

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

Guilherme Callado Ferreira

**Três questões acerca da implementação do Imposto sobre Bens e Serviços tal
como pretendido pelas Propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e
110/2019**

Florianópolis
2023

Guilherme Callado Ferreira

**Três questões acerca da implementação do Imposto sobre Bens e Serviços tal
como pretendido pelas Propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e
110/2019**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Florianópolis

2023

Ferreira, Guilherme Callado

Três questões acerca da implementação do Imposto sobre Bens e Serviços tal como pretendido pelas Propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e 110/2019 / Guilherme Callado Ferreira ; orientador, Gilson Wessler Michels, 2023.

76 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2023.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Reforma Tributária. I. Michels, Gilson Wessler. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

Guilherme Callado Ferreira

Três questões acerca da implementação do Imposto sobre Bens e Serviços tal como pretendido pelas Propostas de Emenda Constitucional 45/2019 e 110/2019

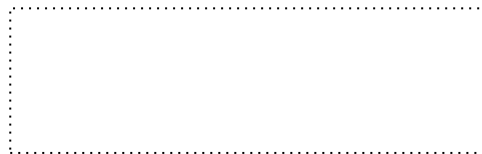
Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito.

Local Florianópolis, 1 de dezembro de 2023.



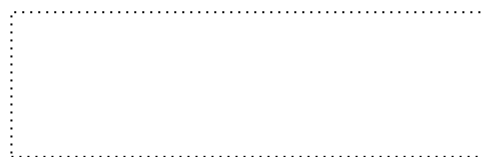
Coordenação do Curso

Banca examinadora



Prof. Gilson Wessler Michels, Dr.

Orientador



Mauritânia Mendonça, Mestre
em Direito Tributário pela PUC-SP



Rafael Rodigheri Alves da Silva, Mestrando

PPGD/UFSC

Florianópolis, 2023.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais todo o apoio que me dão e sempre me deram.

A todo corpo docente do Centro de Ciências Jurídicas da UFSC, em especial ao Professor Gilson, os ensinamentos e a orientação do presente trabalho.

“O bom pastor deve tosquiá, e não esfolar o seu rebanho”

(Tibério César)

RESUMO

A reforma tributária concebida pelos projetos de emenda constitucional 45/2019 e 110/2019 busca simplificar o presente Sistema Tributário Nacional, reformulando por completo os tributos sobre o consumo (IPI, ICMS, ISS, PIS, Cofins), e substituindo-os por um imposto sobre valor agregado, na forma de um Imposto sobre Bens e Serviços, de competência estadual e municipal, e de uma Contribuição sobre Bens e Serviços, de competência da União, além de um Imposto Seletivo, que deverá incidir sobre produtos danosos a saúde ou ao meio ambiente. Este trabalho tem como objetivo refletir sobre três questões acerca das mudanças pretendidas, sendo feita também uma análise da evolução histórica do Sistema Tributário e da sua atual conjuntura. Passa-se então a refletir se: os novos tributos são capazes de promover a simplificação do sistema; os regimes especiais e diferenciados são um fator impeditivo a simplificação, o modelo de IVA previsto aproxima o ordenamento dos moldes de tributação sobre o consumo adotados por países estrangeiros. Crê-se possível a tanto a simplificação promovida pelo novo modelo de tributação quanto sua adequação a padrões tributários utilizados no exterior, contanto que a proposta não seja desvirtuada por eventuais alterações durante o trâmite legislativo. Não se vislumbra os regimes especiais e diferenciados como um fator impeditivo, apenas mitigativo.

Palavras-chave: IBS; Reforma Tributária; IVA.

ABSTRACT

The tax reform conceived by the constitutional amendment bills 45/2019 and 110/2019 seeks to simplify the current National Tax System, completely reformulating taxes on consumption (IPI, ICMS, ISS, PIS, Cofins), and replacing them with a value-added tax, in the form of a Tax on Goods and Services, of state and municipal competence, and a Contribution on Goods and Services, of Union competence, in addition to a Selective Tax, which should be levied on products that are harmful to one's health or the environment. The aim of this paper is to reflect on three issues related to the intended changes, as well as to analyze the historical evolution of the tax system and its current situation. It then goes on to reflect on whether: the new taxes are capable of promoting simplification of the system; the special and differentiated regimes are an impediment to simplification; and the planned VAT model brings the system closer to the consumption tax models adopted by foreign countries. It is believed that both the simplification promoted by the new tax model and its adaptation to tax standards used abroad are possible, as long as the proposal is not distorted by possible changes during the legislative process. The special and differentiated regimes are not seen as an impeding factor, only a mitigating one.

Keywords: IBS; Tax Reform; VAT.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparativo entre as PECs	66
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
STN	Sistema Tributário Nacional
ST	Sistema Tributário
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTO	16
1.2	RELEVÂNCIA DO TEMA	16
1.3	QUESTÃO DO TRABALHO	16
1.4	METODOLOGIA	17
1.5	OBJETIVOS	17
1.5.1	Gerais	17
1.5.2	Específicos	17
2	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	18
2.1	QUESTÕES PRELIMINARES	18
2.2	EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	19
2.2.1	O Período Colonial	19
2.2.1.1	<i>Dos Primórdios</i>	19
2.2.1.2	<i>Das Capitanias Hereditárias e do Governo Geral</i>	20
2.2.1.3	<i>Da União Ibérica</i>	22
2.2.1.4	<i>Do Século XVIII</i>	23
2.2.1.5	<i>Da vinda da Família Real portuguesa ao Brasil</i>	24
2.2.2	O Império	26
2.2.2.1	<i>Da Independência e do Primeiro Reinado</i>	26
2.2.2.2	<i>Da Regência</i>	27
2.2.2.3	<i>Do Segundo Reinado</i>	29
2.2.3	A República	31
2.2.3.1	<i>Da Primeira Constituição Republicana</i>	31
2.2.3.2	<i>Das Cartas de 1934 e 1937</i>	33
2.2.3.3	<i>Da Constituição de 1946</i>	34
2.2.3.4	<i>Da Reforma Tributária de 1965 e da criação do Código Tributário Nacional</i> 35	
2.2.3.5	<i>Da Constituição de 1967 e da Emenda Constitucional nº 1 de 1969</i>	36
2.2.3.6	<i>Da Carta “Cidadã” de 1988</i>	39
2.2.3.7	<i>Da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 42/2003</i> ..	41
2.2.3.8	<i>Das mudanças no Sistema Tributário Nacional após a reforma de 2003</i> ...	43

2.2.4	Observações.....	45
2.3	CONFIGURAÇÃO ATUAL	46
2.3.1	Conceito.....	46
2.3.2	Estrutura	47
2.3.3	Problemas.....	49
2.3.3.1	<i>Da Guerra fiscal, do princípio da não cumulatividade, da superposição de incidências, e da complexidade tributária.....</i>	49
2.3.3.2	<i>Do Sistema Tributário Regressivo.....</i>	51
2.3.3.3	<i>Da má gestão dos recursos públicos</i>	53
2.3.3.4	<i>De uma nova reforma tributária.....</i>	54
3	A REFORMA CONTEMPLADA PELAS PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO 45/2019 E 110/2019.....	55
3.1	O PAPEL DAS LEIS COMPLEMENTARES.....	61
3.2	IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO	62
3.2.1	Definição.....	62
3.2.2	Conforme o substitutivo à PEC 45/2019	65
3.2.2.1	<i>Da simplificação do ordenamento tributário</i>	65
3.2.2.2	<i>Dos regimes diferenciados e especiais.....</i>	68
3.2.2.3	<i>Do IVA no exterior.....</i>	69
4	CONCLUSÃO	71
	REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO

O mais recente projeto de reforma tributária, atualmente previsto pelo Substitutivo à PEC 45/2019 (que incorpora vários aspectos da PEC 110/2019, já rejeitada), aprovado pelo plenário do senado, prevê mudanças consideráveis ao presente ordenamento tributário constitucional, principalmente no âmbito dos tributos sobre consumo. Busca-se, com o presente trabalho, realizar algumas ponderações sobre as mudanças pretendidas pelo suprarreferido projeto.

1.2 RELEVÂNCIA DO TEMA

O poder estatal de instituir, cobrar, e recolher tributos da população é, talvez, ao lado do monopólio da força, um dos pilares mais básicos que permitem à sustentação do maquinário estatal e à manutenção das instituições essenciais ao funcionamento das formas complexas de sociedade.

Então, é necessário não apenas conhecer o sistema tributário, que governa essa atividade fiscal do estado, mas também constantemente submetê-lo ao escrutínio. Afinal, a atividade tributária deficiente ou abusiva, fruto de vícios com o ordenamento, ou, em casos mais graves, de uma disfuncionalidade generalizada, tem um potencial danoso tão agudo quanto o uso arbitrário da força.

Similarmente, todo projeto que busca alterar a ordem tributária deve igualmente ser submetido à análise minuciosa, dado que, ainda que possa proporcionar alterações positivas, caso seja bem pensado, também pode acabar agravando os vícios já existentes ainda mais, ou até criando novos.

1.3 QUESTÃO DO TRABALHO

Para além da retrospectiva histórica a ser construída ao longo do trabalho, e do estudo dos conceitos que lhe são essenciais, as indagações específicas a serem levantadas dizem respeito ao Imposto sobre Valor agregado, nos moldes que o mesmo é proposto pelos projetos de emenda constitucional que buscam promover a

reformulação da presente ordem tributária, e principalmente, dos tributos incidentes sobre o consumo. As indagações são:

- a) Os novos tributos propostos, mais especificamente, o IBS e a CBS, são meios capazes de promover a simplificação do atual sistema tributário nacional?
- b) Os regimes específicos e diferenciados não atuam como um fator impedor da simplificação almejada?
- c) O modelo de IVA proposto pela reforma aproxima a ordem tributária dos moldes de tributação sobre o consumo usados de por outros países?

1.4 METODOLOGIA

Com vias a possibilitar a aquisição do conhecimento necessário para a reflexão acerca das questões que serão suscitadas durante o presente trabalho, realizar-se-á uma pesquisa bibliográfica qualitativa.

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Gerais

Chegar a conclusões acerca da temática estudada e expô-las através deste trabalho.

1.5.2 Específicos

Estudar o Sistema tributário Nacional a partir do seu contexto histórico, entendendo os processos históricos que resultaram na sua presente configuração

Estudar a trajetória da Reforma Tributária e os problemas que a mesma busca solucionar.

Analisar as formas de Imposto sobre Valor Agregado trazidas pelos Projetos de Emenda Constitucional.

Refletir acerca de aspectos específicos do IBS e da CBS.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 QUESTÕES PRELIMINARES

Antes que se adentre no ponto fulcral do presente trabalho, isto é, o Imposto Sobre Valor Agregado (divido entre Imposto Sobre Bens e Serviços, e Contribuição Sobre Bens e Serviços), trazido pela reforma tributária contida nas Propostas de Emenda à Constituição 45/2019 e 110/2019, entende-se necessário primeiramente conceitualizar o lócus onde aquele se situa (ou onde irá se situar, caso sejam aprovadas as emendas): o Sistema Tributário Brasileiro (STN). Uma análise minuciosa e detalhada deste último fugiria ao escopo deste estudo, outrossim, acredita-se que uma exposição sumarizada de sua evolução histórica e de suas principais características seja fundamental para a apreciação e desenvolvimento das questões as quais pretende-se abordar.

De fato, Mezzaroba (2009, p. 53), ao discorrer sobre o método científico, aponta que qualquer investigação requer que primeiro se entre no assunto a ser estudado, planejando a melhor maneira para atingir tal objetivo. Desta forma, crê-se que a abordagem supracitada (na qual o estudo se inicia de forma mais abrangente, com o objetivo de introduzir conceitos essenciais e contextualizar o assunto investigado, para então se aprofundar nas questões específicas) é a mais apropriada para este trabalho.

Antes de dar início à análise da evolução histórica do Sistema Tributário, no entanto, julga-se oportuno realizar um breve esclarecimento acerca das definições de “sistema tributário” e “tributo”.

Jardim (2019, p. 205), ao discorrer sobre o significado de “sistema”, afirma que o mesmo pode ser compreendido como: “[...] um conjunto de elementos interligados harmonicamente e agrupados em torno de princípios fundamentais”. Explica, ainda, que por “princípios” entende as regras que regem determinado sistema. Machado (2010, p. 287), de maneira similar, afirma que um sistema é: “O conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes”.

O Sistema Tributário Nacional, por sua vez, seria: “[...] o conjunto de normas organizadas harmonicamente no Texto Supremo, as quais versam matéria tributária e jazem reunidas ao derredor de princípios fundamentais” (Jardim, 2019, p. 206).

Cabe destacar que autores como Balthazar possuem o entendimento de que só passou a existir um real sistema tributário no Brasil depois da realização da reforma de 1965, pois apenas após a sua promulgação que começou a vigorar no país uma estrutura jurídica composta por: “[...] um conjunto harmônico de princípios, regras, institutos, disciplinadores da atividade tributária do Estado [...] (Balthazar, 2005, p. 32)”, definição que dá ao conceito de sistema tributário. Esta é a posição adotada também por Machado (2010, p. 287), quando este postula que só a partir da referida reforma se pode constatar a existência de um sistema tributário passível de ser enquadrado na definição moderna do vocábulo “sistema”. Portanto, para fins de exatidão, buscar-se-á evitar o uso da expressão “*sistema tributário*” para se referir aos regimes fiscais domésticos anteriores à edição da Emenda Constitucional nº 18 de 1965.

Já quanto à acepção de “tributo”, pode-se recorrer ao artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN): “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Este, deve-se salientar, é o conceito legal de tributo, tal como disposto pelo presente ordenamento jurídico brasileiro. A noção mais abrangente do termo, como informa Amaro (2019, p. 46), diz respeito, de modo genérico, às contribuições recolhidas dos súditos ou cidadãos pelo Estado para custear suas despesas.

2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

2.2.1 O Período Colonial

2.2.1.1 *Dos Primórdios*

Conforme Matos (2007), a primeira forma de tributação realizada no Brasil, ainda durante o início do período colonial, era feita mediante a entrega à coroa portuguesa de um quinto da madeira de pau-brasil (*Paubrasilia echinata*) extraída em solo brasileiro, por quaisquer tesouros ou outras descobertas encontradas no país.

Ensina Balthazar (2005, pg. 35) que o “quinto do pau-brasil” passou a ser cobrado por volta do período entre 1526 e 1532, quando teve início a exploração desse recurso, era pago em espécie já que a moeda portuguesa não havia sido adotada no Brasil até então. Também esclarece que não houve a elaboração de um tributo próprio para o pau-brasil, sendo apenas aplicada uma alíquota de 20% incidente sobre aquilo que à época era explorado na colônia.

Ademais, a exploração dessa riqueza vegetal só era possível através de um contrato com a Coroa portuguesa, uma vez que toda terra recém “descoberta” e, por extensão, toda sua flora e fauna, eram consideradas propriedade do Rei português (Amorim; Weyne, 2006, p. 23).

Nesse estágio incipiente do direito tributário na história brasileira, não havia algo que pudesse ser definido como “sistema tributário”, porquanto as normas aplicadas à época não eram sistematizadas, além de serem facilmente alteradas ou revogadas de acordo com os interesses da metrópole, sem qualquer apreço pelo direito dos contribuintes (Balthazar, 2005, p. 32). Certamente, de acordo com Pausen (2014, p. 15-16), a tributação feita de forma arbitrária e excessiva no Brasil-colônia, somada às discordâncias quanto à forma de aplicação dos tributos e carência de investimentos proporcionais à cobrança realizada, foi um dos fatores que motivaram diversas revoltas ao longo desse período, como será exposto mais adiante. A inconfidência mineira, por exemplo, teria tido como seu estopim boatos relativos a derrama, cobrança violenta de tributos em atraso (mais especificamente, o quinto cobrado sobre a exploração de ouro em território nacional). Ainda, tal como evidenciam Amorim e Weyne (2006, p. 26), era corriqueira a criação de tributos voltados para o financiamento de frivolidades, como o dote da infanta D. Catarina (1638-1705) ou para custear gastos sem relação com as atividades desenvolvidas na colônia, como as despesas bélicas da Inglaterra em guerra com a França.

Assim, com base no que foi exposto, é possível observar que mesmo nesse período exordial, onde sequer existia uma sistemática tributária propriamente dita, já podia-se constatar certas características que marcariam a tributação durante todo o domínio colonial, como a desorganização na forma de recolhimento de tributos, o que criava um campo fértil para a sonegação e o contrabando.

2.2.1.2 *Das Capitânicas Hereditárias e do Governo Geral*

Com a implementação do sistema de Capitânicas Hereditárias, o qual vigorou entre 1532 e 1548, percebe-se um aumento na complexidade da tributação adotada. Conforme Balthazar (2005, p. 37-40), uma série de novos tributos foram instituídos (ainda sendo pagos, via de regra, em espécie), sendo também concedidos alguns direitos aos donatários das capitânicas. Quanto aos novos tributos implementados naquele período, pode-se dividi-los em duas categorias: Rendas do Real Erário, devidos à metrópole, e as Rendas do donatário, pertencentes aos administradores das capitânicas.

Na primeira categoria encontram-se os tributos referentes: ao monopólio do pau-brasil, das especiarias e das drogas; aos direitos régios das alfândegas reais; ao quinto dos metais e pedras preciosas; ao dízimo do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra; e sisa (imposto de transmissão *inter vivos*) por cabeça de índio tornado escravo (Balthazar, 2005, p. 40).

Já na segunda estão aqueles relacionados: ao monopólio das explorações de moendas d'água e de quaisquer engenhos; direito de passagens dos rios; quinto o produto do pau-brasil, das especiarias e das drogas, originário da capitania; dízimo do quinto dos metais e pedras preciosas, originárias da capitania; meia dízima do pescado; e redizima de todas rendas da Coroa (Balthazar, 2005, p. 40).

Ademais, a despeito da quantidade de tributos ter observado um crescimento considerável em relação à época que antecedeu as capitânicas hereditárias, o recolhimento daqueles ainda ocorria através de um sistema de arrecadação desordenado, sem que se houvesse qualquer preocupação com a elaboração de planos orçamentários (Balthazar, 2005, p. 39). Aliás, para Amed e Negreiros (2000, p. 46), tal preocupação nunca ocupou a mente dos colonizadores, só passando a ser considerada após o processo de independência.

Com o fracasso das capitânicas hereditárias (exceto as de São Vicente e de Pernambuco), devido a problemas como: dificuldades de obtenção de recursos; falta de experiência; disputas internas; incursões indígenas; dentre outros; foi instaurado no Brasil colônia, por determinação da Coroa, o chamado Governo Geral, em 1548 (Fausto, 2006, p. 45-46), sendo nomeado Thomé de Souza como primeiro Governador Geral, em 17 de dezembro daquele ano (L.C. Ferreira, 2012, p. 24 *apud* B. A. Ferreira, 1986, p. 21).

Ainda, como coloca Balthazar (2005, p.41), foi também criado o cargo de Provedor-Mor, ao qual incumbia, além da responsabilidade sob a fiscalização da

cobrança de tributos: A vistoria da produção açucareira nos engenhos, o provimento de cargos públicos, a supervisão das sesmarias acima de dez mil réis, entre outros. Contava com o auxílio dos Provedores-Parciais, que possuíam funções complementares às suas, como a supervisão de sesmarias até dez mil réis, por exemplo.

O primeiro a assumir a posição de Provedor-Mor foi Antônio Cardoso de Barros, o qual determinou a construção de alfândegas em cada capitania, assim como a adoção de diversas medidas voltadas à sistematização da tributação nas colônias, que permitissem uma fiscalização mais minuciosa da cobrança e recolhimento dos tributos, através da prestação de contas por parte dos provedores e almoxarifes, a qual deveria ocorrer em intervalos regulares (Balthazar, 2005, p. 41-43).

Apesar da implementação das medidas anteriormente citadas, o contrabando e a sonegação fiscal eram bastante comuns, em grande parte devido aos abusos por parte do fisco, o qual instituíam tributos sem levar em consideração a capacidade contributiva da população, além de frequentemente tornar perpétuas obrigações tributárias extrafiscais que eram inicialmente concebidas como temporárias (Balthazar, 2005, p. 41-43).

Além disso, como demonstram Amorim e Weyne (2006, p. 25), houve com o passar do tempo a consolidação da administração colonial como uma burocracia autoperpetuadora, que atuava como um poder paralelo à autoridade da Coroa portuguesa, além ser custeada com parte da renda arrecada na colônia.

Nota-se, assim, que a despeito do aumento da complexidade das formas de tributação e do estabelecimento de medidas fiscalizadoras, após a formação do Governo Geral, a corrupção continuava a vigorar entre os agentes do fisco, que permanecia indiferente em relação aos direitos dos contribuintes.

2.2.1.3 *Da União Ibérica*

Entre 1580 e 1640, o Brasil-colônia esteve sob o domínio espanhol, devido à junção entre Portugal e Espanha na chamada União Ibérica, passando as finanças a serem controladas pelo Conselho da Fazenda. Com o objetivo de proteger as novas possessões ultramarinas obtidas em função da união entre os dois países, o rei da Espanha à época, Felipe II, determinou a criação de impostos extraordinários na

colônia. Além disso, nomeou um novo governador geral e novos funcionários, em uma tentativa de combater o contrabando e a corrupção generalizados. Essas medidas, entretanto, demonstraram-se insatisfatórias (Balthazar, 2005, p. 46-47).

Com o fim da União Ibérica em 1640, Portugal voltou a administrar o Brasil, aumentando ainda mais a já onerosa carga tributária colonial, em resposta ao enfraquecimento de seus mercados na Ásia e na África, e à dívida contraída com a Holanda, a qual demandava o pagamento de indenização devido às perdas causadas pela expulsão dos batavos do nordeste. Criou-se uma taxa especial voltada para arrecadação de recursos que seriam destinados da dívida. Em meio às revoltas coloniais e à incapacidade financeira dos colonos, o descobrimento de jazidas de metais e pedras preciosas atuaria como um resgate, ainda que temporário, à crise na qual se encontravam tanto a então colônia e a metrópole (Balthazar, 2005, p. 48-50).

Percebe-se, dessa forma, que de maneira similar aos períodos anteriores à União Ibérica, as inovações fiscais e administrativas promovidas nessa época não conseguiram resolver os diversos problemas existentes na então colônia. Pelo contrário, observa-se um agravamento dos abusos do fisco para com os contribuintes.

2.2.1.4 *Do Século XVIII*

O século XVIII foi marcado por uma crescente dependência de Portugal da tributação incidente sobre a exploração mineral realizada no Brasil, levando o governo do Marquês de Pombal a implementar uma política fiscal mais severa à medida que os recursos minerais iam se tornando cada vez mais escassos. Aquele determinou, por exemplo, a criação da derrama, tributo infame e causador de diversas rebeliões. Ainda, concedeu aos grandes comerciantes do reino poder de cobrar tributos, além de ordenar que forças militares estivessem presentes durante a cobrança, para que pudessem conter qualquer resistência ou revolta popular (Balthazar, 2005, p. 50-51).

Nesse período, adotaram-se também novos métodos de contabilidade, sendo estabelecidas em todas as capitanias tesourarias, ou juntas fazendárias. A arrecadação de tributos ficava sob responsabilidade dos chamados contratadores, mediante concessão estatal, em se tratando de entrada de mercadorias, passagens

de rios e dízimos. Apesar das novas medidas de fiscalização adotadas, estimativas apontam que quase 50% do ouro explorado não foi tributado devido aos diversos meios de evasão fiscal empregados pela população, como o santo-do-pau-oco ou o uso de caminhos alternativos para escoamento aurífero (Balthazar, 2005, p. 51-53).

Entre as diversas revoltas coloniais ocorridas no Brasil ao longo do século XVIII, fruto em grande medida da política tributária abusiva adotada pela metrópole portuguesa, pode-se dar destaque à Conjuração Mineira, como sendo uma das que mais claramente expressa a insatisfação dos colonos com as formas de tributação vigentes à época. Dentre suas causas, além da já referida insatisfação, Balthazar (2005, p. 59-61) cita a difusão de ideais iluministas em solo nacional, o receio para com o uso da infame derrama, com a violência utilizada durante a cobrança tributária e a tomada de propriedade dos colonos que estivessem em dívida com o fisco. Ademais, a despeito da relevância histórica da revolta, seus resultados efetivos foram praticamente nulos, dado que a opressão fiscal lusitana permaneceu inalterada.

Novamente, constata-se que, mesmo durante o “século das luzes”, permaneceu inalterada a tendência do fisco colonial de conceber novos tributos e modos de fiscalização ao mesmo tempo em que ignorava completamente os direitos dos tributários. Estes, como já exposto, encontravam, ora nas revoltas, ora na sonegação, formas de tentar evitar a opressão fiscal.

2.2.1.5 *Da vinda da Família Real portuguesa ao Brasil*

Com a chegada de D. João VI e sua entourage real ao Brasil, em 1808, uma série de novos tributos foram instituídos, alguns deles estando presentes até hoje, com algumas alterações, no ordenamento tributário brasileiro. É o caso, por exemplo: da décima urbana (atual IPTU), a qual incidia em 10% sobre o rendimento dos imóveis urbanos (e atualmente sobre o patrimônio); da sisa sobre bens da raiz (hoje imposto sobre transmissão imobiliária por ato *intervivos* - ITBI); imposto de consumo controlado pelas estampilhas (presente selo de qualidade) (Balthazar, 2005, p. 66-68).

Pode-se citar, também, outras inovações tributárias que, de uma forma ou de outra, espelham certos aspectos do atual ordenamento, como por exemplo a imunidade concedida à importação e comercialização de livros, similar àquela

prevista pela constituição federal de 1988 para estes últimos, além de para jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Ademais, implementou-se na então colônia uma política tributária concorrente, sendo os tributos cobrados na Corte e nas províncias, também se substituiu as Juntas da Fazenda pelo recém-criado Tesouro Nacional, mantendo-se, em contrapartida, os ineficientes órgãos fiscais já existentes. Ressalta-se também que, apesar da aquisição do status de Reino pelo Brasil em 1815, a opressiva política fiscal lusitana foi mantida, fazendo com que a insatisfação da população, as eventuais revoluções e revoltas dela resultantes também persistissem (Balthazar, 2005, p. 66-76).

Há de se mencionar, também, a atuação de figuras importantes da época que tiveram considerável influência nas mudanças ocorridas na doutrina tributária durante o período joanino, como José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu. Este, atuando como conselheiro e trabalhando com a Corte portuguesa em fuga, defendia a adoção de fórmulas inglesas pela gestão lusitana, como a abertura comercial e a utilização de um modelo industrial que fomentasse a indústria nacional, mediante o uso da função extrafiscal de certos tributos como o de importação e de exportação (Godoy, 2020, p. 11-19).

Entretanto, apesar da influência do Visconde de Cairu e suas ideias pautadas em uma maior racionalidade tributária, nos moldes ingleses, Amed e Negreiros (2000, p. 180) afirmam que a concepção de novos tributos era balizada pelos interesses imediatos da coroa, carecendo de “[...] um critério uniforme de sistema fiscal que primasse pela a objetividade e abrangência”. Assim, a função desses tributos não era financiar serviços ou benefícios destinados ao contribuinte, e sim permitir a manutenção da Corte no país.

Dessa forma, pode-se dizer que o cerne da doutrina tributária colonial adotada por Portugal ao longo dos então 300 anos de colonização não viu grandes alterações após a chegada da corte portuguesa ao Brasil. Ademais, esperar-se-ia que, após a independência, muitos dos vícios presentes na tributação e no comportamento abusivo do fisco fossem corrigidos, dado que muito da forma de atuação da autoridade fiscal até então poderia ser atribuída à condição do Brasil enquanto colônia, sujeita, em última instância, aos anseios e interesses da metrópole. Todavia, tais vícios persistiriam, em grande medida, mesmo após a emancipação política do país.

2.2.2 O Império

2.2.2.1 *Da Independência e do Primeiro Reinado*

Com o retorno de D. João VI para Portugal, em 1821, provocado pela revolução do porto ocorrida no ano anterior, permaneceu no Brasil como príncipe regente D. Pedro I. Este, com o apoio da elite local, viria a liderar o movimento de Independência, proclamada em 7 de setembro de 1822 (Balthazar, 2005, p. 78).

Na visão de Amed e Negreiros (2000, p. 189), o movimento emancipatório teria sido concebido pelas elites agrárias e políticas do país mais como uma reforma do que um rompimento de fato. Sustentam essa posição argumentando que o objetivo primário daquelas era a manutenção de um *status quo* que lhes era favorável. Assim, se este pudesse ser mantido mesmo sem que a ruptura com a metrópole ocorresse, podendo as elites conservar certa autonomia, não haveria motivo, pelo menos a curto prazo, para as aspirações separatistas.

Apesar do rompimento com Portugal, foi mantida a legislação lusitana, a qual continuaria sendo aplicada até a edição por parte do recém formado poder legislativo de leis próprias. Além disso, mesmo após a promulgação da Constituição de 1824, a estrutura jurídica presente até então foi mantida, não tendo sido resolvido o problema das competências tributárias concorrentes entre o Estado, as províncias e os municípios, além de não ter sido feita uma reformulação completa do ordenamento tributário, o qual sofreu poucas mudanças na forma e na estrutura de cobrança. Ainda, a realização de avaliações orçamentárias quanto às receitas ou às despesas continuou proibida (Balthazar, 2005, p. 78-80).

Ademais, tal como demonstram Amed e Negreiros (2000, p. 194), a despeito do disposto no artigo de 179 da Constituição de 1824, o qual declarava que: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas de estado em proporção de seus haveres”, a rígida estrutura socioeconômica existente à época impediu que o dispositivo fosse verdadeiramente aplicado, e que fossem feitas alterações no ordenamento fiscal vigente que permitissem uma maior equidade no pagamento de tributos.

Constituiu-se no Brasil pós-independência o chamado “Estado Fiscal” (Balthazar, 2005, p. 79, *apud* Torres, 1980, p. 98), cuja característica fundamental consistia na adoção de um novo perfil da receita pública, que se fundava em empréstimos autorizados e garantidos pelo Legislativo e em tributos. Ademais, os tributos passaram a ser cobrados de forma permanente, perdendo seu caráter transitório, onde a cobrança era vinculada a alguma necessidade ocasional (Balthazar, 2005, p. 79).

Como se pôde observar, a então recém-emancipada nação manteve muito do “modelo” tributário anterior à independência, largamente devido à influência das elites locais, às quais aquele era vantajoso. Tal manutenção resultou, conseqüentemente, na preservação de grande parte dos problemas e das injustiças associados ao antigo paradigma.

2.2.2.2 *Da Regência*

Com a abdicação de Dom Pedro I em nome de seu filho, o futuro D. Pedro II, então com 5 anos, no dia 7 de abril de 1831, e seu retorno a Portugal para disputar o turno lusitano, teve início o chamado período regencial, o qual se estenderia até 1840 (Balthazar, 2005, p. 84).

Apesar de sua relativa brevidade, Fausto (2006, p. 162) define essa fase da história brasileira como sendo uma das mais agitadas e importantes, pois não só foi uma época onde a unidade territorial do então jovem país esteve constantemente sob ameaça de várias revoltas de cunho separatista, mas também se discutiam no meio político temas de extrema importância, como o grau de centralização do poder e de autonomia das províncias, assim como a forma de organização das Forças Armadas.

No âmbito do direito tributário, observa-se que esse momento foi palco de diversas mudanças, sendo considerado por vários analistas da história dos tributos no Brasil um marco na sistematização dos impostos no país. Ocorrendo neste período, inclusive, o primeiro estabelecimento e discriminação das diferentes esferas tributárias, sendo essa uma época marcada por movimentos em direção ao esclarecimento de aspectos tributários (Amed; Negreiros, 2000, p. 198-199).

Balthazar (2005, p. 84-89) enumera as principais alterações legislativas ocorridas no período e suas determinações, dentre as quais cabe-se citar:

- a) O processo de execução dos devedores da Fazenda Pública passou a ser regulado a partir da promulgação do Decreto de 18 de agosto de 1831;
- b) foram extintos o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda, e as juntas provinciais por lei de outubro do mesmo ano, substituídos pelo Tribunal Nacional do Tesouro e pelas Tesourarias das Fazendas nas Províncias;
- c) mediante lei promulgada em 15 de novembro de 1831, suprimiu-se os tributos relativos às importações e exportações, adotando-se uma taxa única para qualquer mercadoria estrangeira, além de imposto sobre casas de moda e de leilão;
- d) reformou-se por completo a Fazenda Pública, havendo a substituição do foral da Alfândega de Lisboa, via Decreto baixado em 25 de abril de 1832;
- e) no mesmo ano, modificou-se o imposto de indústrias e profissões para que predominassem as quotas proporcionais;
- f) ainda em 1832, no dia 24 de outubro, promulgou-se lei alterando o regime tributário com vistas a uma descentralização fiscal, momento em que se ensaiou pela primeira vez a discriminação de rendas públicas.

Sobre esta última mudança, Deveza (2004, p. 82) pontua que até o momento de sua promulgação, os componentes da receita eram divulgados em fragmentos, impedindo que os contribuintes obtivessem uma visão holística da forma com que eram tributados. A lei de 24 de outubro de 1832, entretanto, calculou a receita e determinou a despesa para o ano financeiro de 1833-1834, trazendo, pela primeira vez, as “Rendas Públicas”, segregadas em duas categorias: “Receita Geral”, e “Receita Provincial”. Na primeira encontravam-se todos os tributos os quais ela abarcava, enquanto na segunda a letra da lei apenas afirmava que dela faziam parte todos os impostos não previstos pela Receita Geral.

Nessa mesma linha, a lei nº 58, de 8 de outubro de 1833, foi responsável por conceituar as receitas gerais e provinciais, elencando as diferentes espécies tributárias. Já o Ato Adicional de 1834 instituiu as Assembleias Legislativas Provinciais, as quais vinham substituir os antigos Conselhos Gerais das Províncias. Possuíam autonomia legislativa em relação aos impostos tidos por elas como necessários, desde que os mesmos não fossem prejudiciais às exigências gerais do Estado (Balthazar, 2005, p. 88-89).

Ademais, em 31 de outubro de 1835, foi promulgada a lei nº 99, que definiu quais receitas cabiam ao Império, permitindo também que as Províncias atuassem

fora desta esfera. Entretanto, esta última acabou sendo invadida por aquelas, uma vez que a reserva feita ao Império pela lei nº 99 acabou englobando todos os impostos em vigor à época. Por fim, em 20 de maio de 1840, último ano da regência, foi aprovada a lei orçamentária nº 108, a qual passou a classificar os tributos em Receitas Gerais, Provinciais e Municipais (Balthazar, 2005, p. 88-89).

Amed e Negreiros (2000, p. 203) avaliam o quadro tributário no final do período regencial como positivo, por conta da discriminação de receitas. Apontam também que a permissão dada pela Constituição às Assembleias Provinciais para que estas pudessem elaborar seus próprios impostos indicava a orientação política da época, de divisão relativa do poder entre o governo e as províncias.

Nota-se, conforme exposto, que a importância atribuída a essa época não é indevida, dado que nela pôde-se observar um dos primeiros sinais de responsabilidade fiscal por parte da administração pública: o estabelecimento de uma renda pública, definindo claramente quais seriam os tributos responsáveis pela receita do Tesouro Público, além de qual ente seria competente para cobrá-los.

2.2.2.3 *Do Segundo Reinado*

O Segundo Reinado, período que teve início com o golpe da maioria, em 1840, e perdurou até a proclamação da república, em 15 de novembro 1889, foi definido por um modelo econômico agroexportador, conforme Balthazar (2005, p. 92), e por uma série de eventos que tiveram profundo impacto no ordenamento tributário pátrio, como a Guerra do Paraguai, a abolição da escravatura, e o razoável distanciamento entre o Governo central e as Províncias. Para Amed e Negreiros (2000, p. 211-212) o embrião do federalismo começou a ser gestado no debate político dessa época pelos integrantes do partido liberal, embora de forma bem incipiente, posto que as diferenças entre liberais e conservadores naquele momento eram circunstanciais.

De acordo com Balthazar (2005, p. 92), a maior parte da receita no período era proveniente dos impostos alfandegários. Neste sentido, ensinam Amed e Negreiros (2000, p. 216), criou-se a chamada “Tarifa Alves Branco” (em referência ao Ministro da Fazenda, Manuel Alves Branco), em 1844, que possuía o objetivo de diminuir a importação excessiva que ocorria então, corrigindo assim os déficits orçamentários de longa data que assolavam a receita. Deveza (2004, p. 85), por sua

vez, destaca a importância da tarifa enquanto parte de uma política aduaneira a qual visava não apenas o aumento da arrecadação, mas também fomentar o trabalho e a indústria nacional.

Com a deflagração da Guerra do Paraguai (1863-1870), o governo imperial promoveu um aumento substancial na carga tributária, com a elevação nas alíquotas de diversos impostos. Com o término do conflito, entretanto, foi realizada uma revisão do ordenamento tributário, na qual foram abolidos uma série de tributos (Balthazar, 2005, p. 93).

Ademais, observou-se após a guerra o surgimento de reclamações contra as Assembleias Provinciais, devido as mesmas estarem invadindo a esfera tributária privativa do governo central e cobrando tributos fora de sua competência, o que levou o Tesouro Nacional a realizar um parecer delimitando quais tributos pertenciam ao Império, e quais seriam das Províncias (Amed; Negreiros, p. 220). Tal incidente demonstra, como postula Balthazar (2005, p. 93, 99), que a despeito da maior organização do regime tributário no Segundo Reinado, várias falhas e déficits orçamentários continuavam a ocorrer. O cenário político da época e as maneiras de cobrança atrapalhavam o andamento do sistema, resultando constantemente em casos de dupla ou até tripla tributação.

Dessa maneira, o Império teria se encerrado sem que se tivesse conseguido implementar um ordenamento tributário onde: a arrecadação e distribuição fossem baseadas, de forma racional, na situação econômica do Brasil; houvesse uma separação satisfatória das contribuições públicas entre a receita geral e das províncias (Balthazar, 2005, p. 100, *apud* Moraes, 2000, p. 127-128).

Ainda, pode-se apontar para as semelhanças entre o Período Imperial e aquele que o antecedeu, como: o foco da economia nacional na monocultura, nas exportações agrícolas e no uso de trabalho escravo; prioridade dada ao imposto sobre importações, o qual sofria mudanças de acordo com as ambições do governo central; adoção de uma política tributária voltada à manutenção e ao favorecimento dos interesses da elite econômica em detrimento do avanço da economia brasileira (Balthazar, 2005, p. 101).

Para Amed e Negreiros (2000, p. 231), a abolição da escravidão teria sido o “golpe fatal” na Monarquia, ainda que outros fatores importantes para o fim do Império também devam ser considerados, como a influência da elite cafeeira paulista e o aumento da preponderância das Forças Armadas após a Guerra do

Paraguai. Balthazar (2005, p. 101) segue nesta mesma linha, afirmando que o fim do Império se deu a partir da edição do Decreto de 13 de maio de 1888, responsável pelo término da escravatura, o que teria causado a implantação dos ideais republicados, já em gestação desde a metade daquele século.

Por fim, cabe salientar que, a despeito do regime imperial ter conservado aspectos deletérios daquele que o antecedeu, no âmbito tributário e além, também trouxe mudanças positivas, como a discriminação de receitas e suas competências, além de ter dado alguns passos em direção a uma maior descentralização tributária, ainda que de forma bem acanhada.

2.2.3 A República

2.2.3.1 Da Primeira Constituição Republicana

Ainda que os militares representassem apenas um dos setores descontentes com a Monarquia, a proclamação da república, como demonstra Fausto (2006, p. 235), aconteceu por decisão praticamente unilateral do exército em 15 de novembro de 1889.

Em 24 de fevereiro de 1891, tem-se a promulgação da primeira Constituição da República do Brasil, a qual: estabeleceu o modelo federalista de Estado; concedeu às unidades federativas considerável arbítrio; determinou que os 3 poderes fossem independentes; instituiu o voto direto e a secularidade do Estado. A despeito da mudança de regime, a nova constituição concedia ampla autoridade ao presidente da república, demonstrando assim que a influência cultural monárquica ainda persistia (Amed; Negreiros, 2000, p. 232).

Balthazar (2005, p.106, 110), chama atenção para duas adversidades no âmbito do tributário trazidas pela nova Carta: a coincidência das competências arrecadatórias dos Estados e da União, devido a sobreposição de tributos; e o fato dos tributos municipais terem ficado sob discricionariedade dos Estados, efetivamente excluindo os Municípios do processo de discriminação de rendas tributárias (mesmo diante do art. 68 da referida carta, o qual assegurava a autonomia municipal), o que já era feito desde a regência, de acordo com Amed e Negreiros (2000, p. 233).

Ainda que, para Balthazar (2005, p. 106-107), a Constituição de 1891 tenha representado uma melhora na legislação fiscal existente até aquele momento, a administração do período continuava a ser guiada pelos interesses das oligarquias locais, fazendo-se uso do ordenamento tributário para beneficiar estas em detrimento do restante da população. Cita o exemplo do Convênio de Taubaté, firmado em 1906, por meio do qual o governo passou a se responsabilizar pelos riscos associados ao cultivo e à venda do café. Quando o poder público teve que cobrir as perdas ocasionadas por um excesso na produção, o encargo foi transferido aos contribuintes mediante a cobrança de tributos. Demonstra, além disso, como os Estados, fazendo uso da discriminação de rendas tributárias concedida a estes pela nova constituição, passaram a implementar políticas fiscais associadas à principal atividade econômica exercida em seu território. A tributação em São Paulo, a título de exemplo, era usada para controlar a cafeicultura local.

Dentre outras características importantes da Constituição de 1891, pode-se citar ainda, conforme Balthazar (2005, p. 111-112): a imunidade recíproca prevista pelo artigo 10, consistindo esta na vedação à tributação por parte dos Estados aos bens, às rendas ou aos serviços da União, e vice-versa; o impedimento, contido no art. 11, à criação de qualquer tributo que incidisse sobre a passagem de bens ou sobre os meios utilizados para transportá-los. A implementação de pedágio nas estradas era, portanto, vedada pela Carta de 91; a instituição, em 1924, do imposto de renda, em um contexto de crise econômica, acentuada pela primeira grande guerra.

Ainda quanto ao imposto sobre a renda, Amed e Negreiro (2000, p. 247) afirmam que, diferentemente de outras nações, a introdução deste tributo visava essencialmente dirimir as dificuldades orçamentárias do Estado, havendo pouca preocupação com qualquer potencial redistribuição de riqueza entre a população que o imposto fosse capaz de gerar. Além disso, ele era visto como oportuno à manutenção do *status quo* favorável àqueles que ocupavam o poder. Assim, postulam que havia pouca semelhança entre o tributo instituído na prática e aquele concebido a partir de ideais iluministas igualitários.

Nota-se que, mais uma vez, a mudança de regime e a promulgação de uma nova constituição pouco fizeram para alterar o modelo de funcionamento da tributação, continuando esta última a ser utilizada principalmente para atender às ambições das elites econômicas e políticas do país.

2.2.3.2 *Das Cartas de 1934 e 1937*

A Constituição de 1934, elaborada após a revolução constitucionalista de 1932, trouxe importantes mudanças para o regime tributário, como demonstra Balthazar (2005, p. 114-120). No rol de alterações, pode-se observar que:

- a) a discriminação de competências tributárias foi aprimorada; passou a haver vedação expressa à bitributação, havendo precedência daqueles impostos de competência federal nas hipóteses de concorrência;
- b) os municípios obtiveram competência tributária própria, garantida pelo artigo 13 da nova Carta, esta regra não era aplicada aos impostos municipais, entretanto;
- c) houve a ampliação do princípio da Imunidade recíproca, abarcando também os Municípios e o Distrito Federal;
- d) manteve-se o princípio da Uniformidade geográfica, representado pela vedação contida no art. 18 a decretação de impostos que não fossem uniformes em todo país ou que criassem distinções entre os pontos dos diferentes Estados;
- e) vedou-se, no artigo 19, IV, a distinção tributária pela origem de bens de qualquer natureza.

Outro elemento notável da Carta de 1934, conforme apontam Amed e Negreiros (2000, p. 264), é a brevidade da sua vigência, a mais efêmera na história do país, tendo sido substituída em apenas 3 anos pela Constituição de 1937. Esta, promulgada após o golpe político-militar dado por Getúlio Vargas, possuía disposição centralizadora, na medida em que concedia amplos poderes ao presidente da República e diminuía o poder dos Estados. Para Balthazar (2005, p.121-123), houve poucas modificações na seara fiscal. À União era concedida competência para decretar impostos nas esferas federal e estadual. Ademais, foi uma Constituição onde os interesses do contribuinte permaneceram em segundo plano, em relação aos dos Estados e Municípios.

Amed e Negreiros (2000, p.267) destacam que durante a vigência da carta de 37 buscou-se melhor sistematizar a matéria tributária existente, através de medidas como a diminuição no número de rubricas de 1000 para 40, a partir da promulgação do decreto 2.416 de 1940. Ainda que mais longa do que sua

antecessora, a Constituição de 1937 vigoraria por menos de uma década, sendo sucedida pela Carta de 18 de setembro de 1946.

Cabe apontar para como a ideia de aprimorar ordenamento tributário através de sua simplificação, expressa no decreto 2.416/40 pela redução substancial do número de rubricas, já se fazia presente no imaginário dos legisladores.

2.2.3.3 *Da Constituição de 1946*

Para Balthazar (2005, p. 126-130), a quarta constituição republicana não proporcionou a sistematização tributária de maneira plena. Destaca, também, outra característica da Carta de 46: a repartição obrigatória da receita relativa a certos impostos, como aquele sobre combustíveis e lubrificantes, do qual no mínimo $\frac{3}{5}$ do valor arrecadado devia ser entregue pela União aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Ainda no tocante à repartição de tributos, aqueles de competência estadual e não originalmente previstos pela Constituição, deviam ter $\frac{1}{5}$ e $\frac{2}{5}$ da receita obtida repassada à União e aos Municípios onde a arrecadação ocorresse, respectivamente. Também era dever dos Estados destinar 30% da receita proveniente de impostos (exceto aquela relativa ao imposto de exportação) aos Municípios, desde que a quantia obtida fosse superior ao valor total das rendas municipais.

Ademais, como demonstra Balthazar (2005, p. 131), houve uma ampliação nas imunidades constitucionais. Além das já existentes, foram acrescentadas as imunidades relativas: aos templos religiosos; ao papel voltado à impressão de jornais, periódicos e livros; aos bens e serviços de partidos políticos; e as instituições educacionais e de assistência social. A ressalva trazida pelo texto constitucional ditava que o instituto só seria aplicável nos casos onde “[...] as suas rendas fossem aplicadas integralmente no país para os respectivos fins” (CF/ 1946).

Por fim, pode-se notar, pelo exposto, que não houve grandes inovações na esfera tributária. Entretanto, cabe-se ressaltar a importância da expansão das imunidades, principalmente aquelas relativas às instituições educacionais e de assistência, dado o significativo papel social que estas exercem. No mais, poder-se-ia dizer que a Carta de 1946 foi uma constituição oriunda de um “interlúdio democrático”, o qual existiu entre os períodos autoritários do Estado Novo e da Ditadura Militar.

2.2.3.4 *Da Reforma Tributária de 1965 e da criação do Código Tributário Nacional*

Amed e Negreiros (2000, p. 272, 282-283) apontam que se observou um período marcado por adaptações relacionadas tanto as formas de cobrança quanto as competências tributárias. Seria dentro deste contexto, no ano de 1953, em que elaborou-se um anteprojeto do posterior Código Tributário Nacional, não tendo sido transformado em lei, ainda que sua parte geral tenha servido como guia para a Reforma Tributária de 1965. Além disso, afirmam que o estado de arbitrariedade no qual o país se encontrava após 1964, devido ao golpe militar, criou o “clima” para a realização da reforma, uma vez que o Executivo adquirira poderes excessivos, os quais permitiam-no promover mudanças profundas no sistema jurídico vigente.

Com a promulgação da Emenda Constitucional 18 de 1965, a qual promoveu uma profunda reforma tributária, o legislador buscou, dentre outras coisas, melhor integrar o recém-criado sistema tributário nacional, promovendo uma aproximação das várias esferas de competência tributária, e aprimorar a discriminação de rendas tributárias e a classificação dos impostos, vistos a partir de então sob uma perspectiva econômica, e não jurídica (Balthazar, 2005, p. 137).

O Código Tributário Nacional, ou Lei nº 5.172/66, entrou em vigor em 1966, recebendo sua denominação atual no ano subsequente, como ensina Balthazar (2005, p. 155). O mesmo autor (2005, p. 157) também elenca os principais pontos positivos e negativos trazidos pelo CTN.

Quanto aos primeiros, destaca: a integralização do sistema tributário nacional; a adoção de uma perspectiva econômica em relação aos tributos; a melhor conceituação das diferentes categorias tributárias; e a atribuição do papel de ferramenta de política econômica ao ato de tributar. Já quanto aos aspectos deletérios, cita: a desproporção entre o crescimento das despesas em relação ao da receita, e o elevado número de normas tributárias.

No tocante a este segundo ponto negativo, salienta-se que possui particular relevância para uma das questões abordadas pelo presente trabalho, e, portanto, será discutido com maior profundidade mais adiante.

Ainda no que diz respeito ao Código Tributário Nacional, Balthazar (2005, p. 158) entende-o como sendo responsável pela consolidação do Direito Tributário

pátrio, afirma, além disso, que foi nesta época onde se emancipou o Direito Tributário do Direito Financeiro, momento a partir do qual o primeiro adquiriu autonomia didática em relação ao segundo. Ademais, ressalta a brevidade da vigência da EC 18/65, que possibilitou a edição do CTN, e foi posteriormente integrada à Constituição de 1967, a qual removeu certos dispositivos que o autor define como “inovadores”.

Em suma, a reforma promovida pela suprarreferida emenda representou um ponto crucial na história da tributação no país, sendo, na visão de Balthazar (2005, p. 32), o momento em que foi concebido um sistema tributário propriamente dito. Não se pode ignorar, entretanto, os longos 141 anos transcorridos entre a promulgação da primeira constituição do Brasil e a sistematização do direito tributário pátrio. Está expresso nesta demora, talvez, o desconhecimento de sucessivas gerações de legisladores e governantes em relação à real importância da organização tributária do Estado.

2.2.3.5 *Da Constituição de 1967 e da Emenda Constitucional nº 1 de 1969*

Com a promulgação da 5ª Constituição republicana, em 24 de janeiro de 1967, as mudanças trazidas pela EC 18/65 tornaram-se efetivas, e pela primeira vez observou-se a existência de um capítulo próprio dedicado ao Sistema Tributário. A Carta agrupava aqueles dispositivos relacionados à atividade tributária do poder público, e trazia em seu 18º artigo três espécies tributárias: os impostos, as taxas, e as contribuições de melhoria. A maior parte dos impostos ficava sob competência da União, 10 ao todo, enquanto aos Estados e Distrito Federal competiam 2, de forma idêntica aos Municípios. Ademais, cabiam a todos os entes de federação a instituição de taxas e contribuições de melhoria, possuindo aqueles também a competência para arrecadar tributos. (Balthazar, 2005, p. 159,163).

Dentre os princípios gerais de direito tributário contidos no texto da Constituição de 1967, elencados pelos artigos 20 e 21, Balthazar (2005, p. 165-166,169) chama atenção para:

- a) o Princípio da Legalidade Tributária, o qual impede que os entes da federação de criarem ou majorarem tributos sem anterior autorização legal;

- b) o Princípio da Anterioridade Tributária, recuperado pela nova Carta após ter sido cerceado pela EC 18/65, que proíbe a cobrança de tributos “[...] em cada exercício sem prévia autorização orçamentária [...]” (Brasil, CF/1967, 1967, artigo 150, § 29);
- c) o Princípio da Liberdade de Tráfego, voltado a impedir que os entes federativos limitem o tráfego de pessoas ou mercadorias no país mediante a promulgação de tributos interestaduais ou intermunicipais;
- d) o Princípio da Uniformidade Geográfica, o qual consiste na proibição de tributos que não sejam aplicados de maneira uniforme no território nacional, ou que deem preferência a algum Estado ou município.

Quanto às imunidades, Balthazar (2005, p. 168-169) afirma que a Constituição de 1967 manteve-as de acordo com o texto da EC 18/65, exceto a imunidade concedida aos papéis voltados à impressão de jornais, livros e periódicos, a qual foi expandida. Destaca, além disso, como o disposto no § 2º do artigo 20 demonstrava a natureza autoritária e centralizadora da Carta, uma vez que o referido dispositivo permitia à União conferir, através de lei complementar, isenções tributárias de impostos federais, estaduais e municipais, ou seja, dava permissão para que um ente federativo se intrometesse na competência dos demais.

Nota-se ainda, pelo exposto por Balthazar (2005, p. 170-171), que poucas mudanças foram feitas pela Carta em relação à EC 18/65 em matéria de discriminação de competências tributárias e de repartição das receitas. Pelo observado, percebe-se que de forma geral a Constituição não inovou muito na seara tributária, simplesmente repetindo as alterações trazidas pela suprarreferida emenda. Enfim, com promulgação da Emenda Constitucional n. 1º, de 17 de outubro de 1969, considerada por uma corrente minoritária de historiadores como uma constituição própria (Constituição..., 2018), Balthazar (2005, p. 171) postula que houve um esvaziamento da Carta da 1967.

Ademais, o mesmo autor (2005, p. 172) ensina também que a EC n.º.1/69 promoveu a consolidação dos princípios gerais e específicos já preconizados pela EC 18/65, e corroborados na Carta de 1967. Além disso, a Emenda foi responsável por instaurar o Imposto único sobre minerais e sua extração, e substituir a Direção Geral da Fazenda Nacional pela Secretaria da Receita federal, visando otimizar a fiscalização e a arrecadação de tributos. Com relação à esta última, Amed e

Negreiros (2000, p. 286) afirma que sua criação ocorreu em uma época onde se constatava um aumento da tributação.

Os principais aspectos da EC nº.1/69 podem ser resumidos da seguinte forma, conforme Balthazar (2005, p. 175):

- a) buscou garantir aqueles princípios já previstos nas antigas constituições;
- b) estabeleceu a necessidade de lei complementar para regular assuntos relacionados a conflitos de competência e limitações ao poder de tributar;
- c) proibiu a cobrança de taxas com a base de cálculo sob a qual já tivessem incidido impostos;
- d) manteve o princípio da Uniformidade Geográfica, já consagrado pela Carta de 67 e pela EC 18/65;
- e) conservou a norma que permitia à União conceder isenção de impostos estaduais e municipais, em nítida afronta ao princípio federativo;
- f) esvaziou o princípio da anterioridade, uma vez que permitia a criação ou majoração de tributos no último dia do exercício tributário, e sua cobrança imediata no primeiro dia do exercício subsequente (em caráter não excepcional), não sendo exigido que tais mudanças fossem e previstas e aprovadas previamente em lei orçamentária.

Ao realizar um balanço do sistema tributário adotado a partir da segunda metade da década de 60, concebido majoritariamente pela EC 18/65 e consolidado pela Constituição de 1967 e EC nº .1/69, Balthazar (2005, p. 176-177) reflete que embora tenha representado uma melhora do ponto de vista funcional em relação aos seus antecessores, ainda possuía alguns problemas. Cita como exemplo os princípios já adotados implicitamente pelo sistema tributário, porém ainda sem referência explícita no texto constitucional, o que só seria remediado pela posterior Carta de 1988. Também chama atenção para as alterações excessivas realizadas durante o período autoritário que persistiu até 1985, as quais produziam instabilidade e geravam insegurança entre a população.

De resto, pode-se arguir, pelo exposto, que o maior mérito da Lei maior de 1967 e da emenda que a “revisou” foi o fato destas terem, na visão de Balthazar (2005), consolidado a reforma realizada pela EC 18/65. No entanto, percebe-se também que os contornos autoritários daquelas acabavam por impedir que os princípios os quais elas buscaram positivar fossem plenamente aplicados.

2.2.3.6 Da Carta “Cidadã” de 1988

A Constituição de 1988, foi, nas palavras de Fausto (2003, p. 527): “[...] o marco que pôs fim aos últimos vestígios formais do regime autoritário”. Nesse mesmo sentido, buscou-se adaptar sistema tributário nacional ao novo contexto democrático no qual o país adentrava. Amed e Negreiros (2000, p. 296 *apud* Serra, 1999, p. 42) defendem que o modelo trazido pela Carta de 1988 buscou conceder maior autonomia aos Estados e Municípios, e encerrar centralismo presente no modelo anterior, fruto da EC 18/65. Ademais, observa-se, conforme Balthazar (2005, p. 181), que a positivação de princípios gerais de Direito Tributário outrora implícitos implicou na ampliação da seção voltada às limitações ao poder de tributar.

Além disso, como ensina Balthazar (2005, p. 181-182), houve um conjunto de alterações realizadas em relação à discriminação de rendas tributárias, com a distribuição de competências sendo atualizada, e estando disposta nos artigos 153, 155, 156 e 145 da CF/88. Conforme esta última, cabe à União a competência para instituir os seguintes impostos: sobre importação; exportação; operações financeiras; propriedade territorial rural; produtos industrializados; e grandes fortunas, mediante lei complementar. Os Estados da federação, por sua vez, podem instituir impostos sobre: transmissão causa mortis e doação; propriedade de veículo automotor; e operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Já os Municípios, por fim, têm permissão para implementar impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; serviços de qualquer natureza; e transmissão de bens imóveis *inter vivos*. Ademais, também podem os três entes federativos instituir taxas e Contribuição de melhoria. Destaca, além disso, que o texto original da constituição previa ainda dois outros impostos, um de competência municipal, e outro, estadual, sendo ambos posteriormente revogados pela EC n°. 3/2003.

Apesar do ímpeto descentralizador do modelo de sistema tributário trazido pela Carta Magna de 1988, aquele já passou a ser criticado logo após sua promulgação, como pontuam Amed e Negreiros (2000, p. 297). Afirmam, além disso, que os críticos do novo sistema questionavam a sua complexidade, a sua falta de transparência, a injustiça resultante da preponderância que dava aos impostos indiretos, e o seu fomento à guerra fiscal entre os Estados membros por investimentos. Esse descontentamento com o então recém implementado sistema

tributário resultou em uma adesão imediata da população à corrente favorável à realização de uma reforma tributária ainda nos primórdios da década de 90 (Amed; Negreiros, 2000, p. 297).

De fato, Fernando Collor, eleito em 1989, já propunha a realização de uma reforma tributária desde início do seu mandato. Nesse sentido, escrevem Amed e Negreiros (2000, p. 298): “[...] logo mandaria proposta de emenda constitucional, polêmica e de caráter limitado, reformando o sistema tributário.” No entanto, como demonstra Balthazar (2005, p. 182-183), a sua renúncia em setembro de 1992, e o fato de seu sucessor, o outrora vice-presidente Itamar Franco, ter preferido voltar seus esforços para a consolidação do Plano Real, significaram a postergação da reforma. Fernando Henrique Cardoso, de forma similar, manteve seu foco na solução de problemas fiscais, ignorando as diversas propostas de reforma.

A disputa entre a União e os Estados e Municípios no tocante ao grau de participação na receita tributária consistia, para Balthazar (2005, p. 184), no maior empecilho à concretização de uma reforma tributária significativa. A União chegava, inclusive, a justificar o uso excessivo dos tributos cumulativos (duramente criticados por penalizarem a produção e o consumo) pela perda que sofrera com a diminuição do montante que lhe cabia da receita tributária a partir da promulgação da Constituição de 1988, a qual, como já dito, passou a direcionar mais recursos aos Estados e Municípios (Amed; Negreiros, 2000, p. 301).

Esse conflito de interesses entre os entes federativos, e entre o fisco e o contribuinte fez com que um longo período se passasse até que um projeto visando realizar uma reforma tributária de peso fosse aprovado. Nesse sentido, ensina Balthazar (2005, p. 185-186) que, no ano 2000, após mais de dez anos de debates acerca de uma possível reforma, passou a tramitar na Câmara dos Deputados a PEC 175-A. Esta última, substitutiva da PEC 175, trazia uma série de mudanças ao sistema tributário, como a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual (Federal e Estadual), o qual reuniria sob um único tributo cinco outros: IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS.

Com relação a implementação do IVA-dual, cabe salientar que a proposição trazida pela PEC 175-A era bastante similar àquela das PECs 45 e 110 de 2019 (Brasil, 2019), com exceção da nomenclatura, já que nestas o IVA receberia o nome próprio de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Estes tributos, conforme previstos

nas propostas citadas, serão abordados mais detalhadamente adiante, em capítulo específico.

Quanto as outras mudanças previstas pela PEC 175-A, pode-se citar ainda: a criação de um Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV); a possibilidade de Municípios instituírem taxas de limpeza e iluminação pública; a transformação do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural em um tributo de competência estadual; a expansão do princípio da Anterioridade Tributária, fazendo com que tributos só pudessem ser cobrados noventa dias depois de sua instituição; e a possibilidade do fisco requerer dados bancários dos contribuintes (Balthazar, 2005, p. 188).

Por fim, verifica-se que, apesar do ímpeto da CF/88 de conformar o sistema tributário à conjuntura democrática que ressurgia após décadas de autoritarismo, o fato de, logo após sua promulgação, já existirem movimentos exigindo a realização de uma reforma tributária demonstra que a Carta já nasceu antiquada no âmbito tributário, ou, ao menos, que foi incapaz de atender completamente as expectativas da sociedade civil no tocante ao regime tributário adotado. Nota-se, também, uma certa falta de vontade política para realização da reforma, dados os 15 anos decorridos entre a implementação da Constituição de 1988 e a reestruturação feita pela EC 42/03.

2.2.3.7 Da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 42/2003

Balthazar (2005, p. 188-189) observa que, com a promulgação da EC 42/03 (resultante de diversas alterações que o texto original da PEC 175-A sofrera ao longo dos anos), em dezembro de 2003, muitas modificações foram deixadas de lado, como as propostas de criação do IVA e do IVV, e a de conversão do ITR em um imposto estadual. Já outras alterações acabaram sendo implementadas mediante outras emendas, de escopo mais restrito. Foi o caso, por exemplo, da possibilidade dos Municípios e do Distrito Federal poderem criar uma Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), a qual já havia sido introduzida na Constituição, através de outra emenda constitucional, a EC 39/02. Nesse sentido, considera que as alterações trazidas pela EC 42/03 podem ser

entendidas como uma reforma tributária de caráter restrito, uma vez que não promoveu mudanças no quadro de competências tributárias.

Ives de Gandra (2004), por sua vez, é crítico da referida emenda, entende-a como tendo sido “[...] mais um remendo que a Constituição recebeu do Congresso Nacional, com poderes constituintes derivados, que hoje conformam permanente “contribuição de pioria” ao texto aprovado em 1988”. Critica também o fato de a reforma não ter endereçado os problemas causados pelo ICMS, sendo a equalização destes o que o autor considera como um “grande desafio”.

Dentre as inovações promovidas pela EC 42/03 elencadas e esmiuçadas por Balthazar (2005, p. 189-192), cabe-se destacar:

- a) a adição da alínea c, no inciso III, do artigo 150, proibindo a cobrança de tributos em menos de 90 dias após a publicação da lei responsável por instituí-los ou majorá-lo. Tal dispositivo representou, conforme Balthazar (2005, p. 190), a positivação do princípio da Anterioridade Especial. O princípio da Anterioridade Geral, por sua vez, já havia sido firmado pela alínea b do mesmo artigo (à qual a segunda parte da alínea b faz menção), adicionada pela EC nº .3/93;
- b) a progressividade do ITR, estabelecida pelo inciso I, § 4º, artigo 153, como forma de desestimular a manutenção de terras improdutivas. O inciso II também é notável por aumentar a imunidade concedida às pequenas glebas rurais, oriunda da Constituição de 1967, como ensina Balthazar (2005, p. 191). O texto da emenda removeu vários requisitos anteriormente presentes, como o relativo à área da propriedade e à maneira de exploração da terra, desta vez limitando-se a dizer que o tributo não incidirá sobre a gleba desde que esta se enquadre na definição legal, e que seu proprietário não possua outro imóvel. A emenda, além disso, facultou aos Municípios a cobrança do ITR, mediante convênio firmado com a União;
- c) a ampliação da imunidade estendida ao ICMS na realização de operações que busquem exportar mercadorias (contida no art. 155, § 2º, X, a), a qual após a emenda passou a abarcar também os serviços prestados a destinatários fora do país. A antiga exceção relacionada aos produtos “semielaborados” deixou de existir. De acordo com Balthazar (2005, p.192), essas alterações vieram com a intenção de evitar o que chama de “exportação de imposto”;

- d) a concessão de nova imunidade ao ICMS, relacionada a sua não incidência nas hipóteses de prestação de serviços de comunicação gratuitos, nos termos do art. 155, § 2º, X, *d*. Ademais, Balthazar (2005, p. 192-193) afirma que os Estados, por não possuírem base constitucional para demandar o referido imposto das emissoras de televisão, já há bastante tempo reivindicavam tal alteração, a qual tornou possível a cobrança do tributo dos canais privados de televisão, não abarcados pela imunidade;
- e) a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o qual, com a inclusão do inciso II ao § 6º, art. 156, passou a poder ter alíquotas diferenciadas de acordo com a espécie e utilização do veículo;
- f) a modificação na forma de repartição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, a qual passou a incluir os Municípios, a partir da adição do § 4º ao artigo 159. O novo dispositivo determina que os Estados destinem 25% do montante recebido relativo ao tributo aos Municípios.

Em síntese, a reforma promovida pela EC 42/03 foi pontual, sem grandes inovações, conforme Balthazar (2005, p. 194). Pode-se observar, dessa forma, que os anseios da população por alterações profundas no sistema tributário, que fossem capazes de torná-lo mais justo e equânime, não foram atendidos pela supra referida emenda. A esta conclusão também chega o autor citado acima (2005, p. 194), ao afirmar que os contribuintes ainda esperam por: “[...] um sistema tributário economicamente neutro, juridicamente simples, financeiramente eficiente e politicamente transparente”.

Finalmente, poder-se-ia argumentar que a natureza pontual da reforma, resultante das diversas alterações realizadas nos textos das propostas originais, expõe a resistência dos legisladores quanto a promoção de alterações mais significativas na estrutura fiscal.

2.2.3.8 *Das mudanças no Sistema Tributário Nacional após a reforma de 2003*

Das mudanças importantes posteriores àquelas promovidas pela EC 42/03, pode-se citar a extinção da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), em 31 de dezembro de 2007, após o Plenário do Senado

rejeitar a PEC 89/2007, a qual propunha prorrogar a vigência do referido tributo até 2011 (Brasil, 2007).

Como assevera Reis (2021), tal contribuição era altamente impopular, uma vez que incidia sobre quase toda transação pecuniária realizada através de instituições financeiras no país, sem levar em conta a classe social ou a renda do contribuinte. Além disso, possuía efeito cumulativo, posto que eram tributadas não somente as pessoas físicas, mas também as jurídicas, fazendo com que o CPMF incidisse sobre toda cadeia de pagamento. Essa cobrança em cascata impactava negativamente a inflação, na medida em que tornava mais custosa a produção e venda de produtos, afetando seu valor final.

Assim, embora seja possível argumentar que tal mudança foi positiva para os contribuintes, é importante que se leve em conta o fato de o CPMF ter vigorado por 11 anos, apesar de ter sido criado como tributo de caráter provisório (Reis, 2021). Isso demonstra uma despreocupação por parte da administração pública para com os direitos dos tributários, tentando aquela inclusive estender ainda mais a vigência da contribuição através da PEC 87/2007.

Outra alteração na legislação tributária veio mediante a EC 75/2013, que concedeu imunidade aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil que contenham obras de artistas nacionais ou aquelas interpretadas por estes (Brasil, 2013). De forma geral, pode-se dizer que a referida mudança, similarmente à anterior, foi benéfica para a população, uma vez que, conforme Marinho (2017), permite que os produtos abarcados em sua redação sejam vendidos a preços mais acessíveis, além de aumentarem a margem de lucro dos autores e artistas brasileiros, auxiliando no fomento da cultura nacional.

Houve também as modificações trazidas pela EC 87/2015, a qual alterou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais, no âmbito das quais passou a sempre ser devida aos estados destinatários o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota e a interestadual, não mais importando se o consumidor final é ou não contribuinte do ICMS (Brasil, 2015), como ocorria anteriormente. Machado (2015) entende que a alteração resulta em uma “melhor equalização da aplicação do tributo”, além de auxiliar na pacificação de debates de longa data entre os fiscos de diferentes estados.

Observa-se, dessa forma, que de maneira geral as alterações posteriores à reforma de 2003, ainda que largamente benéficas aos tributários, foram bastante

pontuais, e não realizaram grandes reestruturações no sistema tributário vigente. Por consequente, pode-se afirmar que não houve uma reforma profunda no regime fiscal desde aquela realizada na metade da década de 1960 por meio da EC 18/65.

2.2.4 Observações

Ao longo desta análise da evolução histórica do Sistema Tributário brasileiro, pôde-se notar algumas características que permearam (e, em certo grau, ainda permeiam) os regimes tributários adotados no país durante os seus mais de cinco séculos de história. Dentre aquelas, destaca-se o uso da tributação como instrumento voltado a favorecer os interesses de um grupo restrito detentor do poder político. Durante o período colonial, este era representado pela Coroa portuguesa e, em menor grau, por seus funcionários, enquanto no Brasil pós-independência manifestava-se das elites políticas e econômicas.

Observou-se que, com a promulgação da Carta de 1988, os constituintes buscaram tornar o regime tributário mais justo, e, em consonância com os princípios da referida Lei-maior, possibilitar que servisse como ferramenta de justiça social. Todavia, verificou-se que os objetivos almejados largamente não foram alcançados, visão que é facilmente corroborada pelos expressivos movimentos em favor de reformas profundas no atual sistema, e pela constatação de que este último continua consideravelmente injusto, adotando um perfil fiscal que acaba por onerar principalmente as camadas mais baixas da população.

Outra característica para a qual se pode chamar atenção é a manifesta desconsideração para com os direitos dos tributários em vários dos ordenamentos fiscais revogados, cujas incongruências acabavam por permitir a ocorrência de situações deletérias aos contribuintes, como nos casos onde a sobreposição de competências de diferentes entes federativos resultava em bitributação. Aqui, diferentemente do problema anterior, pode-se dizer que as mudanças trazidas pela Constituição de 1988 foram capazes de remediar significativamente tais injustiças.

Agora, estando-se ciente dos processos históricos dos quais resultou o presente Sistema Tributário, e como os atributos deste vieram a ser moldados por tais processos, convém realizar um breve balanço geral da atual conformação do regime fiscal brasileiro.

2.3 CONFIGURAÇÃO ATUAL

2.3.1 Conceito

Correia Neto (2019) afirma que pode o Sistema Tributário Nacional ser conceituado da seguinte forma: “[...] [o] conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos [...]”. Duarte (2022) postula que o mesmo é composto pelas leis constitucionais que regem o poder de tributar, junto com aquelas responsáveis por instaurar tributos, somadas aos dispositivos voltados à regulamentação de ambas. Ao todo, são mais de 32.400 normas tributárias em vigor no país, de acordo com Amaral *et al.* (2022, p. 5).

Ao classificar os sistemas tributários, Machado (2010, p. 288), divide-os em: “Rígidos” ou “flexíveis”; e “racionais” ou “históricos”. Com relação ao primeiro grupo, considera como *rígidos* aqueles sistemas cujas normas essenciais encontram-se dispostas no texto da Lei maior, restringindo assim as possibilidades de atuação do legislador ordinário. De maneira oposta, a estes últimos são concedidas amplas faculdades nos sistemas classificados como *flexíveis*. Os *racionais*, por sua vez, são aqueles cuja construção se deu com base em princípios próprios da Ciência das Finanças, e que tenham sido pensados para atender a certos fins políticos. Por fim, identifica como *históricos* os concebidos a partir da criação de tributos não planejados de antemão. Afirma, além disso, que os sistemas pertencentes a esta última categoria sequer podem ser considerados como tal, dado que não se enquadram no conceito de *sistema*.

Cassone (2018, p. 28) argumenta que o sistema tributário nacional é *rígido*, uma vez que: “a Constituição Federal (CF) relaciona um a um todos os impostos e contribuições que as pessoas políticas [...] podem, nas suas competências privativas, instituir e exigir dos respectivos contribuintes”. Esclarece, ainda, que a rigidez diz respeito tanto à taxatividade dos tributos previstos pela Lei maior, quanto à existência de princípios constitucionais que regem o poder de tributar. Também entende que o sistema tributário é *uno* e *complexo*, por pertencer a um único ordenamento, e por ser formado por um imensurável número de normas e princípios os quais requerem uma análise minuciosa para serem entendidos e utilizados de

forma apropriada na realidade, respectivamente. Jardim (2019, p. 208) entende ser benéfica a positivação constitucional intensa de normas tributárias, pois a presença destas no texto da Carta Magna otimiza a segurança jurídica, na medida em que aquela trata sobre todos os aspectos da tributação.

2.3.2 Estrutura

Como explica Correia Neto (2019): “O termo “sistema” agrega certa ordem interna ao conjunto. E a ordem indica, sobretudo, hierarquia”. Nesse sentido, Cassone (2018, p. 28), ao tratar sobre a ordem hierárquica das normas que compõem o sistema tributário nacional, ensina que na instância mais alta encontra-se a Constituição Federal, na qual estão situados, em sua totalidade, os princípios jurídico-tributários, como o da igualdade e o da legalidade. Portanto, cabe a Carta de 1988 a função de enunciar os princípios ou as regras que devem ser obedecidos. No plano imediatamente inferior à CF está o Código Tributário Nacional, que abriga as *normas gerais* de direito tributário aplicáveis aos entes federativos, as quais determinam os fatos geradores dos tributos e suas características fundamentais. Já as leis Ordinárias, editadas pelos diversos entes da Federação, se encontram abaixo do CTN, sendo responsáveis por instituir tributos. Embaixo delas, por fim, situam-se os atos legais que permitem a execução das normas ordinárias, denominados de *executórios*. Deste grupo fazem parte: os Decretos, as Portarias, as Instruções Normativas, as Ordens de Serviços, dentre outros.

Ao se observar a estrutura do Sistema Tributário na Constituição de 1988, percebe-se que aquele está dividido em seis partes, como sintetiza Martins (2016, p. 6-7), cinco delas no Capítulo I, Título VI (Tributação e Orçamento), e uma no Capítulo II, Título VIII (Ordem Social); No primeiro grupo encontram-se:

- a) os princípios gerais (arts. 145-149), sendo eles: o princípio das espécies tributárias, o princípio da lei complementar, e o princípio da capacidade contributiva, sendo a função dos dois últimos a de resguardar os direitos dos tributários em relação à administração pública.;
- b) as limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 150-152), reguladas pelos seguintes princípios: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não limitação ao tráfego, da vedação ao tributo como forma de confisco, da uniformidade geográfica, da vedação

às isenções heterônomas, e da vedação à tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, em âmbito não federal. Somadas a estes princípios, as imunidades fiscais e a substituição tributária para frente completam as limitações constitucionais ao poder de tributar;

- c) os impostos federais (arts. 153-154), notadamente: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF, não instituído);
- d) os impostos estaduais (art. 155), que são: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), e Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), e;
- e) os impostos municipais (art. 156), a saber: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), e Imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI).

Pertencem ao segundo grupo, por sua vez, as contribuições sociais, elencadas no artigo 195.

Com relação às espécies tributárias, ainda que haja razoável discordância doutrinária quanto ao seu número, a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal e por maior parte da doutrina é a de que existem cinco espécies pertencentes ao gênero tributo, a chamada Teoria pentapartida, conforme Luck (2009) e Correia Neto (2019).

Elas são: os impostos, as taxas, as contribuições especiais, as contribuições de melhoria, e os empréstimos compulsórios. São classificadas levando-se em conta três fatores: se o fato gerador, cuja realização dá à luz à obrigação tributária, tem relação com alguma atividade estatal; se as receitas provenientes da cobrança estão vinculadas por lei a um destino específico e; se existe a obrigação de devolver as quantias arrecadadas dentro de um determinado espaço de tempo.

Os impostos não podem ter sua receita vinculada previamente a alguma destinação específica, e o seu fato gerador não está ligado à atuação do Estado, além de não haver retorno do montante recolhido. Já as taxas estão diretamente ligadas a realizações do poder público, assim como as contribuições de melhoria. As

primeiras podem ser cobradas pelo exercício do poder de polícia (fiscalizador) ou pelo fornecimento de serviço público divisível e específico, enquanto as últimas são devidas quando ocorre apreciação no valor de um imóvel devido à execução de obra pública. As contribuições especiais, por sua parte, devem ter a finalidade para qual suas receitas são destinadas previamente estabelecida em lei, e, além disso, são cobradas devido a um fato do contribuinte, como ser beneficiário da previdência social. Pior fim, a quinta espécie tributária, dos empréstimos compulsórios, possui uma característica que a difere de todas as outras: a obrigação da administração pública de eventualmente devolver ao tributário a importância arrecadada. Ademais, sua implementação só está autorizada em duas hipóteses, nos termos do art. 148 da CF/88: para atender a despesas extraordinárias, ocasionadas por guerra externa em curso ou iminente, ou por calamidade pública; e para financiar investimento público urgente e de relevante interesse nacional (Correia Neto, 2019).

Para Schoueri (2021, p. 175), o reconhecimento das diferentes espécies tributárias é necessário devido ao fato de que a cada tipo de tributo aplica-se um procedimento jurídico específico, com regras próprias. Assim, essa categorização torna-se essencial para que o jurista, ao procurar aspectos em comum entre determinadas espécies, tenha a possibilidade de compreender o “todo harmônico” do regramento legal. Por fim, cabe ainda mencionar as bases de arrecadação do sistema tributário, ou seja, sobre o que poderão incidir os tributos, elas são: a renda, o patrimônio, a produção, o consumo ou circulação de bens e serviços, e a folha de pagamentos, e o comércio exterior, conforme Dieese, Ipea e Sidifisco (2011, p. 12) e Hable (2018, p. 28).

2.3.3 Problemas

Considera-se necessário promover agora um exame mais detalhado dos problemas (já mencionados de forma sucinta na seção 2.2.3.6.) com o presente sistema tributário mais comumente apontados por seus detratores.

2.3.3.1 Da Guerra fiscal, do princípio da não cumulatividade, da superposição de incidências, e da complexidade tributária

Martins (2016, p. 7-8), ao tratar sobre as críticas ao atual regime, lista as suas mais reconhecíveis falhas, estando estas relacionadas: à complexidade tributária; à superposição de incidências; ao princípio da não cumulatividade; e à guerra fiscal gerada entre os Estados e Municípios (ICMS e ISS), sendo esta última a mais grave em sua visão.

Tal conflito ocorre, conforme Varsano (2022), quando os Estados da federação fazem uso de incentivos financeiro-fiscais relativos ao ICMS, visando atrair empresas e investimentos de capital privado de maneira geral para os seus respectivos territórios.

Como demonstram Piancastelli e Perobelli (1996, p. 24), essa “guerra fiscal” acaba tendo como consequência, além de uma diminuição da receita tributária, e resultante piora nas finanças dos governos estaduais, também o fato de que, se todos os estados passam a conceder os mesmos benefícios fiscais e de crédito, estes acabam se anulando, não mais sendo um critério de escolha para as empresas e investidores quanto ao local onde instalarão seus negócios ou realizarão seus investimentos. Ainda, Borges (2010, p. 42), ao ponderar acerca de quem seria mais negativamente afetado pela guerra fiscal, sustenta que os mais lesados seriam as empresas, pelo fato de que muitas encontram-se em Estados deficitários, incapazes de oferecer os mesmos benefícios concedidos por outras unidades da federação, o que acaba causando uma queda na demanda pelos produtos de vários desses estabelecimentos, levando-os à falência.

No que concerne o princípio da não cumulatividade, cabe ressaltar que o mesmo está diretamente relacionado com este confronto entre os entes da federação, como explica (Martins, 2016, p. 8), na medida em que sua observância, no âmbito das operações interestaduais, faz com que os incentivos concedidos por um Estado repercutam nos outros. Assim, cria-se um cenário onde os entes que conferem tais benesses são capazes de proporcionar às empresas instaladas no seu território uma competitividade superior a dos empreendimentos presentes nos estados onde esses benefícios não são oferecidos.

O referido princípio, em relação ao ICMS, encontra seu fundamento no parágrafo 2º, I, do artigo 155 da Constituição Federal, o qual dispõe que compensar-se-á o imposto devido em cada operação relacionada à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de acordo com a quantia cobrada nas etapas anteriores, *seja pelo mesmo ente federativo ou por outro*. Sua função, como ensina Rostagno

(2021), é a de: “[...] evitar a tributação "em cascata", vale dizer, que as incidências integrais e sucessivas, nas entradas e saídas, se agreguem ao preço significando imposto sobre imposto”.

Martins (2016, p. 8) ainda chama atenção para o número elevado de tributos (IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS, CIDE) que recaem sobre a circulação bens e serviços, postulando como possível forma de simplificação a instituição de um IVA nacional que abarcasse IPI, ICMS, e ISS, e fosse compartilhando entre os entes das três esferas federativas. Entende, além disso, ser fundamental realizar uma simplificação do sistema e uma descomplicação legislativa, dado que o alto grau de complexidade do ordenamento tributário resulta em um ônus financeiro considerável para os contribuintes, na forma de gastos com a administração, o que contribui para a sonegação fiscal, além de fazer com que alguns setores tenham que recorrer à inadimplência para continuar funcionando.

2.3.3.2 *Do Sistema Tributário Regressivo*

Já Hable (2018, p. 27), ao indagar sobre quais seriam as causas dos problemas que afligem o sistema tributário, destaca: a origem da maior parcela dos recursos arrecadados, o destino dado ao montante recolhido, e a forma como é gasto. Em outras palavras, os efeitos negativos da tributação no país seriam gerados pela escolha do fisco de tributar mais certas atividades em detrimento de outras, e pelas decisões relativas ao manejo do erário (*onde e como* expendê-lo).

Com relação à primeira questão, ocorre que, no Brasil, tributa-se majoritariamente o consumo, em comparação à renda e ao patrimônio (Araújo; Gassen; Paulino, 2013, p. 215), sendo o primeiro responsável por 44,02% da carga tributária, enquanto os dois últimos corresponderam à 23,92%, e 4,87%, respectivamente, no ano de 2021, conforme estudo da Receita Federal (2022, p. 4). O percentual remanescente, por sua vez, diz respeito à seguridade social, que não pode ser considerada como base de incidência (Araújo; Gassen; Paulino, 2013, p. 215).

Há também o fato que a divisão entre circulação de bens e prestação de serviços, entre estados e municípios, acaba instigando disputas entre os diferentes entes federativos, contribuintes e administrações tributárias em relação à correta identificação de qual categoria as operações realizadas fazem parte, para que se

possa aferir quais tributos incidirão sobre estas. Esse grau de complexidade atua como obstáculo para o investimento de capital estrangeiro no país (Brasil, 2023a, p. 61-62).

Para que se compreenda as ramificações desse perfil tributário, e o porquê de ele ser deletério, deve-se entender os conceitos de tributo “indireto”, e de “regressivo”. Hable (2018, p. 29-30) ensina que a primeira categoria abarca aqueles incidentes sobre o consumo (ICMS, IPI, ISS, Cofins, Cide), os quais recebem tal denominação por terem o seu encargo transferido para o terceiro que consome o produto ou serviço tributado, através do preço deste, no qual estará embutido o valor do tributo.

Ademais, por não levarem em conta a capacidade financeira dos contribuintes, aqueles que possuem menos renda (assalariados) acabam sendo proporcionalmente os mais onerados, já que irão gastar praticamente todo o seu salário na obtenção de produtos e serviços. Em contrapartida, os com maior poder aquisitivo terão condições de poupar ou investir, já que suas despesas, em regra, irão consumir apenas uma parcela daquilo que ganham. Por isso, de forma geral, considera-se que os tributos indiretos também tendam a ser “regressivos”, pois neles se verifica uma relação inversa entre a capacidade contributiva do tributário (renda) e a onerosidade do tributo (Hable, 2018, p. 29-30). O Grupo de Trabalho da Câmara dos Deputados criado para analisar e debater a PEC 45/2019, por sua vez, ao tratar sobre a tributação incidente sobre o consumo, afirma que a mesma é: “[...] complexa, disfuncional, ineficiente, desequilibrada e injusta” (Brasil, 2023a, p. 60).

Assim, observa-se que o fisco obtém a maior parte da sua arrecadação justamente através daqueles tributos mais custosos para a maioria da população, composta por pessoas de baixa renda, enquanto aquelas que possuem condições de contribuir mais significativamente acabam colaborando proporcionalmente menos. De acordo com a visão exposta em estudo conjunto realizado pelo Dieese, Ipea e Sindifisco (2011, p.12), o sistema tributário assume um caráter regressivo quando opera dessa forma, promovendo a concentração de renda e, dessa maneira, prejudicando o progresso social e econômico. Em contrapartida, o referido ensaio defende que o regime ideal seria aquele onde a tributação é progressiva, onerando-se os agentes passivos de forma proporcional a sua capacidade contributiva, fomentando-se assim o processo de distribuição de renda, através da atividade tributária estatal.

2.3.3.3 *Da má gestão dos recursos públicos*

Ao se observar o segundo e o terceiro problema elencados por Hable (2018), relativos ao destino dado aos recursos arrecadados através da tributação e à forma com que estes são gastos, respectivamente, percebe-se que estão diretamente conectados, pois ambos dizem respeito à maneira com que a administração pública gerencia a parcela das suas receitas derivadas referente aos tributos. É possível constatar a baixa qualidade desta gestão quando se compara o volume expressivo da carga tributária no país com o padrão inferior dos serviços públicos e infraestrutura oferecidos à população, cujo custeio atua como a principal justificativa para a própria existência da atuação fiscal do Estado.

Isto é o que se pode notar, conforme Ortega (2021), em estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o qual concebeu um índice, denominado de IRBES (Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade), para ranquear os países com mais alta carga tributária em relação ao PIB de acordo com seus indicadores sociais, como IDH (Índice de Desenvolvimento Humano). Na lista de 30 países, o Brasil ocupa a última posição, demonstrando: “[...] o **pioor retorno dos valores arrecadados para serviços de qualidade que venham a gerar bem-estar à população**” (Ortega, 2021, grifo da autora).

Além disso, como destaca Gonçalves (2010), essa má condução dos recursos financeiros estatais por parte da administração pública repercute em todas as camadas da sociedade. Isso se dá na medida em que ficam reféns de serviços precários aqueles pertencentes aos estratos sociais mais carentes, cuja condição econômica não permite a utilização dos meios ofertados pela iniciativa privada, ao mesmo tempo em que os capazes de arcar com os custos de contratação de empresas particulares estão sendo obrigados a pagar novamente por serviços que já foram custeados por meio da tributação, e, portanto, deveriam ser disponibilizados pelo Estado.

Ainda, para além da qualidade dos serviços públicos, há também um baixo grau de investimento estatal, como notam Anselmini e Buffon (2018, p. 233) ao afirmar que:

[...] o Estado não investe suficientemente o valor arrecado na promoção de políticas públicas, garantindo à população mais carente os direitos básicos. Assim, as populações de baixa e média renda contribuem de forma mais elevada, mas não veem esses rendimentos sendo investidos na melhoria dos serviços públicos.

Observa-se na citação acima uma síntese dos três problemas sistêmicos discutidos nesta seção:

- a) primeiramente, a forma de arrecadação, a qual onera mais intensamente os mais pobres, que, de forma paradoxal, acabam obtendo um retorno menor apesar de contribuírem proporcionalmente mais.

Esse baixo retorno, por sua vez, pode ser atribuído às duas outras falhas, notadamente:

- b) o destino dado aos recursos, os quais não são suficientemente empregados no fomento a políticas públicas voltadas a atender a população, como dizem os autores supracitados, ou mesmo em medidas direcionadas à redistribuição de renda;
- c) e a maneira de sua aplicação, que, por falta de planejamento, desvios, ou inaptidão da administração pública, gera desperdícios e resulta em serviços deficitários, ou, em casos extremos, inexistentes.

2.3.3.4 *De uma nova reforma tributária*

Assim, é possível constatar a existência de diversos problemas com o presente Sistema Tributário, sendo alguns mais específicos, relativos a certos aspectos de um tributo, como no contexto da guerra fiscal ocasionada pelo ICMS, enquanto outros possuem caráter mais abrangente e estão relacionados com o funcionamento do sistema como um todo, como no caso do perfil adotado pelo regime fiscal, cuja tributação, focada em tributos regressivos, acaba por facilitar a concentração de renda e, assim, prejudicar o desenvolvimento social e econômico do país.

De qualquer modo, a existência desses problemas, desde a promulgação da atual constituição (e mais ainda após a insuficiência da reforma pontual promovida pela EC 42/2003), tem provocado um apoio à realização de uma reformulação no ordenamento tributário, por parte da doutrina e de parlamentares. É o que se pode observar tanto a partir das proposições feitas por acadêmicos como Martins (2016,

p. 9-11); Oliveira *et al.* (2018, p. 11-22); Gobetti e Orair (2018, p. 213-244); e Ferreira (2012); quanto das propostas legislativas como a da minuta de PEC apresentada pelo ex-deputado federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), em 2017, e a da PEC 293/04.

A reforma mais recente concebida, da qual tratar-se-á adiante, abarca as PECs 45 e 110 de 2019 (ainda que, em última análise, a segunda tenha sido rejeitada pelo Senado, com certos aspectos seus tendo sido incorporados à primeira). Cabe-se citar também a PEC 46/2022, apelidada de “Simplifica já”, que propõe uma reforma mais reduzida, alternativa àquela dos projetos supracitados (Scaff, 2023). Por se tratar de proposta distinta, com proposituras bastante divergentes daquelas trazidas pelas outras duas, a mesma foge do escopo do presente trabalho, e, conseqüentemente, será abordada apenas de forma tangencial.

3 A REFORMA CONTEMPLADA PELAS PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO 45/2019 E 110/2019

A PEC 45 de 2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi (MDB-SP), foi apresentada por este aos seus pares na Câmara dos Deputados no dia 3 de abril daquele ano, sendo admitida pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) em 22 de maio, criando-se então uma Comissão Especial para analisá-la, em 10 de julho. Em outubro, foi apresentada a Emenda nº 178 à PEC, por iniciativa da Deputada Jandira Feghali (PcdoB-RJ), a qual propôs o estabelecimento de um sistema tributário com perfil progressivo, aumentando-se a tributação sobre aqueles com renda expressiva e se diminuindo a carga tributária incidente sobre a base da pirâmide social, além do uso da extrafiscalidade com o intuito de desestimular o consumo de produtos considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (Brasil, 2023a, p. 4-5).

Já a PEC 110 de 2019, por sua vez, foi apresentada ao Senado Federal pelo Senador Davi Alcolumbre, no dia 9 de julho, sendo entregue à CCJ do Senado no dia subsequente. A partir do avanço dos debates acerca da reforma no Congresso Nacional, e visando-se conceber uma proposição que juntasse as duas PECs, foi criada a Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, por deliberação de ambas as casas do Parlamento, em 19 de fevereiro de 2020 (Brasil, 2023a, p. 4-5).

Houve, ao longo da tramitação conjunta das suprarreferidas PECs, uma influência mútua, como nota o Parecer nº 88 de 2023 da CCJ do Senado Federal. Dessa forma, o texto substitutivo à PEC 45/2019, aprovado pelo Plenário da Câmara dos Deputados em 7 de julho de 2023, e enviado ao Senado Federal no dia 3 do mês seguinte, incorporou diversos aspectos da PEC 110/2019. De fato, como coloca o relator do parecer citado acima, o Senador Eduardo Braga (MDB-AM):

O que temos hoje na CCJ, sob a forma do Substitutivo aprovado na Câmara dos Deputados [PEC 45/2019] é, em suma, o conjunto dos melhores aspectos das duas proposições, que se beneficiaram também de inúmeras sugestões e emendas que as aperfeiçoaram significativamente ao longo da tramitação (Brasil, 2023b, p. 5).

No dia 8 de agosto, passaram a tramitar conjuntamente no Senado as PECs 45 e 110 de 2019, além da 46 de 2022, tendo sido submetidas ao crivo da Comissão de Constituição e Justiça, esta última sob a presidência do Senador Davi Alcolumbre (UNIÃO-AP), o qual designou como relator o parlamentar supramencionado (Brasil, 2023b, p. 2).

Após 3 meses de deliberações e da realização de diversas audiências públicas, foi aprovado parecer favorável à PEC 45/2019, nos termos da Emenda nº 803 do CCJ (Substitutivo), em 7 de novembro de 2023 (Brasil, 2023c, p. 1), sendo submetida ao Plenário do Senado no dia subsequente, pelo qual foi aprovada em dois turnos por 53 votos a favor. A PEC 110/2019 e a 46/2022, por sua vez, acabaram prejudicadas, sendo determinado o seu arquivamento.

Ainda, como houve alterações no texto original, a matéria foi devolvida à Câmara dos Deputados, cujo atual presidente, o Deputado Arthur Lira (PP-AL) sugeriu que possa haver o “fatiamento” da proposição aprovada, para permitir que já sejam promulgados os pontos onde há consenso entre as duas casas legislativas, sendo as modificações promovidas pelos senadores analisadas em apartado (Castro; Flor, 2023).

Dentre as diversas mudanças previstas pela redação do Substitutivo à PEC 45/2019 aprovado no Senado, destacam-se (Brasil, 2023b, p. 7-11):

- a) a extinção de cinco tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, Cofins, Pis), os quais serão substituídos por outros dois, nomeadamente, a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS), cuja receita pertencerá à União, e o Imposto

Sobre Bens e Serviços (IBS), o qual terá sua arrecadação repartida entre Estados e Municípios;

- b) a instituição de um Imposto Seletivo (IS), cuja função será a de dissuadir o contribuinte da utilização de bens e serviços deletérios ao meio-ambiente ou à saúde, sobre os quais incidirá este tributo, o qual integrará a base de cálculo dos dois tributos citados acima (porém não a sua própria), além de poder possuir o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos, sendo sua receita compartilhada entre os Estados, Municípios e o Distrito Federal, nos mesmos termos do presente IPI

Ainda, de acordo com o Parecer nº 88/2023 da CCJ da Câmara Alta (Brasil, 2023b, p. 8), as alterações nos tributos sobre o consumo trazidas pelo Substitutivo não serão meramente nominais, uma vez que os novos tributos propostos (IBS e CBS) possuem aspectos diferenciados, voltados a mitigação dos vícios preponderantes do atual Sistema Tributário. Com relação às características dos aludidos tributos, com base no supracitado parecer, ressalta-se que:

- a) adotarão de um modelo de tributação sobre valor agregado, onde a tributação incide apenas sobre o valor adicionado em cada etapa produtiva, excluindo-se os montantes pagos nas anteriores, eliminando dessa forma a cumulatividade remanescente no ST vigente;
- b) incidirão sobre todos os bens e serviços, sejam estes materiais ou imateriais, contribuindo dessa forma para simplificação do ordenamento tributário, além de prevenir o acúmulo da tributação sobre a cadeia produtiva e acabar com causas substanciais de litígios entre a administração tributária e os contribuintes;
- c) não haverá incidência mútua entre ambos, tampouco integrarão estes a sua própria base de cálculo, ou seja, seu custo não estará embutido no preço do bem ou serviço, uma vez que suas alíquotas incidirão “por fora”, possibilitando assim que os contribuintes identifiquem de forma clara o valor dos tributos;
- d) não permitirão a concessão de benefícios ou incentivos fiscais, exceto nas hipóteses previstas pela Lei Maior, aplicáveis a todo território nacional, o que possivelmente poderá pôr fim à guerra fiscal entre os entes federativos;

e) não incidirão sobre as exportações, nos moldes do padrão adotado em âmbito internacional

Para além das regras gerais aplicáveis ao IBS e à CBS, o texto da PEC 45/2019 também estabelece os chamados “regimes específicos”, cinco ao todo, cada um possuindo determinações distintas. Sua função é a de adaptar o regramento tributário às características e situações típicas dos bens e serviços pertencentes aos setores compreendidos por esses regimes (Brasil, 2023b, p. 8-9, 2023c).

Das cinco espécies previstas, observa-se que: a primeira é voltada para combustíveis e lubrificantes; a segunda, por sua vez, para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos; a terceira para operações contratadas pela administração pública, por fundações públicas e autarquias; a quarta para sociedades cooperativas; e a última delas para serviços de hotelaria, parques de diversão ou temáticos, restaurantes, bares e aviação regional (Brasil, 2023b, p. 9, 2023c).

Além disso, a PEC prevê também a existência dos regimes diferenciados, os quais, diferentemente dos específicos, buscam diminuir a carga tributária que recai sobre determinados bens e serviços, como a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sob a qual incidirão o IBS e a CBS com alíquota zero, permitindo-se a recuperação dos créditos tributários ao longo da cadeia. Nas outras hipóteses onde for cabível a aplicação de regime diferenciado, haverá corte de 60% da alíquota de referência, nos termos de lei complementar, devendo esta explicitar quais bens e serviços serão beneficiados. Outrossim, além da Cesta Básica, também estarão sujeitos a essa modalidade:

[...] serviços de educação e saúde; [...] dispositivos médicos e de acessibilidade para portadores de deficiência; [...] medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; [...] serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual; [...] produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; [...] insumos agropecuários e aquícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; [...] produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e [...] atividades desportivas; e dos bens e serviços relacionados à segurança e soberania nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética (Brasil, 2023b, p. 9).

Ademais, a proposta determina que sobre todos os bens e serviços abarcados por regime diferenciado não irá incidir o Imposto Seletivo. Observa-se

ainda outros dispositivos voltados à desoneração fiscal dos contribuintes, principalmente os mais pobres, como: a possibilidade da devolução de parte da receita do IBS e da CBS a contribuintes de baixa renda, o que recebeu o nome de *cashback*; e o estabelecimento das alíquotas e da base de cálculo no âmbito das intermediações financeiras de maneira que não causem o aumento do custo de crédito (Brasil, 2023b, p. 9-10, 2023c).

Em que pese as mudanças mais substanciais delineadas pela PEC 45/2019 estejam concentradas nos tributos sobre o consumo, cabe-se mencionar também outras inovações pontuais previstas por aquela, conforme (Brasil, 2023b, p. 11-12, 2023c):

- a) a discriminação das alíquotas do IPVA levando-se em conta o valor e o impacto ambiental, além do alargamento do seu escopo, passando a incidir também sobre veículos automotores aéreos e aquáticos de uso pessoal, não se aplicando àqueles utilizados na prestação de serviços de transporte ou exploração de atividade econômica;
- b) alterações feitas à progressividade do ITCMD e à designação do ente federativo responsável por tributar herança ou doação, nas hipóteses onde se verifica a existência de elo com o estrangeiro;
- c) a autorização concedida ao Executivo municipal para que modifique a base de cálculo do IPTU de acordo com parâmetros estabelecidos por lei municipal;
- d) o acréscimo às finalidades da Cosip da melhoria e ampliação dos serviços de iluminação pública;
- e) a competência Estadual e do DF para instituição de contribuição sobre produtos primários e semielaborados; e
- f) a troca do critério do valor agregado pelo populacional para fins de partilha da cota-parte municipal do IBS estadual.

No tocante as regras de transição previstas pela proposta, observa-se a existência de dispositivos direcionados a atenuar o percurso a ser percorrido entre o presente sistema e o almejado pela PEC (Brasil, 2023b, p. 11-13, 2023c). Notadamente:

- a) o estabelecimento de alíquotas para o IBS e a CBS (duas para o primeiro, uma estadual e outra municipal, e uma para o segundo), as quais serão

frequentemente atualizadas pelo Senado com vistas à manutenção da carga tributária atual ao longo dos anos iniciais após a reforma;

- b) a partilha de 3% da receita proveniente do IBS entre os entes que apresentarem a mais expressiva redução das suas respectivas receitas, exceto aqueles com receita per capita acima do triplo da média nacional da esfera federativa a qual pertençam;
- c) o delineamento de três prazos distintos para a transição, de 7 anos, 50 anos, e até 2033:
 - o primeiro é voltado aos contribuintes, e abará o período ao longo do qual serão substituídos de forma gradativa pelo IBS o ICMS e o ISS, diferentemente do CBS, o qual passará a ser cobrado integralmente a partir de 2027, apenas um ano após a cobrança de uma alíquota teste de 0,9%;
 - o segundo prazo, por sua vez, se dirige a partilha federativa e busca manter a participação dos entes no total da quantia arrecadada em níveis próximos aos atuais, além de permitir que aqueles possam passar gradualmente para o modelo de repartição pautado unicamente no princípio de destino;
 - por último, o terceiro prazo estabelece o ano de extinção do IPI, 2033.
- d) a criação de Fundos de investimento como:
 - o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), o qual deverá buscar equacionar os níveis de desenvolvimento entre as diferentes regiões, mediante aplicação de capital em melhorias na infraestrutura, na disseminação de novas tecnologias e na preservação do meio ambiente;
 - o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e Financeiro-Fiscais, cuja função será a de, até 2032, compensar determinados contribuintes pela diminuição daqueles benefícios do ICMS dados mediante o cumprimento de certas condições e por tempo determinado;
 - o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, financiado pela União e voltado à diversificação da sua economia.
- e) a proteção à competitividade da Zona Franca de Manaus e das áreas de livre comércio através do IBS, da CBS e do IS, sendo que a transição do

IPI para este último será feita de maneira que os produtos fabricados na ZFM tenham sua competitividade resguardada, no patamar atual;

f) a possibilidade de compensação, através do IBS estadual, de créditos relativos ao ICMS remanescentes no fim de 2032, podendo aquela ser feita de duas maneiras:

- mediante o pagamento de parcelas mensais ou de ressarcimento pelo Conselho Federativo, durante o tempo que restar do prazo, nas hipóteses onde se verifica mercadorias pertencentes ao ativo permanente;
- ou por meio de 240 parcelas mensais, idênticas e sucessivas, em todas as outras circunstâncias.

3.1 O PAPEL DAS LEIS COMPLEMENTARES

Cabe mencionar que os redatores do texto substitutivo aprovado optaram por relegar à lei complementar boa parte da regulamentação dos dispositivos previstos pela PEC. De fato, como pontua Mortari (2023):

Para que as regras possam sair do papel mesmo depois da promulgação da emenda constitucional pelo Poder Legislativo, é necessária a regulamentação de diversos pontos abordados no texto. Pela versão aprovada pelos senadores, **há mais de 90 menções a lei complementar a ser criada** para detalhar questões como os novos impostos a serem criados – o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS) – e suas alíquotas, os regimes especiais para setores específicos da economia, as regras de transição, os créditos acumulados etc. (2023, grifo próprio).

Para Araújo (2023), um dos problemas causados por essa escolha reside na falta de transparência, uma vez que acabam não ficando claros vários pontos fundamentais da proposta. Em contrapartida, Gustavo Brigagão, em entrevista concedida ao jornal Estadão, postula que a regulamentação de certos dispositivos por lei complementar seja o caminho ideal, dado que, em sua visão: “[...] determinadas regulamentações não devem ficar engessadas na Constituição” (Fernandes; Lima, 2023). Ressalta, entretanto, a importância dessa legislação ser promulgada com celeridade, a fim de se evitar insegurança jurídica.

Nesse sentido, o texto da proposta aprovada pelo Plenário do Senado Federal prevê um prazo de 180 dias para a aprovação de leis complementares

voltadas a regulamentação de vários aspectos da reforma, contados após a transformação da PEC em emenda constitucional (Moliterno, 2023).

Ademais, de acordo com o secretário extraordinário da reforma, Bernard Appy, serão quatro projetos de lei complementar voltados à regulamentação dos dispositivos do substitutivo à PEC 45/2019: um destinado a delineação das regras do IVA-dual; outro responsável pela criação do Conselho Federativo; um terceiro tratando do Fundo de Desenvolvimento Regional; e o último que deverá dispor sobre as regras para os créditos amealhados do ICMS (Máximo, 2023).

3.2 IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

3.2.1 Definição

Tendo-se explicitado os contornos gerais da atual reforma tributária, nos termos da proposta aprovada pelo Senado, entende-se possível, agora, ponderar acerca de certos aspectos do IBS e da CBS, foco das mudanças pretendidas, levando-se em conta principalmente as proposições da PEC 45/2019 (mais especificamente, as do seu Substitutivo), e, de forma suplementar, as da PEC 110/2019, a qual, como já se viu, apesar de ter sido rejeitada (talvez o mais correto seria dizer que foi “absorvida” pela PEC 45), influenciou consideravelmente às alterações promovidas ao longo dos anos na redação da primeira, apresentando o texto atual desta vários aspectos oriundos daquela, como a CBS.

Primeiramente, no entanto, crê-se oportuna uma breve explicação acerca dos tributos sobre valor agregado, para que, uma vez entendidas as características gerais desse tipo de tributo, possa-se então adentrar nas particularidades do IVA trazido pela presente reforma.

De acordo com o Centro de Cidadania Fiscal, pode-se definir o IVA como sendo:

[...]um imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. Esta característica do IVA faz com que ele seja um tributo neutro – cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e circulação, de modo que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponde exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização (CCiF, 2019, p. 1-2).

Ou seja, em cada etapa produtiva ou comercial o imposto cobrado incide apenas sobre o valor que adicionado/agregado pela mesma, impedindo que se configure a chamada tributação “em cascata”. Artur Swistak entende que o IVA é um meio propício para o aumento da arrecadação, afirmando que o mesmo é: “[...] simples, eficiente e neutro” (ESPECIALISTA..., 2015). Cabe ressaltar que, a despeito desse tributo recair normalmente sobre todas as etapas do processo produtivo, a sua função é a de tributar o consumo, e não a produção, havendo usualmente modos de se compensar os montantes pagos em cada estágio, conforme Bodin *et al.* (2001, p.1).

Como ensina Cretton (1998, p. 125-126), o IVA teve sua gênese no trabalho de Wilhelm Von Siemens, em 1919, sendo posto em prática pela primeira vez na França, 35 anos depois, sob a forma da *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA). Ainda, destaca os variados *critérios* de acordo com os quais podem ser classificados os diferentes tipos de IVA, sendo eles:

- a) a forma com que são tratados os investimentos em ativos fixos (maquinário, imóveis, etc.), com base na qual se pode dividir o referido tributo entre:
 - *tipo consumo*, em que o valor das aquisições obtidas para o ativo não circulante é descontado, durante o intervalo de tempo computado;
 - *tipo renda*, no qual pode ser abatida a quantia equivalente à depreciação dos recursos integrantes do ativo fixo, ocorrida ao longo do lapso temporal considerado;
 - *tipo produto bruto*, que não admite nenhuma das deduções anteriores.
- b) a *generalidade*, ou seja, o quão abrangente é o seu escopo, tanto no plano vertical (se o IVA incide em todo o ciclo produtivo, isto é, produção, atacado, varejo, ou em apenas parte dele), quanto no horizontal (se engloba todos bens e serviços ou apenas alguns);
- c) a *forma de cálculo*, podendo ser pura ou sobre base financeira, a qual, por sua vez, pode ser calculada de duas formas diferentes:
 - através do *método de adição*, em que se são somados todos os elementos do valor agregado de um empreendimento (como lucro líquido, folha de pagamento, etc.), durante determinado espaço de tempo;

— pelo *método de subtração*, que possui duas espécies, a saber, a de base sobre base, e a de imposto sobre imposto, na qual o valor acrescido é encontrado subtraindo-se do valor do imposto devido o custo do tributo que recaiu sobre bens obtidos na mesma época.

O *princípio jurisdicional* que prepondera no ordenamento também terá influência na forma de aplicação do IVA, podendo ser: o da *origem*, que determina a realização da cobrança no Estado onde foi produzido o bem tributado; ou, o do *destino*, que, ao oposto do anterior, exige o recolhimento no local para onde é enviado o produto (Cretton, 1998, p. 126).

Como demonstra o CCiF (2019, p. 2), a forma de tributação sobre o consumo no Brasil destoa consideravelmente do formato utilizado pela maior parte dos países, cujo modelo é caracterizado pela existência de um único IVA, o qual incide de maneira extensa sobre os bens e serviços, além de não ser cumulativo.

De modo contrário, o ordenamento pátrio apresenta cinco tributos incidentes sobre o consumo: ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins. Estes contrastam com o molde mais usual utilizado no estrangeiro não apenas por serem numerosos, mas também por possuírem uma base de incidência segmentada entre diferentes setores, e da presença de cumulatividade, seja esta plena (ISS), ou parcial (PIS/Cofins). Observa-se, além disso, a imposição de várias limitações tanto ao uso dos créditos obtidos pelo contribuinte nos casos de tributos não cumulativos (IPI, ICMS, e parcela do PIS/Cofins), quanto ao reembolso daqueles amealhados pelas empresas. Com toda essa conjectura sendo agravada ainda mais pelo corpo normativo demasiadamente complexo que é responsável por regê-la (CCiF, 2019, p. 2-3).

Ademais, dentre os resultados negativos elencados pelo CCiF, decorrentes do paradigma de tributação sobre o consumo adotado pelo regime tributário atual, cabe-se destacar:

- a) a queda tanto do crescimento econômico, quanto da competitividade nacional, por conta de os tributos sobre o consumo no país também incidirem sobre a produção, os investimentos, e as exportações;
- b) o aumento do custo associado ao cumprimento de obrigações tributárias, e da quantidade de litígios entre a administração fiscal e os contribuintes, ambos em decorrência da complexidade do ordenamento e dos tributos (2019, p. 3-4).

Por fim, conclui que:

Em suma, os tributos brasileiros sobre bens e serviços não têm nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário: não são simples, nem transparentes, nem neutros e nem isonômicos. As consequências são: grande perda de produtividade, redução dos investimentos, perda de competitividade da produção nacional e uma absoluta falta de transparência do custo tributário para o cidadão (CCiF, 2019, p. 4).

3.2.2 Conforme o substitutivo à PEC 45/2019

O modelo de tributação sobre o consumo, pautado em um IVA-dual, como prevê a proposta mais adiantada no congresso, expressa pelo substitutivo à PEC 45/2019, demonstra-se muito mais próximo do formato adotado em outros países. Entretanto, mesmo após 4 anos de discussões e de sucessivas mudanças à sua redação, aquela ainda apresenta alguns pontos contenciosos, acerca dos quais ponderar-se-á adiante.

3.2.2.1 Da simplificação do ordenamento tributário

Pelo observado ao longo do presente trabalho, crê-se possível afirmar que um dos mais acentuados imbróglios que afetam o presente Sistema Tributário nacional é sua excessiva complexidade, conforme (Brasil, 2023a; Gobetti; Orair, 2018; Martins, 2016; Pestana, 2023).

Portanto, não surpreende o fato de que, na justificativa do texto inicial da PEC 45/2019, conste que o objetivo desta é: “[...] promover uma radical simplificação do sistema tributário brasileiro [...]” (Brasil, 2019a, p. 58). Similarmente, encontra-se na PEC 110/2019 a afirmação que: “A [sua] ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo, [...] reduzindo o impacto sobre os mais pobres” (Brasil, 2019b, p. 22).

Certamente, caso se parta da premissa que o ponto fulcral do problema identificado está na complexidade do ordenamento tributário, e, ao mesmo tempo, também se entenda que aquela possa ser reduzida sem inviabilizar o funcionamento deste, é natural que a solução concebida seja a simplificação do STN.

Ademais, não foi por acaso que as três mais recentes propostas de emenda constitucional visando reformular o sistema tributário concentraram a maior parcela

das mudanças previstas nos tributos sobre o consumo. Em que pese a complexidade do ordenamento nacional não esteja restrita aos tributos incidentes sobre bens e serviços, estes possuem determinadas características que os tornam particularmente complexos, sendo as principais delas, como já visto anteriormente: a base de incidência fragmentada, o grande número de diferentes alíquotas, benefícios fiscais, regimes e exclusões de base de cálculo (CCiF, 2019, p. 2).

Além disso, outros problemas graves com a ordem tributária, não necessariamente relacionados ao seu grau de complexidade, também são causados por esses tributos (vide seções 2.2.3.1. e 2.2.3.2.), como a guerra fiscal ocasionada pelo ICMS e o encarecimento de serviços prestados devido à cumulatividade do ISS, prejudicando majoritariamente os mais pobres e assim contribuindo para a regressividade do regime tributário. Dessa forma, é possível compreender o porquê dos elaboradores das propostas de emenda à constituição nº 45 e 110 de 2019 terem se focado nos tributos sobre o consumo: estes estão diretamente ligados à maior parte das falhas do atual sistema.

Quadro 1 - Comparativo entre as PECs

(Continua)

	PEC 45/2019	PEC 110/2019	PEC 46/2022
Quais tributos serão criados?	A criação de um Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS); e a criação do Imposto Seletivo (IS).	A criação de dois tributos do tipo IVA: o Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS), Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais, compreendidos os direitos, e Prestações de Serviços (CBS); e a criação do Imposto Seletivo (IS).	Na tributação do consumo, não cria novos tributos, e sim resolve os problemas dos atuais, Unifica as legislações e sistemas dos 27 ICMS em um único ICMS nacional. Unifica as legislações e sistemas dos milhares de ISS em um único ISS nacional.

Quadro 1 - Comparativo entre as PECs

(conclusão)

	PEC 45/2019	PEC 110/2019	PEC 46/2022
Quais tributos serão substituídos?	IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.	IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.	Não há fusão de tributos de entes federativos diversos. Uniformização dos 27 ICMS num ICMS nacional, e dos milhares de ISS num ISS nacional

Fonte: adaptado de: Simplifica já (2023) – Texto inicial das Propostas

Cabe esclarecer: o que se busca ponderar não é se a simplificação pretendida é capaz de verdadeiramente aprimorar ordem tributária, mas sim se as medidas propostas, especificamente com relação aos novos tributos sobre o consumo, realmente têm o potencial para simplificá-lo. Nesse sentido, observa-se, de início, que questionamento similar foi levantado por Buzatto e Cavalcante (2022), os quais concluíram que:

[...] se, por um lado, a reforma proposta se apresenta como necessária, com vistas a simplificar o complexo sistema de tributação do consumo, por outro lado, não se tem maiores elementos para precisar se o modelo escolhido é o ideal e irá, de fato, acarretar nessa simplificação [...] (2022, p. 184)

Por outro lado, também entenderam que a reforma tende a promover uma simplificação da atividade tributária, pelo menos no tocante à operabilidade da cobrança (2022, p. 185).

Schoueri, por sua vez, afirma que: “a *simplicidade* passa pela busca da *redução do número de tributos* no sistema, pela *simplificação em sua legislação* e, não menos importante, *dos custos burocráticos concernentes à tributação*” (2021, p. 52, grifo próprio). Olhando por este prisma, nota-se que a PEC 45/2019, ao menos em tese, preenche esses requisitos.

Verifica-se que o primeiro deles, relativo à diminuição da quantidade de tributos, é atendido na medida em que a proposta determina a extinção dos 5

tributos sobre consumo vigentes (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins), que serão substituídos por 3 (IBS, CBS e IS) (Brasil, 2023c).

Já o segundo e o terceiro requisito são preenchidos por determinações como as de que o IBS será uniforme em todo país, sujeito a lei e regulamento único (Brasil, 2023b, p. 10), e, principalmente:

terá apenas uma alíquota por unidade federada, aplicável a todos os bens e serviços, de forma a eliminar a distorção na aplicação de recursos causada pela atual diversidade de alíquotas, e evitar inúmeros e custosos processos administrativos e judiciais relativos à classificação de cada operação (Brasil, 2023b, p. 10).

Além de auxiliar na almejada simplificação, essa padronização nacional da legislação concernente ao imposto proposto tem potencial para encerrar a guerra fiscal entre os estados, problema de longa data causado pelo atual regramento tributário, conforme Barros e Oliveira (2023).

3.2.2.2 *Dos regimes diferenciados e especiais*

Apesar de se ter observado até o momento proposições propícias ao desembaraço da ordem tributária, a PEC 45/2019 também prevê a figura dos regimes especiais, e a dos diferenciados, ambos com regramento distinto do geral, concedendo-se aos setores abarcados pelo último, inclusive, ônus fiscal reduzido (Brasil, 2023b, p. 9). Estes, especialmente o segundo, que enseja alíquotas diferenciadas, parecem caminhar na direção contrária à da maior parte das inovações trazidas pela suprarreferida PEC, voltadas à padronização e uniformização da legislação tributária.

Certamente, conforme o entendimento do CCiF:

[...] **o IBS deveria ter uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços**, por várias razões. Em primeiro lugar, porque simplifica muito o processo de arrecadação. Em segundo lugar, porque a adoção de alíquota uniforme dispensa a classificação dos bens e serviços em diversas categorias, a qual inevitavelmente gera distorções e contencioso. Em terceiro lugar, porque a uniformidade da alíquota empodera o cidadão, que sabe exatamente qual é a participação do governo no custo dos bens e serviços que está adquirindo, e passa a ter condições de comparar este custo com o retorno obtido na forma de serviços públicos (2019, p. 9-10, grifo próprio).

Além disso, afirma que o número de isenções e de regimes fiscais deve ser o mínimo possível, sendo necessária a compreensão de que os setores não

beneficiados serão submetidos a alíquotas mais altas, como meio de compensar a redução da carga tributária nos setores agraciados. No entanto, acaba reconhecendo a necessidade daqueles em algumas hipóteses, postulando ainda que, levando-se em conta o contexto do presente ordenamento, onde se verifica uma considerável diferença de incidência entre diversos setores, a pressão para a implementação de alíquotas distintas para determinados bens e serviços seria inevitável (2019, p. 10).

Já CFC, FENACON e IBRACON (2021), em nota acerca da reforma tributária, assertam que:

[...] não conseguimos vislumbrar o IBS ou CBS com uma alíquota única a ser aplicada a todos os bens e serviços. Acreditamos que a falta de flexibilidade dos idealizadores das propostas está amparada em um anseio acadêmico, deixando de lado a realidade brasileira (2021, p. 4)

Justificam sua posição afirmando que o uso de múltiplas alíquotas (geralmente, de 3 a 5) é prática utilizada na maior parte dos países que possuem o IVA em seu ordenamento. Ademais, postulam que os traços históricos e políticos do país devem ser considerados pelo legislador, o qual não poderá se firmar apenas em formulações provenientes da academia, e que a instituição de alíquota única prejudicaria a competitividade de determinados setores, na medida em que elevaria a carga tributária sobre estes, refletindo no preço final dos bens que produzem.

Nóbrega (2023, p. 53), por seu turno, assevera que a práxis demonstrou o uso de múltiplas alíquotas como sendo causador de ineficiências e redução do potencial de crescimento. Ainda, postula que uma vez implementada, a medida é de difícil reversão, citando o exemplo da União Europeia, a qual, de início, estabeleceu um sistema de 3 a 5 alíquotas para o IVA, sendo incapaz, mais tarde, de instituir alíquota unitária.

3.2.2.3 *Do IVA no exterior*

Cabe refletir, por fim, se os contornos dados ao IVA-dual previsto pela PEC 45/19 aproximariam a tributação sobre o consumo no Brasil do modelo utilizado por outros países os quais também adotam este tipo de tributo.

Primeiramente, nota-se que a inserção do IVA no ordenamento tributário brasileiro é razoavelmente antiga, tendo sido instituído em 1965 (Nóbrega, 2023),

pouco mais de 10 anos após seu *debut* na França, primeiro país do mundo a implementá-lo, em 1954 (Balthazar, 2008, p. 255).

Ao se observar algumas das características do IVA implementado na União Europeia, como: a não cumulatividade; a predominância do princípio do país de destino (em que pese a experiência europeia também adote o princípio da origem em certas hipóteses [Especialista..., 2015]); e generalidade (Cretton, 1999, p. 123). Todas ainda permanecem em vigentes no bloco europeu após mais de meio século da aprovação da 1ª Diretiva CEE, responsável por firmá-las (Franco, 2017, p. 7).

Ao compará-las com os dispositivos relativos ao IBS e a CBS previstos pela PEC 45/2019, percebe-se que todas estão contempladas. A primeira encontra-se disposta no art. 156-A, § 1º, VIII, c/c art. 195, § 15; a segunda, pertinente ao IBS, no art. 156-A, § 1º, VII e, por fim, a terceira no art. 156-A, § 1º, I, c/c art. 195, § 15 (Brasil, 2023c).

Observando-se de forma individual os parâmetros do Imposto sobre Valor Agregado adotado por países estrangeiros, pode-se constatar que, similarmente ao notado com o IVA europeu, também compartilham diversos aspectos com os tributos propostos.

É o que se verifica, por exemplo, no caso Argentino, cujo IVA, nas palavras de Costa (2014, p. 51): “[...] não foge a(*sic*) regra do IVA europeu, possuindo o mesmo objetivo e o mesmo denominador comum [...]”. Possui natureza não cumulativa, e base de incidência ampla (Costa, 2014 *apud* Altamirano, 1998)

Situação similar é a do IVA uruguaio, o qual:

[...] Possui caráter plurifásico, não cumulativo, incidindo sobre o valor acrescentado em todas as etapas do circuito econômico que se liquida pelo método subtrativo. Trata-se de um imposto nacional, com ampla base de imposição, recaindo sobre a circulação interna de bens e prestações de serviços dentro do território nacional, bem como sobre a introdução definitiva de bens no país (Costa, 2014, p. 47 *apud* Altamirano, 1998, p. 98-101).

A abrangência/base ampla de incidência, presente nos IVAs acima, também caracteriza o tributo sobre valor agregado sul-africano, conforme Erero (2015, p.3).

Nota-se que fazem parte do Mercosul 2 das 3 nações individuais estudadas, com IVA similar ao previsto pela PEC 45/2019, e, de acordo com Cretton:

O IVA é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais. Uma das grandes vantagens do IVA é que, do ponto de vista do comércio

internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas exportações (Cretton, 1999, p. 130 apud Amaral, 1995, p. 38).

Assim caso a proposta seja devidamente aprovada, e suas proposições se concretizem, o do ordenamento tributário reestruturado, com dispositivos que apresentem maior paridade com aqueles de países estrangeiros, teria o potencial para fomentar consideravelmente o comércio exterior no país, e, também, por consequência, o crescimento econômico.

4 CONCLUSÃO

Pelo que se observou acerca das mudanças pretendidas pela reforma pode-se dizer que a mesma tem a possibilidade de promover uma simplificação considerável no Sistema Tributário Nacional, desde que suas proposições não sejam substancialmente alteradas antes de sua eventual promulgação.

Apesar da previsão de regimes diferenciados e específicos possivelmente impedirem a realização de uma simplificação plena, não se considera que sejam o suficiente para invalidar por completo todas as outras medidas voltadas ao desembaraço do ordenamento tributário.

Ademais, apesar de ainda ser puramente hipotético o novo modelo de tributação sobre o consumo proposto, pautado em um IVA-dual, com ampla base de incidência, não cumulativo, e legislação padronizada nacionalmente, nota-se que os seus dispositivos são substancialmente mais similares aos padrões adotados em outros países do que os atuais, assim, similarmente a primeira conclusão, acredita-se que, se a proposta não for desvirtuada por eventuais mudanças, o novo modelo têm condições razoáveis de poder adequar ao menos parcela do ordenamento a padrões de tributação mais consagrados pela experiência internacional.

Nota-se, por fim, que o êxito dos três objetivos da reforma, elencados pelo presente trabalho, dependerá dos contornos dados às eventuais leis complementares promulgadas para regulamentar as normas criadas pelo substitutivo à PEC 45/2019.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* **Quantidade de normas editadas no Brasil: 34 anos da Constituição Federal de 1988**. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudo-normas-regras.pdf>. Acesso em: 25 out. 2023.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006.
- ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 13, n. 1, p. 226-258, abr. 2018. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Rev-Dir-Pub_v.13_n.1.07.pdf. Acesso em: 2 nov. 2023.
- ARAÚJO, Eduardo. **Leis Complementares, as travas da reforma tributária**. 2 ago. 2023. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/opiniao/leis-complementares-as-travas-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 1 dez. 2023.
- ARAÚJO, Pedro Júlio Sales D'; GASSEN, Valcir; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar quem ganha menos. **Revista Seqüência**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHzYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 1 nov. 2023.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre valor agregado. **Revista Seqüência**, Florianópolis, n. 56, p. 245-258, jun. 2008. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/download/2177-7055.2008v29n56p245/13680/46228>. Acesso em: 11 nov. 2023.
- BARROS, Rodrigo de Castro; OLIVEIRA, Paulo Henrique Gomes. **Localização das empresas deixará de ser baseada só em benefícios fiscais?** 18 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-18/barrose-oliveira-localizacao-deixara-baseada-beneficios-fiscais/>. Acesso em: 12 nov. 2023.
- BODIN, Jean-Paul *et al.* **The Modern VAT**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001.
- BORGES, Patricia de Quadros. **O ICMS e a questão da guerra fiscal entre os estados: um estudo de caso em uma empresa industrial**. 58 f. Monografia

(Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, 2010. Disponível em:

<https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/1574/TCC%20Patricia%20de%20Quadros%20Borges.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 29 out. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC. **Proposta de Emenda à Constituição. Texto preliminar**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2017. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17PECReformaTributria.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC 45/2019. **Proposta de Emenda à Constituição**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019a. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9418079&ts=1694030645170&disposition=inline>. Acesso em: 1 set. 2023.

BRASIL. Senado Federal. PEC 110/2019. **Proposta de Emenda à Constituição**. Brasília, DF: Senado Federal, 2019b. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1692217588296&disposition=inline>. Acesso em: 1 set. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC 293/2004. **Proposta de Emenda à Constituição**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/259094>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Relatório do grupo de trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45/2019**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2023a. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285113. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer nº 88 de 2023 da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania**. Brasília, DF: Senado Federal, 2023b. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9498046&ts=1699535848143&disposition=inline>. Acesso em: 9 nov. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer nº 174 de 2023 do Plenário do Senado Federal**. Brasília, DF: Senado Federal, 2023c. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503075&ts=1699651155153&disposition=inline>. Acesso em: 9 nov. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Prorrogação da CPMF é rejeitada; DRU é aprovada e vai a segundo turno**. 13 dez. 2007. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2007/12/13/prorrogacao-da-cpmf-e-rejeitada-dru-e-aprovada-e-vai-a-segundo-turno>. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Senado aprova e envia reforma tributária de volta à Câmara**. 8 nov. 2023d. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/senado-aprova-reforma-tributaria-no-primeiro-turno-no-plenario>. Acesso em: 9 nov. 2023.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 162-188, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136/2054>. Acesso em: 11 nov. 2023.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CASTRO, Ana Paula; FLOR, Ana. **Lira diz que reforma tributária pode ser “fatiada” para promulgação de pontos de consenso entre Câmara e Senado**. 7 nov. 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/politica/noticia/2023/11/07/lira-diz-que-reforma-tributaria-pode-ser-fatiada-para-promulgacao-de-pontos-de-consenso-entre-camara-e-senado.ghtml>. Acesso em: 9 nov. 2023.

CCiF, Centro de Cidadania Fiscal. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo, versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em 10 nov. 2023.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE; FENACON – FEDERAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS E DAS EMPRESAS DE ASSESSORAMENTO, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS; IBRACON – INSTITUTO DE AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL. **Um ponto de vista sobre a reforma tributária**. 2021. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/03/Nota_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 13 nov. 2023.

CONSTITUIÇÃO 30 anos: As Constituições Brasileiras de 1824 a 1988. **Supremo Tribunal Federal**, 3 out. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=391696>. Acesso em: 2 out. 2023.

COSTA, Nina Gabriela Borges. **A implantação do IVA no Brasil**. 2014. 110 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/34935/1/A%20implantacao%20do%20IVA>

[%20no%20Brasil%20oportunidades%20e%20dificuldades%20de%20contexto.pdf](#). Acesso em: 14 nov. 2023.

CRETTON, Ricardo Aziz. Uma IVA à brasileira para a integração econômica? **Revista de Direito – Procuradoria Geral do Rio de Janeiro**, v. 51, p. 122-133, 1998. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTkyMw%2C%2C>. Acesso em: 10 nov. 2023.

DEVEZA, Guilherme. Política tributária no período imperial. *In*: HOLANDA, Sérgio Buarque de; CAMPOS, Pedro Moacyr (Org.). **História geral da civilização brasileira**. 6. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004. Tomo II, v. 6.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; SINDIFISCO – SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal**. São Paulo: Dieese; Ipea; Sindifisco, 2011. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/cartilha/2011/cartilhaJusticaFiscalTributaria/index.html?page=1>. Acesso em: 1 nov. 2023

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário: Teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2022. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/61-o-poder-de-tributar-capitulo-6-sistema-tributario-nacional-direito-tributario-ed-2022/1647256354#a-6.1-DTR_2022_8467. Acesso em: 25 out. 2023.

ERERO, Jean Luc. *Effects of Increases in Value Added Tax: A Dynamic CGE Approach*. **ERSA Working Paper**, 558, 2015. Disponível em: https://econrsa.org/wp-content/uploads/2022/06/working_paper_558.pdf. Acesso em: 14 nov. 2023.

ESPECIALISTA do FMI fala sobre o IVA em outros países no Seminário Internacional. **Afresp**. 16 set. 2015. Disponível em: <http://afresp.org.br/especialista-do-fmi-fala-sobre-o-iva-em-outros-paises-no-seminario-internacional/>. Acesso em: 10 nov. 2023.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006.

FERNANDES, Adriana; LIMA, Bianca. **Reforma Tributária: o que ainda falta definir e como isso pode influenciar a alíquota do novo IVA**. 13 nov. 2023. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/reforma-tributaria-guerra-leis-complementares/>. Acesso em: 1 dez. 2023.

FERREIRA, Luiz Carlos. **Evolução histórica da tributação no Brasil e algumas sugestões para a reforma tributária**. 2012. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

FRANCO, Duarte Paulo. **Análise à evolução do IVA na região autónoma da Madeira (2005 – 2015)**. 2017. 81f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2017. Disponível em: https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/15250/4/master_duarte_paulo_franco.pdf. Acesso em 13 nov. 2023.

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate. **Novos Estudos Cebrap**, São Paulo, v. 37, n. 2, mai. – ago. 2018. p. 213-244. Disponível em: https://novosestudos.com.br/wp-content/uploads/2018/08/04_orair_111_p212a245_baixa.pdf. Acesso em: 2 nov. 2023.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História do direito tributário brasileiro: dos pais fundadores ao código tributário nacional**. Brasília: UniCEUB, 2020.

GONÇALVES, Eduardo Oliveira. **Brasil precisa de melhor gestão da receita pública**. 31 out. 2010. Disponível em: <https://novoconjur.com.br/2010-out-31/magestao-dinheiro-publico-leva-necessidade-novos-tributos/?cn-reloaded=1>. Acesso em: 2 nov. 2023.

HABLE, José. O Sistema Tributário Nacional nos cinquenta anos do Código Tributário Nacional e os sobreprincípios da Segurança Jurídica e da Justiça Fiscal. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. **Reforma Tributária - Ipea-OAB/DF**. Rio de Janeiro: IPEA, 2018. p. 23-54. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8634/1/O%20Sistema.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2023.

JARDIM, Eduardo Marciel Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

LUCK, Alan Saldanha. **A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite**. 1 out. 2009. Disponível em: https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-classificacao-dos-tributos-e-as-teorias-bipartite-tripartite-quadripartite-e-pentapartite/#_ftn7. Acesso em: 28 out. 2023.

MACHADO, Ademir de Almeida. **Emenda Constitucional 87/2015: Primeiras Considerações**. Mai. 2015. Disponível em: <https://www.crcgo.org.br/novo/wp-content/uploads/2015/05/Artigo-Emenda-Constitucional.pdf>. Acesso em: 19 out. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARINHO, Rayssa Vieira Henriques. **Análise da emenda constitucional nº 75/2013: a imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas musicais**. 1 nov. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito->

[tributario/analise-da-emenda-constitucional-n-75-2013-a-imunidade-tributaria-dos-fonogramas-e-videofonogramas-musicais/](#). Acesso em: 19 out. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 105, n. 969, jul. 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.969.10.PDF. Acesso em: 25 out. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Reforma Tributária e a Emenda Constitucional 42/03**. 5 jun. 2004. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/reforma-tributaria-e-a-e-c-n-o-4203/>. Acesso em: 10 out. 2023.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do Direito Tributário**, 27 dez. 2007. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>. Acesso em: 1 set. 2023.

MÁXIMO, Wellton. **Regulamentação da reforma tributária ficará para 2024**. 14 jul. 2023. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-07/regulamentacao-da-reforma-tributaria-ficara-para-2024>. Acesso em: 1 dez. 2023.

MEZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MOLITERNO, Danilo. Entenda os próximos passos da reforma tributária no Congresso Nacional. 13 nov. 2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/entenda-os-proximos-passos-da-reforma-tributaria-no-congresso-nacional/>. Acesso em: 1 dez. 2023.

MORTARI, Marcos. **Fazenda prepara ao menos 3 leis complementares para regulamentar reforma tributária**. 25 nov. 2023. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/politica/fazenda-prepara-ao-menos-3-leis-complementares-para-regulamentar-reforma-tributaria/>. Acesso em: 1 dez. 2023.

NETO, Celso de Barros Correia. **Sistema Tributário Nacional – Texto base da Consultoria Legislativa**. Jun. 2019. 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: 28 out. 2023.

NÓBREGA, Maílson da. Privilégios na reforma tributária. **Revista Veja**, São Paulo, v. 2852, ano 56, n. 30, 2 ago. 2023.

OLIVEIRA, Dyogo *et al.* Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. **Reforma Tributária - Ipea-OAB/DF**. Rio de Janeiro: IPEA, 2018. p. 11-22. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=33172. Acesso em: 1 nov. 2023.

ORTEGA, Fabiana. **Brasil tem o pior retorno de impostos à sociedade, segundo estudo; veja ranking**. 2 abr. 2021. Disponível em: <https://investnews.com.br/economia/brasil-tem-o-pior-retorno-de-impostos-a-sociedade-segundo-estudo-veja-ranking/>. Acesso em: 2 nov. 2023.

PESTANA, Marcus. A Reforma Tributária: mudança necessária, suas características e a calibragem da alíquota padrão. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. n. 79, 17 ago. 2023. p. 16-24. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/641018/RAF79_AGO2023_4_Topicos_especiais.pdf. Acesso em: 11 nov. 2023

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEROBELLI, Fernando Salgueiro; PIANCASTELLI, Marcelo. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. Brasília: Ipea. 1996. (Texto para Discussão, n. 402). Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1789>. Acesso em: 29 out. 2023.

REIS, Tiago. **CPMF: o que foi esse imposto? É possível que ele volte a existir?** 25 jan. 2021. Disponível em: <https://www.sunoo.com.br/artigos/cpmf/>. Acesso em: 19 out. 2023.

ROSTAGNO, Alessandro. **Reforma Tributária, 'Guerra Fiscal' e Federalismo**. 4 mai. 2021. Disponível em: <https://www.oabes.org.br/artigos/reforma-tributaria-guerra-fiscal-e-federalismo-103.html>. Acesso em: 30 out. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. **A PEC 46 do "Simplifica já" é a fuga do maniqueísmo na reforma tributária**. 24 jul. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-24/pec-46-fuga-maniqueismo-reforma-tributaria/?cn-reloaded=1>. Acesso em: 2 nov. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SIMPLIFICAJÁ! **Quadro comparativo das Propostas de Reforma Tributária PEC 45/19, 110/19, 46/22**. 2023. Disponível em: <https://simplificaja.org.br/wp-content/uploads/2023/02/TABELA-CCIF-COM-PEC-46-DE-2022-SIMPLIFICA-JA-v.5.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2023.

VARSANO, Ricardo. A GUERRA FISCAL DO ICMS: QUEM GANHA E QUEM PERDE. **Planejamento e Políticas Públicas**, [S. l.], n. 15, 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127>. Acesso em: 28 out. 2023.