

# **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**JONATHAN BARROS VITA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

**CARLOS RENATO CUNHA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Carlos Renato Cunha; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-752-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

O VI Encontro Virtual do CONPEDI foi realizado entre os dias 20 e 24 de junho de 2023, apresentou como temática central “Direito e Políticas Públicas na Era Digital”, sendo realizado em parceria com a Faculdade de Direito de Franca (FDF) e da Faculdades Londrina.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 22 de junho de 2023 das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Carlos Renato Cunha.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 16 artigos efetivamente apresentados, cujos temas e autores são citados abaixo:

#### Bloco 1- Direitos fundamentais e tributação

1. Mínimo existencial, desigualdade social e o princípio do não confisco: a justiça fiscal como instrumento para a efetivação da dignidade da pessoa humana - Saulo Capelari Junior, Tiago Domingues Brito e Jaime Domingues Brito
2. Princípio da capacidade contributiva x extrafiscalidade - Manuela Saker Morais e Livio Augusto de Carvalho Santos
3. “In tax we trust”: solidariedade social em um mundo pós pandemia - Ana Luiza Godoy Pulcinelli, Tiago Cappi Janini e Ricardo Pinha Alonso

4. A injustiça fiscal: o Robin Hood às avessas - Raymundo Juliano Feitosa, João Hélio de Farias Moraes Coutinho e Gustavo Henrique Maciel de Oliveira

5. O sistema tributário nacional à luz do movimento feminista: como lentes de gênero podem contribuir para uma efetiva justiça tributária - Bianca Tito e Bibiana Terra

#### Bloco 2 - Reforma tributária

6. Reforma tributária: a criação de um imposto sobre valor agregado como proposta para um sistema tributário mais justo e eficiente - Alessandra Rodrigues Pereira

7. O cashback tributário como mecanismo de justiça fiscal na reforma tributária - Daniela Ramos Marinho Gomes, Giovana Aparecida de Oliveira e Thaís Roberta Lopes

#### Bloco 3 - Direito tributário ambiental

8. Meio ambiente e fundamentos teóricos na gestão empresarial de políticas de proteção ambiental - Paulo Joviniano Alvares dos Prazeres, João Vitor Martin Correa Siqueira e Ana Laura Gonçalves Chicarelli

9. Tributação e política ambiental: o IPTU como instrumento de preservação do meio ambiente urbano - Mariana Luíza Pereira do Nascimento

#### Bloco 4 - Direito financeiro

10. O orçamento público e as emendas parlamentares impositivas em nível municipal: limites e possibilidades - Giovani da Silva Corralo e Lucas Monteiro Alves de Oliveira

11. Plano plurianual: deficiências para o planejamento orçamentário de longo prazo - Alexandre Coutinho da Silveira

#### Bloco 5 - Temas residuais

12. Guerra fiscal: reflexos sociojurídicos a partir da proposta de Súmula Vinculante n. 69 do Supremo Tribunal Federal - Diego Francivan dos Santos Chaar, Evelyn Vannelli De Figueredo Castro e Marcela Dorneles Sandrini

13. Oo imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços seria o principal responsável pelos sucessivos aumentos nos preços dos combustíveis? - Francelino das Chagas Valença Junior e Jessica Manuella Duarte Valença

14. Considerações acerca da teoria da incidência econômica tributária sob à conjuntura da digitalização da economia - Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior e Carlos Renato Cunha

15. Imunidade musical e a suposta ofensa ao regime tributário especial da zona franca de Manaus - Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Rodrigo Pacheco Pinto

16. Ttokenização de imóveis federais e interlocução entre devedor, PGFN, arrematante e cartórios: desafios ante a ausência de regulamentação de ativos digitais imobiliários no Brasil - Guiomar Rocha Pereira Magalhaes Bittencourt e Jonathan Barros Vita

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Carlos Renato Cunha – Faculdades Londrina

**REFORMA TRIBUTÁRIA: A CRIAÇÃO DE UM IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO COMO PROPOSTA PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS JUSTO E EFICIENTE.**

**TAX REFORM: THE CREATION OF A VALUE ADDED TAX AS A PROPOSAL FOR A FAIRER AND MORE EFFICIENT TAX SYSTEM.**

**Alessandra Rodrigues Pereira**

**Resumo**

A necessidade de uma reforma no Sistema Tributário pátrio integra as discussões no cenário político e social há aproximadamente três décadas. No entanto, empiricamente, há poucos resultados efetivos. A implementação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) na tributação brasileira encontra-se proposta em um projeto de alteração constitucional, em deliberação no Poder Legislativo. A necessidade de um procedimento de emenda à Constituição decorre da hierarquia do ordenamento jurídico, do princípio da Supremacia da Constituição. O governo pretende que as alterações modernizem e simplifiquem o sistema de tributação, com ênfase na eficiência, justiça tributária e equidade. Contudo, as necessidades estatais, em um país com tamanhas desigualdades sociais, exigem a manutenção da arrecadação. Com esse fim, a análise da proposta de reforma tributária tem como referência a carga tributária em operação no sistema atual e as tendências internacionais no âmbito tributário. O ponto central da proposta de reforma prevê a substituição de cinco tributos por um único imposto sobre o consumo. Em relação aos temas justiça e eficiência, o presente trabalho a evidencia técnicas de simplificação e transparência adotadas nas mudanças previstas.

**Palavras-chave:** Reforma tributária, Constituição, Equidade, Justiça fiscal, Eficiência

**Abstract/Resumen/Résumé**

The need for a reform in the Brazilian Tax System has been part of discussions in the political and social scenario for approximately three decades. However, empirically, there are few effective results. The implementation of a Value Added Tax (VAT) in the Brazilian taxation is proposed in a project of constitutional alteration, in deliberation in the Legislative Power. The aforementioned procedure for amending the Constitution stems from the hierarchy of the legal system, from the principle of Supremacy of the Constitution. The government intends the amendments to modernize and simplify the taxation system, with an emphasis on efficiency, tax fairness and equity. However, the state's needs, in a country with such social inequalities, require the maintenance of tax collection. To this end, the analysis of the proposed tax reform is based on the tax burden in operation in the current system and international trends in the tax field. The central point of the proposed reform provides for the replacement of five taxes by a single tax on consumption. In relation to the themes of justice

and efficiency, the present work demonstrates techniques of simplification and transparency adopted in the foreseen changes.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax reform, Constitution, Equity, Tax justice, Efficiency



## 1. INTRODUÇÃO

A discussão sobre a necessidade de uma Reforma Tributária no Brasil teve início logo após a promulgação da Carta Magna de 1988, que reestruturou o Sistema Tributário Nacional. Evidencia isto a apresentação, já em 1995, da Proposta de Emenda à Constituição nº 175/1995<sup>1</sup>.

A partir de então, coleciona-se tentativas de reformas tributárias, com poucos resultados efetivos. Deve-se isso, sobretudo, a questões jurídico tributárias, em razão do complexo rito exigido para alteração constitucional, em decorrência das regras estabelecidas pelo Estado Democrático de Direito.

Inarredável a premissa de que as normas constitucionais atrelam a tributação a determinados princípios e valores. Junte-se a isso a exigência, decorrente do princípio da Supremacia Constitucional, de um rito diferenciado de alteração das normas constitucionais.

Aguarda deliberação do Poder Legislativo a Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados, que contempla, como destaque, a criação de um Imposto sobre Valor Agregado – IVA. A situação que se pretende é de inovação tributária, dado que não há competência tributária de instituição de um IVA prevista no texto constitucional vigente.

A proposta de reforma tributária consubstancia objetivos urgentes de modernizar e simplificar o Sistema Tributário, com ênfase na eficiência, justiça tributária e equidade. De outra sorte, não se pode permitir uma reforma que reduza a arrecadação, pois esta compõe as fontes de financiamento estatal, imprescindíveis para atender as demandas e deveres estatais de garantia social.

Cumpra-se exarar que problema proposto para desenvolvimento deste trabalho repousa no questionamento seguinte: se a implementação de um Imposto sobre Valor Agregado, destaque da proposta de reforma tributária objeto deste estudo, seria capaz de tornar o Sistema Tributário brasileiro mais justo e eficiente.

Os objetivos consistem em analisar a proposta de reforma tributária, que pretende a implementação de um Imposto sobre Valor Agregado, com ênfase em um Sistema Tributário mais justo e eficiente.

Esta pesquisa possui uma abordagem qualitativa e dedutiva, realizando-se a interpretação da proposta de reforma tributária consubstanciada em projetos de emenda à constituição, com o fim de avaliar, no caso concreto, os possíveis resultados para o cenário

---

<sup>1</sup> PEC de iniciativa da Câmara dos Deputados.

tributário do país. Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória, na medida em que pretende identificar o tema reforma tributária dentro do ordenamento jurídico brasileiro, e descritiva, pois descreverá a aplicação dos procedimentos técnicos a serem adotados. No que diz respeito aos procedimentos de pesquisa, o trabalho adotará o método bibliográfico, utilizando-se de doutrinas e pesquisas científicas anteriores sobre essa temática.

## **2. RITO COMPLEXO DE ALTERAÇÃO CONSTITUCIONAL**

A Magna Carta assevera, logo em seu art. 1º, que a República Federativa do Brasil constitui Estado Democrático de Direito. Nessa lógica, a exigibilidade do tributo apenas poderá ter seu supedâneo na lei. A relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo da tributação nasce de uma hipótese, contemplada na Constituição Federal e prevista e amparada na lei tributária.

A soberania do povo revela-se na elaboração e submissão da sociedade às leis, que se organizam em um sistema hierárquico de normas. A Constituição Federal encontra-se no topo desse sistema, o que configura o princípio da Supremacia Constitucional. Em função disso, o texto constitucional cumpre o papel de validar todo o restante do sistema normativo instituído no Estado.

Na hierarquia das normas do ordenamento jurídico, a Constituição Federal repousa como norma suprema. Em função disso, incumbe-se da prerrogativa de validar as demais normas jurídicas. Dessa forma, exige-se de todo o sistema legal compulsória conformidade com os valores e limites impostos pelo texto constitucional.

O poder constituinte cria ou refunda o Estado, por meio de uma Constituição. Com a promulgação da Constituição, a soberania popular se converte em supremacia constitucional. Do ponto de vista jurídico, este é o principal traço distintivo da Constituição: sua posição hierárquica superior às demais normas do sistema. A Constituição é dotada de supremacia e prevalece sobre o processo político majoritário – isto é, sobre a vontade do poder constituído e sobre as leis em geral – porque fruto de uma manifestação especial da vontade popular, em uma conjuntura própria, em um momento constitucional. Note-se que o princípio não tem um conteúdo material próprio: ele apenas impõe a primazia da norma constitucional, qualquer que seja ela. (CANOTILHO, 2018, p. 240)

Depreende-se, dessarte, que a Constituição Federal constitui fonte primária do Direito tributário. Sob a égide da supremacia constitucional, a tributação busca no texto constitucional o seu fundamento de validade. Na lição de Luciano Amaro (2019, p. 33), “se a Constituição contém as bases do ordenamento jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo”.

Em razão da rigidez da Constituição brasileira, aliada ao princípio da soberania adotado no país, é possível concluir pela exigência de um procedimento diferenciado para reforma constitucional. Dessa forma, qualquer pretensão de alteração do texto constitucional exige processo mais trabalhoso do que o necessário para a alteração das normas infraconstitucionais.

Geralmente, e principalmente no caso brasileiro, esse processo mais trabalhoso se resume a uma iniciativa mais reduzida, a um quórum de aprovação maior e, por fim, à não participação do Poder Executivo (por meio da exclusão do veto ou da sanção). A emenda constitucional é exercício do poder constituinte derivado e cabe apenas ao Poder Legislativo, não havendo a chamada fase da deliberação executiva (na qual o Presidente veta ou sanciona a alteração). (TAVARES, 2020, p. 176)

O rito diferenciado de alteração constitucional encontra-se estabelecido na própria Carta Magna, conforme as regras do art. 60. Indefectível que a implementação de qualquer pretenso imposto sobre valor agregado, não previsto na Constituição em vigor, apenas poderá ser implementado em rito complexo de alteração constitucional.

### **3 JUSTIÇA FISCAL E EFICIÊNCIA**

O debate em torno da chamada Reforma Tributária vislumbra um Sistema Tributário moderno, justo, com capacidade de alavancar recursos para suprir as necessidades do Estado, equilibrando eficácia, eficiência e equidade.

Importante considerar, ainda, que em um país com tamanhas desigualdades sociais e regionais, portanto, com necessidades constantes de intervenção estatal na forma de prestação de serviços públicos, não convém que a reforma tributária implique redução de arrecadação.

No mesmo sentido, Machado (2015, p.47) pondera que “não devemos esquecer que na avaliação do que seja um sistema tributário justo um dos critérios geralmente utilizados pela população consiste na qualidade dos serviços públicos”.

Termos como simplificação, eficiência fiscal e justiça tributária dominam os debates sobre reforma tributária. Imprescindível que o Sistema Tributário amplie a base de contribuintes, conquanto sem excessos na invasão patrimonial dos indivíduos.

#### **3.1 Breves apontamentos sobre a carga tributária brasileira**

A carga tributária no Brasil transitou entre 32,45% e 31,58% do Produto Interno Bruto, entre 2019 e 2020, conforme aponta tabela a seguir.

Tabela 1: Carga Tributária no Brasil 2019 e 2020 – em R\$ bilhões

Ano	Produto Interno Bruto	Arrecadação Tributária	Carga Tributária
2019	7.407,02	2.403,95	32,45%
2020	7.447,86	2.352,33	31,58%

Fonte: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – Carga Tributária no Brasil – 2020 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).

Da tabela acima, no comparativo da Carga Tributária entre 2019 e 2020, observa-se a redução de arrecadação, em relação ao PIB, no percentual de 0,87%

A tabela 2 apresenta a participação dos entes tributantes (União, Estados/Distrito Federal e Município) na arrecadação, na comparação entre os períodos de 2019 e 2020, conforme abaixo.

Tabela 2 – Participação dos Entes Federativos na Arrecadação Total – em R\$ bilhões

Ente Tributante	2019		2020	
União	1.614,70	67,17%	1.559,03	66,28%
Estados	622,48	25,89%	635,11	27,00%
Municípios	166,77	6,94%	158,19	6,72%
TOTAL	2.403,95	100%	2.352,33	100%

Fonte: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – Carga Tributária no Brasil – 2020 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).

No comparativo entre 2019 e 2020, constata-se que, em 2020, a União e os Municípios reduziram sua participação em relação ao ano anterior, respectivamente em 0,89 e 0,22 pontos percentuais, enquanto os Estados aumentaram sua participação em 1,11%. Ademais, aproximadamente dois terços da arrecadação total correspondem a tributos federais.

### 3.2 Equidade e Capacidade Contributiva

Os princípios da equidade e da capacidade contributiva protegem o direito fundamental de igualdade na tributação e tem o fito de conduzir o sistema a maior justiça fiscal. Um sistema tributário justo deve contribuir para a redistribuição das riquezas, bem como ser capaz custear serviços públicos que reduzam as desigualdades sociais.

Não se pode esquecer que equidade e capacidade contributiva revelam-se princípios constitucionais, o que exige, de todo modo, sua obrigatória observância nas definições legais sobre Direito Tributário. Ou seja, sendo a tributação uma verdadeira invasão ao patrimônio dos cidadãos, o sistema tributário deve garantir a equidade e aferir, com predominância, a capacidade contributiva dos contribuintes.

Entende-se que a distribuição da tributação direta, com foco na renda e propriedades (patrimônio), atende aos princípios em análise neste item pela óbvia representatividade da capacidade contributiva aferida nesses fatos geradores. A graduação na tributação do patrimônio pode combater os grandes acúmulos de riqueza, sobretudo em um país com alta parcela da população composta por pessoas miseráveis, que sobrevivem com renda inferior ao necessário mínimo existencial para viver com dignidade.

Já na tributação do consumo, torna-se necessário buscar a igualdade material a partir da progressividade e seletividade. Para os impostos indiretos, a maior tributação incidirá em produtos menos essenciais, em uma tentativa, também indireta, de onerar mais aqueles contribuintes com maior capacidade contributiva, público, em geral, destinatário desses produtos.

### 3.3 Progressividade x Regressividade

A técnica da progressividade tem o condão de concretizar o princípio da capacidade contributiva, além de promover a justiça fiscal, como instrumento de redução da concentração de renda. A progressividade implica na majoração de alíquotas à medida do aumento da base de cálculo.

Cabe, por oportuno, consignar definição de importante classificação para o desenvolvimento deste item, que se refere a classificação de impostos quanto ao ônus econômico: impostos diretos e indiretos.

O imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible. São exemplos de impostos diretos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD, entre outros. Por outro lado, o imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito desse gravame, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando diretamente o contribuinte de direito. São exemplos de impostos indiretos: ICMS e IPI, basicamente. (SABBAG, 2020, p. 488)

A partir da classificação acima, entende-se que, na incidência de tributos diretos, tende-se a atender os princípios da capacidade contributiva, aliado à técnica da progressividade. Isso, pois, por óbvio, nos impostos diretos identifica-se os contribuintes com maior capacidade contributiva (considerando diretamente os maiores valores de renda ou patrimônio), utilizando-se a técnica de majorar a alíquota na medida em que se elevam esses valores.

A técnica de incidência de alíquotas variáveis, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame, sem haver, é claro, uma relação de proporcionalidade. O critério refere-se ao aspecto quantitativo, do qual decorrem a progressividade fiscal e extrafiscal. A primeira alinha-se ao brocardo ‘quanto mais se ganha, mais se paga’, de finalidade meramente arrecadatória, admitindo onerar mais gravosamente a riqueza tributável de maior monta. (SABBAG, 2020, P. 490).

Enquanto um sistema progressivo cobra mais tributo de quem tem mais capacidade de recolhimento, situação fática que se adequa ao significado de justiça fiscal, a regressividade, de modo diverso, agrava os problemas de concentração de renda, pois onera contribuintes em situação econômica menos vantajosa, e, por conseguinte, com menor poder de contribuição.

Na lição de Eduardo Sabbag (2020, p. 199), “o Brasil possui uma carga tributária elevada e em ascensão, e sua distribuição pela sociedade beneficia quem ganha mais e, de modo perverso, sacrifica quem ganha menos”.

A regressividade do sistema tributário ocorre na concentração da arrecadação por intermédio dos tributos indiretos. Isso porque, ao cobrar o tributo sobre um fato gerador relacionado ao consumo (bens ou serviços), não se diferencia quem o paga, destarte, não se identifica quem tem maior capacidade para suportá-lo. Exige-se igual sacrifício de todos, independente da situação econômica do contribuinte, afastando-se assim da percepção de justiça fiscal.

No Brasil, conforme informações nos Estudos Tributários, divulgados pela Receita Federal do Brasil (2021, p. 4), no ano de 2020 a tabela de tributação por base de incidência demonstra que, da arrecadação total, 22,47% incidem sobre a renda, assim como 4,96% sobre a propriedade. No mesmo ano, a tributação sobre bens e serviços totalizou 43,72% da arrecadação total.

O modelo tributário brasileiro, em razão da utilização substancial de arrecadação por tributos indiretos, conforme favorece a regressividade, sendo que, na lição de Romeu Menin Júnior (2021, p. 8) “*regressividade é o ato de onerar, de maneira mais radical, aqueles que possuem menor capacidade contributiva*”. O autor segue informando que a regressividade onera as famílias de baixa renda, em afronta direta ao princípio da capacidade contributiva:

A tributação indireta tem como consequência aumento gradativo do custeio estatal pelas classes do poder aquisitivo inferior, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta, o que contribui para o aumento significativo das desigualdades sociais. (MENIN JUNIOR, 2021, p. 8)

Vale salientar que a implementação de um IVA revela tendência a unificação de impostos e contribuições classificáveis como tributos indiretos, em especial PIS, COFINS, IPI (federais), ICMS (estadual) e ISS (municipal).

Conforme pode ser verificado na tabela a seguir, trata-se de alteração no Sistema Tributário Nacional atual no percentual de aproximadamente 40% da arrecadação total.

TABELA 4 – TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS E PERCENTUAL DA ARRECADAÇÃO, em milhões de reais

<b>TRIBUTATO</b>	<b>2019</b>		<b>2020</b>	
<b>PIS</b>	64.016,42	2,66	61.312,38	2,61
<b>COFINS</b>	237.371,89	9,87	218.602,48	9,29
<b>IPI</b>	52.439,90	2,18	55.894,35	2,38
<b>ICMS</b>	507.053,06	21,09	522.690,37	22,22
<b>ISS</b>	70.418,88	2,93	66.795,73	2,84
<b>TOTAL</b>	<b>931.300,15</b>	<b>38,73</b>	<b>925.295,31</b>	<b>39,34</b>

Fonte: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – Carga Tributária no Brasil – 2020 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).

Conforme manifestação do Deputado Federal Alexis Fonteyne, a criação de um Imposto de Valor Agregado – IVA reduzirá as distorções da tributação de consumo e as horas anuais gastas com a apuração de impostos indiretos.

A reforma tributária tem um grande poder de resolver esta distorção regressiva dentro da base consumo ao criar um imposto no sistema IVA (Imposto de Valor Adicionado) que agregue todas as bases de consumo, aplicando uma alíquota para bens e serviços e até criar mecanismos de progressividade, retornando os impostos pagos sobre o consumo para as populações de mais baixa renda. (ROCHA, 2021, p. 36)

Infere-se que o Sistema Tributário Nacional atual distribui a competência tributária para instituição dos tributos entre os entes federativos, com vistas a redistribuição da riqueza. Repisa-se que a arrecadação representa aproximadamente 32% do Produto Interno Bruto do país. Do total arrecadado, quase 40% da carga tributária atual incide sobre os tributos com proposta de serem substituídos nos projetos em análise, importante informação que se deve considerar ao avaliar os riscos de redução de arrecadação.

### 3.4 Simplificação e Transparência

O Sistema Tributário brasileiro é considerado complexo, com base nos principais aspectos: elevada quantidade de tributos, ampla diversidade normativa, alto custo arcado pelo contribuinte para recolhimento dos tributos (em razão dos procedimentos administrativo-

tributários exigidos do sujeito passivo), quantidade de alíquotas diferenciadas, contencioso administrativo e judicial morosos.

Uma das principais apostas do novo modelo proposto para a simplificação tributária reside na implementação de um imposto sobre o valor agregado. Pretende-se, com esta adoção, a redução dos custos das atividades realizadas pelo contribuinte necessárias ao recolhimento tributário. Espera-se, ainda, que a simplificação eleve a transparência da arrecadação tributária.

Com a implementação do novo imposto sobre valor agregado, que, aprovada a PEC, substituirá outros tributos ora existentes no sistema tributário, o legislador visa eliminar a cumulatividade dos impostos e reduzir a onerosidade da atividade de tributação.

Conforme apresentação do Ministério da Economia sobre os planos para reforma do Sistema Tributário, com base em informações de pesquisas divulgadas pelo Banco Mundial, as empresas brasileiras gastam cerca de 1.501 horas por ano para cumprir as obrigações tributárias exigidas. A apresentação afirma, ainda, que o tempo médio de processo de execução fiscal na Justiça supera 8 anos.

Evidencia-se que o alcance da percepção de eficiência e justiça fiscal, individual ou coletiva, transita pelo retorno efetivo dos serviços à sociedade e pela transparência informações fornecidas ao contribuinte. Dessa forma, além das informações de quanto se arrecada, ou sua eventual distribuição, da eficiência dos procedimentos relacionados aos tributos, espera-se que o contribuinte de fato saiba com o quanto efetivamente participa da arrecadação.

#### **4 TENDÊNCIAS INTERNACIONAIS**

Adotar-se-á neste trabalho, para identificação das tendências internacionais em assuntos tributários, as referências de publicações dos sistemas tributários da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

A OCDE constitui organização internacional, composta por 38 países membros, que reúne as economias mais avançadas do mundo<sup>2</sup>. Cumpre salientar que o Brasil formalizou pedido de candidatura ao processo de efetivação como país membro, o que demonstra alinhamento do País às práticas internacionais daquela organização.

As referências dos Fiscos estrangeiros se baseiam também nas publicações da OCDE sobre os países da América Latina e Caribe. Convém cautela nas comparações internacionais,

---

<sup>2</sup> A Organização também possui programas de trabalho para aproximação progressiva com 5 países parceiros-chave (Brasil, China, Índia, Indonésia e África do Sul), conforme sítio do governo brasileiro



uma vez que se trata de sistemas de tributação diferentes (como a maior parte da tributação de bens e consumo a partir da incidência de um tipo de imposto sobre valor agregado).

De início, vale ilustrar a comparação da Carga Tributária do Brasil com a de alguns países da OCDE, em percentual do Produto Interno Bruto, no ano 2020, divulgado pela Receita Federal do Brasil. Destaca-se a alta carga tributária dos países mais desenvolvidos, presumindo-se elevado retorno em prestação de serviços públicos e qualidade de vida para as suas populações. O Brasil, com índice de 32,5%, localiza-se abaixo da média de carga tributária dos Países da OCDE, de 34,5%.

As maiores cargas tributárias ultrapassam 40% do Produto Interno Bruto em 7 (sete) países, todos com avançada economia, na seguinte ordem: Dinamarca (46,5%), França (45,4%), Bélgica (43,1%), Itália (42,9%), Suécia (42,6%), Áustria (42,1%) e Finlândia (41,9%). Enquanto a Dinamarca constitui a tributação mais elevada, tem-se o Chile com 19,3%.

Do mesmo estudo tributário consolidado pela RFB, extrai-se a média da Carga Tributária de 22,9% do PIB, para os países da América Latina, em 2019. No caso, o Brasil, com os 32,5% já citados, supera em 9,5 pontos percentuais.

Superadas as questões de comparação dos Fiscos internacionais, merece destaque a relevante tendência internacional moderna de tributação sobre o consumo, a qual se passa a tratar. Hodiernamente, muitos países europeus, após reformas tributárias e com o fim de simplificação da tributação, passaram a adotar algum Imposto sobre valor agregado – IVA nas cadeias de produção e consumo de bens e serviços.

## **5. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO**

O IVA foi implementado pela primeira vez na França, em 1930, sendo hoje utilizado por todos os Países da União Europeia. A tributação alcança o pagamento todas as operações de consumo (bens e serviços).

No que se refere a importância do IVA nos mercados internacionais, transcreve-se a opinião de Sérgio Vasques.

O imposto sobre o valor acrescentado constitui o mais importante imposto geral sobre o consumo da modernidade, encontrando-se espalhado pelos quatro cantos do mundo. Se em meados do século XX poucos eram os países que tinham experimentado o IVA e este dava ainda os seus primeiros passos, à entrada do século XXI são poucos os países que o não adoptaram, da Europa Ocidental ao Extremo Oriente, estando na adopção do IVA um dos sinais de modernidade de qualquer sistema fiscal contemporâneo. A expansão do IVA representa com certeza o mais importante movimento de recepção jurídica que testemunhou o moderno direito fiscal. É porque

essa expansão se deve em larga medida aos particulares contornos do IVA, importa analisá-los com boa atenção. (VASQUES, 2012, p. 107)

No caso nacional, pretende-se, com as alterações propostas, incluir, na tributação do Brasil, um tributo plurifásico que incida nas cadeias econômicas, na seguinte forma.

A forma mais importante de imposto plurifásico sobre o consumo está hoje em dia no imposto sobre o valor acrescentado (value-added tax). Os impostos sobre o valor acrescentado incidem sobre todos os estágios do circuito económico — sobre produtores, grossistas ou retalhistas, sobre vendas de bens ou prestações de serviços — mas em termos tais que cada operador apenas paga imposto na medida do valor que acrescenta através da sua actividade. Estes são impostos, pois, que evitam o efeito cumulativo característico dos impostos sobre as transacções e que, por isso mesmo, possuem um mecanismo de liquidação que não se esgota na mera aplicação de uma taxa sobre cada transacção, para ulterior entrega ao estado. (Vasques, 2012, p. 123)

Cabe elencar as três principais vantagens do IVA, nas palavras de Sérgio Vasques. A primeira vantagem trata do que o autor denomina neutralidade econômica.

A primeira vantagem do IVA reside na sua neutralidade económica. Uma vez que, em cada estágio do circuito económico, o imposto incide unicamente sobre o valor que cada operador acrescenta, o IVA previne o efeito de tributação em cascata típico dos impostos sobre as transacções, tornando-se indiferente o grau de integração vertical das empresas e a extensão da cadeia de distribuição que os bens possuam. Assentando num mecanismo de crédito que permite a cada operador a dedução do imposto que lhe é liquidado pelo operador que o antecede no circuito, o IVA acaba por produzir o mesmo efeito que um imposto sobre as vendas a retalho, com a diferença de distribuir a arrecadação ao longo do circuito em vez a concentrar num único ponto. (Vasques, 2012, p. 129)

O autor segue com a segunda característica, que consiste na ampla capacidade de arrecadação do IVA.

A segunda vantagem do IVA reside na sua capacidade recolectora. Ao distribuir a arrecadação ao longo do circuito económico, exigindo de cada operador uma parcela apenas da carga fiscal com que os bens chegam junto do consumidor, o IVA permite gerar receita muito avultada mesmo empregando taxas razoavelmente brandas. É que não apenas é muito larga a base de incidência como o incentivo à fraude e evasão é menor do que quando se concentra a cobrança num único ponto: assim, se em matéria de neutralidade económica o IVA não ultrapassa os impostos sobre as vendas a retalho, o mesmo não pode já dizer-se da sua capacidade para gerar receita, claramente maior. Em muitos países europeus o IVA é cobrado com taxas acima de 20%, em certos casos acima até de 25%, o que dificilmente se pode imaginar num retail sales tax e faz deste imposto uma fonte de receita essencial no orçamento dos Estados-Membros da UE. (Vasques, 2012, p. 129)

Por fim, uma terceira vantagem, da exigência de comprovação fiscal, essencial para utilização do crédito, o que se consubstancia em um tipo de fiscalização.

A terceira grande vantagem do IVA está no seu mecanismo de auto-policiamento. Sempre que estes impostos assentem, como via de regra assentam, num mecanismo de crédito titulado por factura, cada operador económico fica com interesse directo em exigir factura do operador económico que o anteceda no circuito. Assim, o retalhista tem interesse em exigir factura ao grossista, porque só munido da factura pode deduzir o imposto que suporta ao imposto que liquida aos consumidores, do mesmo modo que o grossista tem interesse em exigi-la ao produtor, pois de outro modo não lhe é permitido deduzir o imposto que suporta àquele que liquida aos retalhistas. Com isto, faz-se de cada sujeito passivo o polícia dos demais sujeitos passivos e cria-se um audit trail essencial ao cruzamento de dados e ao controlo por parte da administração. (Vasques, 2012, p. 129)

Eleito o modelo europeu para referência neste trabalho, transcreve-se as principais características de um imposto sobre valor agregado, em síntese daquelas arroladas no artigo de Adriano Geraldelli e outros (2014): não cumulatividade, regime de crédito financeiro, base tributável alargada, neutralidade, não discriminação e tributação na origem ou no destino.

- **NÃO CUMULATIVIDADE** – imposto plurifásico, que incide no decorrer da cadeia económica, sendo que, a cada etapa deve-se deduzir, como crédito, os valores já tributados nas etapas anteriores. Dessa forma, o imposto incidirá sobre o valor acrescentado, não se acumulando, até ser suportado pelo consumidor final, contribuinte de fato do tributo.
- **REGIME DO CRÉDITO FINANCEIRO** – o crédito não se vincula ao insumo, apenas ao fato da aquisição agregar valor ao bem. Dessa forma, todas as operações geram crédito.
- **BASE TRIBUTÁRIA ALARGADA** – inclui-se na base tributária do imposto tanto os bens como os serviços. Ademais, independente da tributação na origem ou no destino, todos os consumidores sofrem a mesma carga tributária.
- **NEUTRALIDADE** – toda a carga é suportada pelo consumidor final. Dessa forma, independente de fase em que se encontra o produtor ou comerciante, não arca com a carga tributária. Em suma, a tributação não influencia a cadeia produtiva.
- **NÃO DISCRIMINAÇÃO** – sendo um imposto único, evita-se as diferenças de alíquotas por parte dos Estados, ou mesmo a concessão de benefícios fiscais.
- **TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM OU DESTINO** – o tributo pertencerá ao Estado de saída da mercadoria ou ao Estado consumidor. Na Europa, a tributação ocorre no destino, pertencendo ao Estado-membro que adquire o bem ou serviço.

O Imposto sobre o valor agregado na União Europeia foi implantado como um dos instrumentos de harmonização tributária para consolidação do bloco econômico, em especial de suas negociações de mercado, reduzindo as diferenciações entre os Estados-membros.

A implantação proposta na PEC 45/2019 busca a harmonização tributária entre os Estados da federação, simplificação pela redução da quantidade de impostos e, por conseguinte, legislação, incentivo aos negócios a partir de um modelo unificado de tributação.

## **6. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO NA PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO (PEC) Nº 45/2019**

Na justificativa integrante do texto da PEC nº 45/2019, o relator expões que a proposta tem como base a sugestão de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), com fins de alcançar simplicidade, equidade e transparência da tributação. A proposta visa provocar reforma da tributação brasileira sobre bens e serviços, com a extinção de 5 (cinco) tributos que integram o Sistema Tributário pátrio, substituídos por um único Imposto sobre Bens e Serviços – IBS.

A partir de alteração ou supressão de dispositivos constitucionais, os seguintes tributos serão extirpados do sistema tributário nacional: a) imposto sobre produtos industrializados (IPI); b) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); c) imposto sobre serviços de qualquer natureza; d) contribuição social da empresa sobre a receita ou o faturamento (COFINS); e) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

A alteração inclui no Sistema Tributário Nacional o IBS, um tipo Imposto sobre Valor Agregado, modelo de tributação que incide nas cadeias de produção e consumo de bens e serviços. O novo imposto incidirá sobre todos os consumos: bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação.

A implementação de um IVA brasileiro visa, sobretudo, a simplificação do sistema tributário, bem como a transparência, uma vez que, além de ter a centralização da cobrança em um só imposto, será possível saber o montante cobrado ao longo da cadeia econômica. Isso se deve, sobretudo, ao caráter nacional do tributo e a adoção de uma legislação uniforme.

Como uma das principais características anteriormente citadas de um Imposto sobre Valor Agregado, tem-se a tributação na origem ou no destino. No caso, a PEC nº 45/2019 elegeu a tributação no destino. Nessa esteira, a alteração acarreta a migração do tributo do Estado ou Município produtor (atual), para o ente consumidor.

Em suma, IBS consiste em imposto de caráter nacional, cuja alíquota total uniforme será composta pela soma das alíquotas dos Entes Federados. A competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios será exercida exclusivamente por meio de alteração de alíquotas.

O ponto central de debate, no âmbito da discriminação das competências dos entes tributantes, reside no princípio estrutural do Pacto Federativo. A competência tributária atribuída pela Constituição Federal transfere, a cada Ente, a possibilidade de instituir tributo e assegurar sua autonomia de recursos financeiros.

Conforme lição de SABBAG (2020, p.452), ao discorrer sobre competência tributária, *“o poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”*.

Pela análise exposta, destaca-se manifestação no sentido de que a PEC traria prejuízo à autonomia dos Entes Federados, em tese, ferindo o princípio do pacto federativo.

A análise está concentrada no parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição, sendo relevantes para a PEC os incisos que tratam do chamado “pacto federativo” e dos “direitos e garantias individuais”. Pacto federativo porque com a extinção do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS) elimina-se tributo de competência privativa dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Com isto, segundo alguns, eles perdem sua principal fonte de arrecadação com a substituição por outro tributo a ser criado por Lei Complementar (não mais por Lei Ordinária Estadual/municipal/distrital). (ROCHA, 2021, P. 149)

A adoção de alíquota única pode tornar o sistema mais regressivo, conforme opinião de Everardo Maciel, Secretário da Receita Federal no período de 1995 a 2002:

Conquanto desabastecida de pesquisas consistentes, é entendimento corrente que o sistema tributário brasileiro é regressivo. Há muitos que entendem que a justiça fiscal é mais efetiva quando implementada pela via do gasto público, em lugar da tributação. Sem ingressar nessa polêmica, parece inequívoco que a adoção de uma alíquota única, na tributação do consumo, é uma clara hipótese de opção pela regressividade. Todas as propostas de “reforma tributária” elegeram essa opção. (ROCHA, 2021, P. 224)

Verifica-se que proposta apropriou ao IBS outra característica de um IVA: base tributária alargada. O novo imposto incidirá sobre bens e serviços, o que inclui os intangíveis, a cessão e o licenciamento de direitos, a locação de bens, as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos.

Na justificativa da proposta, observa-se manifestação relacionada a vedação na concessão de benefícios fiscais, motivada por um suposto aumento da complexidade da

tributação, motivadas pelas exceções. Por outro viés, a vedação pode tornar o sistema mais injusto, além de afrontar o princípio da seletividade:

Outro aspecto negativo da PEC no 45/2019 é a impossibilidade de concessão de qualquer tipo de benefício fiscal, o que pode tornar o sistema tributário mais injusto, inviabilizando a aplicação do princípio da seletividade, previsto nos artigos 155, § 2º, III (ICMS) e artigo 153, § 3º, I da CR/88 (IPI), segundo o qual a alíquota do imposto deve ser adequada à essencialidade do bem ou do serviço. (ROCHA, 2021. p.137)

O dispositivo permite, apesar da vedação de concessão de isenções ou benefícios, a devolução parcial do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, a ser definido pela lei complementar que o instituir.

Esta medida confere maior progressividade na cobrança do Imposto Sobre Bens e Serviços, o que se traduz em uma tributação do consumo mais justa. Diferencia-se, assim, quem o paga e identifica-se quem tem menor capacidade econômica para suportá-lo, com o fim de devolução parcial do valor.

Em outras palavras, a multiplicidade de tributos, de benefícios fiscais e de regimes especiais na tributação sobre bens e serviços dificulta a compreensão do cidadão sobre o montante da sua carga fiscal, especialmente em relação a que lhe é repassada na qualidade de consumidor final. Por outro lado, a possibilidade de devolução do IBS recolhido para contribuintes de baixa renda auxiliará na redução da regressividade do atual Sistema Tributário brasileiro, cuja principal origem está na concentração da tributação sobre o consumo (bens e serviços), a qual, em 2018, representou 44,79% de todos os tributos recolhidos no Brasil, segundo dados da Receita Federal do Brasil. (ROCHA, 2021. p.134)

A proposta adota a fixação de alíquotas de referências (mínimas), que se pretendem suficientes para manutenção da arrecadação. Vejamos entendimento de José Pellegrini.

A PEC 45 confere maior flexibilidade aos entes em relação à situação atual ao permitir que alterem a respectiva alíquota de IBS em relação à alíquota de referência, mediante lei específica. A alíquota de referência do ente é a que garante a mesma receita proporcionada pelos tributos extintos. Essa alíquota é dividida em alíquotas singulares de referência, cada qual associada a uma partilha ou vinculação de receita prevista atualmente na Constituição.

Quando o ente eleva alíquota de referência, gera receita extra que não precisa ser partilhada ou destinada às áreas com receitas vinculadas, já que as alíquotas singulares relativas às partilhas e vinculações permanecem fixas. As próprias alíquotas singulares podem ser ajustadas, em relação às de referência, gerando recursos livres, à exceção das alíquotas associadas às partilhas de receita entre entes. (PELLEGRINI, 2019, p.5)

No que diz respeito aos fins esperados, infere-se, com base na justificativa para apresentação da proposta de emenda ora em comento, que se pretende, além da simplificação,

pela substituição dos tributos por um único imposto, uma maior transparência para o contribuinte. Posto isto, espera-se redução do contencioso tributário e do custo operacional direto com a tributação. Como consequência direta das vantagens, a reforma incentivaria o desenvolvimento econômico a partir de aumento da produtividade, além de favorecer a livre iniciativa, delineados nos valores constitucionais de ordem econômica.

Em outra visão, Everardo Maciel, Secretário da Receita Federal no período de 1995 a 2002, opina que a reforma, com as alterações previstas na PEC nº 45, podem trazer um aumento de litígios, conforme segue.

A instituição de um Comitê Gestor para administrar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), proposto na PEC nº 45, com competência para expedir normas que usurpam funções do Poder Legislativo, seria uma fonte inesgotável de litigiosidade. Como se vê, em lugar de redução haveria um exponencial aumento nos questionamentos judiciais, em desfavor da segurança jurídica. (ROCHA, 2021, p. 218)

De toda sorte, acredita-se que a mera substituição, considerada isoladamente, já possibilitaria a redução dos custos relacionados à tributação, suportados pelo contribuinte, assim como simplificação do sistema. O recolhimento de um único tributo eliminaria os procedimentos de cumprimento de obrigações tributárias acessórias concernentes aos cinco tributos substituídos, exigidos por entes tributantes distintos e regidos por leis diversas.

Em seguida, o documento de justificativa que compõe a PEC nº 45/2019 afirma que um imposto sobre valor agregado seria mais adequado à tributação de consumo e serviços. O ponto explanado trata do aumento da eficiência do sistema tributário, uma vez que tenta corrigir o problema da fragmentação do tratamento tributário da produção e consumo de bens e serviços, que se dá pela cobrança de múltiplos tributos.

Pretende-se que o IBS, imposto não cumulativo em sua criação, incida apenas sobre o valor adicionado, conforme cadeia econômica de produção e consumo. Em suma, o imposto pago nas cadeias econômicas anteriores constituirá crédito que será recuperado, a partir de desconto do IBS devido. Não se faz restrição de definições de créditos, sendo passíveis de creditamento todos os valores relacionados à atividade econômica.

Importante comentar que a técnica de não cumulatividade idealizada na PEC 45/2019, em uma comparação com as complexas previsões legais de composição dos créditos utilizados na apuração de PIS, COFINS ou ICMS, indicam uma significativa simplificação do sistema.

Com base nos dados de carga tributária, foi possível verificar que a arrecadação dos 5 tributos que a proposta pretende substituir pelo IBS correspondeu a quase 40% do total arrecadado, nos anos de 2019 e 2020. Cotejando os dados, aponta-se que a arrecadação apenas

destes tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS) corresponde a aproximadamente 12,5% do Produto Interno Bruto do país, conforme tabela a seguir.

Tabela 5: Participação do PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS no PIB – em R\$ bilhões

Ano	Produto Interno Bruto	Arrecadação	Participação
2019	7.407,02	931,30	12,57%
2020	7.447,86	925,30	12,42%

Fonte: ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – Carga Tributária no Brasil – 2020 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)

Diante de vultosos valores, assim como da imprescindível necessidade de manutenção da arrecadação, não se pode desprezar que a reforma tributária gera incertezas, sobretudo para o Governo, sobre parte significativa de sua fonte de receitas.

Além disso, a ampla reforma alcançada pela PEC 45/2019 pode resultar em um aumento da insegurança jurídica.

A PEC no 45 dispõe, além disso, sobre mais de 150 normas constitucionais, o que propiciaria litígios judiciais, cuja solução demandaria décadas. Mais grave, esses litígios se acrescentariam aos atuais, pois o novo sistema conviveria por 10 anos com os tributos que pretende substituir. (ROCHA, 2021, p. 152)

No viés dos princípios da igualdade, enfatiza-se que a PEC adota estratégias para aumentar a isonomia do sistema de tributação do consumo, com a uniformidade da alíquota, bem como o princípio da não cumulatividade. A dúvida paira sobre outros princípios de mesma classificação, como capacidade contributiva, seletividade e progressividade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho pretendeu responder ao seguinte problema: verificar o alcance de um Sistema Tributário mais justo e eficiente a partir da implementação de um imposto sobre valor agregado, presente na reforma tributária proposta na PEC nº 45/2019.

Conforme fundamentação doutrinária reunida no item 1, foi possível estabelecer que o ordenamento jurídico pátrio, em função do Estado Democrático de Direito, demanda relações jurídicas regidas pelo posicionamento da Constituição Federal como norma suprema do ordenamento jurídico. Nessa seara, cumpre frisar que a proposta analisada altera sobremaneira a tributação no país, com a criação de um inovador imposto sobre valor agregado. A inovação exige, portanto, emenda constitucional.



Percebe-se, ainda, que a estruturação de um sistema tributário mais justo e eficiente constitui primordial hipótese para o alcance dos valores atribuídos pelo texto constitucional. A Carga Tributária no Brasil corresponde a aproximadamente 32% do PIB e é imprescindível para o alcance da missão estatal. Cotejando com os números dos países desenvolvidos, a média para Países da OCDE é superior, de 34,5%. Entretanto, o Brasil supera a média de 22,9% de média dos países da América Latina.

Como um país que busca desenvolvimento nacional, o Brasil precisa de recursos para financiar os deveres estatais e atingir os objetivos fundamentais. Compreende-se que a necessária atuação do Estado, em especial de prestação de serviços públicos, não permite a redução da arrecadação. A proposta adota fixação de alíquotas mínimas, com o intuito de manutenção da arrecadação e garantia dos meios necessários para prover os deveres estatais. Contudo, não é possível concluir com segurança que não haverá a preocupante redução.

Com o fim de compensar essa questão, para não lançar mão da receita oriunda dos tributos, a proposta optou por uma melhoria do Sistema Tributário com ênfase na simplificação e eficiência. Para isso, adota instrumento com característica de um Imposto sobre Valor Agregado – IVA nas cadeias de produção e consumo de bens e serviço.

A PEC 45/2019 visa extinguir cinco tributos, substituindo-os por um único Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. De fato, considerando a quantidade de tributos e obrigações tributárias exigidas do contribuinte, a substituição de tributos, geridos pelos três entes, por um único, teria o condão de simplificar o sistema. A simplificação pela substituição de diversos tributos por um imposto, ainda reduz a diversidade de normas tributárias. Enfim, as obrigações, exigidas na legislação atual de forma fragmentada, teriam substancial redução, restringindo-se àquelas relacionadas a um único tributo.

No que se refere a técnica da não cumulatividade, o legislador visa ampliar a sua aplicação, assim como reduzir a onerosidade da atividade de tributação. A proposta afirma que, com um só tributo e procedimento simplificado para creditamento na apuração (pelo valor destacado nas operações), serão necessárias menos horas para cumprir as obrigações tributárias exigidas.

Diante da complexidade das normas relativas a não cumulatividade do PIS, COFINS e ICMS, a PEC 45/2019 traz significativa simplificação e transparência do sistema e pode, de fato, reduzir as demandas contenciosas.

A adoção de uma alíquota única para todos os bens e serviços contribui para a regressividade do Sistema Tributário. O sistema atual já é considerado regressivo, com elevada composição de tributos indiretos, relativos a uma tributação incidente sobre o consumo.

A PEC 45/2019 altera as regras atuais de concessão de benefícios fiscais, pois veda a sua concessão, o que pode tornar o sistema mais injusto. Ocorre que a proposta contém dispositivo que prevê a devolução parcial do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, o que pode conferir maior progressividade ao regime, com aplicação do princípio da capacidade contributiva e uma maior justiça fiscal. Em suma, a proposta busca beneficiar os contribuintes em situações econômicas menos favorecidas.

Posto isto, é possível concluir que a proposta de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional pode reestruturar o Sistema Tributário Nacional, tornando-os mais justo e eficiente. Constatase, com base na pesquisa, que a criação de um IVA, destaque da proposta em análise, harmonizaria a tributação do Brasil na direção da tendência internacional.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ARAGÃO JUNIOR, Francisco Soares de; SANTOS, Patrícia Alves Martins dos. **Reforma tributária no Brasil: princípios e propostas em busca do sistema tributário ideal**. Revista Gestão, Inovação e Empreendedorismo. Ribeirão Preto, v. 3, n. 1, p. 86-95, 2020.

BRASIL. Casa Civil. **OCDE**. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/ocde>. Acesso em 22 mar. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 18 ago. 2021.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 16 ago. 2021.

CÂMARA DOS DEPUTADOS DO BRASIL. **Relatório da PEC nº 45/2019 - Reforma Tributária do Estado Brasileiro**. Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania. 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1747193&filename=Tramitacao-PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1747193&filename=Tramitacao-PEC+45/2019). Acesso em 25 abr. 2022.

CANOTILHO, J.J. Gomes [et al.]. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARDOSO, Henrique Ribeiro et al. **O Imposto sobre o valor Agregado: histórico e possibilidade de implementação no Brasil**. CAMPO JURÍDICO, v. 9, n. 1, p. 664, 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021

GERALDELLI, Adriano. et al. **A (Im) Possível Implantação do Imposto Sobre Valor Agregado- IVA No Brasil**. Revista Eletrônica e Estudos Jurídicos e da Sociedade-Unifeg, v. 1, p. 1-27, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENIN JUNIOR, Romeu Felix. **A Reforma Tributária Brasileira: uma análise principiológica das propostas de reforma do sistema tributário brasileiro**. Revista Processus Multidisciplinar. Brasília, vol. 2, n. 3, p. 18-40, jan-jun, 2021.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

PELLEGRINI, Josué. **Nota Técnica nº 38: Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional**. 2019. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>. Acesso em 02 abr. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – Carga Tributária no Brasil – 2020** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Receita Federal do Brasil. Julho/2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2020-v1-publicacao.pdf>. Acesso em 15 jan. 2022.

ROCHA, Wesley (coordenador). **Reforma Tributária em Pauta**. São Paulo: Almedina, 2021

SABAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 18 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

VASQUES, Sérgio. **O IVA como imposto geral sobre o consumo**. Revista Forum de Direito Tributário Brasil, nº59. p. 107-132. 2012.