de impostos que hoje operam de forma cumulativa direta ou indiretamente, substituindo esses por um IVA plenamente operacional, elimina-se os malefícios econômicos causados pela cumulatividade.

Ainda em relação ao sistema de crédito tributário proposto, há inovação ao trazer a garantia da devolução total e imediata dos créditos tributários destinados a investimentos, permitindo assim a desoneração dos investimentos. Juntamente com a desoneração dos investimentos é garantido a desoneração de produtos destinados à exportação, medidas essas que buscam não onerar

investimentos e o nível de competição dos produtos Brasileiros no mercado externo. Essas duas medidas são de grande importância, entretanto cabe perguntar a respeito de sua plena implementação, hoje a desoneração de produtos destinados à exportação é garantido pela Lei Kandir, todavia o valor em créditos tributários não transferidos as empresas exportadoras é estimado em R\$ 100 Bilhões, tornando-se mais um caso de que somente a legislação não bastou para garantir a efetividade da política. A fim de evitar esse problema são propostos prazos máximos para contestação e repasse dos créditos, findo o prazo máximo o ganho é do contribuinte que passa a ter direito sobre os devidos créditos, a garantia de aplicação da Lei e efetividade na implementação do sistema de crédito tributário ditarão importante parte para o sucesso do sistema proposto.

A proposta, se aprovada sem alterações, estabelece uma mudança na visão de funcionalidade do sistema tributário. Atualmente, o sistema tributário tem um caráter tanto de instrumento arrecadatório tanto quanto de fomentador de política pública, no sistema proposto o sistema de tributação abandonaria o caráter de instrumento de política pública e assumira com exclusividade o caráter arrecadatório. Políticas de desenvolvimento regionais como a Zona Franca de Manaus perderiam boa parte de sua atratividade com a adoção do princípio do destino, hoje empresas optam por se instalar em Manaus, em parte, devido a isenção do ICMS que é concedido, a incidência ampla do IBS sobre produtos e serviços prejudicaria de igual maneira a isenção da cesta básica que visa baratear o custo de produtos de primeira necessidade a população mais pobre.

Para Appy (2019), existem mecanismos mais eficientes para se alcançar os objetivos propostos, devendo-se portanto manter o sistema tributário como um mecanismo arrecadatório eficiente, não o utilizando como instrumento de política pública, devido ao fato de quanto mais regimes especiais são incorporados mais complexo fica o sistema. Para tal, os métodos e objetivos dos atuais programas deveriam ser revistos a fim de promover soluções mais adequadas e eficientes à nova realidade tributária.

O proposto imposto seletivo visa desestimular a demanda por bens que causem externalidades negativas, a não geração de créditos tributários para esses produtos está em linha com o objetivo do tributo. Toda via, esse não incide sobre bens de luxo, incidência essa recomendada na proposta do FMI para um

sistema tributário ideal. Sendo um imposto que tem um caráter extrafiscal, sendo assim um instrumento de política pública, não é esperada uma arrecadação significativa do mesmo. Entretanto caso sua base de incidência fosse ampliada a fim de englobar bens de luxo, adicionaria maior equidade ao sistema.

7. CONCLUSÃO

Como visto anteriormente, o sistema tributário vigente no Brasil apresenta diversas deformidades que causam distorções maléficas para a economia do País. A consequência dessas falhas tem impacto sobre os principais indicadores de crescimento e distribuição de renda. Posto isso, fica evidente a necessidade de uma reforma estrutural do sistema de tributação nacional, para que assim esse possa se tornar um indutor e facilitador para o crescimento econômico.

O planejamento, buscando as características desejáveis a um bom sistema tributário, e a efetividade na sua implementação são fatores determinantes para garantir o sucesso de qualquer reforma. Importante lembrar que a estrutura básica do atual sistema é baseada na estrutura criada pela reforma implementada pelos militares, época onde o Brasil foi um dos pioneiros em adotar um IVA, entretanto devido diversas concessões esse sistema que inicialmente era de significativa qualidade veio a se transformar no complexo e problemático sistema tributário atual. Portanto, há de se garantir que após a implementação de um sistema suas alterações e ajustes sejam baseados em critérios econômicos, evitando-se concessões meramente políticas.

A proposta da PEC Nº 45/2019 corrige os principais problemas que hoje se mostram presentes e propõe medida mais efetivas para evitar o ressurgimento dos mesmos. A adoção de todas as alterações propostas afeta programas de desenvolvimento regional e políticas públicas atualmente vigentes, não há no entanto solução específica para essas mudanças na referida PEC. Entretanto, tem-se ciência do papel do governo como participante do processo de desenvolvimento regional e de busca de igualdade, para tal é proposto que soluções específicas para os atuais programas sejam desenhadas por fora do sistema tributário.

Ao propor a unificação do ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI em um único IVA, a referida PEC busca solucionar os principais problemas dos impostos ligados ao consumo e produção. Entretanto, é importante salientar que não é objetivo da proposta solucionar todos os problemas que permeiam o atual sistema tributário, outros imbróglios que dificultam a adequação do sistema Brasileiro rumo a um modelo de tributação ideal ainda permanecem, tendo como um dos seus principais problemas restantes os ligados ao IR e a folha de salários. A esses

cabe-se futuras discussões que visem a busca de soluções específicas de seus problemas.

Por fim, conclui-se que a PEC N° 45/2019, propõe um sistema de qualidade e baseado em características consideradas desejáveis a um bom sistema tributário, estabelecendo mecanismos e regras que se bem implementadas devem garantir um funcionamento ideal para o que é proposto. Toda via, trata de uma reforma parcial do sistema tributário, portanto ainda é necessário ajustes em outras áreas a fim de se chegar a um sistema tributário mais adequado.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

APPY, B. (2016). **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. *Interesse Nacional*, ano 8, n. 3, p. 65-81, out/dez 2015. Edição revisada e atualizada para 2016.

_____. (2017). **Tributação e Produtividade no Brasil**. In: BONELLI, R.; VELOS, ~ F; CASTELAR, A. *Anatomia da Produtividade no Brasil*, Instituto Brasileiro de Economia (IBRE). Rio de Janeiro: Elsevier.

_____. (2018). **Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar**. In: *Propostas de Reformas para Destravar o Brasil*, Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV). São Paulo. 2018.

BANCO MUNDIAL. (2018). **Sistema Tributário: Pontos Fracos e Recomendações de Políticas**. P. 1-10. Agosto de 2018.

_____. (2019). **Doing Business 2019 – Training For Reform**. 16TH Edition. P. 1-311.

BID. (2013). **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro**. *Livro branco da tributação Brasileira*. P. 1-128. Janeiro de 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição Nº 45, de 2019**. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC>. Acesso em: 25 de Novembro de 2019

Centro de Cidadania Fiscal. (2019). **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. P. 1-24. São Paulo. Julho de 2019.

LIMA, E.C. P. (1999). **Reforma Tributária no Brasil: Entre o Ideal e o Possível**. Brasília, IPEA, *Texto para discussão n.º 666*;

MEDEIROS NETO, J. S. **Tributos Cumulativos**. *Consultoria Legislativa Câmara dos Deputados*, p. 1-11. Agosto de 2001.

MENDES, MARCOS. (2008). **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. *Texto para discussão Senado Federal*, n. 49, p.1-54. Brasília, Outubro de 2008

_____. (2013). **Transformação e Impasses da Estrutura Tributária de 1988 a 2013**. *Texto para Discussão Senado Federal*, n. 136, p. 1-36. Agosto de 2013.

OLIVEIRA, FABRÍCIO A. **A Evolução Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009**. *Texto para Discussão IPEA*, n. 1469, p. 1 -69. Janeiro de 2010.

Senado Federal. (2017). **Relatório do Grupo de Trabalho Destinado a Avaliar a Funcionalidade do Sistema Tributário Nacional**. P. 1-41. Brasília. Setembro de 2017

SMITH, ADAM. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. Ed. Abril Cultural, Coleção: Os Economistas, São Paulo. v.2, págs.247- 249. 1983.

STIGLITZ, J. **Economics of the Public Sector**. New York. Norton & Company, 3ª edição, 1999.

VARSANO, RICARDO. (1996). **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto para Discussão IPEA. n. 405. Janeiro 1996.

_____. (1997). **A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde**. Texto para Discussão IPEA, n. 500, p. 1 -18. Julho de 1997