

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
LINHA DE PESQUISA ESTADO E REGULAÇÃO**

**UM ESTUDO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA EM CURSO À LUZ DA
SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Dêivisson Costa Gomes

Recife - PE

2024

Dêivisson Costa Gomes

**UM ESTUDO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA EM CURSO À LUZ DA
SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco PPGD/UFPE, como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre.

Área de conhecimento: **Transformações do direito público**

Orientador: **Professor Doutor Walber de Moura Agra.**

Recife - PE

2024

Catálogo de Publicação na Fonte. UFPE - Biblioteca Central

Gomes, Dêivisson Costa.

Um estudo sobre a reforma tributária em curso à luz da simplificação tributária / Dêivisson Costa Gomes. - Recife, 2024. 125 f.: il.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2024.

Orientação: Walber de Moura Agra.

Inclui referências bibliográficas.

1. Reforma tributária; 2. Simplificação; 3. Desenvolvimento social e econômico. I. Agra, Walber de Moura. II. Título.

UFPE-Biblioteca Central

Dêivisson Costa Gomes

**UM ESTUDO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA EM CURSO À LUZ DA
SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre

Aprovado em:24/07/2024

Orientador: Prof. Doutor Walber de Moura Agra – UFPE

Membro Titular: Prof.^a Doutora Luciana Grassano de Gouvêa Mélo – UFPE

Membro Titular: Prof. Doutor. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti– UFPE

Membro Titular: Prof. Doutor João Hélio de Farias Moraes Coutinho - UNICAP

Dedico este trabalho aos meus pais, irmãs, esposa e família, que sempre me incentivaram e auxiliaram durante essa trajetória. A eles, todo o meu amor e gratidão.

Caminante, no hay camino, se hace camino al andar

(Don Antonio Machado, poeta e dramaturgo espanhol do século 19)

RESUMO

O presente trabalho “Um estudo sobre a reforma tributária em curso à luz da simplificação tributária”, situa-se no contexto da discussão da reforma tributária aprovada com a promulgação da Emenda Constitucional 132/2023, abordando a questão da simplificação e justiça fiscal. Sua aprovação representa um marco histórico para o país e uma importante mudança no sistema tributário brasileiro. A principal pretensão da reforma é a atualização do sistema contributivo fiscal brasileiro dos impostos sobre o consumo de forma a torná-lo mais simples e eficaz. Além da reformulação do sistema, também trata de uma série de outras mudanças, como a inclusão de princípios específicos para as relações tributárias, modernização do sistema, inserção no texto constitucional de novos parâmetros e a busca por um ambiente tributário mais justo. No contexto brasileiro, o enfrentamento de tais temas é uma questão fundamental ante o cenário de complexidade, com grandes custos para manutenção da conformidade fiscal, e a possibilidade da tributação mais simples e transparente desempenhar um papel indutor do desenvolvimento econômico e social. Com esse contexto, o problema de pesquisa deste estudo é o seguinte: a reforma recentemente aprovada simplifica a matriz tributária e promove um ambiente de justiça fiscal? Para responder a esta questão, o estudo analisou como a tributação encontra-se estruturada no Brasil e seu peso sobre estratos sociais determinados. Essas análises levaram a identificar em que medida a proposta aprovada alcançou o objetivo de simplificação e se foram observados avanços na perspectiva da justiça fiscal. Os resultados do estudo indicam que a reforma tributária posta contempla alguns elementos com potencial de simplificar a relação tributária, contudo, existem riscos que podem abalar os ganhos decorrentes do novo texto aprovado. A conclusão é que a reforma é um passo importante na direção de um sistema tributário mais moderno, simples e justo, no entanto, persistem desafios a serem superados, para que se atinja plenamente seus objetivos. Desse modo, o estudo procura participar no debate do tema ora em evidência, na perspectiva de contribuir na formação de um pensamento da tributação que inclua a busca por parâmetros mais progressivos e indutores de um maior desenvolvimento social e econômico.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Simplificação. Desenvolvimento Social e Econômico.

ABSTRACT

The present work, "A study on the ongoing tax reform in light of tax simplification," is situated in the context of the discussion on tax reform approved with the enactment of Constitutional Amendment 132/2023, addressing the issues of simplification and fiscal justice. Its approval represents a historic milestone for the country and a significant change in the Brazilian tax system. The main aim of the reform is to restructure the Brazilian tax system on consumption taxes to make it simpler and more effective. Besides the system's restructuring, it also deals with a series of other changes, such as the inclusion of specific principles for tax relations, modernization of the system, the insertion of new parameters into the constitutional text, and the pursuit of a fairer tax environment. In the Brazilian context, addressing these issues is fundamental given the complexity, high costs for maintaining tax compliance, and the potential for simpler and more transparent taxation to play a role in fostering economic and social development. Within this context, the research problem of this study is as follows: does the recently approved reform simplify the tax matrix and promote a fair fiscal environment? To answer this question, the study analyzed how taxation is structured in Brazil and its impact on specific social strata. These analyses led to identifying the extent to which the approved proposal achieved the goal of simplification and whether there were advances from the perspective of fiscal justice. The study's results indicate that the tax reform includes some elements with the potential to simplify tax relations; however, there are risks that could undermine the gains from the newly approved text. The conclusion is that the reform is an important step towards a more modern, simple, and fair tax system. Nonetheless, challenges remain to be overcome for it to fully achieve its objectives. Thus, the study aims to contribute to the ongoing debate on the topic and to contribute to the formation of a taxation mindset that includes the pursuit of more progressive parameters and drivers of greater social and economic development.

Keywords: Tax Reform. Simplification. Social and Economic Development.

SUMÁRIO

1. Introdução	9
2. Deambulações sobre o sistema tributário brasileiro.	14
2.1 O papel do tributo na sociedade.	14
2.2. Princípios constitucionais como diretrizes do sistema jurídico.	16
2.3 Contextualização do Sistema Tributário Brasileiro.	30
2.4 Tributação e desigualdade.	38
2.5 Críticas pertinentes ao sistema tributário atual.	43
2.6 Das propostas de reformar o modelo.	48
2.7 Da necessidade de reformar o modelo.	52
3. Simplificação Tributária como Instrumento de Justiça Fiscal	58
3.1 Conceito de simplificação para normas tributárias	58
3.2 Conceito justiça fiscal	61
3.3 Simplificação tributária como instrumento de justiça fiscal	66
3.4 Exemplos de simplificação tributária adotados em outros países	71
4. A reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional 132/2023.	77
4.1. Dos novos princípios tributários	79
4.2 Tributação direcionada à agenda ambiental	82
4.3 O IVA Dual: o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social Sobre Bens e Serviços (CBS)	84
4.4 O Comitê Gestor do IBS	86
4.5 O Imposto Seletivo	88
4.6 Delineações sobre Split Payment	91
4.7 Avanços da EC nº 132/2023 para além da tributação sobre o consumo.	92
4.8 Excessos e riscos identificados na EC nº 132/2023	94
4.9 Haveria alternativa à reforma constitucional tributária?	101
5. Simplificação tributária proposta pela Emenda Constitucional 132/2023	104
6. Conclusão	112
Referências Bibliográficas	119

1. Introdução

A sociedade brasileira tem demonstrado, consensualmente, grande insatisfação com o arcabouço fiscal utilizado no Brasil e clama por reforma fiscal. Isso se deve, em grande parte, à percepção coletiva de que o sistema tributário do país é ineficiente e não atende adequadamente às necessidades dos cidadãos.

Desde a promulgação da Constituição Federal em 1988, quase todos os presidentes expressaram interesse em avançar com reformas tributárias. Embora várias propostas de mudanças tenham sido enviadas ao Congresso Nacional, nenhuma dessas iniciativas foi bem-sucedida nesses quase trinta e cinco anos.

O fato é que os elevados níveis de desigualdade social, o retorno social não condizente com o ônus tributário suportado principalmente pelas classes menos favorecidas, uma insuportável complexidade do modelo tributário e uma elevada litigiosidade entre Fisco e contribuintes levaram o Poder Executivo, em conjunto com o Poder Legislativo, a impulsionar o trâmite de uma reforma fiscal que atacasse esses problemas.

Ao analisar o aspecto da desigualdade, evidências apontam que o peso tributário suportado pelas rendas das pessoas não é o mesmo quando considerados os ricos e os pobres, sendo os primeiros menos onerados que os segundos.

Os serviços públicos, por sua vez, embora muito presentes em ambientes de classes sociais mais abastadas, como saneamento, segurança e infraestrutura, são de baixa qualidade ou inexistentes para as camadas mais necessitadas, o que, também por esse motivo, escancara a desigualdade existente entre os níveis de renda de nossa população e expõe um baixo retorno social dos valores tributários arrecadados.

A complexidade e elevada litigiosidade do contexto tributário vivenciado apenas reforçam esse esgotamento da matriz tributária, além de indicar um descasamento entre a realidade social e o sistema de arrecadação fiscal, bem como um insatisfatório ambiente legal.

De acordo com o Relatório Justiça em Números¹ do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, ano-base 2022, o estoque de demandas em tramitação no Poder Judiciário representava o montante de 81,4 milhões de processos. Os processos de

¹ Conselho Nacional de Justiça - CNJ. Justiça em Números 2023, ano base 2022, Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>

execução fiscal, por sua vez, representavam 38% dos casos pendentes, ou 31 milhões de lides tributárias (27,3 pendentes e 3,7 novas), o que demonstra um contexto de elevada judicialização entre contribuinte e Estado Fiscal, além de um notório conflito de interpretação da norma tributária vigente.

A percepção é de que a regressividade tributária, a complexidade e a burocracia inerentes ao conjunto de normas e regras, somadas à pluralidade de atores com competência normativa, geram um verdadeiro “manicômio jurídico-tributário”, como foi adjetivado pelo tributarista Alfredo Augusto Becker (2007). Sobre a questão, pesquisa divulgada pelo Banco Mundial (Relatório Doing Business) confirma esse quadro delineado.

O citado estudo mostra que o Brasil figura em primeiro lugar no ranking dos países onde as empresas gastam mais tempo para apurar e pagar seus impostos, cerca de 1.501 horas por ano para cumprir com todas as obrigações tributárias, enquanto no Chile, por exemplo, o tempo gasto ao ano é de, aproximadamente, 296 horas e, na Argentina, 312 horas.

Tais dados, junto com outras variáveis indicadas, reforçam um cenário de excessiva complexidade e incentivam debates sobre propostas para reforma do Sistema Tributário Nacional.

Ao enfrentar o problema, os Poderes Legislativo e Executivo adotaram a simplificação do Sistema Tributário Nacional como principal foco das reformas apresentadas, não enfrentando diretamente, numa primeira análise, os aspectos como justiça fiscal e eficiência do modelo de repartição da arrecadação tributária.

Recentemente, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132/2023, com o objetivo de modificar o Sistema Tributário Nacional e com foco no aspecto da simplificação/desburocratização dos impostos e das obrigações acessórias. Prepondera a premissa de uma simplificação do sistema tributário, com redução da quantidade de tributos e de obrigações acessórias incidentes sobre operações de consumo.

A perspectiva é a criação de um ambiente jurídico mais simples e transparente, com enfoque na redução do tempo gasto para apuração e recolhimento dos tributos, com vistas a diminuir o contencioso fiscal, incentivar a criação de negócios e promover o desenvolvimento econômico e social no país.

Desta feita, justifica a realização da pesquisa ora proposta, de modo a verificar se a hipótese preponderante – simplificação do sistema tributário – está de fato no novo arcabouço constitucional, se é medida eficaz à melhoria do ambiente de

negócios no Brasil, e se configura avanço nos aspectos relevantes para a Justiça Fiscal.

Em complemento, ainda que se reconheça que a desburocratização e a simplificação do sistema são problemas do atual modelo, a tese a ser analisada é se, em um processo de reforma de todo o sistema tributário, seria suficiente limitar a discussão apenas sobre tais temas.

Não se nega que a simplificação faça parte importante da solução do tema e que esteja relacionada com aspectos de justiça fiscal. No entanto, considerando que impera na sociedade o sentimento de urgência na reformulação do modelo tributário, alerta-se para a necessidade de que sejam ponderados outros fatores igualmente relevantes, sob o risco de modificar-se o sistema e ainda permanecerem distorções importantes, como a regressividade da carga tributária, característica marcadamente injusta e promotora de desigualdades.

O estudo proposto busca contribuir com a discussão sobre essa reforma, aproveitando o momento histórico de interesse político na atualização do modelo, para destacar a necessidade de que os ideais de justiça fiscal devam, de fato, estar contemplados no esforço que será realizado.

O trabalho adota como tema: Um estudo sobre a reforma tributária em curso à luz da simplificação tributária, cujo problema central é o questionamento quanto aos debates sobre reforma da matriz tributária focadas na simplicidade, em especial a EC nº 132/2023, em razão de sua recente promulgação.

Diante dessa problemática, formulam-se as seguintes indagações: considerando a Constituição brasileira, a qual assegura como valores supremos a igualdade, a justiça e o desenvolvimento nacional, o sistema tributário em uso é adequado a cumprir tais preceitos? O modelo tributário preconizado na Constituição Federal de 1988 vem sendo efetivado? A tributação pode ser usada para combater as desigualdades e proporcionar o desenvolvimento sustentável? Os debates no Congresso Nacional direcionam o tema no sentido de assegurar um sistema fiscal condizente com os preceitos constitucionais?

Buscando dar respostas aos questionamentos suscitados e às hipóteses possíveis, o presente trabalho tem por objetivo geral aprofundar a análise sobre o sistema tributário, seus reflexos no atual cenário de desigualdade econômica e social, e investigar se os debates desenvolvidos a respeito do arcabouço tributário direcionam a uma resposta efetiva aos problemas suscitados.

Assim, têm-se os seguintes objetivos específicos: evidenciar as bases e o contexto histórico em que foi fundado o atual sistema tributário, identificar suas principais distorções, verificar se a simplificação do sistema tributário é via capaz de promover maior justiça fiscal e discutir o que pode ser alterado no sistema tributário brasileiro para torná-lo um modelo mais justo, capaz de ser a mola propulsora do desenvolvimento nacional e o instrumento da redução de desigualdades.

O método de abordagem utilizado será o dedutivo. A pesquisa bibliográfica é baseada em livros, artigos, dissertações, teses, textos avulsos, pesquisas, relatórios econômico-sociais, leis, decisões judiciais e na Constituição Federal. Foram também utilizados dados estatísticos divulgados em endereços eletrônicos públicos e privados, de instituições governamentais e não-governamentais, nacionais e internacionais.

Convém pontuar que se trata de uma pesquisa na área das ciências sociais, aberta a críticas e suscetível de contestações. O propósito é fomentar o debate e apresentar elementos para uma reflexão sobre as múltiplas possibilidades de um efetivo avanço no modelo tributário, o qual possibilite a redução das desigualdades sociais, tendo em vista a urgência em buscar-se soluções para eliminar tais distorções históricas.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos mais a conclusão, sendo o primeiro correspondente a esta introdução. O segundo versa sobre a contextualização do sistema tributário brasileiro, destacando-se as críticas pertinentes e a relação entre tributação e desigualdade no Brasil, tendo as obras de Carraza (2004), Casalta Nabais (2004) e Paulo de Barros (2005) como referência.

Na análise desse percurso, e para evidenciar o cenário da tributação na sociedade brasileira, foram analisados dados extraídos por meio de estudos realizados pelo Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros do Ministério da Economia (CETAD), Conselho Nacional de Justiça (CNJ), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), e Oxford Committee for Famine Relief (OXFAM).

No terceiro capítulo, é abordado um dos principais elementos do debate proposto: a simplificação tributária e o que ela representa. Para esse fim, foram analisadas as percepções de renomados juristas sobre o tema, destacando-se as contribuições de Casalta Nabais (2012), Regina Helena Costa (2007) e Tipke (2002). O objetivo é compreender essa diretriz, que passou a constar expressamente no texto

constitucional, além de abordar questões como o déficit de justiça fiscal, modelos estrangeiros e o próprio conceito de simplificação utilizado no estudo.

O quarto capítulo mapeia a Emenda Constitucional nº 132/2023, seus objetivos e limitações, analisa o conceito do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), e perpassa por uma análise dos acertos e críticas do modelo tributário apresentado. Para tanto, adotou-se como referência os trabalhos de Fernando Facury Scaff (2024), Hugo de Brito Machado Segundo (2024), Onofre Alves Batista Júnior (2020), do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) (2023).

Inserido no contexto do quinto capítulo desta dissertação, o estudo avança em um exame dos novos institutos introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, tecendo considerações à luz das reflexões de renomados juristas como Fernando Facury Scaff e Mary Elbe Queiroz (2024). O objetivo perseguido reside na identificação de aspectos do novo texto constitucional que aproximam o sistema tributário brasileiro do ideal de simplicidade e justiça ou lançam dúvidas sobre sua efetividade nesse propósito.

Na conclusão, em revisão a tudo quanto pontuado ao longo do texto, reforça-se que o sistema tributário adotado no Brasil não observa a vontade do legislador constituinte nem os parâmetros fixados de desenvolvimento social, o que é inequívoco fator de aprofundamento das desigualdades, e se analisa a EC nº 132/2023 e seus aspectos de simplificação e justiça fiscal, além de observar que o atual momento reformista é propício para avançarmos nas correções das distorções do nosso sistema, com vistas a permitir que a matriz passe a efetivamente cumprir a ordem constitucional e tornar-se mecanismo de redução das desigualdades e desenvolvimento social e econômico.

Deixa-se registrado, por fim, que, no presente trabalho, optou-se por não abordar os projetos de lei regulamentando a reforma tributária e que ainda estão em discussão no Congresso Nacional. Essa decisão foi tomada em razão de o processo legislativo relacionado a tais propostas estar em andamento durante a fase de elaboração desta dissertação e, considerando a incerteza quanto aos desdobramentos e eventuais alterações que possam ocorrer até a conclusão dos debates, qualquer análise seria prematura e poderia desviar o foco do estudo pertinente ao objeto de pesquisa desta dissertação.

2. Deambulações sobre o sistema tributário brasileiro.

2. 1 O papel do tributo na sociedade.

Como já introduzido, é trazido ao debate a análise do arcabouço legal vigente, especificamente em relação ao sistema tributário brasileiro, a adequação da carga fiscal, a reforma aprovada e se há avanços na perspectiva de reorganização do modelo tributário para um ambiente mais simples e justo.

Todavia, não há como se estudar modelos tributários sem, antes, observar que a discussão está no cerne de um projeto de sociedade. O sistema tributário, de tal modo, revela-se intimamente conectado à possibilidade de melhoria das condições econômicas e sociais. Nesse ponto, cabe citar Douglas Yamashita em coautoria com Klaus Tipke (2002, p. 15):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade.

No mesmo sentido, podemos mencionar Piketty (2014, p. 612):

O imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível. Sempre foi assim. No cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal.

Não há como se exigir a concretização de direitos sociais sem uma contrapartida dos cidadãos para que tal intento seja alcançado. Em verdade, não há como concretizar direitos fundamentais constitucionalmente estabelecidos sem o cumprimento de um dos principais deveres da cidadania: pagar tributos.

A conceituação do ônus tributário como dever fundamental está, portanto, vinculada à concepção de solidariedade, isto é, só há deveres porque se vive em uma sociedade democrática, livre e harmônica. Casalta Nabais (2004, p. 185) esclarece:

O imposto não pode ser encarado como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

Com efeito, um estado, para cumprir suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios de exigir de seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita este a cumprir os seus objectivos (originários ou primários) actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas do estado do direito social.

Essa vinculação à ideia de solidariedade constitui um dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, no sentido de suportar os custos financeiros que pressupõem a manutenção de um estado social livre e democrático.

Para Nabais (2009, p. 127), os impostos são um preço que se paga para se ter a sociedade atual, por se dispor de uma sociedade assente na ideia de liberdade, no prévio reconhecimento dos direitos, liberdade e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações. O autor conclui que os impostos devem se constituir num preço aceitável por ser limitado; num preço que as muitas sociedades antecessoras gostariam de ter pago e que algumas das atuais não se negariam a suportar.

Não obstante, esse dever de “pagar” pela manutenção do estado democrático não constitui uma opção absoluta, cabe reconhecermos que mesmo os deveres fundamentais sofrem limitações, porquanto, e por decorrerem de preceitos constitucionais, implícita ou explicitamente, os critérios a partir dos quais esse dever será exercido e balizado nesses próprios limites.

No caso brasileiro, e de acordo com a Constituição Federal de 1988, este dever é balizado pelos princípios da capacidade contributiva, vedação ao confisco, legalidade, anterioridade, solidariedade, equidade e justiça.

Dessa forma, temos que a configuração do Estado brasileiro é de um Estado Fiscal (NABAIS. 2004. p. 192), porém com limites constitucionais a esse financiamento do estado, o que obriga ao legislador e gestor público o dever de equilibrar as necessidades de financiamento da atuação estatal com recursos para a prestação de serviços públicos essenciais, como saúde, educação, segurança e infraestrutura, os quais são básicos para promover o desenvolvimento social de uma nação, mas estimulando a atividade econômica e sem onerar excessivamente extratos sociais mais vulneráveis.

É desafiadora a atividade de equilibrar o dever fundamental de pagar tributos, com critérios de justiça e equidade, e que, ao mesmo tempo, promova o desenvolvimento econômico e social.

Impende-nos, de tal modo, na sequência do presente trabalho, avançar nas análises quanto ao arcabouço tributário atual, sua adequação aos preceitos constitucionais e se a reforma tributária em debate aprimora o sistema para um ambiente de maior justiça fiscal.

2.2. Princípios constitucionais como diretrizes do sistema jurídico.

Reformar é sempre um processo dinâmico e intrincado. Quando se trata de proposições que visam transformar o Direito Público, como no caso da reforma tributária ora em estudo, é natural que surjam divergências de opiniões e conflitos de interesses. Afora ser naturalmente conflituoso, é válido consignar, em complemento, que não é um processo livre e ilimitado, pois está sujeito ao cumprimento de requisitos e diretrizes previstos no texto constitucional. O poder reformador é inquestionavelmente um poder limitado (SILVA, 2020. Pág. 67), porque regrado nas normas e princípios da própria Carta Magna.

Por tais razões, os princípios constitucionais desempenham o papel de guias para as transformações no direito público, estabelecendo limites, diretrizes e servindo como referencial ético e jurídico, o que promove a legitimidade e a constitucionalidade do processo. Além disso, e por serem defesas a extremismos, a construção de um novo modelo baseado em princípios permite garantir a harmonia entre as mudanças propostas e os valores protegidos pela Constituição.

O pano de fundo é a busca pela segurança jurídica, que, segundo Luciano Ferraz (2012. Pág. 7442), diz respeito à estabilização das relações sociais subjacentes, necessária à manutenção do próprio Estado Democrático de Direito. Nesses termos, a segurança jurídica demanda um mínimo de previsibilidade em todos os momentos de construção da norma jurídica, quais sejam, sua elaboração, sua aplicação e sua adjudicação.

No contexto específico do Brasil, a Constituição Federal assume uma posição de destaque como o documento de maior hierarquia no ordenamento jurídico, propondo assegurar essa harmonia e previsibilidade de todo o sistema jurídico. Isso se deve ao fato de que ela contém os princípios unificadores, verdadeiros parâmetros de coesão, que vão além e fornecem uma base sólida para a validade das leis e das ações governamentais, mas também protege os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos. Nesse sentido, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal:

(...)O exercício do poder tributário, pelo estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições. (...)

(STF. ADI 712 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07-10-1992, DJ 19-02-1993 PP-02032 EMENT VOL-01692-02 PP-00265 RTJ VOL-00144-02 PP-00435)

A violação de normas constitucionais não pode ser vista como uma simples infração isolada, mas sim como uma transgressão que compromete a integridade de todo o ordenamento jurídico. A Constituição, ao expressar os valores e os princípios fundamentais da sociedade brasileira, torna-se o alicerce sobre o qual repousa a legitimidade e a estabilidade do sistema jurídico e político do país.

Desse modo, a Constituição Federal e os princípios nela contidos desempenham um papel essencial na validade e coesão do sistema. A respeito do tema, cita-se reflexão de Paulo de Barros Carvalho (2005. pág.145):

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. Assim, essa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

Adentrando-se na seara tributária, o professor Roque Carraza (2004, pág. 50) assevera:

Nossa Constituição, no louvável propósito de transformar a República brasileira num Estado Democrático de Direito, submeteu a ação tributária das pessoas políticas a um extenso rol de princípios (federativo, da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica, da reserva de competências etc.), que protegem ao máximo os contribuintes, contra eventuais abusos fazendários.

Além disso, são os princípios constitucionais que, por assim diz ter, direcionam o teor das leis tributárias e em seus modos de aplicação

No mesmo sentido, temos o artigo 108 do Código Tributário Nacional, que, ao tratar da interpretação e integração da legislação tributária, orienta que “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade”. O que demonstra que os princípios funcionam como balizas essenciais para a atuação do Estado no âmbito tributário, pois preservam direitos fundamentais e impedem práticas abusivas por parte do Estado. Portanto, a análise da reforma tributária deve ser rigorosamente guiada por esses norteadores constitucionais. De nada adianta a criação de um novo arcabouço legal se este não estiver devidamente parametrizado e harmonizado com os valores fundamentais estabelecidos pela Constituição, sob pena de comprometer a justiça fiscal e os direitos fundamentais dos cidadãos, além de fomentar insegurança jurídica e potenciais abusos de poder.

Exemplo da relevância quanto a observação dos princípios constitucionais, a reforma em estudo, ao introduzir mudanças legislativas significativas no sistema tributário, apresenta, logo em seus primeiros dispositivos, novos princípios específicos do campo tributário. Esses princípios refletem um compromisso com a perenidade das mudanças propostas e com os valores e diretrizes estabelecidos pela Constituição, pois conduzirão a análise do intérprete da norma e balizarão a elaboração e aplicação do novo arcabouço tributário.

Feitas tais considerações a respeito do papel dos princípios, sua interligação com o sistema tributário e a necessidade de aprofundar o estudo da recente reforma tributária aprovada pelo Congresso Nacional, é essencial a análise dos postulados já consolidados no texto constitucional, pois permeiam todo o sistema jurídico, autorizando e, em alguns casos, restringindo a atuação do Estado. O novo texto proposto só pode ser aceito, aplicado e interpretado se estiver em conformidade com tais valores fundamentais já estabelecidos em nossa Constituição.

Em decorrência, e como provocação inicial, serão destacados, ainda que não de forma exaustiva, alguns dos princípios de maior relevância para o trabalho ora proposto, permitindo, ao final, avaliar se a proposta de simplificação inserida no texto constitucional está com esses princípios coerentes, e cotejá-los com o modelo tributário em análise.

2.2.1 O Princípio Republicano

É tamanha a importância do princípio republicano, o qual vem contemplado no art. 1º da CRFB/88, de onde se extrai que o Brasil é uma República Federativa.

Segundo José Afonso da Silva (2020. p. 105), a forma republicana “não é apenas a coexistência de três poderes, indispensáveis em todos os governos constitucionais, mas, sim, a condição de que, sobre existirem Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, os dois primeiros derivem, realmente, de eleições populares”.

Nos dizeres de Roque Antônio Carraza (2010. p 195), “numa República, o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais. Sua existência não representa um risco para as pessoas, mas um verdadeiro penhor de suas liberdades”. Logo, o princípio republicano, além de guardião das liberdades individuais, desempenha importante função tanto na proteção das instituições que sustentam a democracia e o Estado de Direito quanto na salvaguarda da aplicação justa das leis, na segurança jurídica e na promoção da legalidade.

Na esfera tributária, relaciona-se à garantia de que a carga tributária incida conforme estabelecido pela lei, sendo aplicada de forma equitativa sobre todos os cidadãos e promovendo a isonomia, aspectos esses intimamente ligados à capacidade contributiva. Igualmente, o princípio republicano impacta questões de competência tributária, uma vez que está intrinsecamente ligado à forma republicana de organização política do país.

Assim, quando consideramos a estrutura tributária de um país à luz do princípio republicano, torna-se imperativo garantir uma tributação que seja imposta de maneira justa e igualitária, sem qualquer forma de discriminação entre os contribuintes e emanada pela autoridade fiscal competente. Ainda, a tributação deve ser proporcional à capacidade financeira de cada indivíduo ou entidade, assegurando ao mesmo tempo o pleno exercício da competência tributária atribuída aos órgãos legislativos responsáveis pela elaboração e aprovação das leis fiscais.

A relevância desse tema é evidente ao abordar a reforma tributária, pois a estrutura fiscal deve incorporar esse valor fundamental presente no artigo primeiro da Constituição de 1988, com vistas a estabelecer um modelo justo e igualitário, no qual os cidadãos compreendam plenamente o ônus fiscal que suportam, participando ativamente do debate sobre as leis tributárias e garantindo a viabilidade e transparência na gestão pública dos recursos arrecadados.

A sujeição de uma reforma tributária ao princípio republicano remete à construção de uma sociedade mais justa, participativa, eficiente e responsável, uma

vez que a estrutura e a administração dos impostos desempenham um papel crucial na configuração da *res publica*, refletindo e influenciando diretamente os valores fundamentais da sociedade.

2.2.2 O Princípio Federativo e Autonomia dos entes federativos

Cláusula pétrea da Constituição, o modelo federativo no Brasil refere-se à forma como o país organiza seu sistema político e administrativo, distribuindo competências e responsabilidades entre os entes federativos: União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. A característica principal é a descentralização do poder, distribuindo entre as unidades federativas a autoridade administrativa, para instituir leis e gerir suas fontes de receitas. Misabel Abreu Machado Derzi (2018, Pág. 122) trata o tema nos seguintes termos:

Princípio constitucional garantidor da descentralização do poder político e financeiro. O princípio federativo aparece como cláusula intangível, razão pela qual a manutenção do equilíbrio federativo firma-se como norma a ser mantida incólume, não se admitindo sua ruptura sequer por emendas constitucionais. Trata-se, enfim, de mandamento basilar que deve garantir o intento democrático-descentralizador da CRFB/88. Nela, o Federalismo não apenas foi erigido como cláusula intangível, mas novo desenho das competências tributárias e financeiras procurou dotar os Estados membros e Municípios de recursos suficientes com que suportar suficientemente o custo dos serviços públicos atribuídos.

Sobre as distinções entre os entes federativos, Roque Atônico Carraza (2004. Pág. 133) esclarece que as diferenças não estão nos níveis hierárquicos ocupados, mas nas competências distintas que receberam da própria Constituição. De acordo com o autor, inexistente hierarquia jurídica entre os entes federativos. Todos são pessoas jurídicas dotadas de plena capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas. Já Paulo Bonavides (2010. p. 195) elucida que o federalismo é caracterizado por duas ideias centrais: participação e autonomia. A participação significa que cada um dos entes federativos deve participar do processo político decisório que envolva toda a federação. Já a autonomia quer dizer que os membros da federação têm o poder de estabelecer ordens constitucionais próprias e de exercer poderes que habitualmente modelam o Estado (poderes executivo, legislativo e judiciário) em harmonia com a Constituição Federal.

Regina Helena Costa, por sua vez, esclarece que a federação é a forma de Estado que se traduz na autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros.

Em outras palavras, nessa modalidade de organização estatal, há dúplice ordem jurídico-política, cada qual desfrutando de autonomia e competências próprias (2017. Pág. 85). A ideia fundamental é a descentralização do poder, permitindo que diferentes níveis de governo exerçam autonomia em determinadas áreas, de acordo com a Constituição Federal.

Tácio Lacerda Gama (2024. Pág. 361), em relação à autonomia de um ente federativo, afirma que é a aptidão atribuída a uma pessoa para deitar suas próprias regras nas áreas política, legislativa, administrativa e financeira.

Sendo o princípio federativo garantidor da autonomia dos entes subnacionais, extraem-se duas consequências relevantes, a primeira consistente no fato de que toda produção normativa infraconstitucional a ser implementada deve estar a esse princípio subordinada, e, a segunda, em decorrência da primeira, tal premissa é de observância obrigatória quando a discussão envolve políticas fiscais.

O fato é que, no Brasil, com respaldo no princípio federativo, devem conviver harmonicamente, e em posição de igualdade, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Cada um desses entes possui seu campo de abrangência traçado pela Constituição, que discrimina detalhadamente a competência e determina o âmbito de sua atuação. Sobre o tema, é válido citar voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal Luís Roberto Barroso:

(...) a autonomia dos entes subnacionais é, inequivocamente, o traço distintivo do modelo de Estado federal adotado pela Constituição (art. 18, caput, da CF/1988). A CF/1988 também estabelece, em seu art. 1º, que o Brasil é uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, o que denota um forte compromisso com a união e a autonomia das três esferas da Federação. Nas palavras de Raul Machado Horta, essa autonomia caracteriza e singulariza o Estado Federal brasileiro. O ordenamento constitucional não admite qualquer ideia de hierarquia entre os entes federados. Desse modo, a autonomia dos Estados e Municípios pressupõe independência e coordenação com o ente central, e não subordinação(...)
(STF. ADI 6930, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 03-07-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-08-2023 PUBLIC 15-08-2023)

Apesar de não constar expressamente nomeado nos artigos da Constituição, tal postulado é enunciado ao longo de todo o texto constitucional, estrutura a organização do Estado brasileiro e garante a coerência do ordenamento jurídico posto. Ademais, o artigo 60, §4º da Constituição, por exemplo, estabelece que a forma federativa do Estado brasileiro constitui cláusula pétrea, não podendo ser objeto de emenda constitucional ou abolido.

No plano fiscal, e para que seja viável essa autonomia política, é necessário que exista autonomia financeira do ente subnacional, pois sem capacidade financeira esses entes não conseguiriam custear as despesas públicas decorrentes dos seus deveres políticos e sociais.

Por essa razão, a CRFB/88, além de atribuir competência tributária aos entes “menores”, também procurou propiciar a efetiva distribuição dos impostos entre esses, permitindo-lhes, de fato, autonomia e independência financeira. Para tanto, fixou uma série de repasses constitucionais da receita de tributos federais, em um claro esforço de descentralizar o poder e fortalecer a estrutura de Estados e Municípios.

Sobre autonomia, a Constituição dispõe, no artigo 18, que: “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Temos, assim, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são juridicamente iguais perante a Constituição, e podem autogovernar-se, mediante suas próprias leis e administração, desde que considerem os limites constitucionais, os quais constam detalhados no art. 34, VII da CRFB/88.

Convém enfatizar, ainda, que, em decorrência do princípio da autonomia, os entes federativos são iguais entre si, significando que nenhum pode se impor a outro, não sofrendo ingerência na gestão de suas receitas e despesas. Desde que não se afaste dos princípios constitucionais, cada ente pode autogovernar-se por seus representantes eleitos. No aspecto tributário, a autonomia tributária de cada um permite que tenham a capacidade de instituir e arrecadar seus próprios tributos para custear suas despesas e promover o desenvolvimento regional.

Pelo artigo 153 da Constituição, a União possui competência para instituir impostos, taxas e contribuições especiais de âmbito nacional. Entre os principais impostos de competência da União estão o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, denominado de Imposto Seletivo, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

O artigo 154 da CRFB/88, por sua vez, outorga aos estados a competência para instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doações (ITCMD), sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), a ser revogado em 2033 e substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), conforme previsto na Emenda Constitucional 132/2023, além de taxas de

fiscalização e serviços estaduais. Cada estado possui sua própria legislação tributária, estabelecendo alíquotas e bases de cálculo específicas para os impostos de sua competência.

Os municípios, com base no artigo 156, III da Constituição, atualmente, possuem competência para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), também com previsão de revogação em 2033, nos termos da Emenda Constitucional 132/2023, afora as taxas de serviços públicos e contribuição de melhoria. Como os estados, os municípios podem estabelecer suas próprias alíquotas e bases de cálculo para os impostos municipais, de acordo com suas necessidades e características locais.

Tratam-se, portanto, princípio federativo e autonomia de valores basilares para o modelo constitucional, e, na seara tributária, qualquer proposta de reformulação do sistema deve estar a esses alinhada sob pena de incorrer em inconstitucionalidade por ferir o citado artigo 60 da CRFB/88. Logo, embora possível ao legislador derivado promover alterações no texto constitucional que impliquem em modificações na autonomia dos entes federados, deve realizar com bastante cautela, de modo a não implicar perda de autonomia financeira, pois caracterizaria afronta à forma federativa do Estado.

2.2.3 O Princípio da Justiça

De acordo com Paulo de Barros Carvalho²:

O princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua implicitude, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até um lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes. Como valor que é, participa daquela subjetividade que mencionamos, ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias(...)

Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham.

Sendo um sobreprincípio, para o qual todos os demais atuam visando sua concretude, posição da qual corroboramos com o festejado professor da PUC/SP, é o princípio mais fundamental do Direito.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005. pág.148

Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002. Pág. 19) asseveram que a justiça do Estado Social de Direito apoia-se em três fundamentos: princípio da igualdade, princípio do Estado Social e princípio da liberdade. Citam, ainda, o filósofo de Harvard John Rawls como um dos maiores filósofos políticos da justiça social-liberal, para quem não há nada a compensar uma falta de justiça, e concluem que:

A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição das cargas e pretensões, que estão ligadas à vida da comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. Apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas.

O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seria igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.

No contexto da legislação tributária, e principalmente após as alterações implementadas pela Emenda Constitucional 132/2023, o princípio da justiça desempenha papel central, pois assegura que o sistema de tributação deve orientar-se sob aspectos de justiça, com distribuição equitativa dos ônus fiscais entre os contribuintes e levando em consideração sua capacidade contributiva e proporcionalidade, de maneira a não gerar um peso excessivo para determinados grupos sociais ou econômicos, evitando-se, assim, situações de injustiça fiscal.

Dentro desse contexto, alguns aspectos da legislação tributária podem ser analisados à luz do princípio da justiça, tais como: a estruturação de impostos de maneira progressiva, em que a alíquota aumenta conforme maior a capacidade contributiva do contribuinte, a concessão de isenções e benefícios fiscais a segmentos da sociedade em situação de vulnerabilidade econômica, e o desincentivo à evasão e sonegação fiscal como forma de combate às desigualdades no sistema tributário.

Com tais diretrizes, e considerando os objetivos do presente trabalho, sempre que tratarmos da justiça no aspecto fiscal, iremos nos socorrer dos princípios da igualdade, legalidade e capacidade contributiva, no curso do presente trabalho.

2.2.4 Princípio da Igualdade (Isonomia)

Na Constituição Federal, a igualdade é consagrada no artigo 5º, colocado no *caput* como um direito e garantia fundamental. O enunciado “Todos são iguais perante

a lei”, remete-nos ao conceito de isonomia, que possui origem na língua grega e deriva da junção dos termos “íson”, que significa “igual”, e “nómos”, que significa “lei”. Assim, “isonomia” denota o princípio ou conceito de igualdade perante a lei previsto na Carta Magna.

O princípio da isonomia também é objeto do art. 150, II, da CRFB/88, e impõe, no âmbito tributário, que os contribuintes sejam tratados de maneira uniforme diante da atuação fiscal do Estado, excepcionando-se tão somente situações de patente desigualdade entre os indivíduos (tratar os desiguais na medida da desigualdade).

Essa, inclusive, é a posição sustentada por Fernando Facury Scaff (2022. Pág. 26)³, que, ao discorrer sobre igualdade, afirma ser um erro tratar todos de maneira formalmente igual perante a lei, pois as diferenças devem ser observadas, visando preservá-las, apontando que é esta percepção de igualdade que muitos atribuem ao conceito de equidade, ou seja, o tratamento desigual a ser aplicado aos desiguais, visando igualá-los.

Analisando os artigos 5º e 150 da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal já trouxe contornos firmes sobre o princípio da isonomia:

(...) O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (art. 5º c/c art. 150, II, CRFB/88) não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica, mas, também, na implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, impondo, por vezes, tratamento desigual em circunstâncias específicas e que militam em prol da igualdade. 2. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa). 3. A norma revela-se antijurídica, ante as discriminações injustificadas no seu conteúdo intrínseco, encerrando distinções não balizadas por critérios objetivos e racionais adequados (fundamento lógico) ao fim visado pela diferenciação.

(STF. RE 640905, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 15-12-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-018 DIVULG 31-01-2018 PUBLIC 01-02-2018)

É importante entender que não se trata da impossibilidade de serem estabelecidas distinções frente a contribuintes em situações semelhantes, no entanto, tais distinções só podem ser feitas quando houver uma autorização ou determinação expressa na Constituição.

Para além da mera nivelção das pessoas perante a lei, a noção de igualdade exige, também, que a própria construção legislativa esteja com ela conforme. Por isso,

³ Scaff, Fernando Facury. Da igualdade à liberdade: considerações sobre o Princípio Jurídico da Igualdade. 1ª ed. Belo Horizonte. São Paulo: D’Placido, 2022.

sua relevância quando se enfrenta quaisquer modificações no direito público, e, em especial, ao tratarmos da matéria tributária.

Por outro aspecto, e segundo Carraza (2004. pág. 74)⁴, o princípio da igualdade tem íntima relação com o princípio republicano, pois em uma verdadeira república não pode haver distinções entre pessoas. Em qualquer que seja o cenário, ao indivíduo é garantido o tratamento igualitário, afastando-se, assim, perseguições e favorecimentos de alguns em detrimento de outros.

Em especial no âmbito fiscal, o artigo 150, inciso II da Constituição da República, prestigia expressamente o princípio da igualdade, ao declarar ser vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, que é um preceito de justiça próprio do tratamento isonômico, e que impede qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, seja qual for a denominação jurídica que receba os rendimentos, títulos ou direitos.

Mary Elbe Queiroz (2006. pág. 440)⁵, citando Diego Marin-Barnuevo Fabo, esclarece que a igualdade se apresenta por meio de uma dupla via com eficácia jurídica distinta. De um lado, é princípio inspirador do sistema tributário, que impõe atenção à capacidade econômica e à progressividade, e, de outro, representa a proibição à discriminação injustificada ante a lei e sua aplicação.

Em que pese já ter contemplado a isonomia como direito fundamental em seu artigo 5º, o texto constitucional previu expressamente a impossibilidade da tributação desigual, enfatizando que aqueles que se encontrarem nas mesmas condições não poderão ser tributados distintamente.

Tais ponderações registram que a igualdade é princípio fundamental do direito, sobre o qual, pode-se afirmar, baseiam-se e justificam-se todas as outras normas. No âmbito do direito tributário, suas diversas formas de expressão direcionam o escopo de ação do legislador, garantindo uma proteção substancial ao contribuinte. Transplantando essas noções para a discussão da reforma tributária em curso, temos que o novo modelo proposto, para ser constitucionalmente válido, deve vir a ser editado e aplicado conforme a isonomia, de forma a proporcionar uma justa tributação, em que não haja discriminação entre contribuintes em situação jurídica semelhante, e

⁴ Carraza, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. pág. 74

⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Tributação das Pessoas Físicas. in Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. 2006. pág. 440.

busque impor o ônus tributário proporcional à capacidade específica do sujeito da relação tributária.

2.2.5 O Princípio da Legalidade

A legalidade é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. Domina amplamente o texto constitucional e está expresso art. 5º, II da CRFB/88⁶. Esse preceito constitucional representa um alicerce fundamental que impede o Estado de agir de forma arbitrária em suas interações com os cidadãos, pois qualquer intervenção governamental na liberdade ou propriedade das pessoas só pode ocorrer mediante a prévia existência de lei autorizativa. Esse princípio não se aplica apenas ao legislador, no sentido de que ele deve criar leis que definam situações gerais e abstratas com suas respectivas consequências jurídicas, mas também ao Executivo e ao Judiciário, que têm a responsabilidade de aplicar a lei em situações concretas e individuais.

No campo tributário, consta especificamente enunciado no artigo 150, I⁷, afastando qualquer possibilidade de discricionariedade no âmbito da cobrança de tributos, e manifesta-se como reserva absoluta de lei para instituição e aumento da carga tributária.

Em outros termos, em matéria tributária, a legalidade apresenta-se como um princípio basilar, do qual se extrai a impossibilidade de exigir qualquer sacrifício que afete o patrimônio dos contribuintes sem que haja previamente uma lei. A lei tributária deve definir, de forma exaustiva e minuciosa, os tipos tributários, eis que a previsão em lei é um limite intransponível. A preocupação do legislador constituinte foi trazer segurança e certeza para o sistema de arrecadação de receitas, buscando propiciar estabilidade e maior segurança para todos os sujeitos da referida relação.

Assim, o princípio da legalidade estrita representa a consolidação democrática do Estado brasileiro, na medida em que traz previsibilidade aos administrados e administradores, estabelecendo condições para a existência de um sistema de arrecadação sustentável.

Recorrendo ao magistério de Paulo de Barros Carvalho (2005. Pág. 151), ele esclarece que o princípio da legalidade efunde sua influência sobre todas as

⁶ “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

⁷ “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule. No âmbito tributário, o professor da PUC/SP complementa que, em decorrência do postulado, a lei adventícia deve trazer em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional para ser válida no ordenamento jurídico.

Tratando-se de um dogma fundamental no campo do Direito Tributário, garantidor da estabilidade e segurança jurídica, impede que o Estado aja com arbítrio em suas relações fiscais com os contribuintes, uma vez que qualquer intervenção estatal sobre a propriedade somente pode advir de lei.

No que alcança a discussão sobre reforma tributária, torna-se notadamente relevante a menção ao preceito constitucional, na medida em que o debate é indissociável da noção de legalidade, já que não é autorizado ao legislador derivado se afastar do princípio com a premissa de construir novas soluções para o modelo proposto. Em resumo, diante da discussão de um novo sistema tributário, não é constitucionalmente viável uma proposta de reforma que promova uma ruptura, ou mitigue o alcance do princípio da legalidade.

2.2.6 O Princípio da Capacidade Contributiva e Progressividade

Decorrente do princípio republicano e da isonomia, é de importância nuclear o princípio da capacidade contributiva, pois de imprescindível relevância para compreensão do fenômeno tributário, e que, caso respeitado, ou efetivamente adotado, a tão almejada justiça fiscal, e que agora consta expressamente mencionado no texto constitucional após a Emenda Constitucional 132/2023, seria rapidamente atingida, o que tornaria desnecessário quaisquer contorcionismos legislativos para dispor sobre justiça no aspecto tributário.

Tal diretriz constitucional em destaque pode ser compreendida a partir da ideia de que os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Quando se excede a capacidade contributiva, portanto, incorre em confisco, que é um desvalor em relação aos critérios de justiça e equidade.

O § 1º do art. 145⁸ da Constituição Federal enuncia claramente essa ideia, quando dispõe que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a

⁸ Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

capacidade econômica do contribuinte. O texto constitucional teve por objetivo a distribuição equitativa da carga tributária entre iguais, de modo que aqueles que ganham mais deverão arcar com maior ônus tributário, um sacrifício maior para financiar o cumprimento dos fins a que se destina o Estado e colaborar para que se reduzam as desigualdades socioeconômicas entre os cidadãos (QUEIROZ. 2006, pág. 443)⁹.

As considerações a esse assunto se baseiam na personalização dos impostos, na premissa de que cada um deve contribuir na medida da sua disponibilidade sem colocar em risco sua subsistência, de forma que todos contribuam para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Vale pontuar que um preceito constitucional próprio para tratar de capacidade contributiva, como o §1º do artigo 145 anteriormente citado, sequer seria necessário, pois é decorrente da ideia de igualdade garantida pelo artigo 5º e do próprio artigo 150, II da CRFB/88. Não obstante, e como forma de alcançar a capacidade contributiva, a Constituição forneceu critério objetivo, notadamente, a progressividade da tributação como valor a assegurar a isonomia tributária, e que, dentre os institutos possíveis, apresenta-se como o melhor mecanismo para aferir a capacidade contributiva.

Pela progressividade, para expressões maiores de riqueza e patrimônio, deve ser aplicada uma alíquota proporcionalmente maior. Ou seja, à medida em que a base econômica aumente, maior deve ser a alíquota fixada. É um critério econômico, e extrafiscal, para aplicar uma maior carga tributária àquele que tem melhores condições de custear o Estado e viabilizar a distribuição de riquezas.

Difere, por sua vez, da simples proporcionalidade, e é antagônico em relação ao conceito de regressividade, que descreve a situação na qual impostos são aplicados de maneira desproporcionalmente maior sobre os contribuintes de renda mais baixa em relação aos de renda mais alta. Isso significa que, à medida em que a renda aumenta, a carga tributária como proporção da renda diminui.

Com propriedade, Casalta Nabais (2004. Pág. 445), reconhecendo a posição de destaque que o princípio ostenta, afirma que sequer seria necessário a previsão constitucional, ao asseverar que “o princípio da capacidade contributiva não carece dum preceito específico e directo no texto constitucional, decorrendo o mesmo do

⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Tributação das Pessoas Físicas. In Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. 2006. pág. 443.

princípio geral da igualdade, enquanto princípio material a que aquele serve de *tertium comparationis*, dos diversos preceitos constitucionais respeitantes aos impostos e ao sistema fiscal”.

Na análise da reforma tributária, portanto, a percepção sobre o conceito de capacidade contributiva é de extrema relevância, dado que a elaboração da norma jurídica deverá estar atenta à contemplação do preceito, sendo o maior desafio a obtenção de um ponto de equilíbrio entre a necessidade de modernizar o sistema tributário e, ao mesmo tempo, respeitar aspectos de isonomia e capacidade contributiva. Até porque, como será visto ao longo deste capítulo, o contexto do sistema brasileiro expõe um modelo nitidamente regressivo onde contribuintes com menor capacidade arcam proporcionalmente mais com a carga tributária, o que promove uma insustentável situação de desigualdade.

2.3 Contextualização do Sistema Tributário Brasileiro.

Dado o objeto e o objetivo do presente trabalho, após abordados, ainda que superficialmente, os princípios que estruturam o sistema jurídico tributário brasileiro, é de grande importância tratar sobre o seu contexto atual e em quais bases estão fundadas as fontes de receita e financiamento da atividade do Estado brasileiro.

O sistema jurídico nacional tem como premissa o fato do Brasil ser uma República Federativa e todo o poder emanar do povo por meio dos seus representantes eleitos nos termos da Carta Constitucional (art. 1º, parágrafo único da CFRB/88). Nesse contexto, a outorga Constitucional aos entes federativos para instituição e cobrança de tributos leva em conta o fato de o sistema jurídico nacional ser hierarquizado, tendo no topo da estrutura a Constituição Federal. Não por outro motivo, o sistema tributário do Brasil é delineado na Constituição.

Em obediência ao princípio federativo e autonomia dos entes federativos, a Constituição outorgou a cada ente político a competência para a instituição e exigência de tributos como forma de suprir a necessidade de financiamento estatal, propondo-se a garantir a autonomia financeira e manutenção do sistema federativo. Na definição de Roque Antônio Carraza (2004. pág. 451), competência tributária “é a habilitação ou, se preferimos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (jurídicas de direito público interno), para que, por meio de lei, tributem.”

Trata-se de permissão constitucional, indelegável e irrenunciável, a fim de que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por intermédio do seu Poder Legislativo,

insiram no ordenamento jurídico leis visando a instituição dos tributos previamente delimitados no texto Constitucional. Temos, assim, que o ente que pode instituir o tributo, pode, da mesma forma, aumentá-lo, isentá-lo, não tributar, anistiar infrações fiscais, tudo a depender da decisão política do ente autônomo.

Registre-se, por oportuno, que tal permissão encontra limites, tanto nos princípios outrora sinalizados, como princípio federativo e não confisco, como nas próprias normas inseridas na Constituição, cita-se a anterioridade tributária e a impossibilidade da concessão de benefícios fiscais do ICMS unilateralmente pelos Estados-membros, por exemplo. Logo, a competência tributária é limitada pela própria Constituição, seja de modo direto, em razão de normas específicas ao seu exercício, seja, em virtude dos princípios gerais e tributários nela inseridos.

O legislador de 1988 optou por uma distribuição de competência tributária exclusiva ou reservada, isso com a pretensão de evitar disputas por arrecadação entre União, Estados e Municípios, o que demonstrou, à época, preocupação com a autonomia e harmonia dos Entes federativos. Para tornar a análise mais objetiva, antes da EC nº 132/2023, as competências tributárias podem ser resumidas da seguinte maneira:

Tributo	Ente	Artigo
Impostos, taxas e contribuição de melhoria	União, Estados, DF e Municípios	145
Empréstimos compulsórios	União	148
Contribuições especiais	União	149
Contribuição de Iluminação Pública	Municípios e DF	149-A
Impostos federais	União	153
Novos impostos e impostos extraordinários	União	154
Impostos estaduais	Estados e DF	155
Impostos municipais	Municípios e DF	156
Contribuições para seguridade	União	195
Contribuições para regime próprio de previdência	União, Estados, DF e Municípios	149, § 1º
Novas contribuições para seguridade	União	195, § 4º

Tabela 01 – Repartição de competências tributárias antes da EC nº 132/2023, elaborada pela consultoria legislativa da Câmara dos Deputados¹⁰.

A objetividade das competências tributárias até então dispostas no texto constitucional, apesar de digna de elogios, por buscar preservar a autonomia financeira dos entes federativos, só é equiparável à sua idêntica incapacidade de proporcionar um sistema objetivo e simples. Isso porque a pluralidade de atores com

¹⁰ Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>, Acesso em 05/07/2023.

competência tributária proporcionou, desde a promulgação da Lei Maior, um sistema complexo, em que foram editadas mais de 492.000 normas tributárias, ou cerca de 5,49 normas tributárias por dia útil, conforme pesquisa de setembro de 2023 promovida pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT¹¹.

Além do elevado número de atores com competência tributária ativa, essa profusão infundável de normas é decorrente da inquietação do legislador e dos órgãos de fiscalização em buscar formas de alcançar a efetiva capacidade econômica de cada contribuinte, o que finda em um infrutífero processo de criação de novas regras e diretrizes visando abarcar todos os aspectos da atividade econômica, mas que, por sua vez, levou, inexoravelmente, à atual complexidade do sistema tributário.

Essa situação resultou em um sistema tributário oneroso tanto para os contribuintes quanto para a administração tributária. Para os contribuintes, o custo de conformidade envolve não apenas a carga tributária propriamente dita, mas também os gastos com contabilidade, consultoria e sistemas de gestão fiscal. Para a administração tributária, a complexidade significa a necessidade de investimentos contínuos em treinamento de pessoal, tecnologia da informação e infraestrutura para garantir a eficiência na fiscalização e na arrecadação.

É um ciclo vicioso que conduziu, ao longo dos últimos trinta e cinco anos, a uma estrutura complexa a qual não promove o devido respeito aos preceitos constitucionais básicos e, a despeito da repartição rígida de competências, a hodierna realidade mostra um ambiente de “guerra fiscal” entre os entes federativos, perda de autonomia ante a dependência de transferências intergovernamentais, uma excessiva carga tributária sobre o consumo e folha de salários, e uma baixa tributação da renda e patrimônio.

Em 2022, a carga tributária bruta¹² (CTB) do Governo Geral (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) atingiu 33,71% do PIB, o maior percentual observado na série histórica iniciada em 2010, segundo o Tesouro Nacional. O valor representa um aumento de 0,66 ponto percentual do PIB em relação a 2021 (33,05%):

¹¹ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1998. Ano 2021. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/>. Acesso em 23/10/2023

¹² Ministério da Economia. CETAD- Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência. Atualizado em 30/12/2022. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em 06/07/2023.

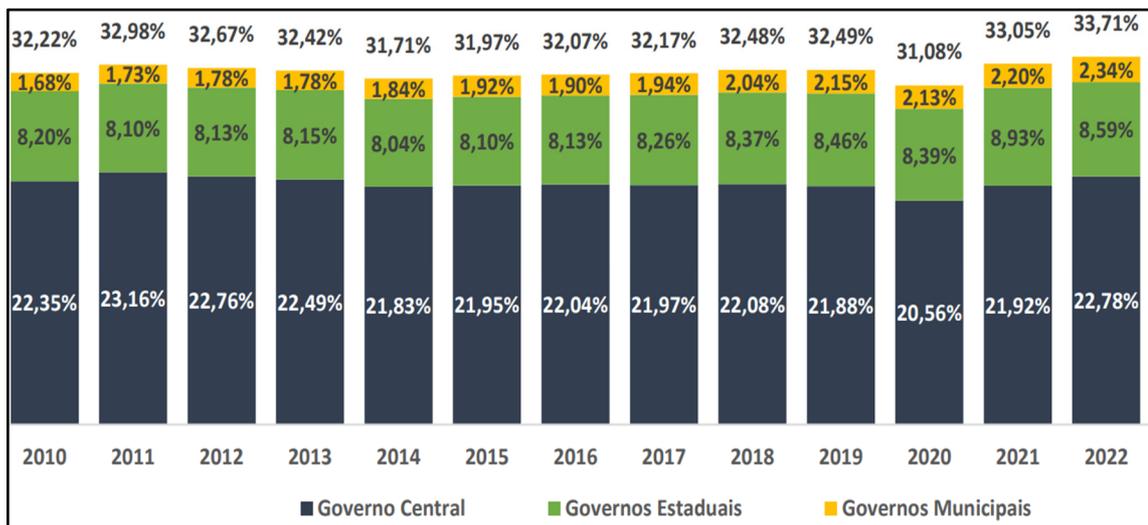


Figura 01 - Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência - Publicação Anual, de 30/12/22, em que demonstra Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica (Dados em: R\$ Milhões - Valores corrente; Pontos percentuais do PIB).

O elevado percentual da carga tributária, apesar de abaixo da média da OCDE, é o maior entre os pares da América Latina e Caribe:

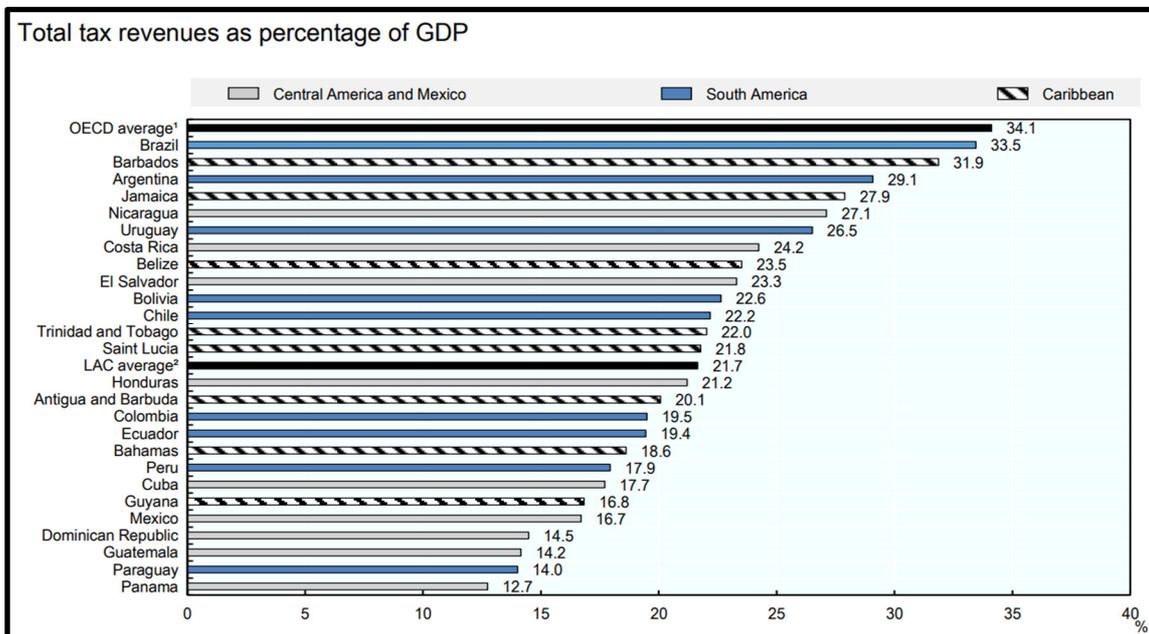


Figura 02 - Carga tributária em percentual sobre o PIB dos países da América Latina e Caribe, em comparação com a média da OCDE, ano base 2021¹³

¹³ OECD et al. (2023), Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2023, OECD Publishing, Paris, Disponível em <https://doi.org/10.1787/a7640683-en>. Acesso em 16/10/2023

Como se observa, apesar de ser a maior carga tributária dos países da América Latina, não se pode afirmar que é uma carga elevada, eis que abaixo da média da OCDE. Ademais, é preciso registrar que o Brasil possui um amplo espectro de garantias e direitos sociais constitucionalmente protegidos, e que justificam a carga tributária superior aos países vizinhos da América Latina.

O ponto de atenção recai quando nos debruçamos a analisar a composição dessa carga tributária, uma vez que estudo comparativo comprova que o padrão de tributação adotado no Brasil destoa de seus pares internacionais, pois se observa, no Brasil, uma tributação menor que a média dos países da OCDE da “Renda”, e da “Propriedade”, enquanto para “Bens e Serviços” tributa, em média, mais:

	Receitas fiscais totais, % do PIB, 2021	Impostos sobre bens e serviços, % do PIB, 2021	Impostos sobre o rendimento e lucros, % do PIB, 2021	Contribuições para a segurança social, % do PIB, 2021	Impostos sobre a propriedade, % do PIB, 2021	Impostos sobre a folha de pagamento, % do PIB, 2021
OCDE	34.1	10.6*	11.3*	9.2*	1.9*	0.5*
Brasil	33.5	15	8	8	1.6	0.5
Argentina	29.1	15.6	5.1	5.2	3.1	0
Estados Unidos	26.6	4.4	12.8	6.3	3	0
Uruguai	26.5	11	6.9	6.4	2	0
Chile	22.2	11.8	8.5	1.2	1.1	0
China	21	8.1	5.5	6	1.5	0
Ásia-Pacífico (29)	19.8	9.7	7.7	1.7	0.7	0.1
México	16.7	6.2	7.3	2.3	0.3	0.3
Paraguai	14	7.3	2.6	3.8	0.2	0

Tabela 02 - Tabela comparativa da Carga tributária, em percentual sobre o PIB, em relação “Renda”, “Folha de Salários” e “Propriedade”, o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE, enquanto para a base “Bens e Serviços” tributa mais¹⁴

No mesmo sentido, são as conclusões de trabalho conduzido pela Receita Federal do Brasil¹⁵ ao apontar que, em 2021, a tributação sobre o consumo de bens e serviços alcançou o patamar de 44,02% do total arrecadado e 14,50% do Produto Interno Bruto (PIB), representando a maior participação na carga tributária nacional:

¹⁴OCDE. Banco de dados de estatísticas de receitas globais. Ano base 2021. Disponível em

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/global-revenue-statistics-database.htm>. Acesso em 31/10/2023

¹⁵ Ministério da Economia. CETAD- Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência. Atualizado em 30/12/2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em 06/07/2023.

Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2021 x 2020										
Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2020	2021	Variação	2020	2021	Var (p.p. do PIB)	2020	2021	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.352.331,93	2.931.744,59	579.412,66	30,91%	32,95%	2,03	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	528.531,66	701.183,34	172.651,68	6,95%	7,88%	0,93	22,47%	23,92%	1,45
2000	Folha de Salários	656.622,70	748.081,93	91.459,23	8,63%	8,41%	-0,22	27,91%	25,52%	-2,40
3000	Propriedade	116.713,43	142.732,71	26.019,28	1,53%	1,60%	0,07	4,96%	4,87%	-0,09
4000	Bens e Serviços	1.028.499,71	1.290.583,66	262.083,95	13,52%	14,50%	0,99	43,72%	44,02%	0,30
5000	Trans. Financeiras	21.948,34	49.001,00	27.052,66	0,29%	0,55%	0,26	0,93%	1,67%	0,74
9000	Outros	16,08	161,95	145,87	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,01%	0,00

Figura 03 - Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência - Publicação Anual, de 30/12/22, em que demonstra a tributação sobre o consumo de bens e serviços representar 44,02% de todo o volume de recursos arrecadados pelos entes federados.

Os indicadores expõem que a política tributária nacional optou, como principal fonte de arrecadação, pela tributação sobre o consumo das famílias brasileiras, sendo uma configuração tributária levada à exaustão, pois não é encontrado paralelo ao comparar-se com os pares internacionais.

Além de ser indireta e pouco transparente, afeta, proporcionalmente, mais a população carente, a qual demanda maior percentual de sua renda para fazer frente aos gastos tributários com a aquisição de bens e serviços. Tem-se, pois, que a tributação indireta sobre o consumo é caracterizada por seu aspecto de regressividade.

Outro aspecto nefasto dessa estrutura é a indefinição do sujeito que efetivamente suporta o ônus tributário e a impossibilidade do cumprimento de preceitos constitucionais quanto à capacidade contributiva, à igualdade e ao não confisco. Essa indefinição reforça a transferência do custo tributário para determinados setores da sociedade que deveriam ser protegidos, como pequenos contribuintes e consumidores de baixa renda.

Dessa forma, a atual opção brasileira de financiamento do Estado pela tributação indireta do consumo encerra uma situação contraditória e de injustiça fiscal. Contraditória, pois os recursos arrecadados para financiar os serviços públicos básicos são suportados, majoritariamente, pela parcela da sociedade que demanda

uma maior proteção do Estado. É injusta, pois detentores de maior poder econômico suportam um ônus tributário ínfimo em relação à renda e ao patrimônio auferidos.

Esse diagnóstico de injustiça fiscal é corroborado com a reduzida tributação do patrimônio, da renda sobre heranças e do rendimento do capital financeiro, que, mesmo somadas às participações pontuadas no estudo apresentado pela Receita Federal, sequer se aproximam da carga tributária sobre bens e serviços.

E essa regressividade não se manifesta apenas nos impostos incidentes sobre o consumo, mas também é observada nas isenções a grupos privilegiados, como na isenção sobre distribuição de lucros na forma de dividendos, ou na concessão de incentivos fiscais, subsídios ou créditos presumidos a grandes conglomerados empresariais sem qualquer critério técnico ou gestão quanto aos resultados obtidos.

A regressividade fiscal, portanto, é uma característica marcante do sistema tributário brasileiro, presente nos mais diversos espectros, onde a carga tributária incide de forma desproporcional sobre os estratos de menor renda, gerando disparidades socioeconômicas significativas. Assim, embora eficaz na arrecadação de recursos para o Estado, impõe desafios do ponto de vista da equidade e da justiça fiscal, pois resulta em uma imposição de maiores encargos a setores menos favorecidos da população, em benefício a grupos com maior capacidade financeira.

Ao agravar as desigualdades já existentes na sociedade, acentua-se a disparidade de oportunidades e a concentração de riqueza, impactando negativamente a distribuição de renda e a inclusão social, razão pela qual é fundamental que quaisquer medidas que visem reformar o sistema tributário se proponham a minimizar a regressividade, como, por exemplo, a revisão de incentivos fiscais, redução da dependência da tributação sobre o consumo, a ampliação da base de contribuintes, a implementação de políticas de redistribuição de renda, entre outras medidas que podem ser adotadas na busca por um equilíbrio entre eficiência arrecadatória e justiça fiscal.

Afora a regressividade, é importante avaliar a repercussão dessa carga tributária na sociedade brasileira e a sua relação nos indicadores sociais. Com esse objetivo, e tendo como referência levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)¹⁶, que correlaciona o peso da carga tributária com índices de

¹⁶ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Estudo sobre Carga Tributária/PIB X IDH. Disponível <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-2024-calculo-do-irbes-indice-de-retorno-de-bem-estar-a-sociedade/> Acesso em 30/05/2024

desenvolvimento humano (IDH), observa-se que o país está na última posição do ranking de retorno da tributação ao bem-estar da sociedade.

DESCRIMINAÇÃO	IRBES - ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE				
	RANKING	ANO 2022	ANO 2022	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO
30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANK. ANTERIOR
IRLANDA	20,90%	0,950	171,72	1º	1º
SUIÇA	27,20%	0,967	165,92	2º	2º
ESTADOS UNIDOS	27,70%	0,927	161,94	3º	4º
AUSTRÁLIA	29,50%	0,946	161,49	4º	3º
CORÉIA DO SUL	32,00%	0,929	157,17	5º	5º
ISLÂNDIA	34,90%	0,959	156,38	6º	7º
CANADÁ	33,20%	0,935	156,30	7º	6º
NOVA ZELÂNDIA	33,80%	0,939	155,95	8º	9º
URUGUAI	26,50%	0,83	155,78	9º	12º
ISRAEL	32,90%	0,915	154,94	10º	8º
REINO UNIDO	35,30%	0,94	154,31	11º	11º
JAPÃO	34,10%	0,92	153,99	12º	10º
REPÚBLICA TCHECA	33,90%	0,895	152,09	13º	14º
ESLOVÊNIA	37,40%	0,926	150,70	14º	16º
ALEMANHA	39,30%	0,950	150,56	15º	15º
LUXEMBURGO	38,60%	0,927	149,41	16º	17º
ESPAÑA	37,50%	0,911	149,31	17º	20º
HUNGRIA	33,20%	0,851	149,16	18º	19º
SUÉCIA	41,30%	0,952	148,43	19º	21º
DINAMARCA	41,90%	0,952	147,74	20º	25º
ESLOVÁQUIA	34,80%	0,855	147,66	21º	23º
ARGENTINA	34,40%	0,849	147,61	22º	13º
NORUEGA	44,30%	0,966	146,17	23º	18º
FRANÇA	42,10%	0,935	146,06	24º	27º
FINLÂNDIA	43,00%	0,942	145,62	25º	26º
ITÁLIA	40,90%	0,906	144,98	26º	28º
BÉLGICA	42,40%	0,920	144,44	27º	22º
ÁUSTRIA	43,10%	0,926	144,15	28º	29º
GRÉCIA	41,00%	0,893	143,76	29º	24º
BRASIL	32,39%	0,760	142,35	30º	30º

CARGA TRIBUTÁRIA 2022 - FONTE OCDE
IDH 2022 FONTE - ONU

Figura 04 - Recorte do resultado do estudo sobre o IRBES – Índice de Retorno De Bem-estar à Sociedade, elaborado pelo IBPT, em 2024, que correlaciona a carga tributária e o IDH, e demonstra o Brasil na última colocação do ranking.

O estudo do IBPT informa, ainda, que desde a sua primeira edição, em 2011, o Brasil tem se mantido consistentemente na última posição, evidenciando que a aplicação dos recursos provenientes da arrecadação tributária sempre foi realizada de forma ineficiente no país.

O cenário estabelecido é que o país adotou um modelo de tributação regressiva, que onera excessivamente as classes sociais dependentes do Estado, e, apesar de atingir níveis de arrecadação superiores aos seus pares da América Latina, não é observado um retorno social proporcional ao esforço tributário suportado pela grande maioria dos lares brasileiros. A título de exemplo, e analisando o quadro supra, é possível verificar que, em 2022, países como Argentina e Uruguai, o primeiro com uma carga tributária superior à brasileira e o segundo com uma carga tributária total inferior, ambos os países proporcionaram um maior retorno social dos impostos à sociedade de acordo com o estudo do IBPT.

Some-se a esses aspectos os altos custos de conformidade tributária, exigindo das empresas grandes dispêndios com a contratação de contadores e consultores fiscais, representando um ônus significativo para se produzir no país.

Esses custos adicionais reduzem a capacidade de investimento e a competitividade das empresas brasileiras, desestimulando o empreendedorismo e a inovação.

Sobre o tema, as impressões de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2018)¹⁷ convergem com o debate doutrinário predominante:

O universo tributário brasileiro é estufado de leis complicadas, excessivas e lotadas de excepcionais, conturbando o ambiente de negócios para o empresariado que transfere para os preços ao consumidor a carga tributária, daí a carestia. A carga tributária do Brasil tem 69% nos indiretos a onerar o consumo.

A carestia prejudica o crescimento econômico. Se a carga fosse menor, sem prejuízo da arrecadação, os consumidores comprariam, digamos, dois pares de sapatos em vez de um (carga de 46%). Com isso, haveria mais produção, máquinas, salários e, portanto, maior poder de compra (nosso PIB depende em 65% do consumo).

A tributação não deve ser complicada. Em qualquer parte do mundo, os núcleos da tributação são os mesmos, por isso que são universais amostras de “capacidade contributiva”: (a) a renda dita ganha pelas pessoas físicas e jurídicas, mês a mês, ano a ano, repetida ou isoladamente (salários, juros, dividendos, rendimentos e outras pagas permanentes ou ganhos isolados, chamadas de ganhos de capital, tipo ganho lotérico, uma doação em dinheiro, uma diferença positiva entre uma compra de ações e venda, uma semana depois, com ganho de 35%); (b) a renda dita gasta no consumo de bens e dos mais diversos serviços de que precisamos (os chamados “impostos sobre o consumo”). Juridicamente são pagos pelas empresas, mas repassados nos preços das vendas ao consumidor final, nós; e (c) os patrimônios, seja o imobiliário, edificado ou não, urbano ou rural e o mobiliário, seja o dinheiro e suas aplicações.

¹⁷ Disponível em: <https://blog.grupogen.com.br/juridico/autor/sachacalmon/> . 22/03/2018. Acesso em 06/07/2023;

Além disso, a complexidade tributária cria uma sobrecarga jurídica e uma dificuldade no planejamento financeiro das empresas. As constantes mudanças na legislação tributária e as interpretações conflitantes geram insegurança jurídica e tornam difícil para as empresas estimarem seus custos e riscos fiscais. Isso desencoraja investimentos e conduz à evasão fiscal, à informalidade e à sonegação.

Outro aspecto relevante é o impacto sobre a competitividade internacional do Brasil. A profusão de normas tributárias, aliada a uma carga de impostos que limita a produção e o consumo nacional, torna os produtos aqui produzidos menos competitivos no mercado global. Em não raras hipóteses, é preferível para o capital internacional investir em países com sistemas tributários mais simples e com carga tributária mais baixa, prejudicando o fluxo de investimentos diretos estrangeiros e o desenvolvimento do setor produtivo nacional.

Não obstante os preceitos estabelecidos na Constituição¹⁸ para o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades e a promoção do bem-estar social, a política tributária implementada no Brasil nos últimos 35 anos, ao direcionar sua fonte de arrecadação para o consumo e excessivamente normatizada, transfigurou-se em um modelo injusto e burocrático, penalizando a parcela social mais carente, além de não promover melhorias em favor da sociedade e aprofundar as desigualdades sociais.

Diante desses desafios, dentre tantos outros que poderiam ser citados, é inegável que a política fiscal trilhada até o momento reforça e reproduz uma situação de desigualdade social e representa uma trava ao desenvolvimento econômico.

2.4 Tributação e desigualdade.

Estudos apontam que o Brasil é uma das sociedades mais desiguais do mundo. Cita-se o levantamento promovido pelo World Inequality Lab¹⁹ (Laboratório das Desigualdades Mundiais), o qual integra a Escola de Economia de Paris, em que dados apresentados nos relatórios de 2022 confirmam essa realidade e colocam o

¹⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹⁹ World Inequality Report (2022). World Inequality Lab. Coordenado por Lucas Chancel, Thomas Piketty, e Emmanuel Saez Gabriel Zucman. Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2023/03/D_FINAL_WIL_RIM_RAPPORT_2303.pdf Acesso em 15/11/2023

Brasil entre os países com maior desigualdade social e de renda do mundo. Dentre os países do grupo G20, é a terceira maior diferença de renda.

A respeito do referido tema, e como abordado anteriormente, o modelo tributário adotado malfez princípios fundamentais e é indutor da desigualdade econômica e social vivenciada. No relatório “A sobrevivência do mais rico: por que é preciso tributar os super ricos agora para combater a desigualdade”²⁰, da ONG Oxfam, a instituição denuncia níveis extremos de desigualdade econômica, situação que considera ser uma ameaça à existência das sociedades. Por sua vez, o estudo reconhece a política fiscal no cerne da desigualdade de renda e percebe na tributação uma importante ferramenta que os governos têm para reduzir a desigualdade econômica.

Com o mesmo direcionamento, o Observatório Brasileiro das Desigualdades, em relatório elaborado pela Ação Brasileira de Combate às Desigualdades - ABCD em conjunto com o Centro Brasileiro de Análise e Planejamento - CEBRAP ²¹, registra que aprofundou a desigualdade na tributação e expôs um cenário que comprova a contribuição desproporcional para a arrecadação de impostos de acordo com o grupo social analisado.

Observando essa realidade, Fernando Gaiger Silveira²², em publicação coordenada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, e a partir de dados da POF-IBGE (Pesquisa de Orçamentos Familiares) de 2017-2018, constatou a grande distorção proporcionada pela estrutura tributária brasileira.

A pesquisa promovida pelo IPEA dividiu a massa de renda familiar em decis, e atentando-se aos extremos, constatou que os 10% mais pobres sofriam uma incidência de 23,4% de impostos indiretos e 3,0% de impostos diretos (Renda, capital e patrimônio), ao passo que os 10% mais ricos tinham uma incidência de apenas 8,6% de imposto indireto e 10,6% de imposto direto (consumo). Entre os extremos, a tendência de pesada tributação sobre os pobres e a classe média com uma média de 8,0% de tributos diretos e 11,2% de indiretos.

²⁰ OXFAM. A sobrevivência do mais rico: por que é preciso tributar os super ricos agora para combater a desigualdade. 2023. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/forum-economico-de-davos/a-sobrevivencia-do-mais-rico/>. Acesso em: 28/03/2023

²¹ OBSERVATÓRIO BRASILEIRO DAS DESIGUALDADES. Ação Brasileira de Combate às Desigualdades - ABCD em conjunto com o Centro Brasileiro de Análise e Planejamento - CEBRAP. Um retrato das desigualdades no Brasil hoje. Disponível em: <https://combateasdesigualdades.org/wp-content/uploads/2023/08/RELATORIO-FINAL-.pdf>. Acesso em: 26/11/2023

²² IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. Brasília: Rio de Janeiro: Ipea. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11624>. Acesso em 01/12/2023

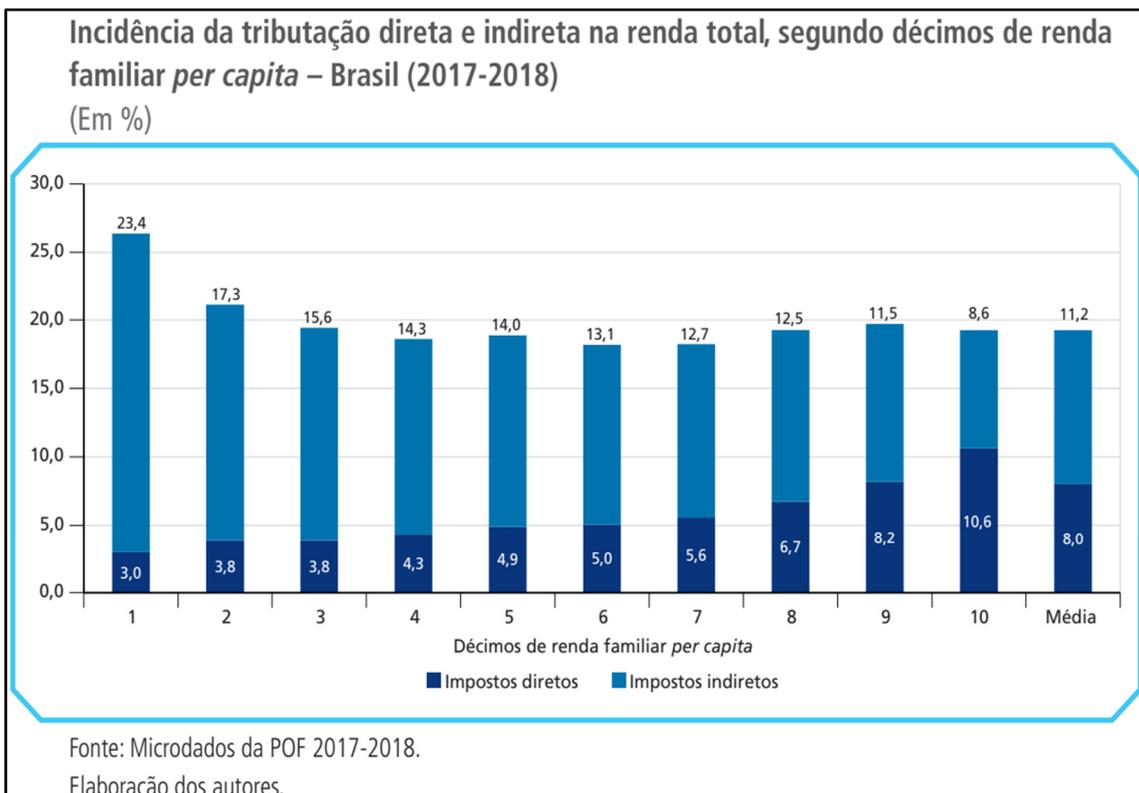


Figura 05 - Levantamento elaborado pelo IPEA sobre a Incidência dos tributos diretos e indiretos sobre a renda total, segundo décimos de renda familiar *per capita* – Brasil (2017-2018)

A pesquisa é a constatação científica da regressividade do modelo nacional, pois, como verificado, apesar da incidência maior dos impostos diretos na parcela mais rica da população, não compensa integralmente a regressividade dos indiretos, porque enquanto nos 10% mais pobres a tributação alcança 26,4% da renda (3% impostos diretos e 23,4 impostos indiretos), nos 10% mais ricos os tributos representam 19,2% da renda (10,6 impostos diretos e 8,6 impostos indiretos).

Dessa maneira, considerando o quadro observado, por mais que se elevem os tributos que recaiam diretamente sobre a renda, propriedade e capital, em razão do elemento da regressividade do sistema, ainda subsiste elevada carga tributária incidindo indiferentemente entre os ricos e pobres nos chamados tributos indiretos, predominantemente incidentes sobre os bens de consumo, perpetuando um ciclo pelo qual o ônus suportado pelo mais pobre é proporcionalmente superior àquele com maior disponibilidade financeira.

Essa incidência desproporcional de impostos indiretos sobre a parcela mais vulnerável da população, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e a disfuncionalidade de

impostos diretos, tais como o IRPF (Imposto de Renda sobre a Pessoa Física), são importantes elementos a serem considerados no cenário de desigualdade tributária e social.

Some-se ao impacto dos impostos indiretos um segundo fator: o excesso de isenções fiscais e regimes especiais de tributação disponíveis, especialmente, para setores da sociedade com maior poder econômico, que também contribuem para o aprofundamento das distâncias sociais. Como observado por Christine Lagarde durante um discurso realizado em 2015²³, “os benefícios da renda mais alta estão a se espalhar para cima e não para baixo”, reforçando o risco de benefícios fiscais concedidos de forma indiscriminada não refletirem na melhoria das condições da população de baixa a média renda. O alerta da Presidente do Banco Central Europeu e ex-Presidente e Directora-Geral do Fundo Monetário Internacional é no sentido de não ser possível adotar para os benefícios fiscais a já fracassada teoria do “trickle down”, ou gotejamento, que defendia maiores benefícios para os detentores de poder econômico na perspectiva de que seria essa camada social promotora dos investimentos aptos a financiar o desenvolvimento.

Nesse sentido, levantamento da UNAFISCO²⁴ estima que, no ano de 2023, os dois principais gastos tributários, isenção dos lucros e dividendos e a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, representam 33% do total de benefícios tributários concedidos a setores da sociedade de maior capacidade financeira:

Ano 2023				
	GASTO TRIBUTÁRIO	VALOR (R\$)	CONSIDERADO PRIVILÉGIO?	VALOR DO PRIVILÉGIO TRIBUTÁRIO (R\$)
1	Isenção dos lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica	74.654.761.129	SIM	74.654.761.129
2	Não instituição do IGF	73.418.631.115	SIM	73.418.631.115
3	Zona Franca de Manaus	54.658.172.974	SIM	54.658.172.974
4	Programas de parcelamentos especiais	37.370.058.877	SIM	37.370.058.877
5	Agricultura e Agroindústria - Desoneração Cesta Básica	34.790.999.777	PARCIAL	24.680.426.323
6	Simples Nacional	88.536.298.118	PARCIAL	21.699.845.976
7	Entidades Filantrópicas	14.116.058.025	SIM	14.116.058.025
8	Títulos de Crédito - Setor Imobiliário e do Agronegócio	13.927.250.187	SIM	13.927.250.187
9	Exportação da Produção Rural	10.032.731.907	SIM	10.032.731.907
10	Desoneração da folha de salários	9.355.971.584	SIM	9.355.971.584
TOTAL DOS PRIVILÉGIOS				R\$ 440.528.701.695
TOTAL DOS 10 MAIORES PRIVILÉGIOS				R\$ 333.913.908.096
				75,80%

Figura 06 – Fonte UNAFISCO Nacional

²³ Disponível em: <https://www.imf.org/external/lang/portuguese/np/speeches/2015/061715p.pdf> Acesso em: 11/05/2023

²⁴UNAFISCO. Nota Técnica Unafisco Nº 27/2023 - De gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Privilegiômetro Tributário de 2023. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-27-2023/>. Acesso em 04/05/2024.

Somando-se à ausência do Imposto Sobre Grandes Fortunas - IGF, a isenção dos lucros e dividendos e programas especiais de parcelamento tributário, constata-se a existência de um privilégio tributário da ordem de R\$ 185 bilhões em 2023, o que representa aproximadamente 2% do PIB de 2022²⁵. E, para termos a exata compreensão da renúncia tributária envolvida, a Lei Orçamentária Anual do Governo Federal para 2024, Lei nº 14.822, de 22 de janeiro de 2024, prevê gastos com o Programa Bolsa Família de R\$ 169 bilhões²⁶. Ou seja, em 2023, os dois maiores gastos tributários são equivalentes ao mais importante programa de transferência de renda com vista à proteção social de pessoas em situação de vulnerabilidade alimentar e financeira.

Os dados apresentados confirmam, portanto, que a política tributária está, inexoravelmente, vinculada ao cenário de desigualdade social e que isso decorre, dentre os principais fatores, da natureza regressiva do nosso sistema fiscal. Segundo Sérgio Wulff Gobetti (2018. Pág. 31), trata-se de sistema de tributação desalinhado, gerador de distorções nas decisões dos agentes econômicos, e que, além disso, possibilita que os muito ricos, os quais vivem de renda do capital e têm maior acesso às técnicas de planejamento tributário (e sucessório), sejam tributados, em média, bem abaixo dos padrões internacionais, contribuindo para a acentuada concentração de renda e riqueza no topo da pirâmide social brasileira.

Logo, é condição para reversão do atual quadro o reconhecimento das principais falhas do modelo e, ato contínuo, o enfrentamento, ainda que paulatino, de cada aspecto observado. É com esse direcionamento que esta pesquisa continuará evoluindo e avaliando se a reforma tributária aprovada caminha na direção de uma tributação mais justa e em conformidade com princípios de igualdade, capacidade contributiva e progressividade.

2.5 Críticas pertinentes ao sistema tributário atual

Partindo da premissa de que o poder de tributar é balizado pelos princípios constitucionais, o quadro do sistema tributário brasileiro anteriormente delineado indica que merecem atenção especial: (1) a regressividade da carga tributária; (2) a

²⁵ IBGE. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em 01/12/2023

²⁶ Ministério do Planejamento e Orçamento. Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/orcamento/orcamentos-anuais/2024/loa/lei-orcamentaria-anual-loa>. Acesso em 04/05/2024

complexidade da legislação; (3) os conflitos de competência; (4) o anacronismo; (5) o baixo retorno de bem-estar social.

Em relação à carga tributária total, as evidências anteriormente apresentadas demonstram que, se comparada com outros países da América Latina, o Brasil é titular da maior carga. Contudo, quando comparado com a média da OCDE, constata-se estar abaixo dessa média.

Uma das explicações para o peso tributário suportado pela sociedade brasileira (em comparação aos demais países da região) é que, em decorrência do modelo estruturado na Constituição Federal de 1988, em que há uma garantia estatal em relação à prestação de serviços básicos como a saúde, segurança e previdência, exige, por parte dos contribuintes, uma maior contribuição fiscal do que a observada em outros países da América Latina.

Não obstante a previsão constitucional direcionada a um maior suporte social a ser financiado com os recursos dos tributos arrecadados, estudos, como o elaborado pelo IBPT, sugerem que há pouca repercussão em indicadores de bem-estar social como o IDH.

A opção feita por uma elevada tributação sobre o consumo e sobre o trabalho, que somados representam quase 70% da carga tributária conforme estudos da Receita Federal²⁷, impõe um sistema regressivo que onera mais uma parcela com menos disponibilidades financeiras e patrimoniais e pouco devolve à sociedade, como registram os indicadores. Tais características confirmam uma carga tributária injusta.

O fato é que os problemas de ordem fiscal do Estado brasileiro não se restringem ao modelo tributário, porém, também, no direcionamento da despesa pública, de forma a proporcionar um maior retorno social.

No tocante aos indicadores sociais, a melhoria de tais índices estão relacionados com a alocação dos recursos arrecadados e políticas de administração da despesa pública, questões de incontestável relevância, e que também se relacionam com aspectos de justiça fiscal (Sanches. 2010), porém, em razão da amplitude desses temas, não serão objeto de maiores digressões neste estudo.

Feito esse corte metodológico quanto à análise das despesas públicas, voltamos a enfrentar o modelo de financiamento estatal, mais especificamente em relação a sua regressividade.

²⁷ Conf. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021... cit.

A opção política de financiar o Estado brasileiro mediante uma forte carga tributária sobre o consumo estabelece uma política tributária regressiva, na medida em que todos, independentemente de sua capacidade econômica, são tributados de forma igual.

Podemos ilustrar a regressividade inerente à tributação sobre o consumo com um exemplo: ao comprar um simples pão, o cidadão com rendimentos de 50 salários-mínimos contribui com o mesmo valor tributário que um cidadão com rendimentos de 1 salário. Essa é uma característica comum aos impostos incidentes sobre o consumo, pois não há uma incidência de acordo com a capacidade contributiva. Ao adotar uma política fiscal majoritariamente sobre o consumo, o país finda por tributar todos de forma equivalente. Estabelece-se, assim, uma igualdade entre todos os cidadãos, mas que, ao final, expõe um ambiente de injustiça fiscal.

E reforça esse caráter regressivo do modelo a baixa tributação do patrimônio e renda, que, somados, representam 29% do volume arrecadado de acordo com os dados da Receita Federal²⁸, enquanto há uma elevada tributação sobre a folha salarial, representativa de 25% do montante de tributos pagos no país.

Quanto à complexidade da legislação, vimos²⁹ que desde a promulgação da Constituição foram editadas mais de 492.000 normas tributárias, o que, logicamente, proporciona inquestionável dificuldade na apuração dos impostos e elevado custo de conformidade fiscal no Brasil. A respeito do tema, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Roberto Barroso (2018. Pág. 291), asseverou:

Os dois maiores problemas do sistema são (a) complexidade e (b) injustiça. Quanto à complexidade, temos um dos sistemas mais complicados do mundo, com uma multiplicidade de imposições que se superpõem e entrelaçam. Essa complexidade aumenta em muito o custo de compliance tributário dos contribuintes, reduzindo a competitividade das nossas empresas. Quanto à injustiça, o sistema é extremamente regressivo, contribuindo para a má distribuição de renda do país.

Ao analisar o tema, a Ministra Regina Helena Costa (2007. Pág. 17) ensina que:

²⁸ Ministério da Economia. CETAD- Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência. Atualizado em 30/12/2022. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em 06/07/2023

²⁹ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1998. Ano 2021. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/>. Acesso em 23/10/2023

A complexidade do sistema jurídico, reflexo da complexidade socioeconômica, aliada à descrença da sociedade e à ausência de regras, características da era pré-moderna, acarreta, ao mesmo tempo, a necessidade de simplificação.

Ainda a esse respeito, e analisando objetivamente o problema, observa-se que a base tributária está alicerçada em impostos indiretos sobre o consumo, hoje representados por cinco tributos, sendo três federais (IPI, PIS/PASEP, COFINS), um estadual (ICMS) e um municipal (ISSQN), e que, até 2033, serão substituídos pela Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) como determina a EC nº 132/20223. Essa pluralidade de tributos, com diversos titulares com competência tributária, seguida de uma infinidade de regras, obrigações acessórias e mecanismos de controle, dificulta, historicamente, ao contribuinte o cumprimento de todas as obrigações tributárias, além de ser mais um fator a exigir dispêndio de recursos com conformidade tributária. Analisando a urgência do tema, o professor Heleno Taveira Torres (2020. Pág. 59) afirma:

Cumpre-me arriscar que a “simplificação” para o contribuinte brasileiro não seria bem uma “reforma”, mas verdadeira *revolução* do modelo atual de relacionamento entre Fisco e contribuintes, na aplicação e cobrança das obrigações tributárias.

Todo esse contexto proporciona uma situação de insegurança jurídica e promove um ambiente de litigiosidade entre Fisco e contribuintes, com claras repercussões no volume de litígios administrativos e judiciais sobre a matéria tributária.

Essa característica conduz à crítica seguinte, referente aos conflitos de competências e guerra fiscal entre os entes federativos. O país convive com mais de cinco mil atores com competência tributária ativa e todos eles com a autonomia de exercer a competência tributária inclusive para fins de atração de investimentos, o que leva a um cenário de constante guerra fiscal e uma renúncia a aspectos de neutralidade tributária.

Um segundo fator é que, em geral, a renda dos impostos indiretos, notadamente o ICMS, fica, em sua maior parte, no estado produtor, favorecendo esses estados mais desenvolvidos em detrimento dos estados “consumidores” e menos desenvolvidos.

Em linhas gerais, a tributação indireta sobre o consumo, e com tributação na origem, aprofunda as desigualdades regionais, pois a riqueza decorrente do consumo

de bens e serviços não fica com o estado que efetivamente consome o produto e realiza o desembolso financeiro, mas com o estado produtor, o qual já possui um grau maior de desenvolvimento e auferir os benefícios de uma robusta atividade econômica na região.

Estudo do Banco do Nordeste de 2020³⁰ explicita o Índice de Dependência Financeira (IDF) dos Estados do Nordeste muito superior às demais regiões, indicando ser o modelo tributário atual fonte de desigualdade e propício a fomentar a guerra fiscal:

Estados/Região/País	RCL		FPE		FPM		TD		IDF		
	2019	2020	2019	2020 ¹	2019	2020 ¹	2019	2020	2019	2019 ²	2020
Alagoas	8.559	9.073	3.303	3.081	2.051	1.897	207	-	0,65	0,63	0,55
Bahia	34.510	37.050	7.238	6.880	8.300	7.667	647	-	0,47	0,45	0,39
Ceará	20.882	21.377	5.641	5.365	4.490	4.151	600	-	0,51	0,49	0,45
Maranhão	14.699	15.791	5.585	5.297	3.796	3.507	118	-	0,65	0,64	0,56
Paraíba	10.246	10.839	3.676	3.507	2.838	2.623	172	-	0,65	0,64	0,57
Pernambuco	25.336	26.472	5.340	5.061	4.445	4.035	224	-	0,40	0,39	0,34
Piauí	9.471	11.497	3.377	3.179	2.401	2.220	199	-	0,63	0,61	0,47
Rio Grande do Norte	10.178	10.527	3.257	3.066	2.239	2.069	199	-	0,56	0,54	0,49
Sergipe	8.054	8.451	3.214	3.043	1.351	1.249	170	-	0,59	0,57	0,51
Nordeste	141.934	151.078	40.632	38.479	31.910	29.416	2.535	-	0,53	0,51	0,45
Norte	67.577	73.513	19.991	18.711	7.977	7.378	931	-	0,43	0,41	0,35
Sudeste	298.803	301.113	6.817	6.285	28.324	26.170	1.371	-	0,12	0,12	0,11
Espirito Santo	15.810	15.102	1.238	1.132	1.661	1.534	162	-	0,19	0,18	0,18
Minas Gerais	64.068	67.286	3.507	3.290	11.867	10.961	214	-	0,24	0,24	0,21
Sul	103.785	106.135	4.927	4.747	15.726	14.539	646	-	0,21	0,20	0,18
Centro-Oeste	76.031	83.584	5.582	5.271	6.473	5.993	740	-	0,17	0,16	0,13
Brasil	688.129	715.423	77.950	73.493	90.409	83.497	6.224	-	0,25	0,24	0,22

Fonte: Elaboração BNB/ETENE, com dados da Secretaria do Tesouro Nacional. Notas: (1). Valores atualizados, para ficarem compatíveis com a RCL de 2020. (2). IDF sem computar as Transferências Discricionárias.

Figura 07 - Recorte do resultado do estudo sobre o Índice de Dependência Financeira dos Estados -, elaborado pelo ETENE, em 2020, e que mostra o Nordeste como sendo a região com o maior grau de dependência das transferências federais, resultado de uma arrecadação tributária insubsistente.

Como se observa, os recursos financeiros decorrentes da carga tributária são majoritariamente destinados aos estados mais desenvolvidos, impondo uma maior dependência financeira dos Estados do Norte e Nordeste, o que, mais uma vez, reproduz um cenário de desigualdade regional. Todos esses fatores confirmam uma ineficiência alocativa e perpetuam uma condição de subdesenvolvimento nessas regiões.

Por outro aspecto, visualiza-se o anacronismo da legislação tributária como uma das principais críticas ao sistema em vigor.

³⁰Banco do Nordeste - BNB. Escritório Técnico de Estudos Econômicos do Nordeste - ETENE. DEE - Diário Econômico ETENE. Índice de Dependência Financeira dos Estados - 2º quadrimestre de 2020 https://www.bnb.gov.br/s482-dspace/bitstream/123456789/452/1/2020_DEE_179.pdf, acesso em 08/11/2023

Isso porque o modelo não consegue acompanhar as diversas bases tributárias, que possuem elevada expressão econômica e são decorrentes dos avanços na utilização de meios digitais e tecnológicos para realização de trocas econômicas e comerciais.

Por exemplo, qual ente federativo teria competência tributária ativa em relação aos serviços de plataformas digitais e *streaming* sediadas no exterior? E nos casos em que o serviço, supostamente, sequer é remunerado, como nos serviços prestados pelo LinkedIn, Waze ou Google? Qual tributo incide nas transações com criptomoedas? E para as startups e empresas de tecnologia que “queimam caixa” durante longo tempo visando crescimento e apenas registram lucros após anos de atividade operacional?

São situações comuns na nova economia digital, mas que o modelo tributário em uso, apesar de farto em regras e exigências acessórias, não fornece uma solução objetiva para essa nova realidade. É por esse motivo que se vê com boas perspectivas de êxito a previsão da EC nº 132/2023, a partir da qual os novos tributos incidirão sobre todos os bens e serviços, instituindo a chamada “base ampla”, que será mais a frente analisada.

Tais críticas, algumas mais atuais que outras, conduziram à percepção comum da necessidade de reformar o modelo tributário brasileiro, o qual, desde a Constituição de 1988, vem sendo sujeito a tentativas de reforma, apesar de ainda sem sucesso.

2.6 Das propostas de reformar o modelo.

Pela Constituição de 1967³¹, que é contemporânea ao Código Tributário Nacional, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam instituir os impostos nela previstos, taxas e contribuições de melhoria. À União, competia, exclusivamente, a instituição de compulsórios, outros impostos (competência residual), contribuições de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias. Na Carta de 1988, os tributos e contribuições parafiscais previstos são os mesmos.

Já a Constituição Federal de 1988, quanto ao capítulo do Sistema Tributário, pouco alterou em relação aos tributos vigentes até a data de sua promulgação. Em comparação com o texto de 1967, houve alterações das características de tributos,

³¹ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm#art189

que visaram, principalmente, a descentralização da receita e o fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios.

Essa estrutura, como já mencionado, propunha uma objetividade do modelo com clareza na definição das competências tributárias. Contudo, a pluralidade de atores com competência normativa e diversidade de espécies tributárias proporcionou, ao longo do tempo, uma sobreposição de normas e legislações, ocasionando um sistema tributário crescentemente complexo, burocrático e regressivo, e que, desde a sua implementação, demonstrava estar em descompasso com os princípios constitucionais e demandava reformas.

Diante das imperfeições do sistema, observadas desde a modelagem do Código Tributário Nacional, várias propostas de reforma foram apresentadas ao Congresso Nacional, das quais podemos destacar três grandes tentativas de reformar a estrutura fiscal pós 1988.

A Proposta de Emenda Constitucional nº 175/95³², com objetivos explícitos de: simplificar o Sistema Tributário Nacional; aumentar o seu grau de equidade; dificultar a sonegação; e tornar a economia brasileira mais eficiente. Para tanto, foram propostas as seguintes alterações:

- (1) Substituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal, por um “ICMS” federal.
- (2) Regulamentação do ICMS estadual, juntamente com o ICMS federal, por lei complementar.
- (3) Uniformização das alíquotas de ICMS estadual por produto em todo o território brasileiro, que passam a ser estabelecidas pelo Senado Federal.
- (4) Fixação das alíquotas mínimas do Imposto sobre Serviços (ISS) por lei complementar.
- (5) Extinção das isenções de IPI, exceto para a Zona Franca de Manaus.
- (6) Consagração da desoneração do ICMS, como vigente a partir da Lei Complementar no 87/96, de todas as exportações, inclusive produtos primários e semielaborados.
- (7) Criação de um sistema de tributação sobre o valor adicionado como Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Financiamento

³² BRASIL, Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 41 de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 1995. Disponível em: <https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD05SET1995.pdf#page=122>. Acesso em 01/11/2023

da Seguridade Social (COFINS), e abandono da atual incidência em cascata.

- (8) Substituição do princípio da origem na tributação do ICMS pelo princípio de destino.

Posteriormente, em abril de 2003, o Governo Federal encaminhou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional 41/2003³³, com uma ampla proposta de reforma tributária, tendo como objetivos principais: (i) manutenção da carga tributária com vistas à garantia da manutenção dos serviços públicos; (ii) simplificar o sistema tributário brasileiro; (iii) reduzir a cumulatividade dos tributos; e (iv) acabar com a guerra fiscal. Nessa oportunidade, foram destacados os seguintes pontos a serem reformados:

- (1) a progressividade para o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, objetivando torná-lo mais gravoso em relação às operações que importem transmissão de patrimônio de maior vulto;
- (2) uniformização da legislação e alíquotas do ICMS, a ser regulado por lei complementar e por regulamento editado por órgão colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada adoção de norma estadual autônoma;
- (3) fundo nacional de desenvolvimento regional, com recursos oriundos do IPI e do IR que terá seus recursos aplicados na realização de uma política voltada ao crescimento de regiões ou zonas menos desenvolvidas do País.
- (4) vedação de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, com o objetivo de encerrar a competição predatória entre os Estados, e a promover uma melhoria da eficiência arrecadatória do ICMS.
- (5) inserção do inciso IV ao art. 195, a contribuição sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, agora em caráter permanente, com o propósito de estabelecer a redução de sua alíquota no tempo, condicionada à instituição de fontes

³³ BRASIL, Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 41 de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2003. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=Tramitacao-PEC%2041/2003. Acesso em 01/11/2023

substitutivas de arrecadação, remanescendo alíquota mínima destinada, tão somente, ao controle fiscal.

Avançando na linha do tempo, a exitosa Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019³⁴, de autoria do Deputado Federal Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, e formulada com base em proposta desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), a qual teve, originalmente, o objetivo de simplificar a tributação do consumo com base nas seguintes alterações:

- (1) substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços – PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto do tipo IVA, denominado imposto sobre bens e serviços (IBS), porém com preservação da autonomia dos entes federativos através da possibilidade de fixação das alíquotas e da atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto;
- (2) IBS será totalmente não-cumulativo e assegurado crédito instantâneo do imposto pago na aquisição de bens de capital;
- (3) transição para que as empresas possam se adaptar ao novo regime e não tenham seus investimentos atuais prejudicados;
- (4) transição para que os entes federativos ajustem, num horizonte de longo prazo, os efeitos da migração para um modelo de cobrança no destino;
- (5) redução da rigidez orçamentária, através da substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente.
- (6) imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas (cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas).

Com o recorte desses três momentos históricos distintos, e constatada a evolução do discurso em relação à reforma tributária ao longo do tempo, identifica-se,

³⁴ BRASIL, Câmara os Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em 01/11/2023

em todas as oportunidades, preocupações quanto à simplificação da tributação, principalmente sobre o ICMS, e à manutenção da base arrecadatória.

Em momento algum, foi observado um esforço na tentativa de reduzir a regressividade, evidenciando que inexistente uma efetiva pretensão de instituir uma política tributária em direção a um modelo progressivo e justo. Tal aferição nos remete à contundente crítica de Fátima Gondim Farias e Marcelo Lettieri Siqueira (2018. Pág. 61), quando afirmam:

A tônica das principais propostas de reforma tributária repete-se, enfadonha: simplificação a qualquer custo, desonerações do capital, desoneração da folha de pagamentos, sem avaliação crítica alguma dos efeitos sobre o financiamento da Previdência Social e a regressividade do sistema, entre outras.

Ninguém se atreve a incluir no debate a necessidade de novos movimentos em direção à maior progressividade sistêmica, o que implicaria repensar, por exemplo, o princípio da seletividade na tributação sobre o consumo de artigos de luxo (como fez o Equador com a criação do *Impuesto a los Consumos Especiales*, em 2008); os impostos sobre a propriedade, especialmente sobre a terra nua, com sua utilização como instrumento de reforma agrária ou de controle ambiental; o imposto sobre grandes fortunas e a maior progressividade na tributação sobre a renda, de modo a alcançar, efetivamente, os possuidores da real capacidade contributiva, entre estes, os donatários da renda do capital.

Enfim, as propostas de reforma tributária privilegiaram a tributação sobre o consumo em detrimento a outras fontes como renda e patrimônio, o que, como visto, reproduz um quadro de desigualdade. Sem maiores rodeios, o fato é que o legislador brasileiro não encontrou alternativa ao financiamento estatal sem a dependência da tributação sobre o consumo, o que, apesar de serem chamadas de propostas de reforma tributária, apenas perpetuam um modelo regressivo e dão nova roupagem a um sistema que mantém o *status quo*.

Em 21/12/2023, após muitas alterações no texto original, a citada PEC 45/2019 foi aprovada e transformada na Emenda Constitucional 132/2023, representando um marco na reforma do modelo tributário dos impostos sobre consumo, tendo em vista as grandes alterações implementadas, com a promessa do início de um ciclo de modificações na estrutura tributária do país. No entanto, como será observado, pouco efetiva no avanço de temas da justiça fiscal e da progressividade.

2.7 Da necessidade de reformar o modelo

Como vem sendo desenhado ao longo deste trabalho, observa-se que o arcabouço tributário até então vigente não é direcionado à promoção do

desenvolvimento e é caracterizado por inúmeras distorções que findam por estabelecer um modelo injusto, regressivo, e há muito insuficiente para atender aos anseios da sociedade em geral. Razão pela qual uma adequada intervenção do Estado na área da tributação será indutora do almejado desenvolvimento econômico e social.

Marcio Pochmann³⁵ (2015. pág. 30), analisando o tema desigualdade no Brasil, já apontava a necessidade de reformas tributárias como um dos caminhos para minimizar essa situação. Afirma o autor que a reforma tributária seria capaz de inverter a estrutura primária de repartição do excedente econômico gerado, e, sem alterar as formas clássicas de distribuição de renda, introduzir uma tributação progressiva, com os segmentos da sociedade responsáveis pela absorção das maiores parcelas da riqueza sujeitas ao pagamento proporcionalmente maior de impostos que outros segmentos sociais.

Nessa perspectiva, ante o potencial da reforma tributária impactar positivamente todos os setores da sociedade, mas, em especial, tornar-se um instrumento de redução das desigualdades, é um assunto de grande relevância e debate prioritário quando observado o injusto e já esgotado cenário estabelecido.

Sendo assim, apesar de não ser o foco prioritário da reforma aprovada no Congresso Nacional, há premente necessidade de, ao regulamentar o texto promulgado, continuar a avançar na reforma do modelo para tornar o sistema tributário mais inclusivo e progressivo, com menor participação da tributação sobre o consumo e maior incidência sobre a renda e patrimônio, isso com vistas a equilibrar o peso tributário, tornando o sistema justo e equitativo, distribuindo os encargos tributários entre os contribuintes de acordo com a sua capacidade de pagamento.

Isso porque, reforce-se, se há preocupações com o desenvolvimento econômico e social de longo prazo para o Brasil, não se deve permitir a manutenção de uma carga tributária marcadamente dependente da tributação sobre o consumo, estruturada há mais de seis décadas, validada durante o regime militar, e que se revelou ao longo dos anos fonte de atraso econômico e social, insensível às classes sociais mais necessitadas.

Como segundo aspecto justificador da reforma, e apontado como principal vetor político para sua aprovação, a clara necessidade de simplificação do Sistema

³⁵ POCHMANN, Marcio. Desigualdade econômica no Brasil. São Paulo: Ed. Ideias & Letras, 2015. p 30

Tributário Brasileiro. Segundo ranking do Banco Mundial de 2020³⁶, o Brasil ocupa a posição 124 do Ranking *Doing Business*, que considera, entre outros fatores, a dificuldade para o recolhimento de impostos. Essa posição coloca o país atrás de nações como Senegal (123), Sri Lanka (99), Kuwait (83) e Uzbequistão (69).

Essa complexidade fica mais evidente quando se analisam os dados do relatório *Paying Taxes 2020*³⁷, elaborado pela consultoria PWC em conjunto com o Banco Mundial, e que considera o custo de apuração e recolhimento de tributos.

Dentro das premissas fixadas pelo citado anuário, o contribuinte brasileiro gastou 1.501 horas para o cumprimento das obrigações tributárias, o que o coloca como um dos países mais ineficientes na atividade de pagamento de tributos, ficando na posição 183, de 190 países analisados:

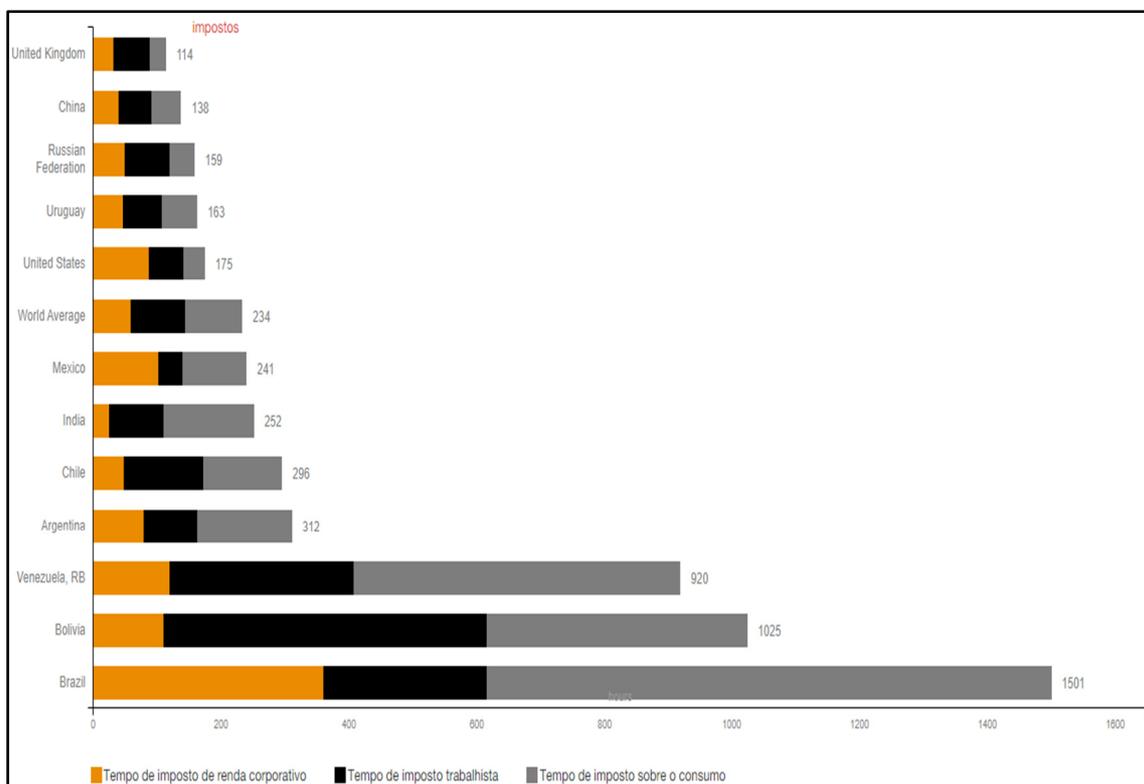


Figura 08 - Gráfico extraído do Explorador interativo de dados fiscais, da PwC, e que consolida os resultados do Relatório Paying Tax 2020 (ano base 2018)

O tempo necessário para o recolhimento de tributos, que coloca o país atrás de países como Gabão (181) e Afeganistão (177), não é o único problema, a incompreensibilidade imposta pela infinidade de regras, exceções e obrigações

³⁶ BANCO MUNDIAL. Relatório Doing Business Ano Calendário de 2020. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso em: 08 jun. 2023

³⁷ <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>

acessórias do atual regime que resulta numa elevada judicialização de demandas tributárias.

Dados do Relatório Justiça em Números³⁸ do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, ano base de 2022, registram que o estoque de demandas pendentes no Poder Judiciário representava o montante de 81,4 milhões de processos. Os processos de execução fiscal, por sua vez, representavam 38% dos casos pendentes, ou 31 milhões de lides tributárias, evidenciando um contexto de elevada judicialização entre contribuinte e Estado Fiscal, além de um notório conflito de interpretação da norma tributária vigente.

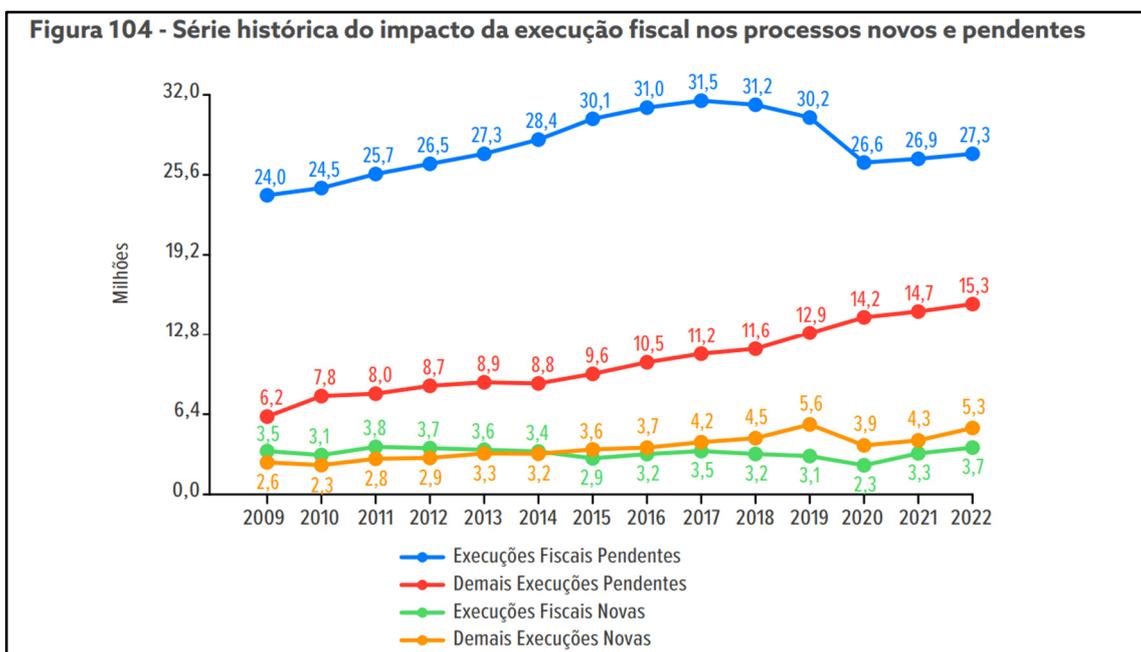


Figura 09 - Recorte do Relatório Justiça em Números 2023, ano-base 2022, em que é informado a existência de 27,3 milhões de execuções fiscais pendentes e 3,7 milhões processos novos.

Uma das razões para o elevado contencioso tributário é observada no excesso de burocracia para atender a um grande número de obrigações acessórias que, no modelo então em uso, cada ente federativo estipula e exige. Assim, é onerado excessivamente o sujeito passivo da relação tributária, pois a ele é transferida tarefa própria da administração pública, notadamente, a apuração do crédito tributário

³⁸ Conselho Nacional de Justiça - CNJ. Justiça em Números 2023, ano base 2022, Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>

devido, e que, na hipótese de erro, incide pesadas penalidades, o que estimula a judicialização da apuração e recolhimento de impostos no Brasil.

Nesse contexto de elevada judicialização das questões tributárias e de saturação dos contribuintes em relação aos elevados custos de conformidade tributária, é consenso a necessidade de reduzir a quantidade de obrigações instrumentais relacionadas à atividade de apurar e recolher impostos, tornando racional e exequível a atividade do contribuinte de informar e recolher os impostos, o que historicamente direcionou as propostas no sentido de simplificação.

Em terceiro, para além de toda a complexidade que o modelo proporcionou, a reforma é necessária para redução de conflitos federativos e de guerra fiscal entre os entes subnacionais em busca de investimentos privados. A política de conceder incentivos com a finalidade de atração de capital privado resulta em concorrência predatória entre os estados, favorecendo aqueles com maior capacidade de conceder incentivos em detrimento dos menos favorecidos, o que perpetua desigualdades regionais. Afora os conflitos federativos, o tratamento favorecido para determinadas empresas pode proporcionar benefícios concorrenciais com impacto na competitividade e produtividade. Portanto, é crucial que haja uma reforma do sistema, de maneira que mitigue a prática da guerra fiscal, promovendo um ambiente tributário propício ao desenvolvimento econômico equilibrado e que a todos favoreça.

E, em quarto lugar, no esforço de corrigir as distorções históricas do atual modelo tributário, é crucial que o legislador contemple as novas formas de interação social que têm emergido, especialmente aquelas relacionadas aos ambientes virtuais, aos ativos digitais e às moedas digitais, que se tornam cada vez mais centrais em nossa realidade econômica. A inclusão dessas novas dinâmicas no debate sobre a reforma tributária é essencial para garantir que o sistema fiscal esteja alinhado com as transformações tecnológicas e econômicas, evitando lacunas legais e promovendo uma tributação justa e eficiente no contexto da economia digital.

Enfim, outros aspectos poderiam ser citados, contudo ultrapassariam a proposta deste estudo, competindo, apenas, destacar que a reforma necessária é aquela que induz uma redução das desigualdades sociais, respeite a capacidade econômica de cada contribuinte, promova simplificação e transparência, e garanta segurança jurídica para contribuintes e entes federativos. Nas palavras de Luciana Grassano (2020. Pág34):

Diante do quadro de grave desigualdade e concentração de riqueza existente no Brasil e no mundo, piorados pela crise sanitária em andamento, urge a

adoção de políticas redistributivas na perspectiva da despesa pública, mas é também inadiável corrigir a regressividade dos sistemas tributários, de modo a fazer valer o princípio de que quem tem mais capacidade econômica deve contribuir mais para o financiamento do Estado, em especial através da redução da tributação sobre o consumo de bens e serviços, acompanhada de uma mais bem distribuída e equânime tributação progressiva da renda e do patrimônio, além de uma tributação incidente sobre grandes fortunas.

É preciso, todavia, notar que a EC nº 132/2023, recentemente promulgada no Congresso Nacional, embora pondere sobre princípios tributários de neutralidade, transparência e justiça fiscal, estabelece como objetivo principal a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, propondo a extinção de uma série de tributos e consolidando as bases tributáveis em um modelo de Imposto Sobre Valor Agregado Dual (IVA Dual), com uma parcela administrada pela União e, outra, por Estados e Municípios, e instituição de um Imposto Seletivo, que deverá incidir sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Da mesma forma, merece o registro de que no texto aprovado não há uma pretensão no sentido de redução da carga tributária sobre o consumo ou mesmo sua participação como maior fonte de arrecadação dos entes federativos, pelo contrário, a Justificativa que acompanhou a reforma promulgada já antecipava que o modelo proposto “permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem gerar riscos de aumento da carga para os contribuintes, mas também sem gerar riscos de perda de receita para os entes federativos.”³⁹

Por isso, e ante o avanço da reforma tributária sobre o consumo e sem minorar a importância da redução da complexidade do sistema tributário, é relevante que os atuais debates em relação à regulamentação e modificações do sistema sejam aperfeiçoados, de forma que as distorções aqui citadas sejam consideradas, enfrentadas e mitigadas pelo legislador federal, evoluindo na reforma concretizada até agora.

³⁹ BRASIL, Câmara os Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em 01/11/2023

3. Simplificação Tributária como Instrumento de Justiça Fiscal.

3.1 Conceito de simplificação para normas tributárias.

Nas palavras de Regina Helena Costa (2007. Pág. 19), “tornar mais simples os sistemas tributários constituem, mesmo, um dos grandes objetivos da fiscalidade de nossos dias, já que, por razões várias, os ordenamentos fiscais se têm convertido em realidades cada vez mais complexas”. De fato, uma linguagem simples promove acessibilidade da informação, do mesmo modo, a simplificação das normas tributárias é fator que promove a maior clareza e compreensão do ônus fiscal imposto aos contribuintes.

Partindo dessas premissas, e no âmbito específico do direito tributário, ao falarmos do conceito de simplificação, pode-se assumir, entre outras definições possíveis, que estamos tratando de eliminar ou diminuir obrigações acessórias para os contribuintes, facilitar o cumprimento das obrigações principais - pagamento dos tributos -, tornar menos conflituosa a relação da administração fiscal com os contribuintes, bem como a adoção de mecanismos que tornem a legislação fiscal mais compreensível e menos complexa.

A simplificação surge, então, tanto como necessidade de garantir essa melhor eficiência tributária, seja no aspecto da arrecadação, com a eliminação de obrigações e facilidade de pagamento, seja no aspecto da apuração, com a redução dos custos de conformidade para os contribuintes; seja, também, no âmbito legislativo visando facilitar a aplicação do direito tributário, estruturando-o de forma mais inteligível. Além de melhorar a eficiência da arrecadação ao eliminar obrigações instrumentais e facilitar o recolhimento, trata-se de um caminho que traz benefícios tanto para a Administração Tributária quanto para os jurisdicionados, sendo ainda necessário para a promoção de maior justiça fiscal.

Esse dever de simplificar as normas tributárias, antes mesmo das alterações promovidas pela EC nº 132/2023, já ostentava status constitucional. E isso fica claro quando percebemos que o acesso à informação (art. 5º, XIV, CRFB/88) é elencado antes mesmo dos direitos relativos ao acesso à justiça (art. 5º, XXXIV, XXXV, e seguintes, CRFB/88). Além disso, o artigo 37 da CRFB/88 reforça o conceito de simplificação ao abordar a eficiência no seu *caput*, que, no viés do direito tributário, pode ser traduzida como a capacidade de melhorar os mecanismos de controle e arrecadação fiscal com o mínimo esforço ou custo. Daí se observa o caráter

constitucional da pretensão de simplificação de normas e procedimentos tributários, pois o uso de uma linguagem simples e acessível é fundamental, por facilitar a compreensão e a aplicação das normas, também promovendo a transparência e a confiança no sistema tributário.

Não por outro motivo, são variadas as iniciativas no sentido de tornar a aplicação da norma jurídica mais próxima do cidadão comum. Exemplo paradigmático dessa orientação constitucional é o regime do Simples Nacional, previsto no artigo 179 da Constituição Federal de 1988, que autoriza tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. O regime do Simples, instituído pela Lei nº 9.317/1996, dentre outras manifestações de simplificação, proporciona o pagamento mensal e único, o que reduz significativamente os deveres instrumentais tributários previstos no regime comum de tributação.

Outro mecanismo voltado à ideia de simplificação são as Plantas Fiscais de Valores, que padronizam a avaliação dos imóveis para fixar a base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Menciona-se, ainda, a possibilidade de adoção do regime de Lucro Presumido para fins da apuração do Imposto sobre a Rendas das Pessoas Jurídicas, que simplifica o cumprimento das obrigações por empresas de médio porte ao reduzir a complexidade da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), estabelecendo presunções legais para aferição da base de cálculo. Todas são hipóteses de normas cujo objetivo é simplificar a relação fisco e contribuintes, tanto na gestão como no recolhimento de tributos.

Também sobre o tema, e mais recentemente, foi publicado o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, instituído pela Lei Complementar 199/2023, que se propõe a diminuir os custos operacionais associados ao cumprimento das obrigações tributárias.

No mesmo sentido da simplificação, e observando o aspecto da praticidade (ou praticabilidade) que se relaciona com a criação de mecanismos de racionalização da atividade fiscal, convém citar que o STF já validou a compatibilidade com a Constituição Federal o uso de presunções como medida para auxiliar a atividade tributária do Ente Fazendário ao mesmo tempo em que favorece o exercício da atividade econômica pelos contribuintes, desde que respeitados os limites constitucionais. É exemplo a Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADIN 1.851-4/AL,

julgada em agosto de 2002, quando a Corte Suprema deixou clara a constitucionalidade do regime de substituição tributária:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (STF. ADI 1851, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08-05-2002, DJ 22-11-2002 PP-00054 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060)

Note-se que, no julgado destacado, a Corte não vislumbrou ofensa à Constituição Federal o uso de presunções em matéria tributária, e, embora não seja expresso quanto ao uso do regime tributário para fins de simplificação, é possível inferir que é o valor jurídico subjacente e direcionou a interpretação constitucional ao considerar que a sistemática propiciava “maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação”.

E essa leitura conduz a uma inafastável conclusão: a simplificação tributária não é destinada a favorecer apenas ao contribuinte, mas, também, representa um mecanismo estratégico e que beneficia à administração pública. Isso porque, por vezes, o custo da fiscalização de uma norma tributária complexa pode superar a

receita decorrente do tributo fiscalizado. Como ocorre no caso do ISSQN, que diversos municípios deixam de fiscalizar o tributo em razão dos elevados custos envolvidos⁴⁰. Onofre Alves Batista Júnior (2020. Pág. 89) expõe o problema de forma didática:

Os municípios menores, como notório, têm dificuldade enorme de cobrar impostos Municipais próprios em razão dos seguintes fatores, dentre outros: (1) captura facilitada do poder político por contribuintes locais; (2) embaraço técnico (exemplo: enorme dificuldade de se firmar o valor venal de imóveis, sempre defasado e enfrentando resistências locais); (3) máquina política e burocrática exagerada e sem condições técnicas de atuar etc.

Mais de 5.000 Municípios brasileiros, portanto, tem prefeitos, vice-prefeitos, vereadores, secretários municipais e, para exercer seu poder de tributar, são obrigados a contar com servidores (fiscais) especializados. O somatório dos gastos com essas estruturas, muitas vezes precárias, provoca um custo administrativo para o país monumental.

Com efeito, a existência de mecanismos de simplificação tributária, embora sirva diretamente aos contribuintes, é um importante instrumento em favor da administração fiscal na perspectiva de demandar menores investimentos na estrutura de fiscalização e arrecadação dos tributos.

Casalta Nabais (2004. Pág. 621), analisando a questão da supercomplexidade dos sistemas tributários, sugere como possível solução a utilização de técnicas de simplificação, como a generalização ou standardização, a fim de tornar o direito tributário “praticável”, e menos oneroso à administração fiscal:

O recurso às técnicas de simplificação em sede de elaboração das leis fiscais, as quais, por via de regra, são limitadoras dos requisitos materiais da imposição. Todavia, perante a supercomplexização, incoerência e inadaptabilidade da avalanche de normas jurídico-fiscais, que suportam os actuais sistemas fiscais dos países desenvolvidos, raramente a praticabilidade se conseguirá apenas pela via do reforço da capacidade da administração, exigindo-se antes que se enfrente com coragem e determinação o problema da efectiva simplificação das leis fiscais, tanto no sentido material relativo ao sistema fiscal no seu conjunto de impostos que harmonicamente devem integrar, como no sentido formal concernente às regras de aplicação dos impostos, mormente as relativas ao conjunto de obrigações e competências tributárias em sede de liquidação e cobrança dos mesmos e à organização da administração fiscal.

Verifica-se, assim, um consenso doutrinário, administrativo e jurisprudencial quanto à necessidade de tornar o direito tributário mais simples, acessível e eficiente - tanto no aspecto normativo quanto operacional da aplicação da norma jurídica. Razão pela qual, ao longo do tempo, passaram a ser comuns o uso de medidas administrativas e legais no sentido de atenuar a incontroversa complexidade do

⁴⁰ Auditoria do TCE-ES, de 2019, concluiu que 87% dos municípios do Espírito Santo não fiscalizam o ISSQN

modelo brasileiro, contudo, por serem ações pontuais e tratando de situações específicas, não foram aptas a pôr fim ao problema.

Em resumo, o conceito de simplificação tributária nos conduz a observar uma convergência entre a expectativa social, as contribuições doutrinárias e as diretrizes jurisprudenciais em torno da necessidade de um sistema tributário mais simples, funcional e justo. Tal aspiração impõe ao legislador o dever de formular normas claras, dotadas de aplicabilidade prática, capazes de promover uma relação mais equilibrada entre o Fisco e os contribuintes. Trata-se de buscar uma legislação que, além de assegurar eficiência econômica e eficácia arrecadatória, contribua para a redução da burocracia excessiva que onera tanto os administrados quanto os próprios entes da Administração Tributária. A simplificação, nesse contexto, não é apenas uma medida de racionalização, mas um vetor essencial para a concretização de um sistema tributário mais justo, equitativo e condizente com os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia e da legalidade.

3.2 Conceito justiça fiscal.

Como visto, não se pode pensar em simplificação dissociada do conceito de justiça fiscal. A própria Emenda Constitucional nº 132/2023, ao inserir os §3º no artigo 145 na CFRB/88, passou a prever, expressamente, a inclusão do princípio da justiça fiscal logo após o de simplicidade. Opção legislativa que nos conduz a trazer algumas considerações sobre o conceito de justiça fiscal.

O conceito de justiça, embora remeta à ideia de virtuosidade, carrega consigo uma profundidade de significado que torna desafiador atribuir um conceito específico. Não por outro motivo, Tipke afirma que a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, entretanto, também, o mais abstrato.

Já segundo Miguel Reale (2004)⁴¹, o conceito de justiça é um para cada tempo histórico:

É por tais razões que, em minhas últimas indagações filosóficas, tenho me referido ao “a priori cultural”, como condição primeira do conhecimento, não me contentando com a dominante afirmação de que o ser humano é “um ser histórico”: antes de ser histórico, é um ser cultural, quando este começa a adquirir consciência de si mesmo, e a palavra se converte em signo da linguagem, fruto mnemônico primordial que se confunde com a ciência mesma.

⁴¹ Disponível em: <https://www.miguelreale.com.br/artigos/varjust.htm>. Acesso em 30/10/2023

Nessa ordem de ideias, é natural que nunca nos satisfaça a última visão da justiça, a que não mais corresponde aos horizontes e às exigências de uma época que não se está mais vivendo.

Se a justiça, como escrevi em 1953, ao redigir a última página de meu curso de Filosofia do Direito, é “a constante coordenação racional das relações intersubjetivas, para que cada homem possa realizar, livremente seus valores potenciais visando a atingir a plenitude de seu ser pessoal, em sintonia com o da coletividade”, a conclusão implícita dessa antiga afirmação é a de que “cada tempo histórico tem o seu conceito de justiça”.

Isso não quer dizer que a nossa noção de justiça surja de repente, lançando raízes tão somente nos derradeiros acontecimentos históricos, pois jamais nos livramos de nosso passado, no qual já se achava em germe o nosso presente, muito embora condicionado por aquilo que “ex novo” se lhe acrescentou de maneira imprevisível.

No fundo, a história da justiça é a história de nossas carências, daquilo que falta ao indivíduo e à coletividade para que ambos se realizem na plenitude de seus valores éticos e existenciais. No âmago da idéia de justiça há sempre um sentimento de carência, tudo dependendo de ter-se ou não ciência dela.

Para Kelsen (1998. Pág. 177), a justiça é um conceito subjetivo e relativo, que pode variar de pessoa para pessoa, de cultura para cultura e de época para época. Portanto, ele acreditava que o direito não deveria ser baseado em noções subjetivas de justiça, mas, sim, em normas jurídicas claras e hierarquicamente organizadas.

A amplitude do conceito de justiça e a inexistência de uma uniformidade também leva a um elevado grau de subjetividade quando se busca estabelecer o conceito de justiça fiscal. Nesse sentido, são elucidativos os ensinamentos do professor Saldanha Sanches (2010) que, por razões metodológicas, restringe a definição nos seguintes termos:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o de justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos.

E para ilustrarmos essa pluralidade de significados pontuada pelo escritor português, podemos indagar: o que representa uma tributação justa para o contribuinte e, por outro lado, para o Fisco? Tal concepção seria conflitante ou harmônica?

Não cabe ao presente estudo uma conclusão sobre tais questões, apresentadas como evidência da premissa inicial do tópico justiça fiscal. Todavia, é razoável considerar que as percepções sobre o tema seriam distintas, talvez antagônicas, porém ambas estariam firmadas no conceito de igualdade e na premissa

aristotélica de "devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade".

Ou seja, mesmo diante de interesses convergentes, a saber: promover fontes de financiamento à atividade estatal, não seria surpreendente uma polarização de conceitos. O que releva, em si, abrangência do conceito.

Sobre o tema, precisas são as ponderações do professor Onofre Alves Batista Júnior (2020. Pág. 764) que, citando Hans-Jürgen Papier, disserta sobre a concepção de justiça o âmbito tributário:

no Estado Tributário, a questão da justiça emerge dos debates acerca do modelo de tributação que se pretende adotar, a partir do momento que é no desenho do sistema tributário que se definem questões como a de "quanto cada contribuinte deve pagar"; "quais desigualdades de renda e riqueza admissíveis"; "para que deve ser usado o dinheiro"; "quem deve ser isento de tributos" etc.

Nesse compasso, uma questão elementar baliza fundamentalmente as decisões acerca do sistema tributário e tem relação direta com a concepção de justiça abraçada pelo Estado Tributário: afinal, "o que deve o governo prestar com o dinheiro dos impostos"? Todas essas questões inequivocamente relacionadas e não se pode responder a uma delas sem se ter a respostas para as outras.

Uma outra forma de analisar a justiça fiscal é por meio de sua relação com a promoção da justiça social. Nessa visão, a tributação deve ser um instrumento de redistribuição de renda, de modo que os mais ricos paguem mais impostos do que os mais pobres. A justiça tributária, sob essa visão, é alcançada quando os mais ricos contribuem de forma proporcionalmente maior para o financiamento do Estado. Com esses recursos, o Estado pode oferecer melhores serviços públicos e subsídios para os mais pobres, o que contribui para a redução das desigualdades sociais.

Nesse embate de percepções, compete ao presente estudo traçar uma linha minimamente objetiva, permitindo refletir e desenvolver sobre a problemática posta, o que nos conduz a reduzir a margem de subjetividade sobre o conceito de justiça fiscal, apoiando-se em critérios objetivos extraídos do arcabouço constitucional vigente, que encampa ordens de igualdade, transparência, solidariedade e aspectos distributivos da carga fiscal, de acordo com a capacidade de cada cidadão.

Logo, diante do sentido amplo da expressão, e com vistas a conferir objetividade no estudo da matéria, pode-se socorrer dos princípios e regras constitucionais aplicáveis ao direito tributário, notadamente equidade, capacidade econômica e não-confisco, para definir-se um conceito de justiça fiscal.

Dessa maneira, observa-se que, no preâmbulo da Constituição Federal, estão dispostos os valores supremos da sociedade brasileira, e lá constam colocadas a justiça e a igualdade. O artigo terceiro estabelece como objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que busque garantir o desenvolvimento e erradicar as desigualdades sociais.

O artigo 145, §1º da Constituição, por sua vez, ao introduzir os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, estabelece que, “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”

O artigo 150, IV da Carta Magna veda a utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, impede a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Esse trinômio constitucional perfaz as premissas norteadoras do ideal de justiça fiscal no Sistema Tributário Constitucional Brasileiro, a saber: igualdade, capacidade econômica do contribuinte e não confisco.

No Brasil, a igualdade é um princípio fundamental, previsto na Constituição Federal de 1988. O artigo 5º, *caput*, da Constituição estabelece que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, inclusive tributária. O artigo 150, I, da Constituição, por seu turno, proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Assim, no tocante à equidade tributária, será justa a tributação que promova uma divisão equânime da carga tributária, do ponto de vista da isonomia material, dos encargos tributários e, ao mesmo tempo, não sacrifique o patrimônio do cidadão em níveis confiscatórios.

A capacidade econômica, ou contributiva, remete ao conceito de igualdade. Para Tipke (2012. Pág. 31), refletindo sobre a justa participação do ônus tributário, afirma que todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto.

Para ele, em matéria tributária, a capacidade contributiva assume o papel do princípio da igualdade, de sorte que o adimplemento desse princípio se traduz em justiça fiscal.

Lembre-se, ainda, o fundamento da solidariedade previsto no artigo 3º da Constituição de 1988, na perspectiva de que todos devem ser chamados a contribuir na manutenção das estruturas públicas de Estado, voltadas a sustentar o Estado de

Bem-Estar Social e garantir o aspecto redistributivo da carga fiscal. Nesse sentido, cita-se, mais uma vez, a obra de Piketty (2014), que analisa a questão tributária e de justiça fiscal sob a ótica de seu caráter redistributivo e da consecução do bem comum.

Por fim, e não menos importante no contexto do debate sobre justiça fiscal, é imprescindível destacar a transparência e o direito à informação, consagrados no artigo 5º, inciso XIV, da Constituição Federal de 1988, como pilares fundamentais para a promoção de uma justiça fiscal efetiva. Somente com a ampla difusão da informação tributária — que abrange desde os custos suportados por cada contribuinte até a destinação final das receitas arrecadadas — é possível assegurar a equidade na tributação. A transparência permite que os cidadãos tenham plena compreensão de suas obrigações fiscais e do uso que o Estado faz dos recursos públicos, o que é essencial para fomentar a confiança no sistema tributário e para garantir que a carga tributária seja distribuída de maneira justa e proporcional, respeitando os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva.

Ancorado nesses preceitos, e para os fins da presente pesquisa, a justiça fiscal deve ser compreendida a partir do princípio da capacidade contributiva, como desdobramento do objetivo de igualdade identificado no preâmbulo constitucional, sendo vedada a insuportabilidade da carga tributária⁴² e somado aos ideais de solidariedade e transparência do ônus tributário.

A conjugação desses conceitos fornece uma concepção objetiva da ideia de justiça fiscal, que passou a constar literalmente no contexto constitucional, e que se relaciona com o alcance do bem comum e a redistribuição de riquezas para erradicação das desigualdades sociais.

3.3 Simplificação tributária como instrumento de justiça fiscal.

Diante da reconhecida complexidade do sistema tributário brasileiro, a simplificação surge não apenas como uma medida de eficiência administrativa, mas como um elemento crucial para promoção da justiça fiscal. Nesse sentido, a introdução do parágrafo terceiro ao artigo 145 da Constituição Federal, que visa a simplificação tributária, deve ser interpretada em conjunto com os demais princípios da isonomia, capacidade contributiva e da promoção da justiça fiscal prevista no

⁴² STF. ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-06 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237

mesmo dispositivo. Casalta Nabais (2004. Pág. 621), tratando sobre regras de praticabilidade tributária, há muito já lecionava a correlação entre normas simplificadoras e justiça fiscal:

Por outras palavras, a justiça fiscal e a praticabilidade não são incompatíveis, constituindo esta a uma das actuais vias – e, por certo, não das menos importantes – de realização daquela. Daí que, por detrás da praticabilidade, mormente da simplificação das leis fiscais, ainda esteja o apelo à justiça fiscal, valendo actualmente a divisa duma “justiça fiscal através da simplificação fiscal”.

O novo parágrafo constitucional reflete, portanto, a pretensão de tornar o sistema tributário mais eficiente e menos complexo, facilitando tanto o cumprimento das obrigações tributárias tanto pelos contribuintes quanto para a administração e fiscalização por parte do Estado. A questão sobre justiça fiscal, por sua vez, deve ser abordada pela perspectiva de uma maior progressividade na tributação, tributando mais quem pode pagar mais e menos quem tem menor capacidade contributiva, mas, também, oportunizando o dever de conformidade fiscal sem a incidência de custos exorbitantes. Esses fatores somados garantem a distribuição da carga tributária de forma equitativa, contribuindo para a redução das desigualdades sociais e econômicas.

Ou seja, a justiça fiscal demanda não apenas normas equitativas, mas um ambiente normativo que possibilite a todos os sujeitos passivos a conformidade com o ordenamento, sem que isso represente ônus desproporcional. Estabelecidas tais premissas, passamos a correlacionar os temas de simplificação e justiça fiscal, observando os efeitos decorrentes da complexidade do Sistema Tributário no déficit de justiça fiscal vislumbrando no modelo brasileiro e em sua incapacidade de promover o bem-estar a ser perseguido.

De início, uma constatação notória se impõe: se a capacidade contributiva representa a capacidade de pagar tributos, a manutenção de um sistema tributário complexo, de difícil compreensão e de cumprimento oneroso revela um padrão inatingível para os contribuintes de menor porte. Para os contribuintes de maior capacidade econômica, tal complexidade impõe a necessidade de despesas elevadas com assessoria tributária, visando à conformidade fiscal. Essa assimetria, por si só, evidencia a natureza excludente do regime tributário atual, que não valoriza a equidade de tratamento entre os contribuintes e, conseqüentemente, compromete o princípio da justiça fiscal. A simplificação do sistema é, portanto, uma necessidade urgente, não apenas para reduzir os custos de conformidade, mas também para

garantir que todos os contribuintes possam cumprir suas obrigações fiscais de forma justa e proporcional, respeitando o princípio da igualdade tributária consagrado na Constituição.

Sob outra perspectiva, essa opacidade do sistema brasileiro prejudica significativamente a transparência em relação ao valor dos tributos pagos e à destinação dos recursos arrecadados. É importante lembrar que o princípio da transparência foi incorporado na Constituição Federal em posição imediatamente anterior à menção à justiça fiscal. Isso nos conduz a observar que a falta de clareza nos processos tributários compromete a capacidade de controle social e impede a análise adequada de aspectos relacionados à legitimidade e equidade da tributação.

Como destaca Antônio Correia de Lacerda (2019), a ausência de transparência mitiga a própria cidadania fiscal e a possibilidade do cidadão médio participar da discussão acerca da tributação:

nosso modelo tributário regressivo, incidindo fortemente sobre o consumo e produção – e não sobre a renda e a riqueza- além de contribuir para uma maior concentração de renda, sobrecarrega o chamado “custo Brasil”, prejudicando o crescimento da atividade e a realização de investimentos. Há que se buscar, no âmbito de uma profunda reforma tributária, uma simplificação dos impostos, visando, além de maior justiça social, um sistema mais dinâmico, transparente e eficiente.

Sobre essa falta de transparência, vale rememorar os dados da Receita Federal⁴³ ao analisar a arrecadação, em que é possível observar que quase metade do valor é decorrente de tributos indiretos, e que, por tal natureza, torna inacessível ao cidadão, contribuinte de fato, ter ciência do valor o qual efetivamente está desembolsando para o financiamento da atividade estatal.

Essa invisibilidade tributária corrói a legitimidade do sistema e reforça seu caráter regressivo. Regras tributárias complexas proporcionam, ainda, “brechas” fiscais apenas acessíveis a contribuintes de maior poder econômico, enquanto aqueles com menos conhecimento ou recursos sujeitam-se a uma carga tributária desproporcional.

O peso da carga tributária também é uma indicação do déficit de justiça fiscal e fonte de desigualdade social, conforme podemos verificar no comparativo abaixo:

⁴³ Ministério da Economia. CETAD- Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência. Atualizado em 30/12/2022. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em 06/07/2023

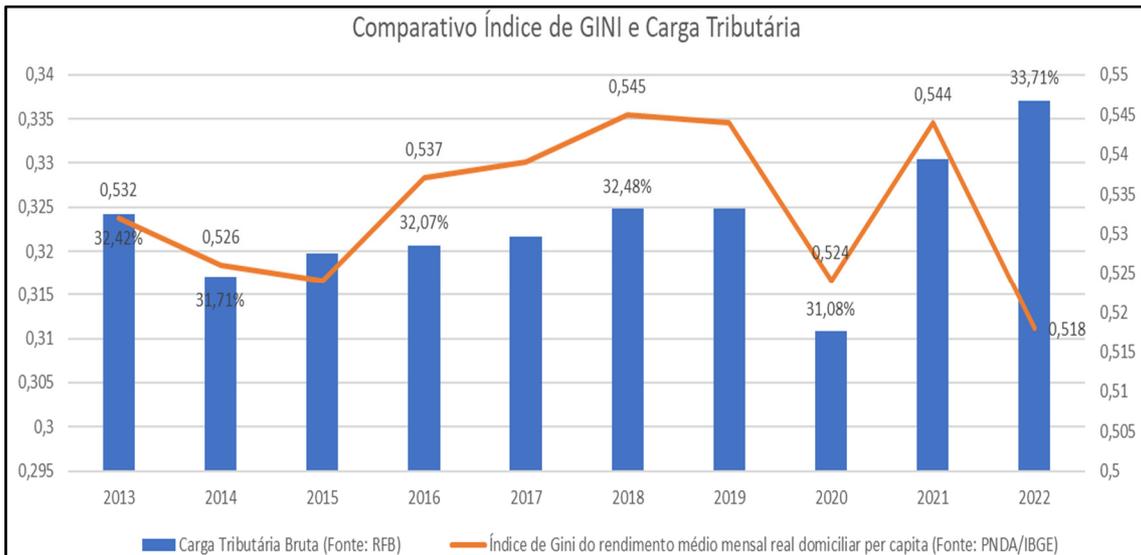


Tabela 03 - Comparativo do índice de GINI e Carga Tributária

Fonte: PNAD Contínua/IBGE⁴⁴ e Receita Federal do Brasil

Elaboração: próprio autor.

Como adverte o gráfico supra apresentado, em geral, e na série histórica analisada, o aumento da carga tributária foi acompanhado de um aumento do Índice de GINI, medida que afere a desigualdade entre determinados grupos. Com exceção do ano de 2022, sempre que a carga tributária aumentou foi observado um aumento da desigualdade, considerando o rendimento médio mensal real domiciliar aferido pelo IBGE, ao tempo em que, nos exercícios em que verificada uma redução da carga tributária total bruta, houve uma redução do indicador de desigualdade.

A comparação do peso da carga tributária com o Índice de GINI, por si, não é suficiente para concluirmos que sempre que houver redução da carga tributária haverá redução das desigualdades, até mesmo porque demandaria a análise de outros indicadores e fatores sociais, mas é um parâmetro inicial para abordagem do tema e não pode ser desprezado.

Simplificar o sistema tributário, portanto, torná-lo-á mais transparente e acessível, facilitando sua compreensão e o cumprimento das obrigações fiscais. No entanto, não deve comprometer outros aspectos relacionados aos princípios da justiça fiscal, tais como a capacidade contributiva. Ajustar as alíquotas, eliminar isenções fiscais injustas e implementar políticas que promovam a equidade são passos essenciais para alcançar uma justiça fiscal adequada. Não por outra razão, a EC nº

⁴⁴ PNAD Contínua/IBGE. Rendimento de todas as fontes 2022. Disponível em:

https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv102000_informativo.pdf. Acesso em 15/11/2023

132/2023, recentemente promulgada, expressamente aponta como motivação para reforma do Sistema Tributário Nacional a necessidade de simplificação.

A controvérsia doutrinária quanto à relação entre simplificação e justiça fiscal não é recente. Mizabel Derzi, citada por Regina Helena Costa (2007. Pág. 380), lembra que a justiça individual resta prejudicada quando se busca regras de simplificação.

o relevo ou mesmo primado que o princípio técnico da praticabilidade deve assumir nos sectores jurídicos dominados pela fenomenologia da massificação, como é paradigmaticamente o do direito dos impostos, é ainda, ao fim e ao cabo, um requisito dos próprios princípios materiais, sobretudo do princípio da igualdade que, deste modo, se tem de contentar ou autolimitar para poder se exequível e praticável. Por outras palavras, a justiça fiscal e a praticabilidade não são incompatíveis, constituindo esta uma das actuais vias - e, por certo, não das menos importantes - de realização daquela. Daí que, por detrás da praticabilidade, mormente da simplificação das leis fiscais, ainda esteja o apelo à justiça fiscal, valendo actualmente a divisa duma "justiça fiscal através da simplificação fiscal"

Em resumo, a complexidade e a falta de transparência no sistema tributário prejudicam não só a percepção de justiça fiscal, mas, também, a legitimidade das políticas tributárias. Inexiste justiça fiscal quando a complexidade da legislação torna inacessível o conhecimento pleno das regras tributárias e coloca em situação de vantagem tributária aqueles contribuintes que detêm poder econômico de manter grandes estruturas de conformidade fiscal. Por isso, afirma-se que a simplificação e a justiça fiscal estão interligadas, uma vez que um sistema tributário complexo mina a possibilidade de falarmos em justiça fiscal.

Por outro lado, cabe a menção à premissa de Casalta Nabais (2004. Pág. 620), quando afirma que o legislador, ao tentar estabelecer regras complexas com a finalidade de alcançar todos os possíveis eventos tributários, onera o custo de apuração e fiscalização dos tributos, além de permitir lacunas na norma, conduzindo ao resultado oposto daquele esperado. Acertada, pois, a conclusão do autor português, na medida em que há justiça quando há igualdade no ônus tributário, e se apenas grandes contribuintes, com grandes estruturas de assessoria tributária, são capazes de compreender a norma posta, não há justiça ou igualdade na distribuição do ônus tributário.

No mesmo sentido, Regina Helena Costa (2007. Pág.382), estudando o tema, assevera que de nada adiantaria falar numa justiça tributária intangível, etérea, autêntico devaneio de um ordenamento jurídico cuja aplicação não leva em conta os valores que a compõem. Pela mesma razão, a simplificação da matriz tributária

proporciona justiça fiscal ao viabilizar uma maior previsibilidade e segurança jurídica das relações tributárias. Regras e procedimentos mais simples tornam acessíveis as obrigações tributárias, e ao contribuinte é dado o conhecimento de todas as repercussões de sua atividade.

Ao simplificar, o legislador promove justiça fiscal, na medida em que possibilita, ao menos, a efetivação de uma igualdade geral (Ávila. 2005. Pág. 124), a qual, apesar de se afastar da verificação individual de cada contribuinte, reflete uma média dos casos reais, proporcionando menos distorções do que aquelas observadas em um sistema complexo que almeja verificar individualmente a situação de cada contribuinte. Nessa ordem de ideias, e retomando os sempre valiosos ensinamentos do professor Casalta Nabais (2004. Pág. 620):

“numa manifestação do conhecido fenômeno expresso no brocardo latino ‘summa injuria’, ou no ditado popular ‘o ótimo é inimigo do bom’, uma tributação preocupada com a busca maximalista da justiça fiscal, assente numa capacidade contributiva efectiva dos contribuintes a apurar em termos personalizados no respeitante ao(s) imposto(s) sobre o rendimento dos indivíduos, pode precisamente conduzir ao resultado oposto, por deficiências inultrapassáveis na sua aplicação e execução.”

Klaus Tipke (2002. Pág. 38) segue a mesma orientação quando, ao tratar de capacidade contributiva, assevera:

“Se o princípio da capacidade contributiva fosse minuciosamente aplicado por lei altamente diferenciadas, as leis tributárias não poderiam ser aplicadas isonomicamente pelas autoridades fazendárias com emprego razoável de pessoal e tempo, uma vez que tais autoridades têm milhões de contribuintes para fiscalizar. O princípio da isonomia da tributação seria violado. Por isso, embora o princípio da capacidade contributiva se prenda à capacidade contributiva individual, é permitido, dentro de certos limites, que a lei tipifique certos casos mediante comuns desconsiderando todos os desvios do caso concreto.”

As palavras dos professores citados elucidam o ganho proporcionado pela simplificação de regras fiscais, conferindo racionalidade ao modelo, com menos distorções, tornando possível uma efetiva isonomia de tratamento. Essa também é a conclusão de Regina Helena Costa (2007. Pág.407):

A justiça tributária revela-se como meta a atingir por meio dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco – todos desdobramentos da isonomia. Impõe uma tributação de boa qualidade, exercida mediante uma legislação clara e um sistema de tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação. Como objetivo último, a qualidade de vida do cidadão-contribuinte, impositiva do respeito a seus direitos.

Da mesma forma, a transparência e a redução de custos de conformidade fiscal são benefícios decorrentes da simplificação tributária, tornando o sistema mais eficiente tanto para os contribuintes, quanto para o ente federativo competente. Um outro reflexo da simplificação, e decorrente de todos os anteriormente abordados, é a melhoria do custo de conformidade, o que impacta na percepção de justiça fiscal, na medida em que promove uma alocação de recursos mais eficiente, melhoria no ambiente de negócios, induzindo o desenvolvimento econômico nacional, e, por consequência, melhora o sentimento de bem-estar social.

Enfim, é a simplificação tributária um instrumento da justiça fiscal, das quais podemos sintetizar busca pela racionalidade, compreensão e exequibilidade das leis fiscais, eficiência da atividade administrativa e na atividade do setor privado. Fatores que estimulam e contribuem para a compreensão e o cumprimento da norma por todos, e, conseqüentemente, privilegiando aspectos da justiça fiscal como isonomia e capacidade contributiva.

Das exposições apresentadas, pode-se inferir que, apesar de não ser um meio direto à concretização do princípio da capacidade contributiva e da isonomia, a simplificação tributária é um subproduto de tais princípios, e compatível com o ideal de justiça fiscal e um dos meios de sua realização.

3.4 Exemplos de simplificação tributária adotados em outros países.

Cientes da imprestabilidade de um sistema complexo, e observando a experiência internacional, é constatado que a simplificação tributária é um caminho viável e desejável para melhorar a eficiência e a equidade dos sistemas fiscais. Diversos países já demonstraram a preocupação com a modelagem de uma política fiscal mais simples, sendo incentivados, inclusive, por organizações internacionais⁴⁵ a busca por uma forma de melhorar a eficiência e a transparência do sistema tributário.

Isso porque, como visto, a simplificação promove economia com custos de conformidade, reduz evasão fiscal, fomenta investimentos privados e, ao mesmo tempo, proporciona a equidade e a eficiência na arrecadação de impostos.

Em contraposição, a complexidade coloca em risco o cumprimento integral das regras fiscais, uma vez que parte dos contribuintes não compreenderá plenamente as suas obrigações e cometerá erros, enquanto outros, simplesmente, ignorarão. Além

⁴⁵ BRYS, B.; PERRET, S; THOMAS, A.; O'REILLY, P. Tax Design for Inclusive Economic Growth. OECD Taxation Working Papers nº 26, 2016. <https://doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>.

disso, as possibilidades de evitar ou evadir impostos aumentam e encorajam os contribuintes a gastarem ainda mais recursos na redução da sua fatura fiscal.

Como mais um dado negativo, um sistema complexo exige uma maior quantidade de recursos da administração estatal para prevenir e detectar fraude fiscal, o que reduz a quantidade de recursos disponíveis para o desenvolvimento da atividade-fim do Estado.

Ninguém é beneficiado por um sistema complexo.

Sob a perspectiva de identificar qual a proposta de simplificação tributária mais eficiente, a experiência internacional indica o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) como um recorrente paradigma a ser adotado, por consolidar os principais objetivos de uma estrutura fiscal mais eficiente.

É o mais palpável dos benefícios ao diminuir a quantidade de impostos que empresas e indivíduos precisam lidar, ter por natureza a eliminação de impostos em cascata, pois incidente sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia de circulação e com direito a deduções de impostos pagos nas etapas anteriores, e promover transparência, por se tratar de um imposto de fácil compreensão, tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais.

Some-se a essas vantagens, a redução de custos de conformidade para as empresas, o IVA pode reduzir significativamente esses custos, uma vez que os processos de contabilidade e relatórios fiscais se tornam mais simples e diretos. Além disso, a estrutura de deduções permite que as empresas recuperem parte do pagamento do IVA nas suas compras, tornando o sistema mais neutro e efetivo.

Entre os países que adotam o IVA, têm-se os países membros da União Europeia (UE), que adotaram essa sistemática de apuração e recolhimento fiscal para permitir uma melhor harmonização fiscal no mercado único.

Um modelo a ser citado é a Índia, país em desenvolvimento como o Brasil, e que atualizou seu sistema tributário para estabelecer o Imposto sobre Bens e Serviços (Goods and Services Tax - GST) na reforma tributária de 2017, alterando vários impostos indiretos existentes, e tornando-se um exemplo de sistema unificado de imposto sobre o valor agregado aplicado em todo o país.

Dados da Ambimaq⁴⁶ apontam que a reforma tributária da Índia consolidou 17 tributos federais e subnacionais em um único imposto, o GST.

⁴⁶ <http://reformatributaria.abimaq.org.br/externo/>. acesso em 18/10/2023

Em reforço ao êxito da reforma indiana, estudo do pesquisador Guilherme Medeiros (2022. Pág. 13), sugere que a reforma tributária levada a efeito em 2017 pela Índia, muito embora sujeita a críticas e à necessidade de melhoria em diversos pontos, endereçou problemas internos decorrentes da repartição de competências entre União Federal e Estados, além de trazer aprimoramentos ao sistema de tributação do consumo naquele país, tornando seus produtos mais competitivos não apenas dentro do seu território, mas também em relação às suas exportações.

Assim, e confirmando as conclusões do pesquisador Guilherme Medeiros (2022. Pág. 13), informações obtidas em relatório do Banco Mundial de 2018⁴⁷, sugerem êxito na introdução do GST na Índia, desempenhando um papel importante no avanço da eficiência do seu sistema tributário, e auxiliando na promoção de um ambiente de negócios mais simples e acessível. Essa sistemática acompanhou a tendência global em direção aos sistemas de impostos sobre o valor agregado como uma maneira de simplificar e racionalizar a tributação de bens e serviços.

Tal qual a Índia, em 2019, foi estabelecido o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Angola. De acordo com Gilson de Queiroz Júnior (2023), quando fora instituído, teve por objetivo modernizar o sistema tributário angolano, diversificar as fontes de receitas públicas e melhorar a eficiência e equidade do sistema tributário do país.

Amílcar Nunes, sócia da EY, ao analisar a implementação do IVA no país africano em 2022⁴⁸, afirma que a ordenação proporcionou um incremento da arrecadação daquele país, além de uma maior formalização das empresas, o que sugere um êxito da nação ao optar pela adoção do IVA como modelagem para fins de apuração e recolhimento dos tributos sobre o consumo. De acordo com o relatório da consultoria:

Efectivamente, o montante arrecadado em 2021 em termos de receita de IVA, ascendeu a cerca de 27% do valor total da receita fiscal, não petrolífera, cobrada pelo Estado Angolano, o que atesta, de sobremaneira, o enorme impacto da introdução do novo imposto. De igual modo, outras das virtudes do Imposto Sobre o Valor Acrescentado que se traduziu num factor crítico de sucesso, consistiu numa maior formalização da economia, trazendo operadores para o circuito económico dos bens e serviços, instituindo a factura e outros documentos equivalentes como garante de um sistema fiscal assente

⁴⁷ Dados do relatório Doing Business do Banco Mundial, ano base 2018, colocam a Índia como um dos 10 países que mais melhoraram o ambiente de negócios.

⁴⁸ Nunes, Almycar. A propósito dos três anos da implementação do IVA em Angola. 2022. Disponível em: https://www.ey.com/pt_ao/tax/a-proposito-dos-tres-anos-da-implementacao-do-iva-em-angola#:~:text=No%20passado%20dia%201%20de,econ%C3%B3micos%20e%20o%20Estado%20Angolano.. Acesso em 01/12/2023.

na manutenção de um princípio de neutralidade da carga fiscal até à fase do consumo final

Assim, as informações coletadas indicam que a reforma tributária implementada, ao adotar um sistema de tributação sobre o valor agregado, teve um impacto positivo, aumentando a eficiência e impulsionando a economia do país.

Por fim, outro caso a ser citado, é a reforma tributária ocorrida na Austrália, em 2000, quando substituiu os impostos estaduais por um sistema nacional único sobre bens e serviços, nos moldes do GST, através do qual os recursos são recolhidos pelo governo federal, mas destinados aos estados (Silva. 2009. Pág. 168).

Como se constata, os modelos internacionais observam o formato do IVA para fins de política fiscal. Não por outro motivo, a OCDE, em 2017, publicou as Diretrizes Internacionais do VAT/GST, em que apresenta padrões para estruturação e tratamento do IVA, como a não cumulatividade, base de incidência ampla, alíquota única e uniforme, restrições à concessão de benefícios fiscais, e tributação no destino. Ao tratar dos objetivos na adoção do IVA como política fiscal, a OCDE enumera:

Neutrality: Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.

Efficiency: Compliance costs for businesses and administrative costs for the tax authorities should be minimised as far as possible.

Certainty and simplicity: The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where, and how the tax is to be accounted.

Effectiveness and fairness: Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimised while keeping counteracting measures proportionate to risks involved.

Flexibility: The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments.⁴⁹

⁴⁹Neutralidade: A tributação deve buscar ser neutra e equitativa entre as formas de comércio eletrônico e entre as formas convencionais e eletrônicas de comércio. As decisões empresariais devem ser motivadas por considerações econômicas, e não fiscais. Contribuintes em situações semelhantes realizando transações semelhantes devem estar sujeitos a níveis de tributação semelhantes.

Eficiência: Os custos de conformidade para as empresas e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados tanto quanto possível.

Certeza e simplicidade: As regras fiscais devem ser claras e simples de entender, para que os contribuintes possam antecipar as consequências fiscais de uma transação, incluindo saber quando, onde e como o imposto deve ser contabilizado.

Eficiência e justiça: A tributação deve produzir a quantidade certa de imposto no momento certo. O potencial de evasão e elisão fiscal deve ser minimizado, mantendo as medidas de combate proporcionais aos riscos envolvidos.

Flexibilidade: Os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos para garantir que acompanhem os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais.

Ou seja, o IVA tem por finalidade arrecadar recursos para o Estado com mínima interferência na atividade econômica (neutralidade), simples de entender e administrar (simplicidade), a tributação deve atuar em cada fase da cadeia de circulação e incidir de acordo com a riqueza agregada (não cumulatividade e justiça), e ser apta a alcançar o dinamismo da atividade produtiva e comercial (base ampla).

Os dados apresentados confirmam que a tributação indireta, baseada no IVA, é predominante no mundo. Esse estudo comparativo de política tributária, ainda que de forma breve, instrumentaliza com informações aptas a analisar as propostas de reforma tributária em implantação no Brasil, trabalho em linha com o que está sendo desenvolvido nesta apresentação.

4. A reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional 132/2023.

É incontestável a preocupação histórica com a complexidade do ordenamento jurídico tributário brasileiro, que compromete não apenas a eficiência arrecadatória, mas, sobretudo, a observância dos princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade e da justiça fiscal. Ante a necessidade de reforma estrutural do modelo direcionada ao cumprimento dos preceitos constitucionais, o legislador federal avançou nas discussões e aprovação da reforma dos tributos sobre o consumo.

Nessa perspectiva, e com vistas a continuar avançando na análise do tema, convém delinear alguns apontamentos sobre o texto aprovado no Congresso Nacional no dia 20 de dezembro de 2023, seus avanços e possíveis retrocessos.

Com base na proposta originalmente concebida pela equipe do economista Bernardo Appy, do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF, a PEC nº 45/2019, apresentado ao Congresso Nacional pelo Deputado Baleia Rossi, em abril de 2019, a reforma ganhou impulso decisivo com o reconhecimento, pelo Poder Executivo, da urgência da matéria, o que culminou em sua tramitação acelerada e posterior promulgação da EC nº 132/2023. A motivação principal de reestruturar e simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro nos impostos sobre o consumo, sem, no entanto, reduzir a carga tributária e a autonomia financeira dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas⁵⁰.

Sobre as melhorias apresentadas no novo arcabouço aprovado, talvez o esforço na simplificação seja a mais visível, pois é inegável que a consolidação e a uniformização do regramento de cinco tributos será importante vetor na redução da complexidade até então observada. A partir da criação da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) no lugar dos atuais impostos federais PIS e COFINS, e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), como substituto dos atuais ICMS (estadual) e ISSQN (municipal), ambos regulamentados com características de um tributo do tipo de Impostos Sobre o Valor Agregado (IVA), e compartilhando os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de incidência e sujeitos passivos, propõe-se a simplificação do atual quadro de intrincamento de leis. Essa reunião de tributos em dois impostos e que compartilham dos mesmos critérios de incidência, por si, é um importante avanço na redução do número de legislações sobre o tema.

⁵⁰ BRASIL, Câmara os Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2019, p22. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em 01/11/2023

É importante destacar que, ainda que a Constituição Federal reformada não mencione explicitamente a adoção do modelo do imposto sobre o valor adicionado (IVA), a justificativa da PEC nº 45/2019 e as comunicações do Ministério da Fazenda apresentadas durante o trâmite legislativo informam e registram que os novos tributos sobre o consumo terão as características do IVA, ratificando a aproximação com a opção tributária adotada pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

Ou seja, a pretensão de simplificação não é o único avanço, o modelo do Imposto Sobre Valor Agregado aproxima a política tributária nacional à dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Trata-se de uma aproximação estratégica com o modelo internacional, que reforça a previsibilidade normativa e favorece a atração de investimentos estrangeiros, na medida em que proporciona maior clareza e estabilidade quanto ao regime de incidência tributária no Brasil.

E mais, não obstante a simplificação seja o aspecto mais visível da reforma, outros avanços merecem destaque, como a adoção dos princípios da tributação no destino e da não cumulatividade. O primeiro busca enfrentar décadas de disputas federativas marcadas pela chamada “guerra fiscal”, ao estabelecer que a arrecadação do imposto ocorrerá no local de consumo dos bens e serviços. O segundo, tão menosprezado na estrutura anterior, visa assegurar que o tributo incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, eliminando a tributação em cascata, um dos maiores entraves à eficiência econômica do sistema vigente.

Também se destaca a valorização do princípio da neutralidade, concebido como diretriz para que a tributação não distorça as decisões dos atores econômicos, promovendo alocação eficiente dos recursos e respeitando a lógica de mercado. Esses princípios, ao lado da transparência e da justiça fiscal, passam a constituir fundamentos expressos do novo sistema tributário nacional.

Importante observação que se deve fazer sobre a EC nº 132/2023 concerne em destacar as inovações apresentadas logo no início do texto e que vão reconfigurar todo o aspecto axiológico do sistema tributário, a saber: a introdução na Constituição, pela primeira vez, de princípios especificamente pensados para o Sistema Tributário Nacional e a obrigatoriedade de alterações legislativas buscarem atenuar os efeitos regressivos da tributação, isso com a inclusão dos §§3º e 4º ao artigo 145 da CRFB/88. Passaram a constar no texto Constitucional a observância do princípio da

simplicidade, da transparência, da justiça fiscal, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

Com isso, o constituinte derivado impõe um compromisso com a equidade distributiva, alicerçada na capacidade contributiva e no combate às desigualdades. Trata-se de uma verdadeira inflexão de paradigma, que reconhece que a justiça fiscal não se concretiza apenas por meio de normas técnicas neutras, mas exige também um compromisso ativo com a redistribuição da carga tributária de forma proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte.

Diante desse contexto, a reforma aprovada deve ser interpretada à luz de seus princípios norteadores, como uma tentativa de reconstrução das bases estruturais do sistema tributário nacional, com o propósito de promover a racionalização normativa, o fortalecimento da justiça fiscal e a modernização institucional. Trata-se do mais abrangente esforço de revisão do modelo tributário brasileiro desde a promulgação da Constituição de 1988.

4.1. Dos novos princípios tributários.

Como já introduzido no presente trabalho, os princípios constitucionais tributários são de importância nuclear para compreensão e coesão de todo o sistema e sinalizam os valores a serem perseguidos pelo Estado. Por tal razão, é alvissareiro observar que a EC nº 132/2023, logo em seu início, introduz que o Sistema Tributário Nacional deve atender aos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente, e devem ser o norte de qualquer inovação na legislação tributária. Artigo publicado por Carla Pereira da Silva e Fabio Godoy Teixeira da Silva (2024)⁵¹, expressa a mesma percepção:

As vigas do sistema tributário foram fortalecidas pela reforma tributária de 2023 ao se registrar na Constituição Federal princípios estruturais, sendo eles: a simplicidade, a transparência, a justiça tributária, a cooperação e a defesa do meio ambiente (artigo 145 §3º). Ao mapearem os caminhos que a tributação deve seguir em sua disciplina normativa, interpretação e aplicação, tais valores compõem a estrutura do sistema, concernente a tributos reformados ou não.

Conforme analisado, a inclusão explícita desses princípios estruturais na Constituição Federal representa um avanço significativo para a consolidação de um

⁵¹ Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-simplicidade-no-sistema-processual-tributario-do-que-estamos-falando>. Acesso em: 29/07/2024

sistema tributário mais eficiente e equitativo. A reforma tributária de 2023, ao integrar valores como simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, estabelece um marco normativo robusto que guia tanto a criação quanto a interpretação e aplicação das normas tributárias. Essa base principiológica não apenas reforça a coerência e a integridade do sistema, mas também proporciona maior previsibilidade e segurança jurídica, assegurando que a tributação atenda aos objetivos sociais e econômicos fundamentais do Estado brasileiro.

Ao fixar o princípio da simplicidade, como primeiro postulado a ser observado no aspecto tributário, o novo texto constitucional cumpre um dos primeiros objetivos da reforma aprovada, que é o esforço pela simplificação do sistema, eis que, como já diagnosticado, a estrutura então vigente é complexa e inacessível. Sobre o citado princípio, Hugo de Brito Machado Segundo (2024. Pág. 19), elucida:

Pelo princípio da simplicidade, impõe-se o uso de linguagem clara e acessível, sem rebuscamentos desnecessários, e evitando-se ao máximo as remissões. Disposições que, para serem compreendidas, exigem a consulta a incontáveis outras normas, como aquelas que estabelecem que “o contribuinte referido no art. X da Lei Y, que incorrer na conduta descrita na Lei Z, sujeitar-se á às penas da Lei W”, o que é terrível para compreensão de seu conteúdo. Mas não só as normas devem ter linguagem simples: também o cumprimento de obrigações acessórias deve ser simplificado, vedando-se a adoção de formulários, guias, e documentos, cujo preenchimento seja desnecessariamente complicado.

Analisando o novo princípio, Luiz Roberto Peroba e Marco Aurélio Louzinha Betoni (2024. Pág.57) comentam que:

A adoção da “simplicidade” como princípio constitucional do Sistema Tributário Nacional traz algumas consequências práticas interessantes, na medida em que o aplicador do Direito não poderá ignorá-lo quando da análise do caso concreto, apesar de eventual ponderação com outros princípios de igual peso. Ainda que se trate de um princípio de “mão dupla”, tanto para a Administração quanto para o contribuinte, será de observância obrigatória para o legislador ordinário, sobretudo quando da criação, aplicação e interpretação das obrigações acessórias e normas que criem deveres tributários.

Portanto, com vistas a superar o problema da complexidade, com a inserção e aplicação do princípio da simplificação, a Carta Magna passa a estabelecer a diretriz de que a tributação deverá ser de fácil entendimento e acesso para todos os contribuintes, induzindo ao baixo custo de conformidade, e norteando o exercício do poder regulamentar, que, de igual modo, deverá focar normas simples, de fácil cumprimento e entendimento.

Em sequência, o novo texto constitucional nos remete à ideia de transparência, e, no âmbito tributário, pode ser considerado um desdobramento da simplicidade que

inaugurou o rol de novos princípios. Ao ser introduzido um princípio específico na reforma tributária relacionado à transparência, é reafirmado o postulado do artigo 150, §5º, segundo o qual “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”, e ao da publicidade da administração pública (art. 37, caput da CRFB/88), direcionado à atividade administrativa e legislativa, que por sua própria natureza é um ato público, e, sendo assim, se propõe a tornar acessível a carga tributária vigente, orienta a uma previsibilidade da ação fiscal, impõe a prestação de informações precisas e compreensíveis aos contribuintes, e, como resultado do somatório de todas essas características aguardadas no novo modelo tributário, promove maior segurança jurídica.

Assim, trata-se de princípio essencial para garantir a confiança e a legitimidade do sistema tributário, e importante mecanismo para redução do contencioso fiscal, uma vez que regras transparentes reduzem a probabilidade de conflitos e contestações judiciais, o que, por sua vez, resulta em um sistema mais eficaz e menos oneroso para o Estado e para os contribuintes.

Ao tratar de justiça tributária, e como já abordado em tópicos anteriores, adota-se como premissa a justa repartição do ônus tributário, ou, de forma mais técnica, a atenuação dos efeitos regressivos da carga tributária visando utilizar a tributação como um instrumento de redução das desigualdades sociais e econômicas. Ao expressamente incluir o princípio da justiça no novo texto constitucional, a tributação deverá buscar incidir sobre a demonstração de capacidade econômica. Nesse sentido, já observamos no texto da EC nº 132/2023 a pretensão de tributar expressões de riqueza tais como o pagamento de IPVA sobre embarcações e aeronaves (art. 155, §6º, III), a possibilidade do chamado “*cashback*” (art. 156-A, §5º, VIII), e a criação da cesta básica nacional (art. 8º da EC nº 132/2023). Outra referência à justiça tributária é a inserção do §4º do artigo 145 da CRFB/88, que orienta as alterações na legislação tributária a buscar atenuar efeitos regressivos.

A EC nº 132/2023 introduziu o princípio da cooperação no rol de princípios norteadores da atividade tributária, e que reflete o dever de Estado e contribuinte trabalharem em conjunto e de forma equilibrada, de modo que o contribuinte arque com a parcela do financiamento estatal que lhe é devido, e o Estado, por sua vez, assegure transparência na relação fiscal, de forma com que o contribuinte possa exercer na plenitude sua cidadania fiscal.

Trata-se de um novo princípio que, após implementado, tende a mudar a dinâmica na relação entre fisco e contribuintes, com vistas a buscar um ambiente onde todos trabalhem juntos para garantir eficiência no cumprimento das obrigações tributárias, reduzir conflitos e promover o desenvolvimento econômico.

Por fim, temos a defesa do meio ambiente como novo pilar no texto constitucional, tratando de interiorizar na relação tributária a sustentabilidade ambiental, foco de atenção das principais economias do mundo, o que abre espaço para instituição de tributos cuja regra matriz de incidência esteja relacionada com passivos ambientais decorrentes da atividade humana. Trata-se, por conseguinte, de um passo importante na atribuição de custeio, pela via tributária, de encargos socialmente suportados em razão de danos à riqueza coletiva, notadamente, os recursos naturais.

Na esteira dos novos princípios, tem-se que a implementação das novas regras provocará uma mudança na base valorativa do Sistema Tributário, pois o legislador infraconstitucional e o próprio operador do direito ficam obrigados a pensar o arcabouço fiscal com base em critérios de simplicidade, transparência, justiça fiscal, defesa do meio ambiente e neutralidade, sob pena de incorrer em vício de inconstitucionalidade.

Com essa perspectiva, e mesmo que ainda sejam inexistentes estudos contundentes quanto aos resultados econômicos do texto aprovado, inclusive por ainda aguardar a aprovação da lei complementar indicada na emenda constitucional, a presença desses princípios tributários é um notório avanço, deverá gerar impactos positivos nos textos legislativos futuros e é esperado que conduzirá a uma legislação indutora de um novo ciclo de desenvolvimento econômico.

4.2 Tributação direcionada à agenda ambiental

Digno de destaque é a preocupação do novo texto constitucional com a defesa do meio ambiente e a utilização da tributação como instrumento para reduzir o impacto da sociedade sobre os recursos naturais. Essa preocupação, que não constava originalmente nas propostas de emenda à constituição da PEC nº 45 ou da PEC nº 110, representa uma evolução significativa no tratamento da questão ambiental no contexto da reforma tributária.

Daniel Mariz Gudino e Janssen Hiroshi Murayama (2010. Pág. 440), tratando sobre tributação ambiental, ressaltam que essa é uma preocupação global:

Na esteira desse novo conceito, uma série de medidas passou a ser adotada em vários países com o fim de preservar o meio ambiente, prevenindo-o contra a ação humana. Dentre essas medidas, interessa ao presente estudo a utilização dos tributos como intervenção econômica do Estado

Logo, a inserção de dispositivos que vinculam a política tributária à sustentabilidade ambiental reflete uma tendência global de internalizar os custos ambientais nas atividades econômicas. A utilização de tributos com a perspectiva ambiental visa não apenas arrecadar recursos, mas também induzir comportamentos mais sustentáveis por parte de empresas e consumidores. Esses tributos podem ser aplicados a produtos ou atividades que geram poluição, incentivando a adoção de práticas menos prejudiciais ao meio ambiente.

No texto aprovado, ao menos seis dispositivos foram inseridos com a finalidade de promover a preservação ambiental. Além do princípio definido no parágrafo terceiro do artigo 145, também são identificados:

1. A concessão de incentivos fiscais condicionada à análise da sustentabilidade ambiental (artigo 43, §4º da CRFB/88);
2. O Imposto Seletivo (art. 153, VIII da CRFB/88);
3. A possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, III, §6º da CRFB/88);
4. A distribuição de receitas aos Municípios com base em indicadores de preservação ambiental (art. 158, §2º, III da CRFB/88);
5. A aplicação dos recursos do novo Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (art. 159-A, §2º da CRFB/88).

Esses dispositivos refletem a preocupação com a sustentabilidade ambiental e demonstram um esforço para integrar considerações ambientais à política tributária, pois visam incentivar práticas mais sustentáveis e assegurar que os benefícios fiscais e a distribuição de receitas estejam alinhados com objetivos de preservação e sustentabilidade ambiental.

Além disso, a integração da dimensão ambiental na política tributária brasileira está alinhada com princípios constitucionais preexistentes como o do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, previsto no artigo 225 da Constituição Federal. Esse direcionamento contribui com o desenvolvimento sustentável e busca contribuir para que gerações futuras possam usufruir de um ambiente saudável.

A implementação efetiva dessas medidas, entretanto, requer uma estrutura normativa clara e mecanismos de fiscalização robustos. É essencial que as normas tributárias posteriores à EC nº 132/2023 guardem fidelidade à ordem constitucional e sejam desenhadas de forma a evitar distorções econômicas e garantir que os recursos arrecadados sejam efetivamente destinados a ações de preservação e recuperação ambiental.

Em suma, a inclusão de preocupações ambientais na reforma representa um avanço ao utilizar a tributação como ferramenta de proteção ambiental elevando o sistema tributário como agente de intervenção estatal na sustentabilidade (Quintanilha. 2024. Pág. 30), o que fortalece o compromisso do Brasil com a conservação do meio ambiente, e moderniza o sistema, alinhando-o às melhores práticas internacionais e aos desafios contemporâneos.

4.3 O IVA Dual: o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social Sobre Bens e Serviços (CBS).

Em continuidade, pode-se afirmar que a expressão da simplificação é consagrada na reforma tributária como a unificação dos impostos sobre o consumo com a reunião de cinco tributos, federais, estaduais e municipais, em um novo modelo com base semelhante ao IVA adotado na maioria dos países membros da OCDE. O Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS - art. 149-B) e a Contribuição Social Sobre Bens e Serviços (CBS - art. 195, V) constituirão tributos com absoluta identidade estrutural quanto aos seus aspectos mais relevantes e deverão compartilhar os mesmos fatos geradores, base de cálculo, hipóteses de incidência e sujeitos passivos (art. 149-B, I); as mesmas imunidades (art. 149-B, II); os mesmos regimes específicos, diferenciados de tributação (art. 149-B, III c/c art. 156-A, §1º, X); as mesmas regras de não cumulatividade e creditamento (art. 149-B, IV c/c art. 156-A, VIII); devendo ter uma legislação única e uniforme (art. 156-A, §1º, IV), inclusive a respectiva instituição dos dois tributos deve ser feita pela mesma Lei Complementar (ADCT art. 124), pautados pelo princípio da neutralidade (art. 156-A, §1º), e competindo a cada ente federativo a fixação da sua alíquota por lei específica (art. 156-A, §1º, V).

Ainda com base no artigo 156-A, §1º VI da CRFB/88, o IBS e a CBS incidirão sobre uma base ampla de bens, materiais e imateriais, serviços e direitos. Tal mudança atende ao que propôs o projeto no aspecto da simplificação e, por isso, ataca principalmente a complexidade do modelo tributário em vigor, conquanto a atual

profusão de normas, alíquotas e obrigações acessórias tornou-se insuportável aos contribuintes e fonte de atraso para o país. A previsão de uma legislação única e uniforme em todo o território nacional converge para a busca de um modelo mais simples e eficiente.

O alcance para bens imateriais, por sua vez, propõe-se, entre outras razões, a enfrentar a tributação de serviços em uma economia digital, em que ativos digitais, *streaming* e plataformas de compartilhamento passam a ser alcançadas pelo sistema tributário.

Além de unificar, o modelo proposto no artigo 156-A, conforme preconizado pelo parágrafo primeiro, prevê que o IBS atenderá ao princípio da neutralidade, porque a tributação não deve mais ser fator a interferir no critério de alocação de recursos. A premissa, portanto, é que a tributação será aplicada de maneira constante, sem influenciar ou interferir nos agentes econômicos ou nas formas de produzir e consumir.

Os novos tributos serão cobrados em todas as etapas de produção e comercialização, com pretensão de ser não cumulativo, haverá uma uniformidade da alíquota a ser formada pelo somatório da alíquota federal (CBS), fixada por lei ordinária (artigo 195, §15º da CRFB/88), e alíquotas estadual e municipal (IBS), fixada por lei específica de cada ente federativo (art. 156-A, V da CRFB/88). Observe-se que, apesar de composta pelo somatório das alíquotas federal, estadual e municipal, a alíquota final será única e uniforme, o que elimina o emaranhado de regras atualmente vigentes e confere transparência e segurança aos contribuintes.

A exigência de uma estrutura normativa idêntica também se aplica aos regimes específicos, diferenciados e favorecidos de tributação (art. 149-B da CRFB/88), limitando o poder dos entes federados de conceder benefícios fiscais. Essa restrição, embora reduza a autonomia dos estados e municípios sob a perspectiva do pacto federativo brasileiro, é uma das maiores vitórias da reforma aprovada. Isso porque, apesar do artigo 156-A mencionar a competência compartilhada, a criação dos tributos será regulada por uma Lei Complementar nacional, o que impede que Estados e Municípios legislem sobre aspectos importantes do imposto.

Percebe-se, assim, que a regra ratifica o caráter nacional dos novos tributos, legitima questionamentos sobre perda da autonomia política dos Estados e Municípios, mas, por outro lado, evita o uso da concessão de benefícios fiscais como ferramenta para desencadear a desastrosa guerra fiscal atualmente conhecida, em que cada Estado legisla flagrantemente em confronto com preceitos Constitucionais e com o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Nem mesmo a possibilidade de fixar as alíquotas será eficaz para atrair investimentos locais, já que o texto desloca a arrecadação para os Estados e Municípios que realizarem o consumo, o que torna irrelevante o regime de tributação na origem e valoriza a questão da eficiência e da equidade tributária no plano interestadual. Trata-se, assim, de um verdadeiro mecanismo para acabar com a guerra fiscal na tributação do consumo.

Depreende-se, assim, que a estrutura moldada para o IBS e para a CBS difere substancialmente do modelo tributário em uso, corrige distorções e aproxima ao consenso internacional de Sistema Tributário.

4.4 O Comitê Gestor do IBS.

Em razão da nova estrutura tributária estabelecida pela EC nº 132/2023, e a denominada competência compartilhada do IBS, o texto Constitucional passou a prever uma nova instituição, denominada Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (art. 156-B da CRFB/88), estruturado sobre um novo modelo institucional de “entidade pública sob regime especial” (art. 156-B, §1º da CRFB/88), e que terá por atribuição regulamentar o IBS, uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação, centralizar a receita decorrente do IBS, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação, além de decidir o contencioso administrativo.

Apesar da grandiosidade das responsabilidades atribuídas à nova instituição, o texto promulgado pouco avança nas definições sobre o alcance das competências do Comitê Gestor, pois são estabelecidas as composições das instâncias deliberativas, mas delega ao legislador complementar a fixação das regras para manutenção dessa competência compartilhada, a forma como tão abrangentes poderes serão exercidos, como será fiscalizada essa entidade pública sob regime especial e quais diretrizes conduzirão esse exercício compartilhado da competência tributária.

Aspecto interessante a ser destacado em relação ao Comitê Gestor diz respeito à solução adotada pelo legislador constitucional para equilibrar a representatividade dos entes federados, de acordo com o artigo 156-B, §4º da CRFB/88, as deliberações no âmbito do Comitê Gestor do IBS serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos da maioria absoluta de seus representantes e de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País.

O texto da EC nº 132/2023, ratificando o caráter nacional da nova estrutura, e apesar do Comitê ser uma instância própria dos Estados, Distrito Federal e Municípios, é previsto que a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos IBS e CBS, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos. Esse formato estruturado já era alvo de críticas antes mesmo da aprovação da proposta de reforma (Scaff. 2023)⁵²:

o Conselho Federativo previsto pela PEC 45-A, estabelece sua composição com 54 membros, sendo 27 representando os Estados e outros 27 representando os Municípios, sem a participação da União, mas que terá de se articular com ela para harmonizar a cobrança do IBS com a da CBS (artigo 156-B, §5º). Aqui existe uma pegadinha, pois, a pretexto de dar autonomia aos estados e municípios, a União acabará tendo um poder extraordinário sobre tal conselho, pois não terá voto explícito e sem dele fazer parte.

Melhor seria haver a presença da União nesse conselho, com poder de voto relativizado, quanto a essa harmonização. Aqui a possibilidade de fricção de interesses será enorme, se mantido o desenho proposto. É necessário lembrar que esta PEC dá aos entes menores de nosso federalismo o poder de alterar as alíquotas do IBS de maneira uniforme, isto é, se o estado de São Paulo quiser modificar sua alíquota de IBS terá que o fazer do feijão ao avião, isto é, alíquota será uniforme por unidade federada.

Além disso, a própria atuação do Comitê Gestor será mitigada, uma vez que, por expressa previsão da EC nº 132/2023, a estrutura projetada para o IBS será definida em conjunto com a da CBS, por meio de lei complementar de iniciativa federal, a ser editada pelo Congresso Nacional, o que reforça a forte, se não preponderante, influência da União Federal na estruturação e regulamentação da tributação sobre o consumo.

A definição conjunta das diretrizes do IBS e da CBS por meio de uma lei complementar implica uma uniformidade regulatória que pode, por um lado, promover a esperada simplificação do sistema tributário e reduzir a complexidade administrativa para os contribuintes, mas, por outro lado, é fator a limitar a capacidade dos Estados e Municípios de ajustar a tributação de acordo com as peculiaridades locais. Essa posição foi externada na opinião dos Professores Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Carrazza, em artigo anterior à promulgação da reforma (2023)⁵³:

⁵² Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-26/contas-vista-conselho-federativo-pec-45-conselho-federacao-girafa-pescoco2/>. Acesso em 01/07/2024.

⁵³ Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2023/07/reformatributarianobrasil/>. Acesso em 07/07/2024

O sistema proposto não apresenta a descentralização necessária para que seja realmente dual. Afinal, o IBS relativo aos Estados e Municípios seria instituído por meio lei complementar (que se insere no processo legislativo da União) em linha com a mesma estrutura escolhida para a CBS, o que inclui a disciplina de fatos geradores, bases de cálculo, determinação de alíquotas, regimes especiais e favorecidos de tributação e sujeição passiva. Esses temas, em relação ao ICMS e ao ISS, são tratados por leis estaduais, dentro da moldura de leis complementares de normas gerais (CF, art. 146). Uma vez criado o imposto, ele seria administrado por intermédio de um Conselho Federativo igualmente instituído e regido por lei complementar, cujo conteúdo deverá estar em conformidade com as regras aplicáveis à CBS de competência da União. O órgão teria competência para editar normas infralegais, uniformizar interpretações em caráter vinculante, arrecadar, compensar e partilhar o IBS, bem como dirimir questões suscitadas no contencioso administrativo, com independência. Atualmente, tudo isso pode ser feito diretamente por cada Estado e por cada Município em relação aos atuais ICMS e ISS, poder que também deixaria de existir caso aprovado o sistema proposto.

Portanto, essa dinâmica de centralização levanta questões importantes sobre o equilíbrio federativo no Brasil, sendo crucial que, durante a regulamentação da reforma tributária, sejam criados mecanismos eficazes de coordenação e cooperação entre os diferentes níveis de governo, para assegurar que a autonomia federativa não seja indevidamente restringida.

Como se observa, longe de ser um consenso, a nova entidade carrega em si grande potencial de ser fonte de divergências e interpretações conflitantes acerca da operacionalização do IBS e da CBS, e apenas com sua regulamentação e implementação permitirá avaliar sua capacidade de amenizar o caótico cenário da interpretação da legislação tributária.

4.5 O imposto Seletivo.

Embora o IBS e a CBS sejam os principais tributos introduzidos pela reforma em análise, a Emenda Constitucional prevê a criação de um novo imposto no sistema tributário nacional, o imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, que passou a ser denominado de Imposto Seletivo (art. 153, VIII CRFB/88). Será um tributo de competência da União.

De acordo com a nova dicção constitucional, o imposto seletivo terá arrecadação partilhada (art. 159, I da CFRB/88), incidirá a partir do ano de 2027 (art. 126, I, “b” do ADCT), porém a definição do fato gerador e o momento da incidência do novo tributo será especificada por lei complementar superveniente. Ou seja, a

definição do que será considerado nocivo à saúde ou ao meio ambiente será delimitado pelo legislador com quórum qualificado.

Sobre a função que exercerá o Imposto Seletivo na nova estrutura tributária, e, de acordo com o Parecer do Senado Federal nº 88 de 2023⁵⁴, terá o propósito extrafiscal no sentido de estimular ou desestimular determinadas atividades e consumo:

o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas pelo Congresso Nacional para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente (um dos princípios norteadores da reforma). Na medida em que as alíquotas deverão ser mais elevadas – o que é suficiente para o alcance dos objetivos de sua instituição –, não há necessidade de incidência plurifásica, por isso incluímos a restrição de monofasia para o Imposto Seletivo. Primando pela transparência fiscal, para facilitar o cálculo do tributo e o cumprimento de obrigações acessórias, o tributo deve ser calculado por fora, de modo que não integrará sua própria base tributável.

No entanto, apesar do parecer do Senado Federal, e da própria nomenclatura atribuída de Imposto Seletivo, o que indica o caráter extrafiscal do tributo, no texto final promulgado nada sugere que será utilizado como forma de induzir ou desestimular determinado consumo. Em verdade, durante o trâmite legislativo, foi suprimida a finalidade extrafiscal originalmente presente na PEC nº 45/2019⁵⁵. Ponderando sobre essa particularidade do Imposto Seletivo, Sérgio André Rocha (2024. Pág. 140) afirma:

O “Imposto Seletivo”, em sua feição final, parece-nos, portanto, ser um imposto de finalidade prioritariamente fiscal – arrecadatória – cuja instituição e incidência estão limitados à produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, devendo, segundo o princípio da justiça tributária, sempre que possível, ser pessoal e considerar a capacidade econômica dos contribuintes.

Em reforço à aparente finalidade arrecadatória do Imposto Seletivo, vale registrar que não foi inserido no texto constitucional a mesma exceção às regras de anterioridade anual ou nonagesimal, típicas dos tributos com característica extrafiscal.

Para além da discussão sobre sua natureza, se de caráter arrecadatório ou extrafiscal, o novo tributo terá uma base de tributação, em teoria, restrita a produtos

⁵⁴ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9498046&ts=1699876380431&disposition=inline>. Acesso em 30/06/2024.

⁵⁵ Art. 154. (...)

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.”

que afetam negativamente a saúde pública ou ao meio ambiente. Característica que contrasta com a base ampla do IBS e da CBS. E diz-se em tese, em função da amplitude da expressão “bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. À vista disso ressaltaram Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carrazza em artigo publicado quando ainda em trâmite a PEC nº 45/2019⁵⁶:

Ademais, a prevalecer o substitutivo, o imposto em questão teria um campo de aplicação muito amplo, pois a fórmula "prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente" admite interpretações elásticas, a depender das convicções de cada um sobre o tema. Nesse sentido, não há um critério de distinção suficientemente claro para se extremar o que pode do que não pode vir a ser objeto do imposto.

Assim, uma ampla gama de bens e serviços poderá ser facilmente incluída no escopo do Imposto Seletivo, com base em razões genéricas ligadas à preservação da saúde ou do meio ambiente, sempre que houver necessidade de gerar aumento de arrecadação para o Tesouro Nacional. No limite, o imposto poderá tornar-se um sucedâneo do IBS/CBS ou, o que é pior, um IPI, de base extremamente ampla.

Sobre a forma de incidência, e seguindo a orientação de uma tributação mais simples, facilitando o cálculo e o cumprimento de obrigações acessórias, o Imposto Seletivo não incidirá sobre sua própria base de cálculo (cálculo “por dentro”), embora, de forma contraditória às premissas da reforma, o legislador derivado tenha estabelecido que integrará a base de cálculo do ICMS e do ISSQN, enquanto vigorarem, e do IBS e da CBS. A justificativa para tal previsão, aparentemente, é efetivamente onerar e desestimular o consumo dos bens e serviços declarados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Diante das características do Imposto Seletivo e sua pretensão de onerar operações que resultem em externalidades negativas ao meio ambiente e à saúde, visando estimular o setor produtivo e os consumidores a optarem por alternativas menos nocivas, torna-se necessário, com o objetivo de simplificar, que sua regulamentação seja acompanhada por um rol exaustivo dos bens e serviços sujeitos à tributação e, na medida do possível, por alternativas que desestimulem o consumo desses produtos nocivos.

Assim, fica garantida a previsibilidade jurídica e a segurança do instituto, evitando discussões intermináveis sobre a classificação dos produtos e, por outro

⁵⁶ Souza, Hamilton Dias de; Ávila, Humberto; Carrazza, Roque Antônio. Relatório da Comissão de Reforma Tributária do IASP (Instituto dos Advogados de São Paulo). Consultor Jurídico, 30/06/2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-01/opiniao-propostas-camara-reforma-tributaria/>. Acesso em 28/06/2024.

lado, evita-se que a substituição dos itens tributados por outros igualmente nocivos comprometa o objetivo declarado de reduzir o consumo geral.

4.6 Delineações sobre *Split Payment*

De acordo com o novel art. 156-A, §5º, II da Constituição Federal, o aproveitamento do crédito fiscal dos novos impostos sobre o consumo pode ficar condicionados à verificação do efetivo recolhimento do imposto desde que esse recolhimento ocorra na liquidação financeira da operação. Apesar de controversa a exigência, pois conflitua com a premissa de um modelo de tributação baseada no IVA e com jurisprudência construída pelo Superior Tribunal de Justiça desde 2008⁵⁷, a norma introduz a ideia do chamado *split payment*, ou pagamento dividido em tradução livre, que representa uma novidade no sistema de arrecadação de impostos brasileiro, dependente de robustas inovações tecnológicas capazes de conciliar as peculiaridades da nossa federação e, ao mesmo tempo, garantir a eficiência e a transparência fiscal necessárias ao tratamento dos recolhimentos fiscais. Esclarecendo como funciona esse novo mecanismo, Alexandre Alkmim Teixeira (2022) elucida:

No caso dos tributos da modalidade IVA, compete ao fornecedor, que é o contribuinte do tributo, apurar os créditos que detém a partir das aquisições que tiver realizado, postulando sua restituição. Nesse sentido, o Split Payment pode ser adotado, basicamente, sob dois formatos. O primeiro consiste na segregação do pagamento feito pelo tomador em dois: um diretamente ao fornecedor, referente ao preço do bem ou serviço e outro ao Fisco, referente ao IVA. Cabe, assim, ao adquirente de bens ou serviços promover dois pagamentos: o do imposto, diretamente ao Fisco, e o do fornecedor, sendo que este se credita do tributo para posterior apuração e eventual restituição.
(...)

O segundo modelo, mais tecnológico, consiste no pagamento unificado por meio eletrônico, atribuindo-se à instituição financeira a responsabilidade de promover as devidas destinações: o preço é destinado ao fornecedor do bem ou serviço, e o IVA é destinado ao Fisco. Ou seja, o adquirente realiza um único pagamento, e a instituição financeira faz a repartição dos valores entre o fornecedor e o Fisco.

A premissa é que esse novo formato permita, no momento da aquisição de bens ou serviços, que a quantia correspondente ao tributo seja automaticamente separada e destinada ao Poder Público, enquanto a parcela não tributada seja repassada ao vendedor. Essa abordagem visa reduzir a sonegação fiscal, garantir uma rápida restituição dos créditos fiscais e, dessa forma, melhorar o fluxo de caixa

⁵⁷ STJ. AgRg no REsp 396489/PR, Segunda Turma, Relator: Ministro Humberto Martins, DJe 26/03/2008

das empresas. Sobre as expectativas do sistema de pagamentos a ser implementado, discorre Eléia Alvim Barbosa de Souza (2024)⁵⁸:

o split payment representa um avanço significativo na modernização do sistema tributário brasileiro. Sua implementação visa aumentar a transparência, reduzir a sonegação e melhorar a eficiência na arrecadação de tributos.

Destaca-se, ainda, que com a provável redução do hiato de inconformidade (fraude, sonegação) é possível chegarmos à redução de alíquota de referência.

Ainda no rol de possibilidades advindas desse sistema, é clara a garantia da possibilidade de aproveitamento de crédito para o adquirente e, porque não, da redução de custo de compliance e conformidade das empresas em razão da suposta redução das obrigações acessórias.

A importância da tecnologia na implementação gradual do split payment não pode ser subestimada. Um sistema bem implementado é essencial para evitar contratempos e garantir que todos os envolvidos se adaptem às novas exigências de maneira suave e eficiente.

A simplificação é um dos principais benefícios da implementação da tecnologia do split payment, pois, ao automatizar todo o processo de arrecadação, facilita a apuração de impostos para os contribuintes. Com a automatização do recolhimento, as empresas poderão se concentrar mais em suas operações principais, sem a constante preocupação com a correta apuração e pagamento dos tributos. No entanto, sua implementação também apresenta desafios, incluindo as adequações necessárias na legislação, a infraestrutura tecnológica exigida e a necessidade de adaptação dos sistemas contábeis e de pagamento das empresas, o que pode demandar investimentos significativos. A transição do sistema atual para o novo também poderá gerar incertezas e resistências.

Ainda assim, o split payment surge como uma solução inovadora dentro da reforma tributária brasileira, prometendo modernizar a arrecadação e criar um ambiente mais eficiente para o fisco e os contribuintes. Embora enfrente desafios em sua implementação, as vantagens potenciais em termos de redução da sonegação e simplificação do processo tributário são significativas. A adoção desse mecanismo pode marcar um avanço importante na evolução do sistema tributário nacional, alinhando-o com práticas consolidadas em outros países

4.7 Avanços da EC nº 132/2023 para além da tributação sobre o consumo.

⁵⁸ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-22/split-payment-nova-forma-de-segregacao-de-pagamento/>. Acesso em 01/08/2024.

Além da reforma da tributação sobre o consumo, a EC nº 132/2023 trouxe inovações que deverão reestruturar todo o padrão de construção e interpretação da legislação tributária, dos quais já foram destacados a menção à simplificação, perspectivas de justiça tributária, cooperação, sustentabilidade ambiental e a busca pela atenuação dos efeitos regressivos da tributação.

Seguindo na análise das modificações proporcionadas pela citada emenda constitucional, é dever destacarmos avanços pertinentes ao tema simplificação que não estão restritos à unificação dos tributos sobre o consumo.

De início, destaque-se as alterações no Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), com a inclusão do inciso VI ao §1º do artigo 155 da CRFB/88). De acordo com o novo texto, o imposto será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação. Cientes que a tributação de heranças é uma das formas mais importantes de redistribuição de renda, visto retornar à sociedade riquezas “represadas” nas classes sociais mais favorecidas, a nova determinação constitucional de imposição de alíquotas progressivas de acordo com o quinhão a ser recebido uniformiza o tratamento dado, simplificando a compreensão da incidência tributária, além de em sintonia com aspectos da redução da regressividade e justiça fiscal (Machado Segundo. 2024. Pág. 56).

Outra importante questão equacionada pelo novo texto constitucional diz respeito ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (art.155, §6º da CRFB/88). Antes da vigência da EC nº 132/2023, prevalecia o entendimento do Supremo Tribunal Federal⁵⁹, de que o tributo não incidia sobre aeronaves e embarcações. A resolução do tema pelo STF deu azo a situações esdrúxulas como a situação de uma moto simples adquirida por um assalariado ser mais tributada do que um barco de luxo ou helicóptero. A emenda constitucional superou a discussão na medida em que fez incluir previsão expressa da incidência do tributo sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos. Com isso, e apesar das pertinentes críticas quanto à leniência da exigência, o estabelecimento de regras claras favorece aspectos da acessibilidade da informação, caracterizando um

⁵⁹ AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPVA. EMBARCAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. Nos termos da jurisprudência consolidada da Corte, a materialidade constitucional do IPVA não abarca a propriedade de embarcações ou aeronaves. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa, nos termos do art. 1.021, §4º, do CPC. (STF. ARE 1172327 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 04-10-2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 22-10-2019 PUBLIC 23-10-2019)

avanço na regulamentação do tema e a tentativa de superação de uma fonte histórica de conflitos tributários.

Deve ser mencionada, ainda, a inserção do inciso III do §1º do artigo 156 da CRFB/88, o qual diz respeito à autorização constitucional dos municípios estabelecerem em lei municipal os critérios de atualização da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), uma vez que o entendimento anterior, e objeto de inúmeros conflitos travados no Poder Judiciário, é que a atualização dessa base de cálculo, quando superior aos índices inflacionários anuais, demandava lei formal específica⁶⁰. Com o advento da EC nº 132/2023, e recepcionando pleito dos Municípios, basta existir a autorização legislativa para o Município promover a alteração da Planta Genérica de Valores por ato infra legal.

4.8 Excessos e riscos identificados na EC nº 132/2023.

Não obstante todas as inovações já referidas nos tópicos anteriores, representativas de verdadeiro avanço no contexto fiscal nacional, há aspectos suscetíveis de críticas, que passamos a pontuar em sucessivo.

Em um país tão plural como o Brasil, quaisquer modificações no texto da Constituição, como o caso da EC nº 132/2023 ora analisada, provocam debates sobre a compatibilidade e pertinência do novo texto. E sendo uma reforma tributária, que, literalmente, a todos repercute os efeitos, debates dessa natureza são mais evidentes, sendo natural críticas e preocupações com os desafios inerentes ao novo modelo proposto.

Nesse sentido, é inevitável abordar-se a respeito das críticas que o texto aprovado no final do ano de 2023 vem recebendo.

Se a primeira observação quanto aos acertos do novo texto reside na constatação da inclusão de princípios de simplicidade, justiça fiscal e neutralidade,

⁶⁰ RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU) – MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR DECRETO – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE LEI EM SENTIDO FORMAL – MATÉRIA CUJA REPERCUSSÃO GERAL FOI RECONHECIDA NO JULGAMENTO DO RE 648.245/MG – SUCUMBÊNCIA RECURSAL – MAJORAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA – PRECEDENTE (PLENO) – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES ESTABELECIDOS NO ART. 85, §§ 2º E 3º, DO CPC – AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. – É incompatível com a Constituição da República a majoração da base de cálculo do imposto predial e territorial urbano (IPTU), sem prévia edição de lei em sentido formal, por ser vedada a sua atualização, por ato do Poder Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. Precedentes. (STF. ARE 876047 AgR-segundo, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 21-08-2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-233 DIVULG 31-10-2018 PUBLIC 05-11-2018)

podemos ressaltar a preocupação do professor da USP Regis Fernandes Oliveira (2024. Pág. 536) quanto ao risco que palavras vagas podem incorporar ao sistema:

Os princípios da mesma forma são de difícil aplicação, embora sejam sentidos empiricamente. O que é simplicidade? O que é transparência? O que é justiça tributária? Seu sentido é apenas verificável na prática em contraste com a situação efetiva. É o que Aristóteles denomina de equidade, como se lê no Livro V da “Ética a Nicômaco”.

Ainda em relação aos novos princípios tributários, há uma segunda preocupação quanto à inerente contradição de determinados dispositivos inseridos no texto em face de tais postulados, em especial a questão da simplificação. A reforma que se diz ser direcionada para simplificação e se propõe a unificar cinco tributos historicamente disfuncionais, contudo, estabelece um modelo de IVA Dual, cria o Imposto Seletivo, mantém o IPI para produtos com produção na Zona Franca de Manaus e autoriza os estados a instituírem contribuições (art. 136 do ADCT). Essa é a linha das primeiras impressões do professor Fernando Facury Scaff (2024. Pág. 55):

Simplicidade é um desiderato que sempre deve ser perseguido, embora a forma adotada pela EC 132 já demonstre a dificuldade em implementá-la. O que poderia ser feito com muito menor impacto no sistema, foi realizado por meio de uma vastíssima alteração constitucional, que introduziu centenas de novas disposições tributárias na Constituição, acarretando complexidade o que, por consequência, gerará vasta judicialização. Esse aspecto é perverso, e deveria desde sua gênese ter seguido o princípio da simplicidade, que foi consagrado no papel.

O professor Scaff (2024), em um segundo artigo sobre o tema, destaca o acréscimo de dispositivos constitucionais e reforça sua dúvida quanto à real simplicidade do novo sistema tributário.

Não me parece que a EC 132 apresente um sistema simplificado. Repito, para destacar: foram introduzidas 37 (trinta e sete páginas) de novo texto normativo constitucional sobre Direito Tributário. O curioso é que ainda se considera que o sistema esteja sendo simplificado, o que não aparenta ocorrer.

Logo, apesar de expressamente inserido no texto constitucional, o princípio da simplicidade se apresenta como um desafio a ser perseguido na reforma tributária. Sua efetivação dependerá não apenas do texto constitucional, mas principalmente da forma como o sistema será detalhado e aplicado na prática, com regras claras, objetivas e de fácil entendimento para toda a sociedade.

Também como fator de risco, some-se o prazo de transição de oito anos convivendo com dois regimes díspares, previsão da transição perdurar até 2078 para

ajustes no aspecto da arrecadação, e, mais grave, a hipótese do regime de substituição tributária não ter sido integralmente descartada, ante a inclusão do parágrafo 3º do artigo 156-A e recentes notícias destacando a pressão dos estados na sua manutenção⁶¹.

A ministra Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça, dá o tom dos possíveis conflitos decorrentes do novo modelo proposto, quando afirmou, em painel organizado pelas indústrias do Estado de Minas Gerais, que o nível de inovação da reforma tributária com tributos com o mesmo fato gerador e competência compartilhada com o novo comitê gestor tem potencial para gerar conflituosidade⁶².

É consenso que a busca pelo equilíbrio entre arrecadação e simplificação é imperativa, sendo fator de preocupação o fato da complexidade não seja efetivamente reduzida, pois compromete um dos principais pilares da reforma tributária. As alterações e inovações implementadas durante o debate legislativo têm potencial para perpetuar um cenário já esgotado, tornando ineficaz todo o esforço na construção do novo modelo, e pondo em xeque a pretensão de redução da litigiosidade na apuração e recolhimento dos tributos.

Uma segunda incoerência que podemos destacar é quanto ao aspecto da justiça fiscal. Como visto, o modelo atual é excessivamente dependente da tributação sobre o consumo, que, por natureza, é marcadamente regressivo e injusto, e, nos limites da EC nº 132/2023, não foram pensadas políticas de mitigação dessa dependência fiscal. Assim, apesar do texto tratar sobre justiça tributária explicitamente, o tema regressividade dos impostos sobre o consumo não foi enfrentado diretamente, passando ao largo dos novos dispositivos, e apenas contendo menção honrosa à busca para atenuar os efeitos regressivos (art. 145, §4º da CRFB/88).

As limitações quanto à neutralidade tributária é um terceiro ponto de atenção, visto que a neutralidade pressupõe que a tributação não será fator relevante na tomada de decisão econômica. Dito de outra forma, um sistema tributário neutro é aquele que não causa distorções nas escolhas econômicas, tais como investir, como consumir ou em que trabalhar (Pontalti. 2024. Pág. 89)

⁶¹ Valor Econômico. Reforma tributária: Estados insistem em manter regime de substituição tributária. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2024/05/02/estados-insistem-em-manter-regime-de-substituicao-tributaria.ghtml>. 02/05/2024. Acesso em 23/05/2024

⁶² Folha de São Paulo. Fala de ministra do STJ antecipa conflitos para regular reforma tributária. <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/adriana-fernandes/2024/04/fala-de-ministra-do-stj-antecipa-conflitos-para-regular-reforma-tributaria.shtml>

No caso da EC nº 132/2023, apesar de ser utópico um sistema absolutamente neutro, o texto foi bastante modificado ao longo do debate legislativo da PEC 45/2019, o que findou num distanciamento da ideia de neutralidade. A manutenção do IPI para produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (art. 123, III, “a” CFRB/88) e as diversas exceções ao regime geral de tributação, são exemplos desse contrassenso. Além das exceções, a previsão do imposto seletivo com finalidade extrafiscal e a possibilidade de incidência sobre uma expressiva gama de hipóteses, são fatores que mitigam a neutralidade tributária, uma vez que passam a ser consideradas pelos agentes econômicos no momento da tomada de decisão de investimentos e alocação de recursos.

O número excessivo de setores beneficiados com regimes de tributação diferenciados, como a previsão de regime específico para parques de diversão, é uma das principais críticas à reforma aprovada. A existência de setores beneficiados, mas que não estão diretamente relacionados com a superação de problemas sociais do Brasil, como saúde, educação e segurança, são promotores de desigualdade, e, portanto, é uma previsão incompatível com o ideal de neutralidade e justiça fiscal.

Avançando na observação dos equívocos do texto aprovado, os incisos II e III do §5º do artigo 156-A representam um risco à não cumulatividade do IBS, eis que autorizam legislação complementar posterior estipular condicionantes ao aproveitamento de créditos. Ora, se a pretensão do modelo de imposto sobre o valor agregado pressupõe uma não cumulatividade plena, com um regime de creditamento amplo, a abertura para o legislador infraconstitucional limitar a não cumulatividade é uma crítica pertinente e pode ser um fator a prejudicar o objetivo de simplificação tributária.

Reforça-se o risco de tal previsão descaracterizar a proposta da reforma, porquanto, atualmente, temos exemplos que servem de lição ao perigo da proibição ao direito ao crédito amplo por normas infraconstitucionais. É o exemplo do ICMS, que, previsto desde 1988 na Constituição Federal, preceitua a possibilidade do creditamento pleno, entretanto, apenas em 1996, com o advento da Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996), algumas operações passaram a viabilizar o crédito já autorizado no texto constitucional. Bens de consumo, por exemplo, até hoje, são continuamente postergados os prazos para o creditamento, apesar do texto constitucional falar em não cumulatividade desde sua promulgação. Assim, a existência de hipóteses de restrição ao crédito, além de descaracterizar o modelo do IVA, representa um fator de risco à simplificação da matriz tributária.

Acrescente-se, ainda, o longo prazo de transição previsto no novo texto, que compromete tanto a perspectiva de simplificação, uma vez que até 2033 os contribuintes deverão conviver com dois regimes tributários, quanto a própria manutenção da estrutura normativa atualmente pensada, tendo em vista o histórico brasileiro de elevado número de alterações legislativas na seara tributária que chegaram ao absurdo indicador de 5,49⁶³ novas regras fiscais editadas por dia útil, fato que sugere uma insegurança quanto aos riscos de modificação do modelo até 2033.

Também não é possível discutir a reforma tributária posta sem destacar os riscos de uma possível perda de autonomia política dos entes federativos.

O artigo 156-B da proposta inova com a criação de um Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, composto por 54 membros, sendo 27 representantes dos Estados e Distrito Federal e 27 representantes dos Municípios, com a finalidade de editar regulamento único, arrecadar, distribuir o produto da arrecadação e decidir o contencioso administrativo.

A transferência para esse novo Comitê de tão amplos poderes (regulamentar, arrecadar, distribuir a arrecadação e decidir o contencioso), somado à impossibilidade de adoção de políticas locais de estímulo e incentivo, proporcionará uma clara mitigação da autonomia de política tributária dos entes subnacionais, nitidamente conflituosa com o princípio federativo, e que nunca foi experimentada no sistema jurídico nacional. Em contundente crítica ao modelo proposto, e analisando os termos da PEC 45/2019, Roque Antônio Carraza (2023) ressalta que, “a pretexto de veicular uma reforma tributária louvável, encerra um verdadeiro projeto de poder, qual seja, o de submeter os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao jugo da União, transformando o Brasil, na prática, em um estado unitário”.

Ao ponderar sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho (2024. Pág. 598) ratifica a transgressão ao princípio federativo:

Assim, de tudo que foi trazido, pensamos que a reforma tributária acaba por ceifar um dos pilares da Federação, a autonomia (legislativa e financeira) dos Entes Políticos não centrais, uma vez que acaba por aglutinar competências na instituição e arrecadação de tributos que são importantes para saúde financeira e execução das funções políticas dos 26 Estados, 5.568 Municípios e do Distrito Federal, desaguando em afronta ao princípio federativo, tido como cláusula pétreia pela Constituição Federal de 1988.

⁶³ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1998. Ano 2021. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/>. Acesso em 23/10/2023

Nos moldes pensados para essa nova estrutura centralizada de gestão dos recursos tributários de estados e municípios, além de caracterizar uma perda da autonomia dos entes federativos envolvidos, o que, conseqüentemente, representa um enfraquecimento desse princípio, afasta o cidadão da arrecadação dos tributos, limita a transparência da informação e, porque não dizer, mitiga o aspecto democrático.

Em contraponto, o professor Regis Fernandes de Oliveira (2024. Pág. 534), observando a constitucionalidade da unificação e centralização dos tributos, apesar de reconhecer o “estremecimento do pacto federativo”, conclui que não incorre em vício de inconstitucionalidade:

Por força disso é inconstitucional a reforma? Assim não nos parece, mas aguardemos a decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto. É que o sistema federativo tem nuances. Maior ou menor autonomia dos Estados-membros é questão tratada na Constituição Federal. Se esta estabelece um novo regime tributário, mas igual a todos os Estados e Distrito Federal, não há problema jurídico. Estaria o vício de inconstitucionalidade presente se outorgasse privilégio a algum Estado em detrimento de outro. Mas, como os trata de forma equânime, não se pode divisar aí quebra ao princípio federativo de forma a hostilizar o parágrafo 4º, inciso I do art. 60 da Constituição Federal.

Essa, também, é a interpretação dada por Bernardo Appy e Larissa Luiza Longo (2020. Pág. 253), quando expuseram suas considerações sobre o texto inicial da PEC 45/2019:

Ao colocar a União, Estados e os Municípios em absoluto pé de igualdade na gestão do IBS, a PEC 45 de fato reforça a federação. Transita-se, isso sim, de um modelo de federalismo fraticida, que caracteriza o sistema atual, para um federalismo cooperativo, no qual entes federativos atuam de forma harmônica na gestão, cobrança e fiscalização do imposto, mantendo sua autonomia financeira.

Para além da gestão unificada dos tributos, também como fator a suscitar questionamentos sobre a compatibilidade com o princípio federativo, é a perda de competência tributária relacionada aos impostos atualmente em uso, no caso, o ICMS e o ISS, uma vez que serão substituídos por um imposto nitidamente federal. E diz que é um imposto federal, pois será regulamentado por lei complementar editada pelo Congresso Nacional, que corporifica um dos poderes da União (Machado Segundo. 2024. Pág. 79). No mesmo sentido, Misabel Abreu Machado Derzi e André Mendes Moreira (2024. Pág 29):

Há quem sustente que tal mudança substancial na Constituição da República não abalará a forma federativa de Estado, pois os Entes federativos ainda dispõem de competência tributária – embora bastante reduzida – relativa a impostos de pouca relevância arrecadatória e taxas, por exemplo; ainda se argumenta que resta a Estados (e subsidiariamente a Municípios), o exercício da competência comum ou concorrente em longo rol de matérias, elencadas no art. 24 da Constituição. É claro, tudo isso sob a regência de leis emanadas da União que, por meio de normas gerais, padronização, harmonização e disciplinarão o exercício da competência concorrente. (...)

Tudo estando sob a batuta do Congresso Nacional, tanto leis complementares instituidoras do IBS como aquelas reguladoras do Comitê Gestor (o IBS continuará sendo a principal fonte de financiamento de Estados e Municípios), os meios financeiros essenciais ao desempenho das políticas estaduais e municipais em geral, descritas no art. 24 da CR, perdem sua autonomia, atingindo-se, pela via financeira, o desempenho da competência concorrente.

Entendimento divergente é o de Tércio Lacerda (2024. Pág. 369) que, analisando os riscos da mitigação da competência tributária, conclui que não haverá comprometimento à ideia do pacto federativo, desde que garantida a efetiva participação das receitas arrecadadas entre os entes subnacionais e permitida a concretização das competências atribuídas pela Constituição.

Vemos a possibilidade de entes federativos perceberem os recursos suficientes à sua autonomia financeira, sem, necessariamente, exercer competências impositivas. Com isso, fortalecemos nossa posição de que um ente federativo pode ser autônomo financeiramente, sem, contudo, exercer competências impositivas.

(...)

Para tanto, a reforma no sistema tributário nacional previu regras para garantir que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tenham recursos necessários à realização das competências que lhe são atribuídas pela Constituição da República. Dentre elas, está a representação, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor e a alternância na presidência.

Do mesmo modo, não é possível deixar de citar a crítica quanto à celeridade da aprovação da reforma. Parece contraditório tal assertiva, considerando as diversas tentativas anteriores e a própria PEC 45 ser discutida desde 2019. Contudo, o texto final aprovado diverge do originalmente proposto e foi promulgado sem qualquer estudo de impacto econômico e financeiro. Nesse sentido, vale citar reflexão de Fernando Facury Scaff (2024.Pág. 73):

É curioso observar como um sistema tão complexo está sendo votado a toque de caixa, com um prazo enorme para ser efetivamente implementado. Não teria sido melhor discutir e planejar ao longo do tempo, ao invés de aprovar de improviso tantas alterações substanciais? Nenhum estudo de impacto econômico foi apresentado pelo governo federal, mas, mesmo assim, a reforma foi aprovada. Repito: adiar não é planejar, é empurrar o problema para as próximas gerações, a fim de obter um atual consenso para aprovação.

Todos esses fatores geram dúvidas e incertezas quanto à viabilidade e à perenidade da proposta, pois, ao final, o que se pode inferir é que a solução proposta para temas sensíveis como transparência e simplificação estão sendo endereçadas de forma açodada, e, muitas vezes, em descompasso com cláusulas pétreas, o que, cedo ou tarde, poderão tornar-se fonte de problemas a serem equacionados.

Por fim, deve-se pontuar que, apesar de todo o esforço legislativo para a modificação constitucional em debate, era esperada uma reforma mais audaciosa e que avançasse em temas como a elevação da carga tributária sobre o patrimônio e a renda, projetasse uma diminuição da dependência da tributação sobre o consumo, bem como enfrentasse a discussão sobre a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Constituição desde 1988, mas nunca regulamentado. Ou seja, deixaram de ser adotadas importantes medidas com nítido caráter redistributivo, que ajudariam a minimizar a desigualdade social, reduzindo o peso fiscal dos impostos sobre os menos favorecidos, e que, por tal razão, estariam alinhadas com os novos preceitos constitucionais de justiça fiscal e redução da regressividade.

Ante todas as considerações apresentadas, e mesmo ciente da inviabilidade de um texto utópico que enfrente todos os problemas do modelo brasileiro, os fatores brevemente trazidos à luz no presente estudo precisam ser mais bem debatidos, seja na elaboração da lei complementar especificada na EC nº 132/2023, seja em discussões futuras sobre o arcabouço fiscal, de modo que os avanços sejam mais audaciosos e que não haja riscos de retrocessos na questão fiscal.

4.9 Haveria alternativa à reforma constitucional tributária?

Pontuados a estrutura, acertos e riscos da reforma sobre o consumo promovida pela EC nº 132/2023, importante concluir a análise do novo texto com a reflexão se seria possível a sociedade brasileira seguir um caminho diverso, e que não considerasse mudanças tão profundas e abrangentes.

Parte da doutrina posiciona-se no sentido de que alterações infraconstitucionais seriam suficientes para obter os mesmos objetivos da reforma aprovada, e cita-se como exemplo o pernambucano Heleno Taveira Torres (2020. Pág. 56), que há muito sustenta essa linha de posicionamento:

O Brasil não pode mais adiar o início de uma reforma tributária, que poderá ser feita por leis ordinárias ou complementares, sem precisar de intervenções constitucionais, fundada sobre os pilares da simplificação, previsibilidade, da justiça tributária e da segurança jurídica. Só isso já permitiria grandes avanços

nas relações entre Fisco e contribuintes, na melhoria do ambiente de negócios e na capacidade de arrecadação.

Sérgio Wulff Gobetti (2024. Pág. 628), expõe um ponto divergente, e ressalta que alterações incrementais seriam superficiais:

De fato, há aprimoramentos incrementais teoricamente possíveis de se realizar por leis ordinárias e complementares, mas a reforma seria muito superficial se deixasse de lado, por exemplo, a fusão do ISS com o ICMS, que exige mudanças constitucionais.

E prossegue em trecho que merece transcrição:

Além disso, a tributação diferenciada de bens e serviços no Brasil distorce os preços relativos da economia e acentua a regressividade inerente à tributação do consumo, uma vez que os serviços consumidos pelas famílias mais ricas estão submetidos a uma menor carga tributária. Logo não havia nenhuma razão plausível (a não ser o interesse de certos lobbies setoriais e corporativos) para que o Brasil continuasse sendo a única economia relevante do mundo que tributa serviços separados dos bens. Nem mesmo a autonomia federativa seria justificativa para essa jabuticaba do atraso. Isso porque o modelo do IVA dual permite preservar, e em muitos casos, ampliar a competência efetiva de estados e municípios sobre a base de consumo.

No mesmo sentido da necessidade da reforma constitucional, Samuel Pessoa, pesquisador do Instituto Brasileiro de Economia da FGV, em debate promovido pelo Brazil Journal, em dezembro de 2023⁶⁴, equipara a reforma tributária a um “novo Plano Real”, adota a posição de que a mudança incremental vem sendo tentada há mais de 30 anos sem êxito, que seria realizada na “margem” da legislação, não sistêmica, e mais suscetível de ser capturada por grupos de interesse.

Assim, apesar da sensatez da crítica quanto a uma profunda modificação do texto constitucional, os argumentos que a justificam superam as críticas e legitimam sua implementação. Por exemplo, para além da discussão sobre unificação dos tributos atualmente existentes ou a superação de lobbies, outros argumentos reforçam a necessidade da reforma constitucional, dos quais podem ser citados a base ampla de tributação e tributação no destino que, por si, justificam a alteração da Carta Cidadã de 1988, ou, ainda, a limitação das estruturas do ICMS e do ISSQN para tributar adequadamente as riquezas que atualmente circulam no mundo digital.

Ou seja, apesar de mudanças infraconstitucionais serem capazes de promover rápidas modificações no sistema tributário, e que, caso implementadas, também

⁶⁴ Disponível em: <https://braziljournal.com/play/um-novo-plano-real-ou-um-disparate-1-hora-sobre-reforma-tributaria/>. Acesso em 08/12/2023

conduziriam a um ambiente mais simples e justo no aspecto fiscal, é de se reconhecer que tais mudanças nunca foram alcançadas, e o esgotamento da matriz tributária, somada às novas fronteiras da tributação como aquelas decorrentes da economia disruptiva, serviços online, computação nas nuvens e ativos digitais, exigem um novo paradigma fiscal, que apenas uma reforma do texto constitucional é capaz de legitimar, tendo em vista os aspectos de autonomia, competência e legalidade próprios da matéria tributária.

Assim, voltando-se à indagação do tópico, não parece existir alternativas à reforma constitucional tributária. O sistema estruturado em 1988 se mostra antiquado, descontextualizado do mundo, e insuficiente para atender aos atuais desafios na seara tributária. Conclui-se, assim, que, apesar de não ser a melhor e mais eficiente reforma tributária, bem como ser passível de críticas decorrentes de suas contradições intrínsecas abordadas ao longo do presente estudo, é acertado o caminho da reforma constitucional pela sua abrangência, alcance, e potencialidade de conduzir a um sistema tributário mais moderno, simples e justo.

5. Simplificação tributária proposta pela Emenda Constitucional 132/2023.

Consoante narrado ao longo do presente ensaio, a tributação do consumo no Brasil desenvolveu-se como um instrumento de ratificação do pacto federativo, pois distribuída a competência tributária para todos os entes⁶⁵. Esse modelo, no entanto, chegou à exaustão devido à multiplicidade de tributos sobre o consumo (ICMS, ISSQN, IPI, PIS e Confins), que, por vezes, sobrepõe-se, são pouco transparentes, complexos, excessivamente regulamentados, além de serem fonte de conflitos entre contribuintes e o fisco, bem como entre os próprios Estados, Municípios e Distrito Federal.

Nesse contexto, e como principal bastião da pretensão de simplificação do sistema tributário, no exercício dos princípios da simplificação, transparência e da justiça tributária, a reforma tributária seguiu a tendência internacional ao adotar um imposto nos moldes do imposto sobre o valor agregado (IVA), o que, além de simplificar, tende a valorizar a não cumulatividade, teoricamente reduzindo a quantia total tributada, além de permitir ao contribuinte acesso à informação sobre o peso da tributação e como ela é calculada.

É clara a simplificação decorrente da nova proposta de tributação sobre o consumo, pois põe fim a aplicação de milhares de leis e dispositivos do ICMS, do ISSQN, do IPI, do PIS e da COFINS substituindo-as por um conjunto de regras unificado e que compartilham fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes especiais e normas de creditamento (art. 149-B CRFB/88). Há, portanto, uma inequívoca redução quantitativa das normas aplicáveis, uma vez que a suprime, de imediato, as 27 legislações do ICMS, outras 5.570 leis municipais relativas ao ISSQN, todas as normas relativas ao PIS e COFINS, o Decreto do IPI, e todos os Decretos estaduais do ICMS.

⁶⁵ (...). A Constituição Federal de 1988 rompeu com o paradigma anterior - no qual verificávamos a tendência de concentração do poder econômico no ente central (União)-, implementando a descentralização de competências e receitas aos entes subnacionais, a fim de garantir-lhes a autonomia necessária para cumprir suas atribuições. 2. A análise dos dispositivos constitucionais que versam sobre a repartição de receitas entre os Entes Federados, considerando o contexto histórico em que elaborados, deve ter em vista a tendência de descentralização dos recursos e os valores do federalismo de cooperação, com vistas ao fortalecimento e autonomia dos entes subnacionais. (...) TEMA 1130: "Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, conforme disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal." (STF. RE 1293453, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 11-10-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-210 DIVULG 21-10-2021 PUBLIC 22-10-2021)

Então, a vantagem imediata dos novos IBS e CBS é a busca pela simplificação no aspecto numérico das normas a serem atendidas pelos contribuintes e fiscalizadas pelo Estado. Do mesmo modo, representa um avanço na aproximação do modelo tributário nacional ao regime de IVA, que é recomendado pela OCDE, amplamente adotado pela grande maioria dos países, e representa um consenso entre as nações mais desenvolvidas quanto a sua eficiência para fins de matriz tributária.

A implementação de um modelo de IVA Dual, com a criação do IBS e CBS, em conformidade com a EC nº 132/2023, apesar de não alinhado integralmente às diretrizes da OCDE e aos padrões internacionais, procurou, no entender do legislador federal, equilibrar a questão da autonomia financeira dos entes subnacionais, além de reduzir o impacto decorrente da mudança de paradigma com o deslocamento da gestão da arrecadação para um Comitê de âmbito nacional.

A unificação de tributos, a uniformização da legislação, a chamada incidência “por fora”, e a existência de uma centralização da gestão da arrecadação para um órgão central são mudanças profundas, as quais certamente convergem para o objetivo da simplificação.

No mesmo sentido, um passo fundamental para tornar o sistema mais eficiente e menos oneroso para contribuintes e fiscalização é a ampla base de incidência (art. 156-A, §1º, I e VI). Isso porque, no modelo atual, a tributação sobre o consumo apresenta uma base de incidência fragmentada, refletindo-se em diferentes regimes de apuração e recolhimento, responsáveis por distorções de ordens variadas. A respeito dessa característica, e que sempre foi fator de complexidade para o sistema tributário, é caricato o exemplo do bombom “Serenata de Amor”, que, de maneira inusitada, deixou de ser um chocolate para se tornar um biscoito *wafer*, com vistas a reduzir a carga tributária incidente. Abordando o tema, a professora da UERJ, Bianca Xavier (2024. Pág. 129), esclarece:

A racionalização do sistema com a adoção de uma única alíquota permite a previsibilidade da tributação, acabando com intermináveis discussões sobre a classificação das mercadorias para fins de incidência tributária, como ocorreu, por exemplo, no enquadramento tributário de produtos de perfumaria, em que se discutia se determinado produto receberia carga fiscal de água de colônia ou de perfume. (...).

Tais discussões perdem força na nova sistemática de tributação sobre o consumo introduzida pela reforma tributária, eis que tanto as mercadorias como serviços estarão abarcados pela incidência do IBS e da CBS, assim como, não haverá diferença no percentual de alíquota aplicável entre serviços e produtos, dada a uniformidade de tratamento tributário de acordo com o destino.

De tal modo, a introdução da CBS e do IBS, com características de ampla base de incidência, deixa de influenciar no aspecto tributário a natureza da operação, se industrial/comercial ou de serviços, se a mercadoria ou serviço transacionado é material ou imaterial. Eliminam-se, assim, infundáveis dúvidas sobre a incidência e regime da tributação, além de convergir para uma almejada situação de neutralidade tributária.

Como terceiro aspecto relacionado à simplificação tributária proposta pela EC nº 132/2023, destaca-se o regime de unificação das alíquotas, formada pelo somatório das alíquotas da União (CBS), Estados, Distrito Federal e dos Municípios (IBS). Esse modelo simplificará significativamente o processo de cálculo do tributo para o contribuinte, reduzindo seus custos de conformidade, e, para o ente fazendário, trará maior agilidade e eficiência na fiscalização, ante a redução das alíquotas possíveis para cada operação.

A esse respeito, a análise contida na Nota Técnica elaborada com o auxílio de Bernard Appy, Isaias Coelho e Vanessa Rahal Canado, publicada pelo Centro de Cidadania Fiscal, durante os estudos realizados em 2023 sobre a então PEC 45/2019, é precisa ao tratar da simplificação decorrente da unificação das alíquotas:

A alíquota uniforme garante simplicidade ao sistema. Simplicidade gera facilidade e segurança jurídica para o contribuinte pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias, reduzindo as divergências na interpretação da legislação, que são a causa principal do contencioso tributário. E simplicidade reduz os custos de cumprimento: tanto do contribuinte legal como o custo da administração tributária. O imposto de alíquota única é marcadamente superior ao imposto de alíquotas múltiplas: com a uniformidade de alíquota desaparece espaço para classificações errôneas descuidadas ou propositais, e para autuações injustas baseadas em critérios analógicos. Quanto mais alíquotas o tributo tiver mais fronteiras classificatórias o sistema terá e, portanto, mais complexidade e contencioso.

Além da simplificação pelo viés da unificação das alíquotas e redução do número de legislações a serem observadas pelo contribuinte, foi extirpado o cálculo “por dentro”, historicamente fonte de conflitos no âmbito do ICMS. Isso significa que o IBS e a CBS não integrarão sua própria base de cálculo, a tributação será resultado de um cálculo aritmético simples, expondo para o consumidor final a alíquota efetiva da operação e que será por ele suportada, fatores que proporcionam transparência à tributação, maior cidadania fiscal e, por isso, é compatível com os ideais de justiça fiscal.

Analisando os ganhos de praticidade com a reforma aprovada, Fernanda Donnabella Camano (2024) destaca a automação do recolhimento dos tributos pela

via do *split payment*⁶⁶, que também representa uma inovação na direção de um sistema mais simples:

o coração da reforma projetada é o sistema de recolhimento e compensação (e/ou restituição) do IBS e da CBS, qual seja, o *split payment* (artigo 50 do PLP), pensado para reduzir a sonegação e garantir a automação das operações (realizadas em tempo real), com objetivo de concretizar a neutralidade constitucional (artigo 156-A, § 1º c/c artigo 195, § 16, da CF). Aliás, estima-se que em razão do *split payment* o hiato de conformidade (assim entendido como o montante que deveria ser pago pelo contribuinte versus o que este deixou de recolher) deverá ser reduzido de 23% (atual) para 15% a 13%.

Conforme ressaltado pela Pós-doutra em Direito pela USP, a automação do recolhimento de tributos via *split payment* é uma solução para reduzir a sonegação, simplificar a gestão fiscal e, quando em uso, contribuir para um ambiente de negócios mais justo e eficiente.

Outro avanço da reforma tributária aprovada pelo Congresso Nacional é a possibilidade de devolução de parte dos impostos pagos ao consumidor final de baixa renda. Trata-se do popularmente chamado "*cashback*". A medida prevista no art. 156, §5º, VIII e art. 195, §18, além de encaminhar-se no sentido da justiça fiscal pelo viés da redução da regressividade é, também, importante mecanismo de simplificação tributária, eis que substitui a necessidade de implementação de diversos regimes especiais de tributação ou concessão de incentivos específicos a empresas selecionadas, que naturalmente introduziriam complexidade à apuração dos tributos, passando a "incentivar" diretamente o consumidor de baixa renda, pois autorizada a devolução de valores para essa classe social, o que viabiliza a manutenção de uma alíquota uniforme em todo o território. Fernando Facury Scaff (2024. Pág. 61) aborda o tema nos seguintes termos:

A ideia de fundo é uma mudança do modelo, trocando o incentivo às empresas para um incentivo direto ao consumidor de baixa renda, e combate à concorrência predatória que pode ocorrer através da concessão de incentivos fiscais por empresa, e não por setor.

Logo, é uma fórmula a ser enaltecida, pois reduz a regressividade da tributação, é medida direcionada a beneficiar a classe social de baixa renda, e obsta a proliferação de regimes incentivados específicos por empresa ou produto. Não há

⁶⁶ Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/o-zeitgeist-na-interpretacao-da-reforma-tributaria-sobre-o-consumo-14062024>. Acesso em 31/07/2024.

dúvidas, portanto, que a possibilidade de reembolso de uma fração dos impostos sobre o consumo para as camadas mais vulneráveis da população brasileira está em plena consonância com os objetivos de simplificação, justiça social e equidade fiscal.

Por outro aspecto, não se deve olvidar que o sucesso da reforma e os almejados ganhos de simplificação a serem obtidos, inclusive para implementação do mencionado *cashback* e do *split payment*, serão dependentes do uso intensivo de ferramentas tecnológicas, seja pela automação de obrigações acessórias, pela padronização de procedimentos, pela integração de sistemas e análise de dados, seja, ainda, pela rastreabilidade e monitoramento contínuo das transações fiscais e financeiras.

Por todos esses fatores somados, é certo que temos, sim, uma simplificação em relação ao modelo em uso, e, mais importante, foram firmadas diretrizes capazes de proporcionar o contínuo aprimoramento das relações fiscais. Contudo, embora o modelo aprovado represente um avanço em direção a um sistema fiscal mais acessível e simplificado, ele não está isento de críticas. Muitos dos novos dispositivos introduzidos podem, na verdade, perpetuar dificuldades iguais ou superiores ao sistema que se despede, o que encerra uma inerente contradição com as premissas originais que fundamentaram o texto.

Veja-se o prazo de oito anos em que deverão conviver os dois regimes, que certamente contaminará o IBS e a CBS com todas as dificuldades observadas na apuração do ICMS. Um segundo exemplo é o contrassenso do novo texto no sentido de reconhecer a não cumulatividade plena, porém ressalvar alguns créditos, como de uso e consumo, além de mitigar a compensação ao valor do imposto recolhido na etapa anterior, o que poderá obrigar os contribuintes ao acompanhamento do recolhimento dos tributos por seus fornecedores e parceiros. Todos esses são fatores que minimizam o objetivo de simplificação proposto na norma.

A preocupação com a autonomia dos entes federativos subnacionais, por sua vez, é verificada desde a mensagem de justificativa da PEC 45/2019 e permeia os debates em relação ao texto aprovado. No entanto, em razão das características do IVA, por vezes, doutrinadores tendem a pontuar a impossibilidade de replicá-lo no Brasil ante a existências de barreiras próprias da estrutura político-econômica do país. Dentre esses juristas, é possível citar a Ministra Regina Helena Costa (2007. Pág. 218), que é uma voz ativa no alerta para os limites e as regras de simplificação. Assim, a forma federal de Estado e autonomia dos Entes federados sempre são citados como entraves à incorporação do modelo.

E é exatamente na questão da autonomia dos entes federativos que se identifica um dos potenciais conflitos projetados quando da implementação da reforma ao instituir um tributo que terá sua competência compartilhada. Isso porque a EC nº132/2023 estabelece que haverá regulamentação única para o IBS, com o exercício da capacidade tributária compartilhada entre o Estado, Municípios e Distrito Federal, a ser exercida por meio do novo Comitê Gestor do IBS. O legislador, durante o debate travado no Congresso Nacional, seguiu o entendimento de que a possibilidade de fixação da alíquota pelos entes federados preservou a autonomia, pois conferiu a liberdade para dimensionar suas receitas. Porém, tal interpretação limita-se à autonomia financeira e desconsidera a autonomia política. Também encerra um fator de risco a EC remeter à legislação complementar futura a definição de aspectos relevantes sobre o tema como: quem será responsável pela fiscalização e cobrança dos débitos tributários? União, Estados e Distrito Federal ou os Municípios? Quem deverá responder por normas emanadas pelo Comitê Gestor? Esses são, apenas, alguns dos questionamentos que surgem decorrentes dessa busca pela simplificação do modelo e que terão de ser enfrentadas, seja na legislação complementar vindoura ou pelo próprio Poder Judiciário.

Constata-se, assim, que, ao perseguir-se a simplificação, indubitavelmente proporcionada pela junção e uniformização de tributos, o texto final sustenta-se numa tênue linha divisória que facilmente pode “descambar” para um cenário de flagrante inconstitucionalidade.

Ademais, deve-se lembrar que a simples redução quantitativa de tributos, por si, não assegura a redução da complexidade do modelo, seja porque o extenso prazo de transição, além de oferecer riscos à estabilização do novo modelo, sugere uma complexidade na sua implementação, seja, ainda, em função de que a emenda constitucional aprovada, mesmo tratando de simplificação, insere uma nova centena de dispositivos e alterações todos eles aptos a serem fontes de controvérsias e judicialização do ambiente fiscal. Mary Elbe Queiroz (2024. Pág. 495) escancara essa percepção:

É uma falácia a divulgação de que haverá uma simplificação e redução de litígios, pois, somente a Emenda Constitucional nº 132 introduz 150 alterações no Texto constitucional e haverá um período de transição de oito anos em que os dois sistemas irão conviver até 2033, o atual oneroso e com toda a parafernália de normas interpretativas e complexas, mas, conhecido, e o novo, totalmente desconhecido, que ainda vai ser integralmente regulamentado. Tudo para ser conhecido, interpretado e aplicado.

Também caminham no sentido de minorar os ganhos com a simplificação de tributos o regime de compensação de créditos condicionados à comprovação do pagamento na etapa anterior (art. 156-A, §5º da CFRB/88). Em contradição ao princípio da cooperação, e adotando um procedimento próprio da atual cultura tributária, o legislador enxerga o contribuinte como um sonegador em potencial, e autoriza a restrição do direito ao crédito, portanto reduz o pleno exercício da não cumulatividade inerente ao IVA, condicionada a comprovação do pagamento na etapa anterior. Exigência que contraria a jurisprudência até então dominante⁶⁷, e transfere para o contribuinte um ônus de ser fiscal de tributo de seus fornecedores (SCAFF. 2024. Pág. 61).

O Imposto Seletivo, por sua vez, ante a amplitude de sua abrangência (sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente) e a possibilidade de integrar a base de cálculo de outros tributos, também carrega em si um potencial desvirtuamento da ideia de simplificação e ser fonte de litígios entre administradores e administrados.

Observando as principais nuances do texto aprovado, infere-se, assim, que o consenso do processo legislativo considerou a redução numérica de tributos e que a atribuição de poderes tributários às instâncias subnacionais não poderia significar a existência de infundáveis modelos fiscais, fazendo-se necessária a harmonização nacional das regras, por meio de significativa alteração constitucional e regulamentação por Lei Complementar, em prol da modernização, simplificação e eficiência do sistema.

⁶⁷ PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. 1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998). (...) 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS. (...) 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ REsp n. 1.148.444/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14/4/2010, DJe de 27/4/2010.)

As citadas contradições, ainda que decorrentes de análises preliminares, a serem confirmadas ou refutadas quando da regulamentação do novo arcabouço tributário, sugerem que o texto aprovado não parece refletir fielmente a proposta original de simplificação tributária. Isso porque, como consta da redação do §3º do artigo 145 da CRFB/88, a ideia inicial visava tornar o sistema tributário mais acessível e menos oneroso tanto para os contribuintes quanto para a administração pública. Todavia, a redação final da EC nº 132/2023 apresenta complexidades que podem perpetuar ou até aumentar as dificuldades operacionais e interpretativas já existentes. O que exige do legislador federal, e de todos os operadores do direito, fidelidade plena aos novos preceitos, principalmente durante o processo em curso de regulamentação da emenda constitucional, sob pena dos objetivos de simplicidade, da transparência, da justiça tributária não serem plenamente alcançados.

6. Conclusão

Depois de décadas de total “surdez” quanto aos clamores da sociedade por melhorias no modelo tributário e sem um efetivo avanço das propostas de reforma submetidas ao Congresso Nacional, não só o tema entrou em debate, como foi aprovada de forma célere a Emenda Constitucional nº 132/2023, que se propôs a profundas mudanças no sistema tributário e com ênfase nos impostos sobre o consumo. De acordo com o novo texto, a ambição é instituir um sistema simples, transparente, neutro no aspecto fiscal, que promova a cooperação entre administração e contribuintes, seja justo, atenuar a regressividade e voltado à defesa do meio ambiente.

Diante dessa histórica e audaciosa transformação no direito tributário, podem ser percebidos dois sentimentos contraditórios pelos operadores do direito. O primeiro é decorrente do avanço legislativo, com a promulgação de uma reforma tributária que coloca o país no limiar de um direito tributário totalmente remodelado e com potencial para equacionar grandes problemas atualmente observados. O segundo, em contraposição ao primeiro, é a dúvida e a insegurança dos impactos da mudança, da observação de inerentes contradições no próprio texto aprovado, e se tais incoerências poderão vir a mitigar os objetivos da proposta e conduzir-nos ao discurso romantizado pelo escritor italiano Giuseppe Tomasi di Lampedusa, no livro “Il Gattopardo” (O Leopardo), que assevera: “Tudo deve mudar para que tudo fique como está”.

A preocupação suscitada não é infundada, porém decorrente da observação de que muito dos avanços prometidos pelo novo texto já poderiam ser inferidos na Carta Constitucional de 1988, eis que ali já considerava em sua redação aspectos de igualdade, capacidade econômica do contribuinte, não confisco e eficiência da administração pública, princípios os quais foram objeto do início do presente estudo quando da contextualização do sistema tributário e que, se efetivamente observados tais preceitos constitucionais, já proporcionariam um modelo tributário menos intrincado, mais justo e indutor de uma situação de menor desigualdade e de bem-estar social.

Essa constatação nos conduz, inevitavelmente, a uma indagação fundamental: se os postulados já existentes não lograram assegurar um sistema tributário funcional e equânime, em que medida as novas diretrizes instituídas pela reforma tributária serão, de fato, capazes de concretizar os objetivos ambicionados?

Essa inquietação norteou o desenvolvimento do trabalho, auxiliando o desenvolvimento da pesquisa, e permitindo o desdobramento dos novos preceitos da Emenda Constitucional nº 132/2023, bem como a identificação dos pontos em que houve – ou não – a concretização da apregoada simplificação. A pesquisa buscou, assim, contribuir para o debate acadêmico e institucional, inclusive para sinalizar que o sucesso da reforma não reside apenas na modificação normativa, mas depende, essencialmente, do comprometimento de todos os atores envolvidos: dos contribuintes, no exercício do seu dever fundamental de pagar tributos (NABAIS, 2004); do Poder Executivo, na condução eficiente e transparente da gestão fiscal; do Poder Legislativo, na contínua adequação e aperfeiçoamento do novo arcabouço normativo; e do Poder Judiciário, como instância garantidora da supremacia e da efetividade dos princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional.

O diagnóstico constatado ao longo do trabalho revelou que, passados mais de trinta e cinco anos da promulgação da Constituição de 1988, o sistema tributário brasileiro se mostrou incapaz de atender de forma eficaz às necessidades da sociedade. Regressividade, complexidade, proliferação normativa e insegurança jurídica tornaram-se marcas permanentes de um modelo que se revelou disfuncional, oneroso para os contribuintes e ineficiente para os entes arrecadadores. A estrutura vigente exige um volume desproporcional de recursos públicos e privados, seja para o seu cumprimento, seja para sua administração e fiscalização, comprometendo a capacidade de todos, inclusive do próprio Estado, de direcionar esforços e investimentos para áreas essenciais, como saúde, educação e infraestrutura.

Além disso, a excessiva descentralização na repartição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios, somada à profusão normativa e à carência de transparência, intensifica a ineficiência do sistema. Tal cenário tem contribuído, de forma contínua, para a judicialização das controvérsias tributárias, ampliando a insegurança jurídica e comprometendo a estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte. É inequívoco, portanto, que a manutenção de um sistema tributário disfuncional representa um entrave ao desenvolvimento nacional, afetando negativamente todas as esferas sociais e administrativas e exigindo reformas estruturais urgentes e coordenadas.

Afora a complexidade, o sistema vigente, o qual por vezes impõe uma tributação em cascata e cumulativa, como se observa no ICMS calculado "por dentro", encarecendo o consumo e reforçando o caráter regressivo da tributação, exige a implementação de um modelo simples e adaptável, capaz de acompanhar a realidade

social e econômica em constante transformação. Nesse sentido, a efetiva ponderação de princípios como o da capacidade contributiva e da simplicidade se tornou essencial para a construção de um sistema tributário justo e equitativo. A simplificação e racionalização do sistema tributário passaram a ser um objetivo a ser perseguido, visando promover a segurança jurídica e reduzir custos de conformidade.

Com essa perspectiva, várias foram as propostas de alterações encaminhadas ao Congresso Nacional, todavia, todas acabaram fracassando. Esse histórico nos conduziu para o atual momento, em que uma reforma tributária foi finalmente aprovada, com ambiciosa proposta de promover uma verdadeira revolução na matriz tributária nacional.

O modelo apresentado na EC nº 132/2023 destaca, já em seus primeiros dispositivos, aspectos de simplicidade, justiça fiscal, sustentabilidade ambiental e busca por mitigação da regressividade. Para tanto, adota como principal foco a unificação de vários impostos sobre o consumo em um modelo de IVA Dual — a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) -, com gestão e arrecadação centralizada, uniformidade de regimento e possibilidade de centralização do contencioso administrativo, o que, em si, suscita uma série de avanços e benefícios, tanto para a fonte pagadora, contribuintes, quanto para o Estado fiscal arrecadador. Entretanto, por outro aspecto, o novo arranjo tributário projeta riscos decorrentes de uma provável perda da autonomia dos entes federativos, incertezas quanto à definição de competências para solução de conflitos, de questionamentos sobre a efetiva capacidade de implementação de um modelo mais simples.

É fato que a unificação de diversos tributos em um regime único sugere um importante passo na simplificação do sistema, reduzindo a burocracia fiscal e os custos indiretos de tributação. A adoção do regime de tributação sobre o valor agregado, da mesma forma, propõe racionalizar as relações fiscais e encaminhar uma tributação mais funcional, pois uniforme em todo país, com regras objetivamente postas e alinhando com os modelos de tributação internacionalmente experimentados. Existe, de fato, um esforço em prol da simplificação do modelo.

Constituindo, pois, o princípio da simplicidade um objetivo posto, cumpre, agora, ao legislador e ao operador da norma jurídica buscar concretizar o ideal de um sistema mais simples e que, na medida do possível, atenuar a regressividade da tributação. A justiça fiscal, igualmente alçada a postulado expresso no texto constitucional, deve, portanto, ser realizada por meio de um modelo simples e

acessível. Nas palavras da Ministra Regina Helena Costa (2007. Pág. 406): De nada adiantaria falar em justiça tributária intangível, etérea, autêntico devaneio diante de um ordenamento jurídico cuja aplicação não leva em conta os valores que a compõem.

A centralização em um órgão gestor, que, apesar de passível de legítimos questionamentos sobre a perda de autonomia dos entes federados, concretiza uma solução tanto no aspecto da simplificação tributária, quanto da segurança jurídica, ao projetar a aplicação uniforme da legislação e a uma maior previsibilidade de sua interpretação. Essa medida aproxima-se da almejada desburocratização e da possibilidade de integração do contencioso administrativo, cuja consolidação tende a favorecer contribuintes e milhares de municípios que atualmente são incapazes de manter uma estrutura administrativa de apreciação e revisão de lançamentos tributários.

De modo que é identificado no texto aprovado uma intenção e esforço de propor uma solução constitucional específica para questões historicamente sensíveis, como a complexidade tributária e do elevado custo de conformidade, temas há muito demandados pela sociedade brasileira por resolução.

Não se ignora, contudo, que o texto aprovado, após todas as mudanças decorrentes do processo legislativo, acrescentou riscos ao sucesso pleno das pretensões iniciais indicadas na reforma tributária promulgada, entre os quais se destacam: o elevado número de exceções previstas, a possibilidade de, por lei complementar, diminuir a não cumulatividade do IBS, a manutenção do IPI para itens com produção na Zona Franca de Manaus e o longo prazo de transição para sua plena implementação. São fatores que tendem a afastar a almejada simplificação e deixam a estrutura atualmente pensada sujeita a incertas alterações até o início da produção de seus efeitos.

Por outro aspecto, relevante observar que o momento atual é propício à reforma do sistema tributário brasileiro, pois o cenário político revela uma rara convergência de vontades entre os Poderes Executivo e Legislativo em torno da modernização tributária, o que não deve ser desprezado. Trata-se, assim, de uma oportunidade histórica de promover mudanças significativas na forma de arrecadar e pagar tributos, com destaque para a redução da regressividade, o aumento da segurança jurídica e a concretização da justiça fiscal.

Com esse pano de fundo, e após toda a análise da nova estrutura tributária constitucional, o que esta pesquisa se propôs a observar e avaliar é se, em face do texto consolidado da reforma, e após todo o longo prazo de transição, estará o Brasil

em um ambiente tributário mais simples e de maior justiça fiscal, direcionando esforços a uma situação de menor desigualdade social e maior desenvolvimento. As constatações sugerem que as alterações promovidas, apesar de não atacarem o problema da regressividade diretamente, estão na direção correta, podendo-se afirmar que a reforma avançou no objetivo de simplificar e modernizar o sistema tributário.

Isso porque, deve-se ter em mente, a simplificação de um modelo estruturado há mais de 60 anos não será resolvida com uma única norma. Não há de se cogitar que apenas a alteração do texto constitucional seria suficiente a equacionar a questão. Tanto a simplificação, quanto a justiça fiscal devem ser perseguidas incessantemente pelo Estado. É um processo contínuo, decorrente de um somatório de valores e contribuições, que, sucessivamente, agregam novas perspectivas e diretrizes, conduzindo o país a um ambiente equitativo e de justa distribuição da carga tributária. E essas diretrizes passaram a constar expressamente no novo texto.

A reforma promovida pela EC nº 132/2023, embora direcionada primordialmente a reformular a tributação indireta sobre o consumo sem perspectiva da alteração da carga tributária ou de sua característica como a principal matriz de financiamento público, o que, em uma análise mais aprofundada, levaria à conclusão de que não foram observados avanços quanto a aspectos de redução da regressividade e capacidade contributiva, preceitos importantes ao falarmos de simplificação e justiça fiscal, introduziu conceitos necessários ao aperfeiçoamento da tributação no país.

No estágio atual, em que temos apenas o texto constitucional aprovado, carente de regulamentação, não é possível avaliar concisamente a abrangência resultante da aplicação dos novos parâmetros, visto que passamos a navegar em novas águas. As repercussões das mudanças propostas só serão realmente validadas e aferidas em análises futuras, quando da edição das leis complementares e da aplicação concreta do novo modelo.

Apesar dessa análise, sobre a falta de concretude quanto à simplificação tributária resultante do uso das novas normas, tem-se a perspectiva de que o texto aprovado induzirá, ainda que no longínquo 2033, um sistema tributário mais simples e próximo de um ideal de justiça fiscal. Visto que, a despeito de não resolver de imediato as questões relacionadas à regressividade do modelo, e expressamente buscar a manutenção da carga tributária atual, a proposta contempla princípios e regras tributárias que direcionam a um sistema mais justo e que serão condicionantes a uma nova forma de pensar e fazer a legislação tributária superveniente.

Reforce-se, a EC nº 132/2023 não encerra a discussão sobre a reforma tributária, visto que ela tem nítidos efeitos prospectivos, tanto na perspectiva que ainda será regulamentada pelas legislações complementares posteriores, nas reformulações as quais forem aplicadas, como em relação ao Imposto Sobre a Renda, mas, mais importante, no balizamento de toda produção normativa que advirá. Portanto, não se trata de um tema finalizado, o novo marco tributário fixou diretrizes importantes e que, invariavelmente, serão responsáveis por conduzir o legislador infraconstitucional e o operador do direito a pensar em um modelo mais simples e justo do ponto de vista da carga fiscal suportada pela sociedade.

A busca pela simplificação, isoladamente, embora não seja suficiente para uma mudança imediata de paradigma, é um vetor a contribuir com uma maior conscientização dos contribuintes quanto à carga tributária suportada e seus impactos no cotidiano, pois mais transparente, acessível e de simples compreensão, o que valoriza a cidadania fiscal e aproxima o cidadão da gestão dos recursos públicos, uma vez que passa a ter visibilidade de quanto de sua renda está sendo direcionado para suportar a gestão e serviços públicos.

Importa recordar, ainda, que, para o êxito de um novo modelo tributário, é imperativo ir além do simples direcionamento constitucional proposto pela Emenda Constitucional nº 132/2023: é necessária uma reforma da concepção da sociedade que possuímos. Se é fato que a reforma mitiga aspectos do federalismo, faz em uma nítida busca pela unidade de compreensão e interpretação da matriz tributária. É um convite à participação de todos na construção deste novo modelo: os contribuintes devem estar cientes de sua cidadania fiscal, entendendo a importância de recolher tributos para financiar a atuação estatal e de exigir melhorias nos serviços públicos prestados; o Poder Executivo, por sua vez, deve enxergar o contribuinte como um parceiro, e não como um contraventor em potencial, promovendo uma relação de confiança e colaboração entre o estado e a sociedade, conforme expressa o novo §3º do artigo 145 da CRFB/88; o Poder Legislativo deve garantir a coesão e a perenidade do sistema normativo tal como foi projetado; e, ao Poder Judiciário, compete atuar como o garantidor da segurança jurídica, sendo fundamental que interprete e aplique as normas tributárias de maneira a proporcionar estabilidade e previsibilidade, fortalecendo a confiança dos contribuintes no sistema tributário ora estruturado.

Assim, a reforma tributária vai além da mera mudança legislativa; ela exige uma reafirmação da responsabilidade compartilhada entre todos os segmentos da sociedade para garantir o sucesso do novo modelo proposto. Somente com a

conscientização e o engajamento de todos os atores sociais será possível alcançar um sistema tributário mais simples, justo, eficiente e sustentável.

Diante das inúmeras expectativas que recaem sobre a reforma, e reconhecendo que o texto final não tenha sido o utopicamente ideal, a Emenda Constitucional nº 132/2023 apresenta importantes inovações direcionadas para a simplificação tributária. Apesar dos desafios a serem superados, a fidelidade aos princípios constitucionais, tanto os recém introduzidos quanto os “antigos”, será decisivo para o alcance de toda a potencialidade que o novo texto detém para entregar soluções às demandas sociais de simplificação e modernização do arcabouço tributário.

O engajamento efetivo da sociedade como um todo na implementação da reforma será crucial. A participação ativa na fiscalização e cooperação para a construção do novo modelo proporcionará um direcionamento para um contexto de arrecadação mais simples e justo, o que, ao fim, conduzirá o Brasil a um aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito, destinado a melhor assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.

Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a circulação de mercadorias: ICMS; substituição tributária; base de cálculo; pauta fiscal; preço máximo ao consumidor; diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante; exame de constitucionalidade.** Revista Dialética de Direito Tributário, n.123. São Paulo: Dialética, 2005

Banco do Nordeste - BNB. Escritório Técnico de Estudos Econômicos do Nordeste - ETENE. DEE - Diário Econômico ETENE. **Índice de Dependência Financeira dos Estados** - 2º quadrimestre de 2020

BANCO MUNDIAL. **Relatório Doing Business** Ano Calendário de 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **Um outro país: transformações no direito, na ética e na agenda do Brasil.** Belo Horizonte: Fórum, 2018

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; Marinho, Marina Soares. **As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC 45/2019.** In: Deformas ou Reformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Noenses, 2007

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política.** 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa.

BRYS, B.; PERRET, S; THOMAS, A.; O'REILLY, P. **Tax Design for Inclusive Economic Growth.** OECD Taxation Working Papers nº 26, 2016

CAMANO, Fernanda Donnabella. **O zeitgeist na interpretação da reforma tributária sobre o consumo.** Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/o-zeitgeist-na-interpretacao-da-reforma-tributaria-sobre-o-consumo-14062024>.
2024

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005

CARVALHO, Paulo de Barros. **Reforma tributária e o pacto federativo**. In: Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores/ Alice de Abreu Lima Jorge... [et al.] coordenado por Fernando Facury Scaff [et al.] – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2024.

CASALTA Nabais, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina. 2004

CASALTA Nabais, José. **O Direito Fiscal**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça - CNJ. **Justiça em Números 2023**, ano base 2022, Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Brasil e o tributo**. Disponível em <https://blog.grupogen.com.br/juridico/author/sachacalmon/>. 2018

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017

DERZI, Misabel Abreu Machado; Moreira, André Mendes. **A não-cumulatividade frustrada na reforma tributária**. In: Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores/ Alice de Abreu Lima Jorge... [et al.] coordenado por Fernando Facury Scaff [et al.] – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2024.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Federalismo, Liberdade e Direitos Fundamentais**. Rei – Revista Estudos Institucionais. Dossiê: Federalismo Fiscal. Vol. 4, 1. 2018

ESTADÃO. **Reforma acaba com a federação, é projeto de poder e cheque em branco para União, diz jurista: Titular da PUC/SP, o tributarista Roque Antônio Carraza critica o texto que está em votação na Câmara**. ESTADÃO, São Paulo, 05 de julho de 2023. Disponível em

<https://www.estadao.com.br/economia/reforma-acaba-com-federacao-e-projeto-de-poder-jurista/>. Acesso em 23/04/2024.

FARIAS, Fátima Gondim; Siqueira, Marcelo Lettieri. **Bases tributárias brasileiras penalizando os pobres e beneficiando os rentistas. A sociedade justa e seus inimigos**. 3ª ed. Organizado por Antonio David Cattani e Marcelo Ramos Oliveira. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2018.

FERRAZ, Luciano. **Segurança jurídica positivada: interpretação, decadência e prescritibilidade**. RIDB, ano 1 (2012), nº 12.

GAMA, Tacio Lacerda. **Federação, autonomia financeira e competências no novo sistema tributário nacional**. In: Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores/ Alice de Abreu Lima Jorge... [et al.] coordenado por Fernando Facury Scaff [et al.] – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2024

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação do capital no brasil e no mundo**. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Rio de Janeiro: Ipea. 2018

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Uma reforma boa para economia e justa para a federação**. In: Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores/ Alice de Abreu Lima Jorge... [et al.] coordenado por Fernando Facury Scaff [et al.] – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2024

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). **Estudo sobre Carga Tributária/PIB X IDH**, 2024.

GOBETTI, Sérgio Wulff **Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1998**. Ano 2021

GUDINO, Daniel Mariz; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. V2. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord. São Paulo. Editora Quartier Latin do Brasil, 2010.

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias**. Brasília: Rio de Janeiro: Ipea. 2022

JÚNIOR, Gilson de Queiroz. **Implantação do IVA no Brasil: um olhar sobre a Curva de Laffer**. 1ª Edição. 2023. E-book Kindle

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** / Hans Kelsen; [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998

LACERDA, Antônio Corrêa. **A crise recente e sus efeitos deletérios. in O mito da austeridade.** São Paulo: Editora Contracorrente, 2019

LAGARDE, Cristine. **Erguer os Pequenos Barcos. Discurso nas Grandes Conférences Catholiques Bruxelas,** 17 de junho de 2015

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.** 1ª ed. (2ª Reimp.). Barueri-SP: Atlas, 2024

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto e CARRAZA, Roque. **Considerações necessárias sobre a Reforma Tributária.** Disponível em <https://tributarionosbastidores.com.br/2023/07/reformatributarianobrasil/>. 2023.

MEDEIROS, Guilherme. **A Reforma Tributária Indiana de 2017 e o seu papel no Desenvolvimento Socioeconômico do País. Lições para a Reforma da Tributação do Consumo no Brasil.** Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 11. ano 6. p. 13-33. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2022

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Para entender o papel da tributação na desigualdade.** In Justiça Fiscal: estudos críticos de problemas atuais, organizado por Luciana Grassano de Gouvêa Melo. Belo Horizonte, MG. Casa do Direito. Coleção Direito Tributário e Financeiros. 2020

Ministério da Economia. CETAD- Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência.

NUNES, Almycar. **A propósito dos três anos da implementação do IVA em Angola.** 2022

Observatório Brasileiro Das Desigualdades. Ação Brasileira de Combate às Desigualdades - ABCD em conjunto com o Centro Brasileiro de Análise e Planejamento - CEBRAP. **Um retrato das desigualdades no Brasil hoje**

OCDE. **Banco de dados de estatísticas de receitas globais.** Ano base 2021.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Reforma Tributária – Primeiras impressões questionamentos, sugestões e análise: Emenda Constitucional n.132/2023.**

In: Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores/ Alice de Abreu Lima Jorge... [et al.] coordenado por Fernando Facury Scaff [et al.] – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2024

OECD et al. (2023), **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2023**, OECD Publishing, Paris

OXFAM. **A sobrevivência do mais rico: por que é preciso tributar os super ricos agora para combater a desigualdade**. 2023

PEROBA, Luiz Roberto, e BETONI, Marco Aurélio Louzinha. **In. Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**. coordenado por Flávia Holanda Gaeta. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014

POCHMANN, Marcio. **Desigualdade econômica no Brasil**. São Paulo: Ed. Ideias & Letras, 2015

PONTALTI, Mateus. **Comentários à Reforma Tributária – EC 132/2023: Entenda o que mudou e porque mudou**. São Paulo: Editora JusPodium, 2024.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Tributação das Pessoas Físicas**. in Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. 2006.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Reforma Tributária: da fantasia à realidade**. In: Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores/ Alice de Abreu Lima Jorge... [et al.] coordenado por Fernando Facury Scaff [et al.] – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2024

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. **Reforma tributária brasileira: tributos sobre o consumo**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

REALE, Miguel. **Variações sobre a justiça**. São Paulo, 2004

ROCHA, Sérgio André. **In. Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária**. coordenado por Flávia Holanda Gaeta. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024

SANCHES, José Luís Saldanha, e GAMA, João Taborda da. **Justiça fiscal**. Portugal, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, MACHADO, Nelson [coordenadores]. **Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023.** / Bernard Appy. Nelson Machado. - São Paulo: Editora Max Limonad. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor.** In: Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores/ Alice de Abreu Lima Jorge... [et al.] coordenado por Fernando Facury Scaff [et al.] – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2024

SCAFF, Fernando Facury. **As alíquotas e o princípio da simplicidade na reforma tributária.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-22/as-aliquotas-e-o-principio-da-simplicidade-na-reforma-tributaria/>. 2024

SCAFF, Fernando Facury. **Conselho federativo (PEC 45-A), conselho da federação e a girafa sem pescoço (2023).** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-26/contas-vista-conselho-federativo-pec-45-conselho-federacao-girafa-pescoco2/>. 2023

SILVA, Carla Pereira da, SILVA, Fábio Godoy Teixeira da. **A simplicidade no sistema processual-tributário: do que estamos falando?** Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-simplicidade-no-sistema-processual-tributario-do-que-estamos-falando>. 2024.

SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **A reforma tributária e a federação.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 43ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros. 2020

SOUZA, Eléia Alvim Barbosa de. **Split payment: realidade da nova forma de segregação de pagamento.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-22/split-payment-nova-forma-de-segregacao-de-pagamento/>. 2024

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. **To Split or not to Split: o Split Payment como Mecanismo de Recolhimento de IVA e seus Potenciais Impactos no Brasil.** Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. p. 27-46. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022

TORRES, Heleno Taveira. **Por uma reforma tributária da segurança jurídica.** In: Deformas ou Reformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020

TIPKE, Klaus; e Yamashita, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

UNAFISCO. **Nota Técnica Unafisco Nº 27/2023 - De gastos tributários à concretização dos privilégios tributários: Privilegiômetro Tributário de 2023.** Disponível em: www.unafisconacional.org.br

XAVIER, Bianca. **In. Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária.** coordenado por Flávia Holanda Gaeta. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

WID. **World Inequality Report (2022).** World Inequality Lab. Coordenado por Lucas Chancel, Thomas Piketty, e Emmanuel Saez Gabriel Zucman.