



A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA ANÁLISE PRINCIPOLÓGICA DAS PROPOSTAS DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

THE BRAZILIAN TAX REFORM: A PRINCIPIOLOGICAL ANALYSIS OF THE REFORM PROPOSALS OF THE BRAZILIAN TAX SYSTEM

Romeu Felix Menin Junior¹

Orcid: <http://orcid.org/0000-0003-0792-2158>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3935598530515302>

Instituto Federal de Brasília, IFB, DF, Brasil

E-mail: romeu2100@gmail.com

Resumo:

O tema deste artigo é: “A reforma Tributária Brasileira: uma análise principiológica das propostas de reforma do sistema tributário Brasileiro”. Investigou-se o seguinte problema: “As propostas de reformas tributárias apresentadas pelo Poder público, pela iniciativa privada e por organismos internacionais buscam garantir a equidade, a neutralidade e a simplicidade do sistema tributário Nacional, bem como respeitam o pacto federativo?”. Cogitou-se a seguinte hipótese: “As análises das propostas de reformas tributárias, apresentadas por Zockun; PEC 233/2008 e a proposta da OCDE em 2015”. O objetivo geral é “Indicar pontos de convergência e divergência entre as propostas de reforma tributária oriundas da iniciativa privada, do poder público e dos organismos internacionais”. Os objetivos específicos são: “Como a iniciativa privada e os organismos internacionais apresentaram propostas para solucionar problemas até então não resolvidos pelas propostas oriundas do poder público”; “Comparar três tipos de propostas de reforma tributária” Este trabalho é importante em uma perspectiva individual devido a relevância e contemporaneidade do tema, de sempre estar em foco; para a ciência e a sociedade, é relevante porque aponta uma real possibilidade de reforma pela gestão atual do governo trazendo um panorama de 2007 até o presente ano de 2021. Este artigo conclui que não há como realizar a reforma tributária no País sem que seja realizada uma releitura do pacto federativo, de modo que seja dado maior foco à distribuição das receitas tributárias do que ao poder de instituir tributos, a reforma tributária precisa ser acompanhada de uma revisão de gastos públicos, especialmente, os previdenciários, sob o risco de comprometer o equilíbrio fiscal. Trata-se de uma pesquisa qualitativa teórica com duração de seis meses.

Palavras-chave: Direito Tributário. Reforma Tributária. Sistema Tributário. Pacto Federativo. Reforma Constitucional.

¹ Especialista em Direito do Trabalho, em Direito Tributário, em Metodologia do Ensino de História e Geografia. Estudante de Geografia e Controle Ambiental. Bacharel em Direito e Tecnólogo em Gestão Ambiental. CV Lattes: <<http://lattes.cnpq.br/3935598530515302>>. ORCID: <<https://orcid.org/0000-0003-0792-2158>>. E-mail: <romeu2100@gmail.com>.

Abstract:

The theme of this article is: "The Brazilian Tax Reform: a principled analysis of the proposals for reform of the Brazilian tax system". The following problem was investigated: "Do the tax reform proposals presented by the government, the private sector and international organizations seek to guarantee the equity, neutrality and simplicity of the national tax system, as well as respect the federal pact?". The following hypothesis was considered: "The analysis of the tax reform proposals, presented by Zockun; PEC 233/2008 and the OECD proposal in 2015". The general objective is "To indicate points of convergence and divergence between the tax reform proposals from the private sector, government and international organizations". The specific objectives are: "As the private initiative and the international organizations presented proposals to solve problems until then unresolved by the proposals coming from the public power"; "Compare three types of tax reform proposals" This work is important in an individual perspective due to the relevance and contemporaneity of the theme, of always being in focus; for science and society, it is relevant because it points to a real possibility of reform by the current administration of the government bringing an overview from 2007 to the present year 2021. This article concludes that there is no way to carry out tax reform in the country without it being carried out a re-reading of the federative pact, so that greater focus is given to the distribution of tax revenues than to the power to impose taxes, tax reform needs to be accompanied by a review of public spending, especially social security, at the risk of jeopardizing the fiscal balance. This is a qualitative theoretical research lasting six months.

Keywords: Tax law. Tax reform. Tax system. Federative Pact. Constitutional Reform.

INTRODUÇÃO.

A tributação garante ao Estado os recursos necessários para a prestação dos serviços públicos e, em última análise, para a defesa dos direitos individuais, sendo, portanto, um ônus legítimo, decorrente do pacto social. Cabe ao Estado, assim, desenvolver e implantar um sistema tributário justo, neutro e simples, bem como capaz de gerar os recursos necessários para fazer face às despesas públicas. No Brasil, contudo, a tributação é injusta, complexa e ineficiente, além de acarretar disputas entre os entes da federação. O sistema tributário nacional, de forma recorrente, é apontado como um dos principais entraves ao desenvolvimento do país, motivo pelo qual a reforma tributária é um tema que se reveste de importância ímpar (ELLIFFE, 2021, p.2).

A tributação está intimamente ligada à vivência em sociedade, e, de forma especial, ao regime democrático, sendo, sem dúvida, a base do pacto social que determina a própria existência do Estado. Nesse sentido, os partícipes de um determinado agrupamento social, que, em regra, formam um Estado, concordam em

abrir mão de parcela de sua riqueza e/ou produção em prol de um bem maior, que pode ser o financiamento de um serviço público, a regulação de determinado mercado e/ou a busca de uma melhor distribuição de renda (VIOL, 2000, p.82; YOSHIKI, 2020, p.31).

O objetivo deste artigo é responder o seguinte problema: “As propostas de reformas tributárias apresentadas pelo poder público, pela iniciativa privada e por organismos internacionais buscam garantir a equidade, a neutralidade e a simplicidade do sistema tributário nacional, bem como respeitam o pacto federativo?” De um lado, o Estado precisa de receitas para consecução de seus objetivos, entre os quais se destacam a realização de investimentos públicos relevantes e o provimento de serviços públicos essenciais, como a segurança, a saúde e a educação. De outra forma, o cidadão tem sua disponibilidade financeira reduzida pelo ônus tributário.

Há de se considerar que a tributação exerce uma influência significativa sobre a alocação de bens no mercado, influenciando as decisões de cidadãos e empresas. Tais externalidades e restrições a direitos, no entanto, em um Estado Democrático, não são capazes de afastar o ônus tributário, ante o nobre princípio da solidariedade social e o fato de que certos investimentos e serviços públicos nunca seriam prestados pela iniciativa privada. Nessa direção, o objetivo a ser alcançado não é a extinção dos tributos, mas o desenvolvimento de um modelo tributário que primeiramente possibilita aos entes federativos arrecadarem os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições constitucionais; por conseguinte: garanta que cada indivíduo contribua para as atividades estatais na medida em que possua capacidade tributária para tal; e por final: onere o menos possível o setor produtivo e o cidadão, mitigando as externalidades negativas do ônus tributário e diminuindo o que os economistas denominam de peso morto (parte da renda ou do produto que se perde pela incidência tributária). Há de se ter bem claro que não se tratam de características facilmente conciliáveis, o que dificulta o trabalho daqueles que se debruçam sobre o assunto (SILVA; CAMPOS 2014, p.99; PAES, 2016 p.31).

A hipótese levantada frente ao problema em questão foi: “As análises das propostas de reformas tributárias e a indisponibilidade quanto à aplicação apresentadas por Zockun; PEC 233/2008 e a proposta da OCDE em 2015”. A Constituição de 1988 buscou desenvolver um modelo tributário que, de alguma forma, harmonizasse essas características. Por exemplo, ao repartir, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a competência e as receitas tributárias, o constituinte respeitou o modelo federalista adotado pelo Brasil e, apesar de haver centralização de arrecadação em âmbito federal, buscou garantir que os entes federados contassem com recursos, receitas, necessários à prestação dos serviços públicos, despesas, que a própria constituição os incumbiu de prestar.

Ao prever o caráter pessoal dos impostos, valorizar a dignidade da pessoa humana, vedar a utilização do tributo com efeito de confisco e, entre outros exemplos, tratar de forma diferenciada as microempresas e empresas de pequeno porte, o constituinte demonstra sua disposição em instituir um sistema tributário

justo. Ademais, ao fundar a ordem econômica na livre iniciativa e, entre outros, nos princípios da propriedade privada e da livre concorrência, o constituinte reconhece a importância de a iniciativa privada e o Estado atuarem no sentido de reduzir ineficiências e imperfeições de mercado. Em que pese ser forçoso reconhecer que a Constituição trouxe em seu texto bases para a construção de um sistema tributário justo (o indivíduo contribuiria à medida de sua capacidade), neutro (a tributação não afetaria as decisões dos investidores) e eficaz (cada ente possuiria a quantidade de recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições), na prática, o que se percebe é que, no Brasil, a tributação (i) pesa mais sobre a população mais pobre, contribuindo para o aumento da desigualdade social, (ii) é complexa em demasia, tanto pelo número de tributos, quanto pela quantidade de obrigações acessórias, o que aumenta o custo de conformidade e diminui a competitividade da indústria nacional, e (iii) estimula contendas entre os entes federativos, dando causa à chamada guerra fiscal (SABBAG, 2020, p.152; AMARO, 2014, p.169; BELTRÃO, 2014, p.106).

O Objetivo Geral deste trabalho é “Indicará pontos de convergência e divergência entre as propostas de reforma tributária oriundas da iniciativa privada, do poder público e dos organismos internacionais.” Poder-se-á avaliar, em seus diversos pontos, qual é a mais adequada à realidade brasileira. Sem dúvida, verificações e comparações desse tipo contribuirão para as futuras discussões acerca da reforma tributária, tanto no Congresso Nacional quanto em ambientes de participação social.

Em virtude de tais características e, ainda, como resultado do amadurecimento econômico, social e político do país, a necessidade de se realizar uma reforma tributária no Brasil é praticamente um consenso entre o poder público em nível federal, estadual e municipal, a iniciativa privada e até organismos internacionais. O dissenso está em como se fazer essa reforma, haja vista que qualquer alteração feita no sistema tributário tem o condão de impactar significativamente cidadãos e entes federados. A depender da alteração feita, o sistema tributário pode se tornar mais complexo, bem como favorecer injustamente determinados indivíduos ou entidades. Além disso, a alteração pretendida pode comprometer o equilíbrio fiscal dos entes da federação.

Os Objetivos Específicos deste trabalho são “Como a iniciativa privada e os organismos internacionais apresentaram propostas para solucionar problemas até então não resolvidos pelas propostas oriundas do poder público”; “Comparar três tipos de propostas de reforma tributária Zockun, PEC 233/2008 e a proposta da OCDE em 2015”. Considerando que a tributação é o preço pago pelo exercício dos direitos, ganha importância singular o debate acerca de como construir um sistema tributário que, ao mesmo tempo, seja justo, eficiente e simples, bem como respeite o pacto federativo e garanta que o Estado arrecade a quantidade de recursos necessários para prover os serviços públicos essenciais. Muitas vezes, a construção de um bom sistema tributário passa pela harmonização de princípios e diretrizes que caminham em direções opostas. Há o risco de, por exemplo, priorizar a eficiência e

tornar a tributação injusta; ou privilegiar a simplicidade e acabar gerando um sistema tributário que prejudica a competitividade do país (SANTOS, 2013, p.151).

O ineditismo da abordagem em relação a pesquisas passadas, que, em regra, ou têm foco somente nas propostas apresentadas pelo poder público, nos dizeres de André Emmanuel Batista Barreto Campello (2016, p.22) ou se enveredam para o direito comparado (SILVA; CAMPOS 2014, p.121; PAES, 2016 p.85) ou focam apenas na equidade (OLIVEIRA, 2015; ALVES, 2012, p.69), sendo as demais diretrizes simplicidade, neutralidade, equilíbrio fiscal e pacto federativo relegado a um papel coadjuvante.

A presente pesquisa é importante porque analisa as propostas de reforma tributária sob a ótica de relevantes e, muitas vezes, antagônicas diretrizes constitucionais. Os resultados da pesquisa poderão indicar quais dessas diretrizes são defendidas nas propostas de reforma, os caminhos para conciliar, por exemplo, neutralidade e equidade, bem como as cautelas necessárias para o sucesso da reforma. Novamente, esse resultado poderá subsidiar futuras discussões acerca da reforma tributária, tanto no Congresso Nacional quanto em ambientes de participação social.

Este artigo apresenta a sua relevância para ciência, uma vez que expõe a verificação, análise e ponto de vista afastado quanto ao tempo da eficácia das propostas de reforma tributária, as quais se encontram nos seguintes estudos ou propostas de alteração normativa: Simplificando o Brasil: Proposta de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado elaborado, em 2007, por Zockun *et al*, Proposta de Emenda Constitucional n.º 233, enviada, em 2008, pelo Poder Executivo Federal ao Congresso Nacional; e o Relatórios Econômicos da OCDE, de 2015. Essas propostas foram selecionadas porque, em primeiro lugar, foram elaboradas, respectivamente, pela iniciativa privada e a academia, pelo poder público e por um organismo internacional, a comparação de propostas originadas de diversas entidades enriquece o debate acerca da reforma tributária, permitindo o mapeamento de pontos convergentes e divergentes.

Cabe esclarecer que, no âmbito dessa pesquisa, foram adotados princípios como parâmetro para análise das propostas de reforma tributária porque, como afirma Souza, (2008, p.8) não determinam a decisão, mas somente contêm os fundamentos, que devem ser conjugados com outros fundamentos de outros princípios. A análise principiológica permite a realização de ponderações que não seriam possíveis caso o parâmetro utilizado não tivesse o teor valorativo que o princípio traz consigo. A presente pesquisa, no que concerne aos seus objetivos, pode ser classificada como de caráter exploratório e descritivo. A pesquisa é exploratória porque ao analisar propostas de reforma tributária apresentadas por diversos atores, fazendo tal análise a partir de importantes princípios constitucionais, subsidiará futuras discussões científicas ou políticas sobre o assunto. No entanto, também é descritiva, uma vez que discrimina e estabelece relações entre princípios e técnicas do Direito Tributário e Financeiro. Quanto aos procedimentos de coleta e as fontes de informação, em ambos os casos, o presente trabalho se classifica como

bibliográfica e documental. No que concerne à natureza dos dados, a pesquisa tem cunho qualitativo.

Este estudo acadêmico tem o tempo previsto de seis meses. No primeiro e segundo mês realizou-se o levantamento do referencial teórico; no terceiro e quarto mês, a revisão da literatura; no quinto e sexto mês, a elaboração dos elementos pré-textuais e pós-textuais que compõem todo o trabalho. A opção de pesquisa escolhida foi a qualitativa, onde os dados foram obtidos por meio de pesquisa em artigos, leis, jurisprudências e livros, considerando os aspectos relevantes levantados pelos respectivos autores. Para isso se utilizará por meio dos institutos que envolvem não apenas o tema acerca da reforma tributária, como também àqueles referentes às vias de propostas, a Equidade, o Pacto Federativo a Simplicidade; onde irá explorá-los de forma minuciosa garantindo assim uma base teórica sólida que afastará a análise por meio de juízo de valores pessoal e permitirá uma análise fundamentada no ponto de vista jurídico, realizando-se uma avaliação quantitativa dos dados coletados. Sendo realizada conjuntamente a base bibliográfica uma pesquisa qualitativa visando buscar o meio mais adequado para chegar ao cerne do que se busca (GONÇALVES, 2019, p.33).

A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA ANÁLISE PRINCIPOLÓGICA DAS PROPOSTAS DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

Sendo a igualdade a base fundamental da república e da democracia nos Tendo a igualdade como base fundamental da república e da democracia nos dizeres de Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2021, p.108), o constituinte pátrio tratou esse princípio com zelo ímpar, tendo discorrido, várias vezes, ao longo do texto constitucional, sobre a igualdade de todos perante a lei e a vedação à instituição de tratamento discriminatório entre pessoas que estejam em situação equivalente. A igualdade, nessa toada, afigura-se como uma garantia constitucional do indivíduo em relação aos potenciais arbítrios do Estado, estando prevista, de forma genérica, no caput do art. 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988) que assevera todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

A despeito da previsão genérica insculpida no art. 5º, o princípio da igualdade foi lembrado na parte do texto constitucional dedicada ao sistema tributário nacional. O constituinte deixou registrado na Carta Magna no artigo 150, II (BRASIL, 1988) que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, o que, afirme-se novamente, afigura-se como cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado. Assim, no art. 150, II, da Carta Magna está a positivação do princípio da igualdade tributária, também conhecido como princípio da proibição dos privilégios odiosos (SABBAG, 2020, p.132; GAMA, 1997, p.237).

Há de se notar, que o princípio da igualdade pode ser interpretado sob duas faces: igualdade perante a lei e igualdade na lei. A primeira face do princípio da igualdade é dirigida aos aplicadores do Direito, que deverão isonomicamente

destinar a norma a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal, sob pena de se atentar contra a legalidade e, decorrentemente, contra a isonomia. A segunda face é dedicada ao legislador, que tem o dever de não instituir discriminações injustificáveis e desarrazoadas, mas a obrigação de diferenciar os desiguais, na medida de suas divergências. Essa segunda face da igualdade, então, pode ser subdivida em duas: a primeira que proíbe o legislador de discriminar indivíduos em igual situação; e logo após obriga o legislador a tratar desigualmente aqueles que se encontram em situações diferentes. Pela junção dessas faces pode-se afirmar que a regra da igualdade, ou a isonomia, consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que desiguam (SABBAG, 2020, p.132; AMARO, 2014, p.160).

O princípio da capacidade contributiva é uma forma de dar concretude ou instrumentalizar o princípio da igualdade e a própria equidade, justiça fiscal. Por este princípio, os particulares devem contribuir com os gastos públicos na medida de sua capacidade econômica para tanto. Trata-se, pois, da capacidade de pagar o tributo *ability to pay*. Como ensina Luciano Amaro (2014, p.156), o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.

A capacidade contributiva pode ser utilizada pelo legislador para diferenciar indivíduos em situações econômicas distintas, sendo, quiçá, a única forma legítima e justa de discriminação. Nesse sentido, Eduardo Sabbag (2020, p.156) afirma que o único elemento para diferenciar as cargas tributárias entre várias pessoas é a capacidade econômica: portanto, não seria consentido estabelecer que os loiros devam pagar mais que os morenos ou que todas as pessoas calvas ou míopes devam, enquanto tais, pagar um tributo.

Eduardo Jardim (2013, p.101), fala que a capacidade contributiva possui um aspecto dualístico, um objetivo e o outro subjetivo. O autor exemplifica que o montante tributável dos rendimentos é o aspecto objetivo, sendo a consideração pessoal do contribuinte via deduções o aspecto subjetivo. No exemplo dado, o primeiro indivíduo indubitavelmente, se distinguia dos outros dois no aspecto subjetivo, a despeito de possuir o mesmo rendimento dos demais.

No âmbito constitucional, parte significativa da doutrina concorda que o princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, § 1º, que afirma que:

Art. 145; § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse sentido, como exemplo, citam-se os seguintes autores: Hugo de Brito Machado (2009, p.40), Irapuã Beltrão (2014, p.94) e Luciano Amaro (2014, p.162.), Eduardo Jardim (2013, p.100) discordam ao afirmar que o art. 145, § 1º, do texto

constitucional estabelece uma diretriz aos entes federativos no sentido de que estes priorizem a criação de impostos pessoais, uma vez que estes refletem melhor a capacidade do indivíduo para contribuir com as despesas estatais.

A capacidade contributiva hospeda um conteúdo lógico-jurídico universal e jaz espalhada e não existente nas dobras de um conjunto de princípios constitucionais genéricos e também tributários que consagram direitos fundamentais e sociais. Em suma, o autor defende que o princípio da capacidade contributiva encontra amparo em diversos outros princípios constitucionais e não somente no art. 145, § 1º, da Carta Magna (BRASIL, 1988; JARDIM, 2013, p.100).

A despeito de a norma constitucional homenagear em seu texto os princípios da equidade e da capacidade contributiva, Afonso, Soares e Castro (2013, p.125) apontam que o sistema tributário nacional apresenta a seguinte característica: as famílias de menor nível de renda são proporcionalmente mais penalizadas, ou mesmo oneradas, pelos tributos do que as famílias mais ricas. Ou seja, temos um modelo tributário que favorece a regressividade e, por isso, piora a distribuição de renda na sociedade.

Para entender o apontamento feito pelos autores, três questões precisam ser abordadas: (i) o que é regressividade? (ii) por que o sistema tributário do país é regressivo? E (iii) quais os efeitos dessa regressividade sobre a distribuição de renda.

Em relação à primeira questão, regressividade é o ato de onerar, de maneira mais radical, aqueles que possuem menor capacidade contributiva. Corroborando com essa ideia, Pinto (2011, p.71), elucida que um imposto regressivo é aquele que acarreta uma contribuição maior da parcela da população de baixa renda relativamente ao segmento de renda mais alta.

Quanto à segunda questão, a regressividade do sistema tributário brasileiro está relacionada à representatividade dos tributos indiretos na arrecadação do país. Afonso, Soares e Castro (2013, p.125) pontuam que, no Brasil, chama a atenção o fato de quase metade do total da carga tributária ser oriunda de tributos indiretos. A tributação indireta tem como consequência o aumento gradativo do custeio estatal pelas classes de poder aquisitivo inferior, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta, o que contribui para o aumento significativo das desigualdades sociais.

Nesse sentido, Zockun *et al* (2007, p.99), citados por Afonso (2013, p.22), asseveram que a regressividade da tributação indireta no Brasil é suficiente para superar a progressividade da tributação direta, com resultado final prejudicial aos mais pobres. A tabela a seguir evidencia essa afirmação. Apesar de ser um retrato do ano de 2004, a tabela ainda serve para representar a distribuição da carga tributária direta e indireta no Brasil, em razão das poucas alterações havidas no sistema tributário nacional daquele ano até hoje.

Tabela 1: Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2004 (AFONSO, 2013, p.22):

Renda Mensal Familiar	Em % da Renda Familiar						Acréscimo de Carga Tributária
	Tributação Direta		Tributação Indireta		Carga Tributária Total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Sabbag (2020, p.182) afirma que os pobres no Brasil pagam 44% mais imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não pagam Imposto de Renda, consomem bens com alta carga de impostos indiretos, como os da cesta básica.

Respondendo a terceira questão, Silveira, Rezende, Afonso & Ferreira (2013 p.115) afirmam que apesar dessa regressividade na tributação indireta não difere radicalmente da realidade internacional, a carga dos tributos indiretos na arrecadação tributária aumenta o seu efeito de concentração de renda.

Em resumo, pode-se afirmar que o sistema tributário nacional, por ser baseado especialmente na tributação do consumo, onera os mais pobres, sendo um instrumento de perpetuação das desigualdades sociais. Alves (2012, p.69) lembra que, em 2009, Relatório da Organização das Nações Unidas concluiu que a tributação regressiva retirava a eficácia dos programas sociais do governo, já que tais programas terminavam por ser financiados pelas mesmas pessoas que eles visam beneficiar. As propostas de reforma tributária, sem dúvida, terão que tratar essas questões, sob pena de se perpetuar no Brasil um sistema tributário injusto.

O poder de tributar decorre diretamente da soberania do Estado, que, por isso, tem a prerrogativa de retirar do patrimônio dos indivíduos a quantidade de recursos necessária para financiar as políticas públicas. O montante de recursos retirados de cada indivíduo deve variar com a capacidade contributiva, sob o risco de se infringir o princípio da equidade ou da justiça fiscal (SABBAG, 2020, p.151; MACHADO, 2021, p.79).

Além de respeitar a capacidade contributiva do indivíduo acerca da equidade, o exercício do poder de tributar deve ser o menos oneroso possível e influenciar minimamente a tomada de decisão dos indivíduos e agentes de mercado. Nesse sentido, não é razoável que o Estado gaste parcela significativa da sua arrecadação com a própria atividade arrecadatória, bem como que os indivíduos tenham que despender esforço: tempo e custo, desproporcionais para arcar com o ônus tributário. Na mesma direção, a tributação não deve, pelo menos, em regra,

direcionar as decisões da iniciativa privada. Nos casos em questão, o poder de tributar estatal estaria indo de encontro ao princípio econômico da eficiência, do qual decorrem dois princípios que norteiam a construção de um sistema tributário ideal: a simplicidade e a neutralidade. Apesar de ser imperioso reconhecer que tais princípios possuem um viés mais econômico do que jurídico, não se tratando, de uma limitação ao poder de tributar, mas, sim, de bases para a construção de um sistema tributário ideal, o texto constitucional, ao longo de seus dispositivos, não deixou de abordar os princípios em questão, como será visto logo adiante (ALEXANDRE, 2009, p.116; BELTRÃO, 2014, p.92).

O contribuinte precisa entender, facilmente e em todos os aspectos, que o tributo que está pagando, bem como deve prescindir de uma estrutura administrativa cara e complexa para arcar com o ônus tributário. Nessa direção, a existência de um emaranhado de normas tributárias, às vezes desconexas e sobrepostas, desrespeita o princípio da simplicidade, porque dificulta o entendimento e aumenta o custo de conformidade do contribuinte (AMARO, 2014, p.164).

O Estado, por sua vez, deve arrecadar a quantidade de recursos suficiente para financiar as políticas públicas, sem que, para tanto, tenha custos administrativos elevados. Deve-se observar que quanto mais facilmente o Estado identifica o sujeito passivo e o montante devido por este menor será o custo de cobrar, arrecadar e fiscalizar o tributo (SABAGG, 2020, p.182).

Paulo Alberto Macedo Pinto (2011, p.191) resume que os sistemas tributários devem possuir um elevado grau de simplicidade administrativa para minimizar os recursos exigidos dos contribuintes e do fisco e as possíveis distorções sobre a alocação privada de recursos. Vanessa Stalleikem Sebba (2014, p.16) vai além, chamando atenção para o fato de que o rigor fiscal excessivo materializado nas inúmeras obrigações acessórias e principais impostas é uma das causas da corrupção no Brasil.

O princípio da simplicidade, no âmbito constitucional, encontra respaldo nos artigos 37, 150, § 5º, e 170 (BRASIL, 1988). O primeiro exige que a Administração Pública, incluindo as unidades responsáveis pela arrecadação tributária, respeite o princípio da eficiência. Há, assim, para os órgãos tributários, um dever de desenvolver mecanismos capazes de minimizar o custo da atividade arrecadatória. Como exemplo, pode-se citar o IRPF que, atualmente, é fiscalizado pela Receita Federal do Brasil por meio de cruzamento de dados e outras ferramentas, o que reduz o custo da atividade arrecadatória do Estado.

No art. 150, § 5º (BRASIL, 1988), o constituinte previu que o Estado deve adotar medidas para garantir que o contribuinte entenda o tributo que está pagando, sendo mais um dispositivo capaz de garantir que a atividade arrecadatória estatal seja transparente. O art. 170 (BRASIL, 1988), por sua vez, ao fazer referência à livre iniciativa, indica que a atuação estatal, inclusive na seara tributária, deve ser no sentido de garantir, entre outros, a livre concorrência e a propriedade privada, sendo indesejável que a complexidade do sistema tributário seja um fator que não-favoreça determinado participante do mercado (SEBBA, 2014, p.16).

O princípio da simplicidade relaciona-se com o princípio da neutralidade, porque, nos dois casos, há a preocupação de que a atividade estatal seja o menos invasiva possível em relação ao contribuinte. A diferença é que o foco do princípio da simplicidade é garantir que não hajam custos elevados de conformidade para o contribuinte e de arrecadação para o Estado, enquanto o do princípio da neutralidade é mitigar os efeitos que a tributação causa sobre as decisões de consumo, investimento e produção (PINTO, 2011, p.191).

Deve-se notar que o princípio da neutralidade encontra respaldo nas premissas liberais de mercado perfeito e não intervenção estatal. Os economistas liberais defendiam que a tributação reduziria o excedente de consumidores e produtores, gerando o denominado peso morto e reduzindo o bem-estar social (PINDYCK; RUBOENFIELD, 2006, p.201).

Segundo Silveira (2011, p.210) e Santos (2013, p.151), o princípio da neutralidade, dessa forma, não é absoluto, devendo, então, ser entendido como uma forma de manutenção geral do equilíbrio da economia, ou, dito de outra forma, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita. A ideia de afetação mínima, em contraponto à concepção liberal de ausência de afetação, decorre do fato de que a busca pela eficiência econômica, aqui representada pelo princípio da neutralidade, pode trazer resultados indesejáveis ou impedir que o Estado atinja seus objetivos sociais. Deve-se considerar que, muitas vezes, o sistema tributário é utilizado pelo Estado para intervir na política econômica e na distribuição de renda. Stival (2011, p.33) assevera, nessa direção, que via de regra, deve-se prestigiar a livre iniciativa e a autonomia de vontade dos agentes econômicos, porém, com regulação e, muitas vezes, intervenção em nome da garantia de direitos sociais, sejam eles fundamentais ou não.

A quantidade de tributos é o primeiro aspecto negativo do sistema tributário nacional. De acordo com Zockun (2007, p.101), a complexidade do sistema tributário Brasileiro pode ser resumidamente constatada pelo número de impostos e contribuições que têm como base de cálculo o valor das transações comerciais. Deve-se observar que, no Brasil, o mesmo agregado econômico está sujeito a diversos tributos. Nesse sentido, incidem sobre (i) a produção e o consumo: ISS, ICMS, IPI, Cofins e PIS; (ii) a renda: IR, CSLL e contribuições sobre a folha de pagamento; e (iii) o patrimônio: ITR, IPVA, IPTU, ITBI e ITCMD. Além disso, em regra, um mesmo agregado econômico é tributado por mais de um ente da federação. Por exemplo, a produção e o consumo são tributados pela União: IPI, Cofins e PIS, e pelos Estados e Distrito Federal: ICMS.

Esse número excessivo de tributos deságua em uma quantidade infindável de legislações federais, estaduais e municipais sobre o tema, o que dificulta a fiscalização da administração tributária e gera diversas obrigações acessórias. No âmbito normativo, convém lembrar que, atualmente, cada ente subnacional possui uma legislação diferente acerca do ICMS. Já, no que concerne às obrigações acessórias, estudo da OCDE indica que, no Brasil, uma empresa padrão na indústria de transformação gasta 2.600 horas anuais para cumprir suas obrigações fiscais,

contra 356 horas nos países latino-americanos, e 184 nos países da OCDE (2015, p.50).

O excesso de tributos, legislações e obrigações acessórias torna o sistema tributário nacional complexo. Por um lado, obriga o contribuinte a custear uma estrutura cara para entender e atender, na íntegra, as obrigações fiscais. Por outro, o custo da arrecadação onera os cofres públicos. Convém trazer à baila, que a complexidade é apenas mais uma das faces da ineficiência do sistema tributário brasileiro, a perda de competitividade é outra, sempre que a tributação desequilibra a competição o princípio da neutralidade é violado, Stival (2011 p.14) afirma que elisões e incentivos fiscais, bem como substituições tributárias, podem - se utilizados inadequadamente - afrontar o princípio da neutralidade. Em complemento, Paulo Pinto (2011 p.191) discorre sobre os malefícios da cumulatividade fiscal para a eficiência econômica, a elisão fiscal ocorre quando o contribuinte planeja sua atividade de modo a pagar menos tributos. Esse planejamento pode conferir uma vantagem competitiva ao contribuinte, em razão da redução das despesas tributárias. Stival (2011 p.15) argumenta que essa prática fere o princípio da neutralidade, porque o fato de uns contribuintes pagarem tributos e outros não, gera uma distorção no sistema econômico, principalmente sob o aspecto do desequilíbrio da concorrência. No Brasil, a complexidade do sistema tributário acaba incentivando essa prática.

Os incentivos fiscais segundo Vanessa Stalleinkem Sebba (2014, p.16) seguem a mesma lógica da elisão, contudo, nesse caso, a ação responsável por desrespeitar o princípio da neutralidade não é do contribuinte, mas do próprio Estado, a concessão de incentivos é prerrogativa dos entes que compõem a federação, no entanto, pode gerar a denominada guerra fiscal, especialmente quando tais entes, especialmente os Estados e o Distrito Federal, utilizam os incentivos fiscais baseando-se em critérios meramente políticos e à revelia do texto constitucional.

A cumulatividade fiscal e a substituição tributária, no que aponta Juliane Stival (2011, p.19) derivam da tributação plurifásica, ocorrendo, especialmente, em indústrias que possuem cadeias produtivas longas, alcançando especialmente a produção e o consumo. Princípio de neutralidade fiscal, em um Estado Democrático de Direito, tem que agregar outros valores, dentre eles, a justiça fiscal, os princípios da equidade e da neutralidade são antagônicos, haja vista a dificuldade de se harmonizar justiça fiscal e eficiência econômica. Isso ocorre também em relação ao princípio da simplicidade. Às vezes, a tributação simples gera ineficiência econômica, impactando o princípio da neutralidade. À luz da Constituição, cabe ao legislador, abstratamente, e ao operador do direito, no caso concreto, atuarem de forma a equilibrar: equidade, neutralidade e simplicidade (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013, p.125).

A primeira proposta de reforma tributária analisada foi a da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - FIPE, organização de direito privado, sem fins lucrativos, criada em 1973, que atua nas áreas de ensino, projetos, pesquisa e

desenvolvimento de indicadores econômicos e financeiros. O estudo no qual está contida a proposta em questão foi coordenado por Maria Helena Zockun e financiado pela Federação do Comércio do Estado de São Paulo – Fecomércio, tendo o título de: Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado. O documento apresenta propostas de melhorias focadas em três tipos de relações existentes entre a atividade empresarial e o governo: relações tributárias, relações trabalhistas e burocracia.

Buscando a redução dos custos de transação existentes entre o setor público e privado, a reforma tributária proposta por Zockun *et al*, está baseada nas seguintes modificações: unificação da tributação sobre o consumo, unificação da tributação sobre a renda, redução das despesas públicas e alteração da atual forma de distribuição da receita tributária arrecadada. De acordo com a proposta em análise, os tributos que atualmente incidem sobre bens e serviços - ICMS, IPI, ISS, PIS/PASEP, COFINS e SIMPLES - seriam unificados, dando lugar ao Imposto sobre o Consumo. Esse novo tributo (i) incidirá sobre o consumo de bens e serviços nacionais e importados, independentemente da atividade econômica e sem qualquer tipo de isenção; (ii) nas operações internas, teria alíquota única e uniforme; (iii) seria um imposto federal; (iv) não incidirá sobre investimentos e exportações; e (v) teria alíquota por fora (ZOCKUN, 2007, p.101; AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013, p.151).

Na mesma direção, pela proposta ora abordada, os tributos atualmente incidentes sobre a renda, quais sejam, IRPF, IRPJ, CSLL e contribuições à previdência, seriam unificados. O tributo resultante da fusão dos anteriores seria denominado de Imposto de Renda. De acordo com os propositores, esse novo tributo: (i) deveria incidir sobre todos os rendimentos: salários, outras remunerações do trabalho, remuneração do capital na forma de juros, lucros, aluguéis, remuneração de aplicações financeiras, ganhos de capital, etc.; (ii) teria alíquota única e uniforme; (iii) não comportaria abatimentos, deduções nem qualquer outra redução ou isenção; (iv) seria devido no momento em que o rendimento fosse auferido; e (v) não incidiria sobre o lucro distribuído (ZOCKUN, 2007, p.104; VIOL, 2000 p.82).

Essa unificação dos tributos sobre o consumo e a renda, de acordo com a proposta elaborada por Zockun *et al*, deveria ser acompanhada da redução das despesas públicas, sob o risco de ocorrer desequilíbrio fiscal e aumento da dívida pública. Por isso, a proposta inclui reformas na previdência social e nas despesas de custeio do Governo (MENDES; BRANCO, 2021, p.428).

De forma sucinta, a reforma previdenciária proposta por Zockun *et al* (2007 p.101) requer a criação da Renda Básica do Idoso - RBI, renda vitalícia, paga pelo Estado, até o falecimento do cidadão, cujo valor equivaleria a 1/3 da renda per capita - RPC do país no ano anterior. Todos os brasileiros, mesmo os que não contribuíram para a previdência social, teriam direito à renda básica dos idosos, ao completar 65 anos de idade. Para os atuais inativos, os direitos adquiridos seriam respeitados. Para os atuais contribuintes, haveria um benefício de transição - BTR,

que variaria de 1/3 da renda per capita até o limite de 1 RPC. A reforma nas despesas de custeio, por sua vez, baseiam-se na busca pela maior eficiência do serviço público. Zockun *et al*, propõem as seguintes medidas: responsabilidade fiscal, cortes graduais nos gastos públicos, flexibilização das vinculações da despesa pública, adequação - em quantidade e valores - da folha de pessoal, e melhoria das compras governamentais. Por fim, os elaboradores da proposta, considerando a redução da carga tributária e a federalização de tributos atualmente de competência dos entes subnacionais, apontam a necessidade de revisar o percentual de distribuição dos tributos arrecadados.

Sob a ótica da equidade Pedro Lenza (2021, p.129), os seguintes pontos da proposta merecem atenção: adoção de alíquota única e uniforme para os impostos sobre a renda e o consumo e extinção das deduções do imposto de renda e das isenções fiscais. Os autores da proposta defendem que, respectivamente, em impostos diretos e indiretos, a alíquota não deve variar com a quantidade de renda tributada e com a essencialidade do produto adquirido. Em sentido similar, Zockun *et al* (2007, p.111) criticam (i) as isenções fiscais, porque entendem que estas não atingem seu objetivo distributivo e ferem o princípio da neutralidade, bem como (ii) as atuais deduções do imposto de renda, afirmando que “as escolhas individuais não devem interferir no montante destinado ao fisco.

Caso fosse encampado o entendimento de que a federalização dos tributos não feriria o pacto federativo, o que se considera tão somente para fins de argumentação, a sugestão de Hugo de Brito (2009, p.31) deveria ser incorporada à proposta de reforma tributária elaborada por Zockun *et al*. A criação de um órgão, composto por representantes dos Estados e Municípios, para administração da distribuição da receita arrecadada retira os entes subnacionais da dependência do governo central.

A proposta de reforma tributária apresentada por Zockun *et al* (2007, p.119) reduz a receita tributária e, além disso, retira receitas dos entes subnacionais. Em conjunto ou isoladamente, esses dois obstáculos teriam o condão de desequilibrar as finanças públicas. Por isso, para superar o primeiro percalço, os pesquisadores colocaram a redução da despesa pública como uma premissa para a reforma tributária. Essa diminuição da despesa se baseia, basicamente, nas reformas da previdência e do custeio da máquina pública, ambas com capacidade de alterar profundamente o atual gasto público. Quanto ao segundo percalço, os pesquisadores indicaram a necessidade de aumento do percentual de distribuição do produto da arrecadação do governo federal. Estimou-se que 70% da receita tributária deveriam ser distribuídas entre os entes subnacionais. As soluções apresentadas buscam garantir o equilíbrio entre receitas e despesas. No entanto, Segundo Jardim (2013, p.89), somente para reflexão, cabe salientar que, em virtude de sua abrangência, profundidade e complexidade, a reforma previdenciária proposta dificilmente seria aprovada pelo Congresso Nacional.

A Proposta de Emenda Constitucional n.º 233/08 (BRASIL, 2008), é a segunda proposta de reforma tributária analisada na presente pesquisa. De iniciativa

do Poder Executivo Federal, a PEC n.º 233 é a última proposta de reforma tributária abrangente apresentada ao Congresso Nacional, motivo pelo qual integra o escopo da presente pesquisa. Atualmente apensada à PEC 31/2007, a proposta está sendo discutida no âmbito da Comissão Especial da Reforma Tributária. Cabe salientar que as análises realizadas nesta seção foram feitas tendo como base o texto encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional. Quando aplicável, foram citados dispositivos da PEC alterados no âmbito do Poder Legislativo.

De acordo com a Exposição de Motivos n.º 00016/MF, de 26 de fevereiro de 2008, (BRASIL, 2008) são objetivos principais dessa proposta de reforma tributária: simplificar o sistema tributário, avançar no processo de desoneração tributária e acabar com a guerra fiscal. Quanto a este último objetivo, a Exposição de Motivos deixa claro que a pretensão é instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através do recurso à guerra fiscal, que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos.

Para atingir os objetivos elencados no parágrafo anterior, a PEC n.º 233/2008 propôs realizar as seguintes mudanças no sistema tributário nacional: (i) a unificação dos tributos federais incidentes sobre o consumo e a renda e (ii) a mitigação da competência Estadual em relação ao ICMS, em prol da uniformidade desse tributo em toda federação. Em decorrência dessas alterações, bem como da provável redução das receitas dos entes subnacionais e da necessidade de se tratar desigualdades regionais, a PEC n.º 233 propõe a criação de dois fundos, ambos sustentados com recursos advindos de tributos federais: o Fundo de Equalização de Receitas - FER e o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional – FNDR (LENZA, 2021, p.477; SARAIVA FILHO; VASQUES; GUIMARÃES, 2007, p.13).

Em relação à unificação dos tributos federais incidentes sobre o consumo, a proposta extingue as seguintes contribuições: Cofins, PIS, CIDE-Combustível e salário-educação. Por outro lado, cria um imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, de competência federal, com características de um imposto sobre o valor adicionado, IVA-F, mas com alíquota por dentro. Em direção similar, consta na PEC n.º 233 a proposta de unificar o IRPJ e a CSLL, em virtude de possuírem base de cálculo idêntica, qual seja, o lucro das empresas. De acordo com a proposta, seria incorporada à normatização do novo imposto de renda, também de competência federal, a possibilidade de, a depender do setor econômico, serem cobrados adicionais desse tributo, uma vez que a atual legislação da CSLL prevê essa possibilidade (JARDIM, 2013, p.89).

A PEC n.º 233 propõe alterar ainda a fórmula de apropriação do ICMS nas operações e prestações interestaduais, atualmente, em regra, o Estado de origem fica com a maior parcela do tributo. Pela proposta, o Estado de destino é que, em regra, ficaria com a maior parte da arrecadação. Para mitigar os efeitos das alterações propostas, especialmente os decorrentes do desequilíbrio na distribuição de receitas tributárias entre os entes subnacionais, a PEC n.º 233 cria o Fundo de Equalização das Receitas - FER. De acordo com a Exposição de Motivos n.º 00016/MF163, a criação do FER visa garantir que os Estados que ganhem receitas

em razão da reforma tributária contribuam, ainda que parcialmente, para a compensação dos que foram negativamente impactados. Ademais, consta na PEC n.º 233 a proposta de criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional - FNDR. Esse fundo seria utilizado para o enfrentamento de desigualdades regionais e substituiria as atuais práticas tributárias utilizadas pelos Estados para atrair investimentos e promover o desenvolvimento (SARAIVA FILHO; VASQUES; GUIMARÃES, 2007, p.16).

Em relação ao equilíbrio entre receitas e despesas, observa-se que de início, que, diferentemente da proposta elaborada por Zockun *et al*, no caso da PEC n.º 233, a redução de despesa não é uma premissa. Sendo assim, a proposta em análise está mais preocupada em mitigar os efeitos da reforma sobre a distribuição da arrecadação entre os entes federados do que reduzir despesas públicas, o que torna a reforma tributária preconizada na PEC n.º 233 bem menos abrangente do que a proposta por Zockun *et al*. Essa menor abrangência é, por um lado, vantajosa porque aumenta a possibilidade de aprovação da reforma no Congresso Nacional, e, por outro, desvantajosa porque não leva adiante a importante discussão acerca da melhoria da qualidade do gasto público (VIOL, 2000 p.71).

Dito isso, convém observar que os efeitos da PEC n.º 233 são menores na arrecadação federal do que estadual, especialmente pela maior facilidade de se reajustarem as alíquotas do IVA-F e do IRPJ (inclusive seu adicional), caso houver queda abrupta da arrecadação. Além disso, no caso da União, resta-lhe ainda a competência para instituir as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previstas no artigo 149 da Constituição. Desse modo, ainda que não seja o esperado e o desejado, o governo central poderia recompor facilmente sua receita criando um novo tributo (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013, p.129).

Os entes nacionais, no entanto, com a PEC n.º 233 passam a ter pouca ingerência sobre sua principal receita: o ICMS. Como já informado anteriormente, a alteração de alíquota do imposto pelos entes subnacionais somente seria permitida em casos previstos em lei complementar. Para agravar a situação, a destinação da maior parcela da arrecadação oriunda de operações interestaduais aos Estados de destino também alteraria o atual status quo, prejudicando parcela da federação (VIOL, 2000 p.68).

Para mitigar os efeitos da reforma, a PEC propõe a criação de dois fundos: o Fundo de Equalização de Receitas e o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, o primeiro com o objetivo de compensar os entes subnacionais que perderam receita em virtude das alterações tributárias; e o segundo, de redução das desigualdades regionais (SARAIVA FILHO; VASQUES; GUIMARÃES, 2007, p.19).

O equilíbrio entre receitas e despesas somente estaria garantido nos entes subnacionais se o FER efetivamente destinar a estes a parcela da receita perdida em virtude da reforma. Na mesma direção, o FNDR deveria cumprir a função que atualmente é atribuída à denominada guerra fiscal, ou seja, teria que garantir que os recursos repassados aos entes menos desenvolvidos fossem aplicados no

aperfeiçoamento da indústria local, tendo como resultado a redução das desigualdades regionais existentes no Brasil (GUIMARÃES, 2007, p.19).

A última proposta de reforma tributária analisada no âmbito desta pesquisa está incluída no Relatório Econômico do Brasil 2015 (OCDE, 2015, p.50), publicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Desde 2001, este é o sétimo relatório publicado sobre o Brasil pelo organismo internacional. O documento em questão inclui recomendações voltadas para diversas áreas, entre as quais: política macroeconômica, desempenho industrial e serviços públicos. Para fins desta pesquisa, somente foram analisadas as propostas atinentes ao aperfeiçoamento do sistema tributário nacional (SILVA; CAMPOS 2014, p.121; PAES, 2016 p.88).

Os apontamentos feitos no Relatório Econômico da OCDE abarcam tanto a melhoria da tributação quanto o controle dos gastos públicos. Pelo lado da receita, a proposta da OCDE inclui a unificação dos tributos indiretos; a redução de distorções atualmente existentes no imposto de renda; e o aumento da tributação sobre herança. Pelo lado da despesa, propôs-se alterar o sistema previdenciário e tornar o gasto público mais eficiente. A OCDE propõe unificar os atuais tributos indiretos cobrados pela União, os Estados e o Distrito Federal, criando um imposto sobre valor agregado de base ampla, que permite a utilização total do crédito fiscal. A proposta indica que essa unificação poderia ocorrer em duas etapas. Inicialmente, seriam consolidados os tributos indiretos da União e, logo após, os estaduais (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013, p.205).

A OCDE propõe ainda revisar duas práticas que, atualmente, diminuem a arrecadação do imposto de renda: a utilização de juros sobre capital próprio - JSCP e a criação de pessoas jurídicas para o pagamento de tributos. No primeiro caso, as empresas utilizam o JSCP para distribuir resultados aos acionistas e ou sócios e pagar menos IRPJ, tendo em vista que o valor distribuído a título de JSCP é dedutível da base de cálculo daquele tributo. A OCDE estimou que, se essa prática não fosse adotada no Brasil, o Tesouro arrecadaria receitas adicionais de 0.1% do PIB. No segundo caso, os prestadores de serviços com rendas maiores criam pessoas jurídicas para o pagamento de IRPJ, ao invés de IRPF. O documento elaborado pela OCDE ainda apoia o aumento da tributação sobre as heranças. De acordo com a proposta, o Brasil arrecada menos da metade do que a OCDE, em relação à tributação sobre a herança (SANTOS, 2013, p.44).

No que concerne ao ajuste das despesas públicas, as principais sugestões da OCDE são atinentes à previdência social. A proposta da OCDE é no sentido de desindexar o reajuste dos benefícios previdenciários e criar uma idade mínima para a aposentadoria. Quanto a tornar o gasto público mais eficiente, a OCDE indica que é necessário romper a atual rigidez fiscal e aprimorar os mecanismos de distribuição de renda (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013, p.207).

Cumpra observar, desde já, que a proposta da OCDE e as analisadas anteriormente concordam, pelo menos, em relação à necessidade de se revisar a tributação indireta no Brasil. Assim como Zockun *et al*, a proposta da OCDE é no

sentido de unificar tributos federais e estaduais que incidem sobre o consumo e a produção. A diferença entre essas duas propostas reside no fato de que Zockun *et al* propõem incluir o ISS nessa unificação, ponto que não foi tratado no documento da OCDE. Antes da consolidação total da tributação indireta, o organismo internacional aventa a possibilidade de se criar uma situação intermediária, em que somente os tributos federais seriam unificados em um primeiro momento. Nesse ponto, a proposta da OCDE se aproxima da PEC n.º 233. Em todos os casos, a recuperação dos créditos tributários é um consenso (SABBAG, 2020, p.152; ZOCKUN, 2007, p.101; MACHADO, 2021, p.84).

A proposta da OCDE também se aproxima da elaborada por Zockun *et al* (2007, p.38) na parte em que trata das despesas públicas. Ambas concordam que reforma previdenciária e melhoria do gasto público são pontos a serem considerados. Em contraponto, a proposta da OCDE inova ao tratar da tributação sobre o patrimônio, bem como propor ajustes pontuais no imposto sobre a renda. Estes dois pontos serão tratados já na subseção seguinte (AFONSO; SOARES; CASTRO, 2013, p.212).

No que concerne ao pacto federativo, a proposta da OCDE não diverge muito das antecedentes, haja vista que também propõe consolidar o ICMS e os tributos indiretos federais incidentes sobre o consumo. No entanto, ao contrário das demais propostas, a OCDE, inspirada no modelo de IVA utilizado pela União Europeia, entende que a reforma tributária pode ser realizada sem desrespeito ao pacto federativo. A OCDE propõe a unificação da tributação indireta em duas etapas: primeiro, os tributos federais, e, em seguida, o ICMS. De acordo com a proposta da OCDE, na segunda etapa, a unificação da legislação da tributação indireta em nível federal, como proposto por Zockun *et al* (2007, p.104) e na PEC n.º 233, não é obrigatória.

O organismo internacional propõe que a integração do ICMS se dê na forma de sobretaxas estaduais específicas, incidentes sobre a mesma base tributária. Esse é o modelo utilizado na União Europeia. No bloco econômico em questão, não há unificação do imposto sobre o valor agregado, mais, sim, a harmonização das legislações atinentes a tal imposto. A unificação não é possível em razão da soberania gozada pelos países que compõem o grupo (SARAIVA FILHO; VASQUES; GUIMARÃES, 2007, p.13; ELLIFFE, 2021, p.87).

No caso brasileiro, a harmonização de legislação do ICMS poderia ser uma forma de diminuir a guerra fiscal, sem desrespeito ao pacto federativo. Por esse motivo, entende-se que, entre as propostas analisadas, a da OCDE foi a única que, de fato, preocupou-se com a preservação da autonomia dos entes subnacionais. Por fim, no que toca ao equilíbrio entre receitas e despesas, como dito no início desta seção, a proposta da OCDE é similar à formulada por Zockun *et al*, especialmente na parte em que trata da redução das despesas públicas. Ambas as propostas salientam a necessidade de se reformar a previdência e as despesas de custeio. Em outra ponta, a proposta da OCDE se aproxima da PEC n.º 233, porque também

propõe criar um fundo para compensar eventuais perdas temporárias de receitas pelos entes subnacionais (SANTOS, 2013, p.51; ZOCKUN, 2007, p.101).

CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Considerando que a tributação é o preço pago pelo exercício dos direitos, ganha importância singular o debate acerca de como construir um sistema tributário que, ao mesmo tempo, seja justo, eficiente e simples, bem como respeite o pacto federativo e garanta que o Estado arrecade a quantidade de recursos necessários para prover os serviços públicos essenciais. Muitas vezes, a construção de um bom sistema tributário passa pela harmonização de princípios e diretrizes que caminham em direções opostas. Há o risco de, por exemplo, priorizar a eficiência e tornar a tributação injusta; ou privilegiar a simplicidade e acabar gerando um sistema tributário que prejudica a competitividade do país.

A Constituição Federal de 1988, em vários dispositivos, ofereceu as bases para o desenvolvimento e a implantação de um bom sistema tributário no Brasil. A dignidade da pessoa humana, a capacidade contributiva, a livre concorrência, a redução das desigualdades regionais e o pacto federativo são aspectos constitucionais balizadores desse sistema.

A despeito do direcionamento constitucional, o país desenvolveu um sistema tributário injusto, complexo e gerador de conflitos, o sistema tributário nacional onera mais a parcela da população menos favorecida. Além disso, a tributação, no país, afeta a tomada de decisão do mercado, bem como é de difícil entendimento e demasiadamente custosa. Ademais, o sistema tributário brasileiro fomenta a existência de contendas entre os entes da federação, bem como centraliza a arrecadação na União, tornando os entes subnacionais dependentes do governo central. Sendo assim, regressividade, cumulatividade, complexidade e guerra fiscal são alguns dos problemas da tributação no Brasil.

Diante desse cenário, as discussões atinentes à reforma tributária ganham singular relevo. Por isso, a presente pesquisa buscou avaliar se as propostas de reforma tributária tinham o condão de aperfeiçoar o sistema tributário nacional, bem como resolver problemas que atualmente o assolam. Para tanto, foram analisadas as propostas de reforma tributária elaboradas por Zockun et al, pelo Poder Executivo Federal, no caso a PEC n.º 233 e pela OCDE.

As propostas não buscaram tornar o sistema tributário nacional menos regressivo. Na proposta de Zockun et al, a regressividade é combatida somente pela utilização do imposto negativo. No âmbito da PEC n.º 233, a questão da justiça fiscal sequer foi tratada. A OCDE, por sua vez, propôs melhorias pontuais capazes de tornar o sistema tributário nacional menos injusto, mas ponderou que a transferência direta de renda também é uma ferramenta importante para diminuir as desigualdades sociais.

A partir dos resultados da presente pesquisa, recomenda-se que a reforma tributária no Brasil seja realizada em três etapas: 1ª - unificar os tributos federais

incidentes sobre a renda: IRPJ, IRRF, CSLL e contribuições sobre a folha de pagamento e a produção e o consumo: PIS, Cofins, IPI; 2ª - unificar os tributos estaduais e municipais incidentes sobre a produção e o consumo: ICMS e ISS; E 3ª - deslocar gradualmente o peso da tributação para o patrimônio e a renda, em detrimento da produção e do consumo.

Adicionalmente, faz-se pertinente reconhecer que não há como realizar a reforma tributária no país sem que seja realizada uma releitura do pacto federativo, de modo que seja dado maior foco à distribuição das receitas tributárias do que ao poder de instituir tributos. Além disso, a reforma tributária precisa ser acompanhada de uma revisão de gastos públicos, especialmente, os previdenciários, sob o risco de comprometer o equilíbrio fiscal.

Para finalizar, sugere-se que, em futuras pesquisas, sejam mapeados os obstáculos e avaliadas as vantagens e desvantagens de se deslocar a tributação no Brasil do consumo e da produção para a renda e o patrimônio. Em adição, considerando que em razão da crise política constantemente instalada no país - o tema reforma tributária ganhou novo ânimo, sugere-se que as novas propostas apresentadas ao Congresso Nacional sejam avaliadas com base nos princípios utilizados na presente pesquisa, de modo a garantir que as futuras alterações do sistema tributário nacional tornem a tributação no Brasil mais justa, simples e neutra.

REFERÊNCIAS.

AFONSO, José Roberto R. A economia política da Reforma Tributária: o caso brasileiro. In: Wilson Center Latin American Program, Washington, 2013.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Julia Morais; CASTRO, Kleber Pacheco de. Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro: Livro branco da tributação brasileira. Brasília, 2013.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 3ªed., revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Método, 2009.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Constitucional Descomplicado*. 20ª Ed. Editora Método, 2021.

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e Injustiça Social no Brasil. Revista Espaço Acadêmico, Minas Gerais, Ano XII, n 133, p. 69-78, jun, 2012. Disponível em <http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/view/14965> Acesso em: 22/05/2021.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª. Ed. Editora Saraiva, 2014.

BELTRÃO, Irapuã. Curso de direito tributário. 5ª Ed. Editora Atlas, 2014.



BRASIL, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988, Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, Acesso em: 22/05/2021.

BRASIL, PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO, 233/2008, Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954> Acesso em: 22/05/2021.

BRASIL, FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS. Disponível em: <<http://www.fipe.org.br/pt-br/institucional/quem-somos/>> Acesso em: 22/05/2021.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Reforma Tributária: Uma breve análise da PEC nº 233/2008. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/521942> Acesso em: 22/05/2021.

ELLIFFE, Craig. Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice (Cambridge Tax Law Series). Ed. Cambridge University Press. ISBN-10 : 1108485243, 2021.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Os privilégios Fiscais: Isenções e Incentivos Fiscais. Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos, Bauru, São Paulo, n 17, p. 237-258, abr/jun, 1997. Disponível em:<<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20844-20845-1-PB.pdf> > Acesso em: 22/05/2021.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Manual de Projeto de Pesquisa. Brasília: Processus, 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. Ed. Saraiva Jur, 16ª Ed. 2021.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado - 25ª Ed. Ed. Saraiva Jur. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 41ªEd. Editora Malheiros Editores em parceria com Juspodivm. 2021.

OLIVEIRA, Joana D'arc Vieira. Sistema Tributário Brasileiro: O impacto da carga tributária para a população de baixa renda e suas desigualdades. Brasília: IDP/CEPES, 2015. Disponível em: <<http://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/index.php/cadernovirtual/article/viewFile/1113/684>> Acesso em: 22/05/2021.

PAES, Nelson Leitão. Uma análise comparada do sistema tributário brasileiro em relação à América Latina. Revista Acta Scientiarum. Human and Social Sciences, Maringá, v.35, n.1, p.85-95, Jan-Jun, 2013. Disponível em: <<http://edueojs.uem.br/ojs/index.php/ActaSciHumanSocSci/article/viewFile/19734/pdf>> Acesso em: mar. 22/05/2021.

PINDYCK, Robert S.; RUBOENFIELD, Daniel L. Microeconomia. 6ª ed. Ed. Pearson Prentice hall. São Paulo: 2006.

PINTO, Paulo Alberto Macedo. A evolução do modelo tributação ICMS, fator de estímulo a guerra fiscal: uma abordagem descritiva e empírica. Maceió, 2011. Disponível em <http://www.feac.ufal.br/mestrado/economia/sites/default/files/dissertacoes/dissertacao-Paulo-Pinto.pdf>> Acesso em: 22/05/2021.

SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 12ª Ed. Editora Saraiva Jur, 2020.

SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos. Direito Tributário e Livre Concorrência. Rio Grande do Sul, UFRGS, 2013. Disponível em <http://www.cedit.pge.rs.gov.br/upload/20151117101153luiz_fernando_barboza_dos_santos_dissertacao_ufrgs2_015_f_inal.pdf> Acesso em : 22/05/2021.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco. IVA para o Brasil - contributos para a reforma da tributação do consumo. Ed. Fórum, 1º Ed. 2007

SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. Direito Tributário Comparado: Breve estudo comparado entre o ISS Brasileiro e o IVA lusitano. Revista CEJ, Brasília, Ano XVIII, n 62, p. 114- 121, jan/abr, 2014. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/1761/1820>> Acesso em: 22/05/2021.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto; FERREIRA, Jhonatan. *Equidade Fiscal: Impactos Distributivos da Tributação e Gasto Social no Brasil*. IPC -IG Working Paper n 115, Brasília, 2013, out. International Policy Centre for inclusive Growth. Disponível em <http://www.ipc-undp.org/pub/port/OP221PT_Equidade_Fiscal_Impactos_Distributivos_da_Tributacao_e_do_Gasto_Social_no_Brasil.pdf> Acesso em: 22/05/2021.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. *Princípio da livre concorrência em matéria tributária: Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal*. Revista Interesse Público, Belo Horizonte, n. 67, p. 205- 227, maio/jun. 2011.

SEBBA, Vanessa Stalleinkem. *O Dilema da Neutralidade Fiscal e os Direitos Humanos na Tributação*. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em:

<http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/VanessaStalleikemSebba.pdf > Acesso em: 22/05/2021.

SOUZA, Simone Rita Zibetti de Souza. *O papel e a função da hermenêutica principiológica*. Revista Direitos Fundamentais e Democracia, n4. Vol.1. Curitiba, 2008.

STIVAL, Juliane. *A exegese do Princípio da Neutralidade Fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária, na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal*. Revista Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n 91, ago, 2011.

VIOL, Andréa Lemgruber. *O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades*. Brasília: Editora da UNB, 2000. 82 p. Monografia premiada no V Prêmio Tesouro Nacional. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/vpremio/financas/2tefpVPTN/VIOL_Andrea.pdf> Acesso em: 22/05/2021.

YOSHIKI, Nakano. *O Brasil sob reforma*. Ed. FGV, 1º Ed. 2020.

ZOCKUN, Maria Helena *et al.* *Simplificando o Brasil: Propostas de reformas na relação econômica do governo com o setor privado*. Texto para Discussão n.º 3. São Paulo, FIPE: 2007.