

A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE FORTALECIMENTO DO PACTO FEDERATIVO

George Alex Lima de Souza

Resumo: A reforma tributária é tema de enorme complexidade. Quando o tema se apresenta, diversas preocupações o acompanham, como a disposição do pacto federativo. Este trabalho visa a jogar luz sobre o tema, demonstrando que a reforma do sistema tributário pode atingir a diversos objetivos, inclusive e principalmente, fortalecer o pacto federativo. O presente trabalho visa a identificar as deficiências do pacto federativo brasileiro, desenhar premissas que poderão nortear a formulação da proposta de reforma tributária e analisar os principais modelos de reforma em discussão à luz das premissas erigidas. Adicionalmente, o artigo objetiva demonstrar que, na discussão sobre reforma tributária, não há um único caminho. A viabilidade e redefinição do novo sistema tributário deverá reunir os aspectos positivos dos modelos construídos até agora, com uma ou outra adaptação.

Palavras-chave: Reforma tributária. Pacto Federativo. Premissas do novo Sistema. Análise das propostas.

Abstract: Tax reform is a subject of enormous complexity. When the theme presents itself, several concerns accompany it, such as the provision of the federative pact. This paper aims to shed light on the theme, demonstrating that the reform of the tax system can achieve several objectives, including and especially, strengthen the federative pact. This paper aims to identify the deficiencies of the Brazilian Federative Pact, to draw up assumptions that may guide the formulation of the tax reform proposal and to analyze the main reform models under discussion in light of the established premises. Additionally, the article aims to demonstrate that in the discussion about tax reform, there is not a single path. The feasibility and redefinition of the new tax system should bring together the positive aspects of the models constructed so far, with one or another adaptation.

Keywords: Tax reform. Federative Pact. Assumptions of the new System. Analysis of proposals.

1. INTRODUÇÃO

Os entes de nossa Federação possuem autonomia para legislar sobre diversos assuntos, dentre eles o direito tributário (art. 24, I da CRFB). Mais que isso, a Carta da República assegura a competência de cada ente para instituir impostos. À União compete instituir impostos sobre importação, exportação, renda, produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, propriedade territorial rural e grandes fortunas (art. 153). Aos Estados, por sua vez, a Carta Magna autoriza a instituição de impostos sobre a transmissão

causa mortis e doação - ITCMD, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços - ICMS, sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA (art. 155). E ainda, aos municípios a Lei Maior confere a prerrogativa de instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, sobre a transmissão *inter vivos* – ITIV e sobre serviços de qualquer natureza – ISS (art. 156).

Por esses dispositivos, União, Estados e Municípios dispõem da competência tributária, ou seja, da prerrogativa de criar os impostos que a Constituição lhes autoriza, para a consecução de suas políticas públicas e investimentos.

Quando a discussão de um novo sistema tributário ganha relevo, o enfraquecimento desta autonomia e o receio da redução da arrecadação surgem como óbices de difícil transposição.

Ao lado dessa legítima preocupação, é reconhecida a necessidade de se reduzir a quantidade de tributos e sua complexidade. Desse ponto de vista, é razoável pensar que uma reforma tributária possa resultar na mitigação da comentada competência tributária de alguns entes. Contudo, o rearranjo tributário não implica necessariamente a fragilização da autonomia financeira, vetor maior da independência, como será evidenciado mais adiante.

Este artigo visa a apresentar argumentos de modo a demonstrar que uma nova proposta para o sistema tributário pode, ao mesmo tempo, prestigiar a racionalidade, a simplicidade, a desoneração do consumo, o destravamento da economia, o que culmina por fortalecer o pacto federativo.

A metodologia se pauta pela revisão bibliográfica, análise de estudos acadêmicos e exame de dados de bases públicas.

2. FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

O Brasil optou pelo Federalismo como forma de Estado. Ao fazê-lo, definiu que suas organizações políticas (Estados e Municípios) possuiriam autonomia, mas se uniriam, visando à formação de uma organização mais ampla, um Estado Central.

Em que pese não disporem de autonomia plena, os entes federativos possuem competência tributária, que os confere a autonomia financeira, um “*pilar de sustentação da*

nova ordem pública federal”, nas palavras de Christian Waldhoff¹. O exercício da competência inclui tanto a instituição quanto a isenção de tributos, a que recorre o ente tributante como forma de atrair investimentos para seu território. O uso desmedido do poder isentivo traz como consequência a conhecida guerra fiscal, que abala sensivelmente o federalismo brasileiro.

Prefaciando a obra “Federalismo Fiscal Brasil-Alemanha”, o Ministro Gilmar Mendes² salienta que o tema do federalismo fiscal parece traduzir-se cada vez mais em conflitos entre os entes estatais e que “a guerra fiscal deve-se em larga escala aos defeitos no sistema de distribuição de recursos, que mantêm entes descentralizados em perpétua situação de dependência da União”.

É cediço que há outros conflitos que afetam o equilíbrio do sistema federativo de origem não tributária, como a distribuição dos *royalties* do petróleo. Todavia, este trabalho visa a destacar aqueles relacionados a aspectos tributários e a demonstrar como uma reforma tributária estruturante pode atenuar a distribuição de recursos fiscais, que trará aos entes subnacionais mais independência e lhes permitirá oferecerem adequada contraprestação estatal.

3. PROBLEMAS DO ATUAL MODELO FEDERATIVO FISCAL BRASILEIRO

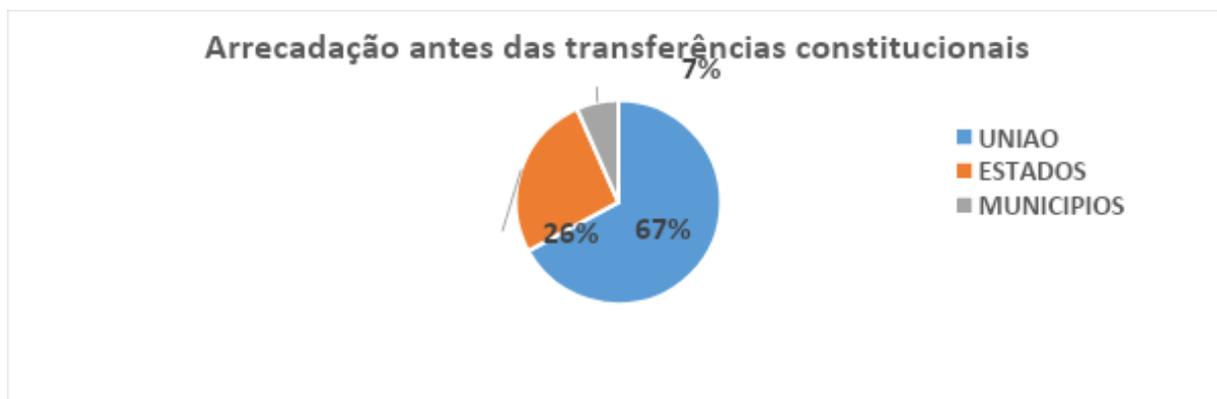
Na concepção atual do nosso federalismo, o município é o ente subnacional de figura fundamental, por ser o contato mais próximo entre o cidadão-contribuinte e o Estado. Inobstante essa característica, é o que detém menor capacidade de provimento de serviços públicos de qualidade, haja vista a maior concentração de recursos na União, as dificuldades de acesso aos repasses constitucionais e o impacto que as desonerações a níveis federal e estadual provocam em suas receitas.

3.1 CONCENTRAÇÃO DA ARRECADACÃO NO ENTE CENTRAL

¹ WALDHOFF, Christian. Federalismo Fiscal Alemão. In: CAMPOS, César Cunha; MENDES, Gilmar Ferreira (org.). **Federalismo fiscal Brasil-Alemanha**. V. 4. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2016. Pág. 147

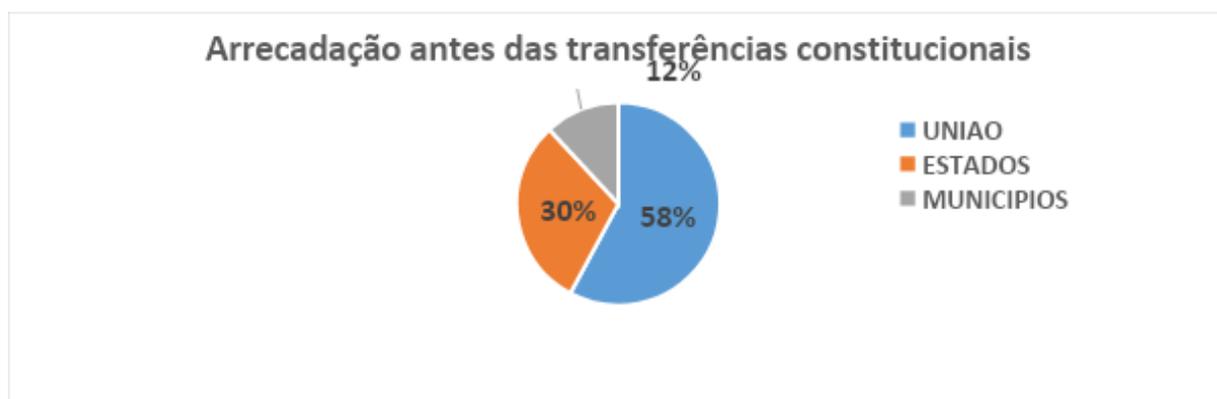
² MENDES, Gilmar Ferreira. Prefácio. In: CAMPOS, César Cunha; MENDES, Gilmar Ferreira (org.). **Federalismo fiscal Brasil-Alemanha**. V. 4. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2016. Pág. 9.

De acordo com dados divulgados pela Receita Federal, Tesouro Nacional e FNDE³, 67% da arrecadação é carreada para a União, enquanto que estados e municípios arrecadam 26% e 7%, respectivamente, conforme explicitado no gráfico a seguir:



Fonte: Receita Federal, Tesouro Nacional e FNDE

Após as transferências constitucionais, a concentração é atenuada, porém não alcança níveis que permitam a cada ente federado o cumprimento de seus misteres legais.



Fonte: Receita Federal, Tesouro Nacional e FNDE

³<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/2017-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-anteriores-capa>. Acesso em 12/03/2019

<https://www.fn.de.gov.br/component/k2/item/972-repasse-de-recursos-do-fundeb>. Acesso em 12/03/2019

<http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2600:1>. Acesso em 12/03/2019

Dados do IPEA⁴ afirmam que as transferências intergovernamentais de caráter legal ou constitucional representam 74% das receitas municipais, ultrapassando os 90% para 3.835 municípios. Os resultados apresentados também indicam que as transferências influenciam negativamente a arrecadação própria dos municípios, situação que reclama iniciativas que mitiguem essa dependência dos municípios à União e desconcentrem ainda mais a arrecadação.

Uma reforma tributária que almeje essas finalidades certamente contaria como apoio da maioria dos 5.570 prefeitos.

3.2 RESTRIÇÃO AOS FUNDOS CONSTITUCIONAIS

Como já mencionado, a Constituição da República fixa regras de repasse para mitigar os efeitos da referida concentração arrecadatória

Todavia, é preciso ressaltar que o mesmo texto constitucional autoriza que esse repasse não ocorra ou seja feito de forma mais restrita.

A regra, portanto, é a proibição de retenção da entrega de recursos a estados e municípios, como preconiza ao art. 160 caput da Carta Magna:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Inobstante, o parágrafo único abre espaço para que haja a retenção do repasse:

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

- I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;
- II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

Dessa feita, se o ente a quem se destina o recurso tiver débitos com o ente repassante, por exemplo, município que deva contribuição social à União, poderá ter seu repasse compensado ou retido.

⁴ http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7458

Além disso, pela conjugação do art. 198, §2º, incisos II e II, percebe-se que a autonomia de que dispõe o ente subnacional (estado ou município) é mitigada pela imposição de aplicação mínima em serviços públicos de saúde.

Há ainda outra possibilidade de retenção dos repasses dos fundos constitucionais. Recentemente foi sancionada a Lei 13.485/2017, que dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional e sobre a revisão da dívida previdenciária dos municípios.

O art. 3º do referido diploma legal autoriza a retenção de FPE e FPM a obrigações tributárias tenham sido parceladas e não adimplidas:

Art. 3º A adesão aos parcelamentos de que trata o art. 1º desta Lei implica a autorização, pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, para a retenção, no FPE ou no FPM, e o repasse à União do valor correspondente às obrigações tributárias correntes dos meses anteriores ao do recebimento do respectivo Fundo de Participação, no caso de não pagamento no vencimento.

Dessa forma, os recursos que estão concentrados na União ou nos estados e são transmitidos aos demais entes subnacionais por meio do FPE e FPM estão sujeitos a iniciativas legais ou constitucionais, que restringem seu acesso e que mitigam, portanto, a autonomia financeira de estados e municípios.

É forçoso concluir, diante desse cenário, que atualmente a autonomia de estados e municípios já se encontra mitigada, em razão do atual desenho de nossa federação. Seria possível, contudo, a adoção de medidas que tornassem os municípios e estados mais autônomos, a ponto de precisarem cada vez menos de repasses constitucionais. Tais medidas poderiam estar no bojo de uma reforma tributária que prestigiasse o incremento da atividade econômica a fim de permitir aos entes subnacionais independência dos fundos constitucionais.

3.3 DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As desonerações tributárias, expressão da autonomia legislativa dos entes federativos, são outro nó que afeta a relação entre a União e os entes subnacionais.

Em que pese a Constituição sabiamente ter vedado a concessão de isenção heterônoma (art. 151, III), comumente a desoneração promovida por determinado ente pode

impactar nas receitas tributárias de ente diverso. Isso se dá pela instituição das desonerações, por exemplo do IPI, que alteram o repasse tanto do FPE quanto do FPM, ou do ICMS, que impõem dura redução de receitas a municípios.

Independentemente do resultado a que visem, as desonerações trazem consigo um aumento da complexidade tributária, estabelecendo exceções que dificultam a fiscalização e o cumprimento da legislação, sem olvidar resultarem em expressivas renúncias tributárias. Para se ter ideia do vulto, apenas as desonerações instituídas entre 2011 e 2015 (mas que tem reflexos até 2018), no âmbito da União, importaram quase de 500 bilhões de reais de renúncia, conforme planilha a seguir, elaborada a partir de dados publicados no site da Receita Federal⁵.

Desonerações instituídas pelos governos (2010 a 2015)

em milhões R\$

Desonerações Instituída (POR ANO)		DISTRIBUIÇÃO DAS DESONERAÇÕES AO LONGO DOS ANOS									
Ano	Valor	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
2010	18.940	2.509	5.780	1.727	2.607	2.954	2.106	1.257			
2011	75.740		2.989	29.398	12.010	13.628	8.583	9.132			
2012	167.397			15.413	47.091	52.358	27.758	24.777			
2013	95.181				14.593	32.916	24.687	22.985			
2014	92.698					2.550	40.039	23.771	26.338		
2015	40.234						5.412	8.849	10.888	15.085	
TOTAL POR ANO		2.509	8.769	46.538	76.301	104.406	108.585	90.771	37.226	15.085	
TOTAL ACUMULADO		2.509	11.278	57.816	134.117	238.523	347.108	437.879	475.105	490.190	

Ocorre que as desonerações tributárias, notadamente havidas no IPI, ocasionaram redução nos repasses constitucionais, o que reclamaram a reação de estados e municípios. O tema, por obvio, chegou ao STF.

⁵<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/desoneracoes-instituidas/desoneracoes-instituidas-capa>. Acesso em 10.10.2018.

Na análise do RE 572762 / SC, que teve sua Repercussão Geral reconhecida, o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, considerou não ser lícito ao estado postergar o repasse de parcela do ICMS que seria devida aos municípios em razão de terem concedido benefícios ou incentivos fiscais a empresas e particulares.

Naquele julgado o estado sagrou-se vencedor, mas o caso não se aplica automaticamente a outras reduções de repasse decorrente de desonerações. Os estados ficam à mercê de provimento judicial para não verem minguar sua receita diante de desonerações estatais, notadamente ICMS, o mesmo valendo para os entes subnacionais em razão de renúncia sobre IR e IPI. Essa insegurança jurídica compromete também o pacto federativo e deveria estar na mira de eventual reforma tributária.

Importante lembrar que além das mencionadas desonerações, há outros fatores que agravam a situação de estados e municípios, como redução da atividade econômica, que provoca retração na arrecadação de tributos⁶, e a guerra fiscal, de que se falará a seguir.

3.4 GUERRA FISCAL

A guerra fiscal se traduz numa forma perversa de manejo da competência tributária.

Inobstante os municípios sofrerem as consequências de embates provocados por municípios que disputam arrecadação do ISS, é no ICMS que o problema atinge níveis preocupantes.

Pela competência tributária outorgada pela Constituição da República Federativa do Brasil, cada estado produz sua lei para disciplinar o ICMS. O convívio nem sempre harmonioso de 27 legislações estaduais dá ensejo à guerra fiscal, que acirra a desigual relação entre os estados.

Através da concessão de isenções, nem sempre por meio de leis específicas como manda o texto constitucional (art. 150 §6º), o ente tributante renuncia ao recebimento de tributos como forma de atrair negócios para seus territórios. Como consequência dessa iniciativa,

⁶<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2015/dezembro2015/analise-mensal-dez-2015.pdf> (pag. 16)

compromete sua própria arrecadação e a daquele a quem está constitucionalmente obrigado a repartir a receita.

A guerra fiscal se tornou um jogo de perde-perde, onde um ente federativo duela com outro para conseguir atrair negócios ou investimentos, renunciando parte de sua arrecadação, pela redução de alíquota ICMS ou ISS, apostando no crescimento econômico advindo da instalação de novos negócios na região. Nas palavras de Ricardo Varsano⁷:

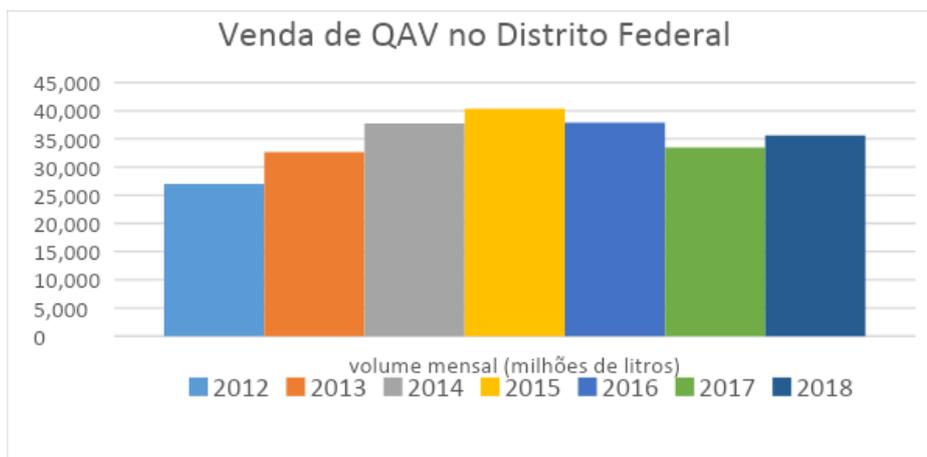
A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde.

Há casos em que renúncia fiscal pode significar incremento de atividade econômica. Em abril de 2013, o governo do Distrito Federal promoveu a redução da alíquota do ICMS sobre QAV – querosene de aviação, de 25 para 12%.

A posição geográfica da capital federal favoreceu sua transformação em um hub⁸, concentrando inúmeras novas operações diárias, o que certamente dinamizou a economia. Essa medida refletiu aumento do volume de combustível vendido, que chegou a 140% em relação ao ano anterior à sua implementação (2012), demonstrando que a atividade econômica foi positivamente impactada. Esta informação se comprova pelo gráfico a seguir elaborado a partir de dados obtidos juntos à Secretaria de Fazenda do Distrito Federal:

⁷ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde, disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/issue/view/12>. Acesso em 09.03.2019

⁸ Na aviação, hub significa aeroporto concentrador: http://www2.anac.gov.br/anacpedia/por_esp/tr285.htm



Não se pode afirmar, *a priori*, que a medida isentiva promovida pelo Distrito Federal atingiu completamente seus propósitos. Em que pese o incremento econômico, advindo da reestruturação de negócios da aviação, seria preciso avaliar se esse novo movimento foi capaz de equilibrar as receitas tributárias. Pelos números apresentados, o maior nível de venda foi de 140%, mas a renúncia foi de mais de 50%. Portanto, analisando friamente esse dado, outros setores da economia no Distrito Federal precisaria atingir ou superar a tributação anterior, algo de extrema complexidade e que nem sempre é avaliado pelo ente que promove as renúncias fiscais.

O caso do Distrito Federal é *sui generis*. Sua posição geográfica favoreceu a concentração de voos. O ente federado apenas deu mais um estímulo a que esse movimento ocorresse, trazendo ganhos para a economia local.

Para vencer as batalhas geradas dentro das Guerras Fiscais, nem sempre as medidas desonerativas são bem avaliadas. Sobre o tema, Varsano⁹ faz interessante análise:

Considerando-se empresas voltadas para o mercado interno, estimular a realocação de um empreendimento situado em outro estado é também, do ponto de vista nacional, desperdício de recursos. Troca-se bem público por lucro adicional, desnecessário para assegurar a existência do estabelecimento no país; ou, pior, admitindo-se que a localização original tenha sido corretamente escolhida, os recursos públicos renunciados são, em parte, consumidos pela ineficiência alocativa provocada por uma localização que não é a melhor.

⁹ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/issue/view/12>.

Além da ineficiência alocativa mencionada, a guerra fiscal possui outro aspecto negativo: mascara a necessidade de investimentos em infraestrutura, cuja ausência piora substancialmente a competitividade brasileira. Estudo publicado pelo IMD - Internacional Institute for Management Development, com sede na Suíça, em parceria com a Fundação Dom Cabral (FDC)¹⁰ aponta que o Brasil ocupa o 60º lugar dentre os 63 países avaliados em quatro fatores de competitividade: performance econômica, eficiência de governo, eficiência empresarial e infraestrutura. O estudo aponta ainda que a redução de investimento em infraestrutura de transportes no Brasil, que apresentou resultado negativo no período entre 2010 e 2018.

Essa redução de investimento, aponta o Banco Mundial¹¹, decorre da crise fiscal por que passa o setor público. Essa deficiência de investimento público poderia ser compensada por investimentos privados, mas a insegurança jurídica somada à imprevisibilidade regulatória e a *estrutura tributária* impedem que o Brasil atraia novos investimento e atinja o nível necessário de modernização da infraestrutura.

Portanto, a tributação precisa deixar de servir de muletas para a ineficiência da infraestrutura nacional (ou de qualquer outro segmento da economia). A guerra fiscal, que os entes escolheram como alternativa a atrair investimentos, não é sustentável e apenas posterga o problema, na medida em que a condição competitiva perdura enquanto a renúncia tributária existir. As renúncias corroem as finanças estatais e tornam o sistema mais injusto e mais complexo. A complexidade tributária, por sua vez, afasta os investimentos e compromete a arrecadação fechando um perigoso círculo vicioso

4. DA REPARTIÇÃO DE RECEITAS

A Constituição Federal trata com especial relevo o tema da repartição de receitas, prova disso é que a União pode intervir no Estado ou no Distrito Federal caso algum deles deixe de entregar aos municípios as receitas tributárias fixadas pela Lei Maior (art. 34, V, b).

¹⁰ Sem as reformas necessárias, Brasil se mantém entre os países menos competitivos do mundo. Disponível em: https://www.fdc.org.br/conhecimento-site/nucleos-de-pesquisa-site/Materiais/Relat%C3%B3rio_Analise_Competitividade_2018_FDC_IMD.pdf (pag. 10)

¹¹ Banco Mundial. Notas de políticas públicas - Por um ajuste justo com crescimento compartilhado. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/brief/brazil-policy-notes>.

A forma de repartição das receitas está disciplinada nos artigos 157 a 160 da CRFB e se constitui na distribuição de tributos alocados nos Fundos Constitucionais FPE e FPM.

Por meio desse rateio, o constituinte originário se preocupou em harmonizar a federação. Por sua vez, o Parlamento não teve o mesmo zelo ao permitir a criação de inúmeros municípios que fez reduzir o quinhão do FPM destinado a cada município, como ensina o economista Eduardo Giannetti¹²:

O Brasil cometeu uma enorme extravagância na criação de 1.179 novos municípios da Constituição de 1988 para cá. Além da geração de máquinas burocráticas com custos enormes e sem atividade-fim, eles ficaram sem uma realidade financeira.

Gianetti avança e pontua que além da quantidade de municípios criados, que atualmente somam 5570, há ainda problemas de falta de recursos e de gestão: “Hoje, há uma situação em Brasília, que decreta planos espetaculares e bem resolvidos no papel, mas que não são reais nos municípios pela falta de recursos e capacitação”.

Portanto, a distribuição de recursos a partir dos fundos constitucionais já não representam a mesma satisfação das necessidades municipais de quando foram instituídos.

Os professores Geraldo Biasoto Junior e José Roberto Afonso¹³ ratificam essa posição:

Na questão das transferências de recursos entre níveis de governo, os Fundos de Participações (FPE e FPM) já cumpriram seu papel. Os novos instrumentos de transferência [Fundef/Fundeb], o piso de atenção básica do Ministério da Saúde (PAB) trouxeram lógicas mais aderentes às responsabilidades sobre a prestação de serviços. Mas é necessário ir além e focar a questão da relação entre estado e município, com critérios de eficiência e políticas regionalmente concertadas. O velho truque de criar município simplesmente para abocanhar recursos do FPM é inaceitável para um quadro de desenvolvimento institucional a que chegou o Brasil.

¹²<http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>

¹³ BIASOTO JUNIOR, Geraldo e AFONSO, José Roberto. Federalismo fiscal brasileiro em âmbito econômico. In: CAMPOS, César Cunha; MENDES, Gilmar Ferreira (org.). **Federalismo fiscal Brasil-Alemanha**. V. 4. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2016. Pag. 51

Dessa forma, seria necessário ou incrementar tais receitas ou identificar meios de permitir aos municípios dependerem menos dos repasses constitucionais, já que, nas palavras de Gianetti: "viver de mesadas constitucionais é a receita para a má utilização de recursos".

5. O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A burocracia é a marca do sistema tributário brasileiro. A infindável lista de classificação de mercadorias do IPI, a disputa entre estados e municípios para classificar determinado fato como mercadoria ou serviço, as sofridas tentativas de se tributar as tecnologias disruptivas, a exemplo de *uber*, *spotify* e *airbnb*, são poucos exemplos de como nossas obrigações tributárias são complicadas, como atormentam os contribuintes e como suscitam longos litígios administrativos e judiciais.

Sem qualquer receio, podemos resumir que o sistema tributário brasileiro é complexo, injusto, sem transparência e ineficiente.

5.1 SISTEMA COMPLEXO

Estudo publicado pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, aponta que, desde a Constituição Federal até 2018 foram editadas mais de 390 mil normas tributárias¹⁴.

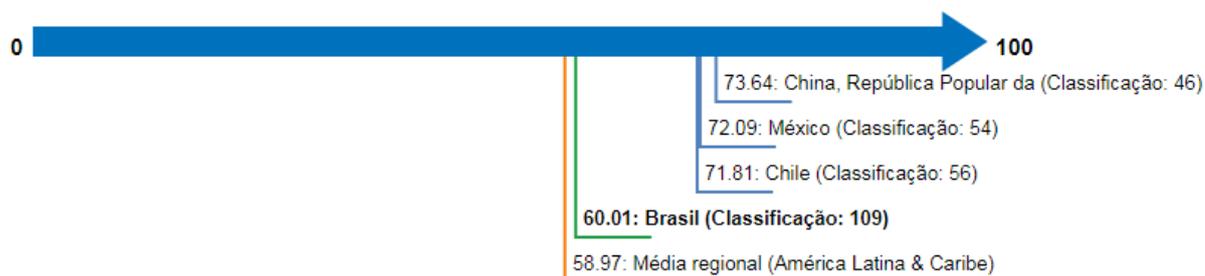
São emendas constitucionais, leis, decretos, instruções normativas, portarias, enfim uma infinidade de atos que trazem complexidade ao sistema e demandam enorme esforço dos contribuintes para cumprirem suas obrigações tributárias. Segundo relatório do Banco Mundial de 31 de outubro de 2017, as empresas empregam cerca de 1958 horas por ano para cumprir todas as regras do Fisco. Esse é um dos fatores que colocam o Brasil na posição 109¹⁵ em uma relação de 190 países listados pelo Banco Mundial, quando se avalia o grau de facilidade para se fazer negócios, conforme ilustração¹⁶ a seguir.

¹⁴<https://ibpt.com.br/noticia/2683/Quantidade-de-NORMAS-EDITADAS-NO-BRASIL-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988>

¹⁵ <http://portugues.doingbusiness.org/pt/rankings>

¹⁶ <http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil>

Pontuação na Facilidade de Fazer Negócios do Doing Business 2019



Em que pese o tema da complexidade ser tão claro que não mereça maiores explicações, é importante destacar que a dificuldade em se cumprir a norma é tão grande que até as próprias autoridades tributárias têm dificuldade de aplicá-las.

Não raras as vezes, os auditores-fiscais da Receita Federal precisam se socorrer do Órgão Central, de onde são emanados muitos dos atos infralegais, para requerer esclarecimento sobre a aplicação da norma. São as chamadas soluções de consulta interna – SCI. O retrato de como o sistema tributário pode ser cruel com quem cumpre as obrigações e com quem exija seu cumprimento. Reforça essa tese a previsão no artigo 316, §1º, do Código Penal¹⁷ que preconiza que cobrar um tributo que sabia ou devia saber indevido é crime, passível de multa e pena de reclusão de 3 a 8 anos.

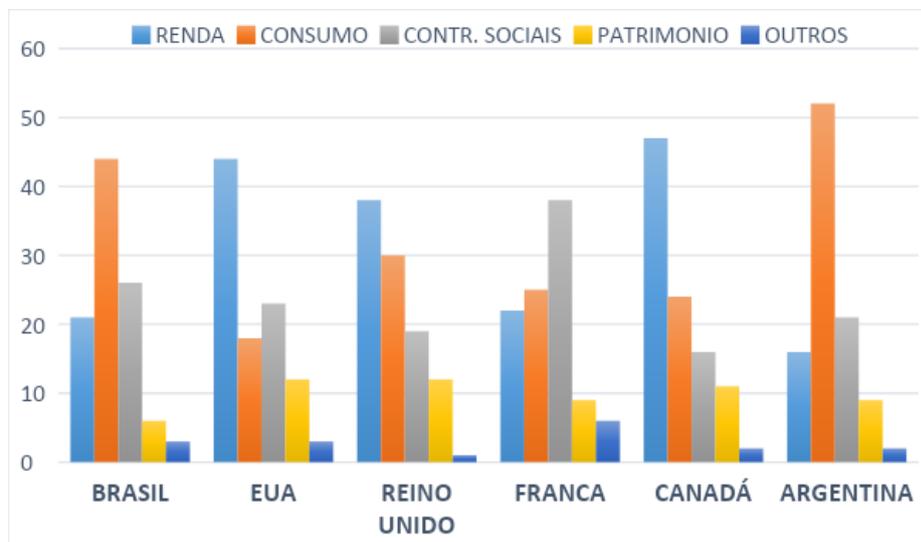
Portanto, se a complexidade é nociva a contribuintes, que tem imensa dificuldade em cumprir suas obrigações tributárias, representam também um risco a quem aplica a legislação tributária, já que os auditores “devem saber” da existência de cada ato produzido e são mais de 1,92 normas tributárias editadas por hora, por dia útil¹⁸.

5.2 SISTEMA INJUSTO

¹⁷ Art. 316 [...] § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:
Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

¹⁸<https://ibpt.com.br/noticia/2683/Quantidade-de-NORMAS-EDITADAS-NO-BRASIL-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988>

Pelo gráfico a seguir, é possível perceber que o Brasil tributa pesadamente o consumo em detrimento de outras bases, como patrimônio e renda:



Fonte: OCDE 2013

Economias mais maduras optam por tributar mais brandamente o consumo. EUA com 18%, Reino Unido com 25% e França com 30%. No Brasil, 44% dos tributos arrecadados se concentram no consumo. A Argentina supera e tributa aquilo que é consumido pelos seus nacionais em cerca de 52%.

A opção de tributar mais acidamente o consumo tem um efeito devastador. Nas palavras de Geraldo Biasoto Junior e Jose Roberto Afonso¹⁹:

Num processo de decisão por investimentos, o empresário está avaliando se ele faz uma planta produtiva nova ou não; o investidor internacional, que está decidindo por uma planta nova no Brasil ou México, ou em outro país, como nos Estados Unidos, olha para o processo econômico interno, avalia os preços mais importantes para sua estrutura e avalia, também a capacidade de o estado atuar como mediador de conflitos. Esse investidor observa o preço do combustível, do transporte ou da energia elétrica, por exemplo. Ou, ainda quais as condições de infraestrutura aeroportuária e portuária.

E arrematam os autores:

Por isso, a incerteza que um empreendedor tem, hoje, no Brasil, é dos níveis mais elevados do mundo, o que explica porque uma economia que tem crédito, consumo, gasto governamental, está absolutamente parada e num processo de redução de seu movimento [...].

¹⁹ BIASOTO JUNIOR, Geraldo e AFONSO, José Roberto. Ob. Cit. Pag. 46.

Eliminando os efeitos nefastos da falta de infraestrutura já comentados anteriormente, é de se ressaltar que a tributação calcada fortemente sobre o consumo provoca elevada e indesejada elevação no preço final de insumos importantes e que servem de base em uma análise preliminar de decisão de onde investir.

Além do prejuízo mencionado, a tributação sobre o consumo produz outro mal inarredável. Ela provoca o fenômeno da regressividade²⁰, que ocorre quando se tributa mais as pessoas com menor capacidade de contribuir. A tributação sobre o consumo, portanto, não é sentida da mesma forma por todos os contribuintes. Quanto maior a renda, menor o peso da tributação (carga tributária) sobre o consumo.

O gráfico a seguir revela o quanto a tributação sobre consumo atinge a receita de determinado contribuinte. Comparou-se um contribuinte que aufera 30 salários mínimos e um outro com renda de 2 salários mínimos e se concluiu que este suporta uma carga tributária 66% maior que aquele.

Quando se quantifica as despesas de quem aufera renda de até 2 salários mínimos (R\$ 1.908,00) percebe-se que cerca de R\$ 568,05 são pagos sobre a forma de tributos sobre o consumo, o que representa aproximadamente 29,77%.

O contribuinte com renda de 30 salários mínimos (R\$ 28.620,00) transfere ao Estado cerca de R\$ 3.955,55 sob a forma de tributo sobre o consumo, o que representa cerca de 17,89% dos seus rendimentos.

²⁰ SEVEGNANI, Joacir. O modelo regressivo de tributação no Brasil. Disponível em:
<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-modelo-regressivo-de-tributa%C3%A7%C3%A3o-no-brasil>

BASES TRIBUT	DESCRIÇÃO	REF	RENDA ATÉ 30 SALÁRIOS MÍNIMOS			RENDA ATÉ 2 SALÁRIOS MÍNIMOS		
			CARGA TRIBUTARIA	28.620,00	QUANTO DE TRIBUTADO?	CARGA TRIBUTARIA	1.908,00	QUANTO DE TRIBUTADO?
CONSUMO	MERCADO		35,00%	1.000,00	350,00	28,00%	650,00	182,00
	ENERGIA	9	39,25%	300,00	117,75	39,25%	50,00	19,63
	COMBUSTIVEL	6	53,00%	1.000,00	530,00	53,00%	296,28	157,03
	MORADIA	8	28,00%	2.500,00	700,00	28,00%	680,00	190,40
	TELEFONIA	9	28,65%	150,00	42,98	28,65%	30,00	8,60
	EMPREGADA	7	23,00%	1.200,00	276,00			
	TV POR ASSINAT	6	46,00%	150,00	69,00			
	RESTAURANTE	3	32,31%	1.000,00	323,10			
	VIAGEM	6	22,00%	700,00	154,00			
	PLANO SAUDE	1	26,68%	835,20	222,83			
	EDUCAÇÃO	2	21,87%	1.500,00	328,05			
	VESTUARIO	4	34,67%	200,00	69,34	34,67%	30,00	10,40
VEICULO (AQU. MANUT)	5	51,50%	1.500,00	772,50				
TOTAIS				22.110,45	3.955,55		1.908,00	568,05



Elaboração própria. Fonte: internet²¹

Dessa forma, resta demonstrada a regressividade da tributação brasileira, que prestigia a tributação sobre o consumo em detrimento de outras bases tributárias como patrimônio e renda. Quem menos poderia pagar é quem mais contribui percentualmente. A tributação de quem ganha até 2 salários mínimo é cerca de 66% maior que quem aufer mensalmente 30 salários mínimos.

No Brasil o consumo é tributado por todos os entes. Quando se traduz em números, é possível perceber o peso da tributação sobre o consumo possui. A planilha a seguir foi construída a partir de informações publicadas no site da Receita Federal e complementada com dados municipais.

²¹ <http://www.abramge.com.br/portal/index.php/pt-BR/noticias-do-setor/208-a-carga-tributaria-sobre-os-planos-de-saude>
<https://www.otempo.com.br/capa/economia/carga-tribut%C3%A1ria-sobre-sa%C3%BAde-e-educa%C3%A7%C3%A3o-supera-a-de-bancos-1.915424>
<https://ibpt.com.br/noticia/2573/Consumidores-pagam-mais-de-54-em-tributos-nos-produtos-da-Pascoa-segundo-levantamento-do-IBPT>
http://www.quantocustaobrasil.com.br/downloads/impostos_quantocustaobrasil.pdf
<https://www.icarros.com.br/noticias/geral/imposto-sobre-carros-no-brasil-e-maior-do-mundo,-diz-anfavea/20463.html>
<http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/veja-o-quanto-voce-paga-de-imposto-1-14466-115735.shtml>
http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1032:catid=28&Itemid=23
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>

ARRECAÇÃO NACIONAL EM NUMEROS

PIB (2017)

6.559.900.000.000,00

ANO REFERÊNCIA: 2017

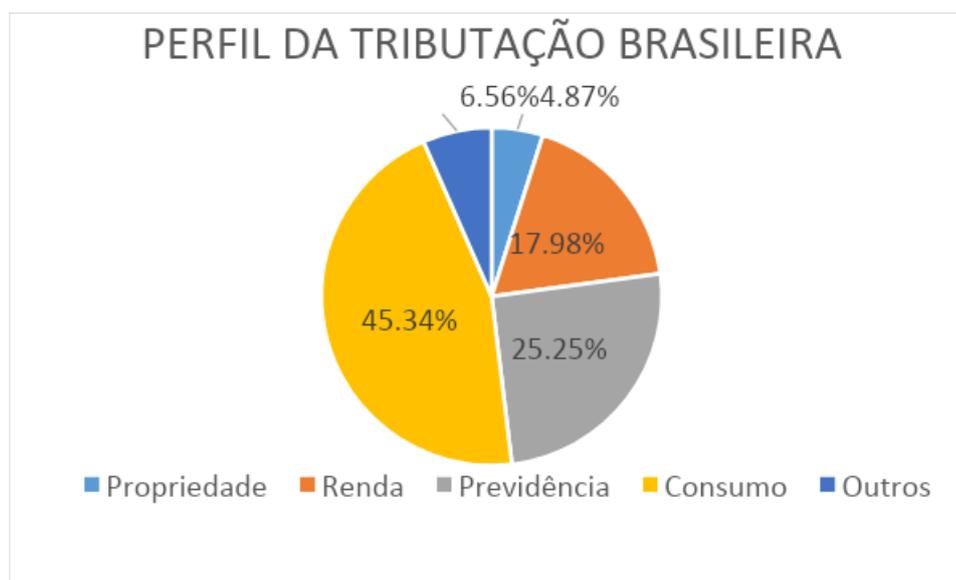
BASES TRIBUTÁRIAS	ENTE FEDERADO	TRIBUTOS	SISTEMA ATUAL			
			VALORES (R\$)	% ARREC. TOTAL	% PIB	
CONSUMO	UNIÃO	CIDE-COMB.	5.790.000.000	907.158.795.631	45,34%	13,83%
		COFINS	218.858.000.000			
		IS/ IMPORT.	32.525.000.000			
		I.P.I-TOTAL	48.474.000.000			
		PIS/PASEP	58.476.000.000			
		IOF	34.543.000.000			
	ESTADOS	ICMS	445.727.672.431			
MUNICIPIOS	ISS*	62.765.123.200				
PREVIDÊNCIA	UNIÃO	CSLL	69.248.000.000	505.228.000.000	25,25%	7,70%
		PSS/ CONTR. PLANO SEG SERVIDOR	33.804.000.000			
		RECEITA PREVIDENCIÁRIA	402.176.000.000			
RENDA	UNIÃO	I. RENDA TOTAL	359.698.000.000	17,98%	5,48%	
PROPRIEDADE	UNIÃO	ITR	1.370.000.000	97.404.517.063	4,87%	1,48%
	ESTADOS	IPVA	40.864.970.519			
		ITCMD	7.413.474.544			
	MUNICIPIOS	IPTU *	38.204.857.600			
		ITBI *	9.551.214.400			
OUTRAS RECEITAS	UNIÃO	OUTRAS ADM. PELA RFB	40.502.000.000,00	94.427.545.752	4,72%	1,44%
	ESTADOS	TAXAS	12.810.400.448,35			
		OUTROS	19.283.798.103,65			
	MUNICIPIOS	TAXAS	9.551.214.400,00			
		OUTROS	12.280.132.800,00			
REC. RFB. ADM POR OUTROS ÓRGÃOS			36.945.000.000,00		1,84%	0,56%
TOTAL (UNIÃO E ESTADOS)			2.000.861.858.446	2.000.861.858.446		
CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL			30,50%	30,50%		

PIB. <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2013-agencia-de-noticias/releases/20166-pib-avanca-1-0-em-2017-e-fecha-ano-em-r-6-6-trilhoes.html>

Receita total dos municípios, considerando carga tributária de 2,08% do PIB: R\$ 136.445.920.000,00. Fonte: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga->

* IPTU, ISS e ITIV correspondem a 28%, 46% e 7% da receita total dos municípios. Fonte: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu_no_brasil_um_diagnostico_abrangente_0.pdf

Pela opção do legislador, observamos que a arrecadação dos mais de 2 trilhões de reais é assim distribuída:



Traduzindo, quase metade de tudo o que se arrecada está concentrado no consumo, o que se traduz em verdadeiro desestímulo à aquisição de bens e serviços. Isso explica, em parte, o gasto aproximado de 69 bilhões de reais (18,263 bilhões de dólares) que brasileiros fizeram no exterior²² que, como vimos, tributam mais moderadamente o consumo.

Importante destacar que a União tributa tão pesadamente o consumo quanto todos os estados juntos. Dos mais de 896 bilhões tributados pelos três entes (planilha anterior), quase 400 bilhões se referem a tributos federais sobre o consumo. Esse valor representa aproximadamente 20% da arrecadação nacional e produz forte pressão sobre os preços dos produtos, somados aos 445 bilhões do ICMS, aproximadamente, 22% da arrecadação nacional e o ISS participando com 3,1% da tributação nacional.

²²<https://veja.abril.com.br/economia/gasto-de-brasileiros-no-exterior-caem-388-em-2018-diz-banco-central>. Acesso em 17/03/2019

Se compararmos a carga tributária praticada pelo Brasil com a praticada por outros países membros da OCDE, percebe-se que nosso país ocupa posição intermediária entre o Chile (20,2%) e Dinamarca (48,6%). É o que se observa do gráfico a seguir:



Apesar do Brasil não possuir uma carga tributária tão elevada, se comparada aos membros da OCDE, há maior sensação de peso dos tributos, haja vista a opção do sistema tributário brasileiro estar fortemente sedimentado sobre o consumo. A injustiça fiscal se agrava quando se compara a contraprestação estatal promovida por países de economias mais maduras em relação aos serviços públicos oferecidos pelo Brasil.

5.3 SISTEMA SEM TRANSPARÊNCIA

É extremamente difícil afirmar com certeza qual carga tributária se paga sobre os produtos que são consumidos no Brasil.

Para exemplificar a afirmação, tem-se a seguir dois comprovantes fiscais de refeição, um emitido em Lisboa/Portugal, onde há um único imposto sobre consumo, o IVA – imposto sobre valor agregado, e outro emitido em Brasília/Distrito Federal.

Restaurante [redacted] da.
F:500618011
Iao DC 17003/3479
esaCave 150
a:2017-05-30 Hora:21:51

Artigo	IV	Total
Pastel Bacalh	13	€ 2.50
Alto Assadoip	13	€ 19.60
1/2Couvada B.	13	€ 18.60
1/2 Agua	13	€ 2.80
Alvarinho Palacio Brej	23	€ 28.50
Baba Camelo	13	€ 3.40
Cafe	13	€ 1.20
Total		€ 76.60

Base	IVA	Total
€ 42.57	€ 5.53	€ 48.10
€ 23.17	€ 5.33	€ 28.50
€ 65.74	€ 10.86	€ 76.60

produtos adquiridos foram colocados
disposição do cliente a 2017-05-30
documento nao serve de factura
kKe-Processado por programa

0001-06 Lisboa Rest. e Comercio
ZADO EM SERVIR BEBIDA
ORA [redacted] ASA SUL BRASILIA-DF
Fone: [redacted] E.E.: [redacted]

nto Auxiliar de Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica

Descrição	Qtde	Un	Valor unit	Valor total
70 ANTARTICA ORIGINAL 600ML	2	Unidad X	13,00	26,00
04 BIFE DE CHORIZO	1	Unidad X	48,00	48,00
20 CAESAR SALAD ACOMPANHAMENTO	1	Unidad X C.	0,01	0,01
22 FAROFA DE OVOS ACOMPANHAMENTO	1	UND X	0,01	0,01
COUVERT	1	Unidad X	7,00	7,00
ORJETA	1	Unidad X	7,40	7,40
l de Itens				006
l Rs				88,42
AGAMENTO				VALOR PAGO RS
debito				88,42

Consulte pela Chave de Acesso em
<http://www.fazenda.df.gov.br/nfce/consulta>
130 6333 2800 0106 6500 1000 0184 7510 0039 3991

QR CODE

CONSUMIDOR - [redacted]
NFC-e nº 000018475 Série 001
16/01/2019 22:53:36
Protocolo de Autorização:

Rs 22,78 Fed. Rs 0,00 Est e Rs 0,00 Mun. Fonte: IBPT/
enpresonetro.com.br D529CB

No primeiro, é possível perceber, com clareza, que sobre o total do consumo (65,74 euros), 10,86 euros se referem ao tributo sobre consumo, uma alíquota por fora de 16,52%.

Na segunda imagem, do total da conta (R\$ 88,42) 22,78 reais se referem a *aproximadamente* o valor incorrido com tributos federais. O advérbio destacado já anuncia uma imprecisão que é própria da falta de transparência.

É de se observar que não há valor informado para o *quantum* devido de tributos estaduais ou municipais, apesar da exigência contida no art. 1º da Lei 12.741/2012²³, outro fato que denuncia a falta de transparência com o contribuinte.

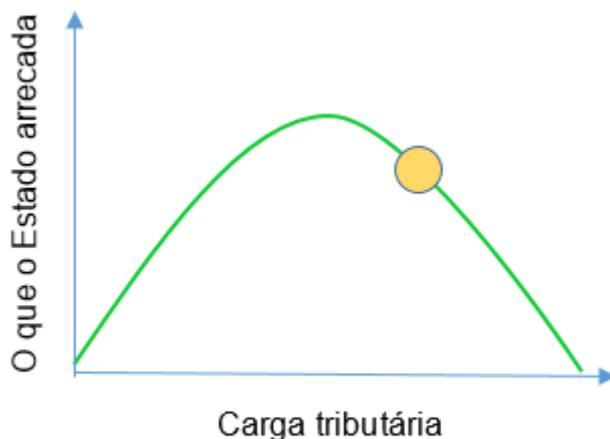
²³ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm. Acesso em 17/03/2019.

Somente o valor *aproximado* de tributos federais representa 25,76% do total da conta. Com a inclusão do ICMS não é desarrazoado imaginar que a carga tributária total de uma refeição no Brasil possa atingir 40 ou 50% do valor da conta, algo que talvez a maioria dos brasileiros não tenha percebido, justamente pela falta de transparência.

5.4 SISTEMA INEFICIENTE

Nosso sistema tributário atingiu um nível de tamanha complexidade e injustiça que entramos em um perigoso *looping*: não se arrecada o que precisa, daí aumenta-se a carga tributária para elevar os índices arrecadatários e como resposta tem-se maior elisão ou evasão fiscal, demonstrando que o Brasil está no ramo descendente da curva de Laffer²⁴.

CURVA DE LAFFER



²⁴ LAFFER, Arthur B. The Laffer Curve: Past, Present, and Future. **Backgrounder** - Executive Summary. No. 1765
June 1, 2004.

O contencioso administrativo possui 2 trilhões de estoque²⁵ e o STF recebeu, só em 2017, 19.705 novos processos, o que demonstra que a complexidade e a dificuldade em interpretar a legislação tributária tem como consequência a insegurança jurídica para o contribuinte e o retardo do ingresso de recursos nos cofres públicos.

Dessa forma, para sairmos desse círculo vicioso, é imperativo rediscutir todo o sistema, reestruturando-o sob o ponto de vista da racionalidade, simplicidade, transparência e eficiência.

6. INTRODUZINDO A REFORMA TRIBUTÁRIA

De tudo o que foi exposto e analisado até o momento, é chegado o ponto máximo de discussão deste artigo: como uma proposta de reforma tributária pode fortalecer o pacto federativo, abandonando o círculo vicioso do desemprego, que gera redução do consumo, que implica conseqüente decréscimo da atividade econômica, que impõe menor arrecadação e por óbvio menor disponibilidade de recursos para investimentos e execução das políticas públicas.

Nossa forma federativa possui situações que, como já demonstrado, enfraquecem a relação entre os subnacionais e entre estes e o poder central, o que, por si só, já autorizaria sua rediscussão.

A forma federativa foi sabiamente protegida pelo constituinte originário, que previu no §4º do art. 60 da Carta Magna²⁶, que qualquer alteração que pretendesse abolir ou mesmo enfraquecer a forma federativa não seria sequer objeto de deliberação.

Todavia, as deficiências do federalismo fiscal demonstradas neste artigo já reclamam uma intervenção no texto constitucional, que poderia se dar por meio de uma reforma tributária estruturante que observe algumas premissas para que se fortaleça o pacto federativo, a partir de um sistema tributário mais racional, mais simples, com maior desoneração sobre o

²⁵ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN EM NÚMEROS. Dados de 2017 - Edição 2018. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf. Pag. 15

²⁶ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

consumo, que acarretaria aumento da demanda e portanto incremento na economia, elevação nos indicadores de empregabilidade e de arrecadação.

7. PREMISSAS DE UMA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA PARA FORTALECIMENTO DO PACTO FEDERALIVO

Até agora restou demonstrado que nosso federalismo é palco de uma guerra fratricida na qual alguns entes ganham em detrimento de outros, na disputa por investimentos que nem sempre fazem face à renúncia tributária patrocinada.

É possível também concluir que nossa tributação é fortemente calcada no consumo, o que acaba por refrear a aquisição de bens e serviços.

Em que pese não tenhamos a maior carga tributária em termos absolutos, a regressividade e a inadequada contraprestação estatal provocam sensação de carga tributária mais elevada. Uma maior tributação sobre o consumo reduz o poder de compra da maior parte da população, notadamente dos que ganham até 2 salários mínimos²⁷.

Por fim e mais óbvio, conclui-se também que nossa complexidade tributária onera e dificulta o cumprimento das obrigações tributárias, demandando os contribuintes a despenderem menos tempo com suas atividades e mais no cumprimento de burocracias desnecessárias, o que leva o Brasil a ocupar o 125º lugar numa relação de 190 países, quando se mensura a facilidade de fazer negócios, segundo relatório *doing business* 2018 do Banco Mundial²⁸.

Diante desse cenário que parece insolúvel, antes de se partir para definir que propostas resolverão os problemas do nosso caótico sistema tributário, é imprescindível determinar as premissas que uma reforma tributária precisa observar para que se atinjam os resultados que dela se espera.

Elencamos cinco premissas que uma proposta deve contemplar se pretender tornar o Brasil um país mais competitivo, mais justo e mais solidário.

²⁷https://odia.ig.com.br/_conteudo/economia/2017-11-29/ibge-metade-da-populacao-brasileira-vive-com-menos-de-um-salario-minimo.html

²⁸<http://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em 17/03/2019

7.1 SISTEMA MAIS SIMPLES E MENOS ONEROSO

As obrigações tributárias precisam ser claras e fáceis de cumprir. Os números do relatório *doing business* do Banco Mundial, revelam as consequências da enorme complexidade do sistema tributário brasileiro. São 1958 horas para cumprir as obrigações tributárias, das quais 1160 são para adimplir às regras do ICMS.

A quantidade e complexidade de regras tributárias dificultam a vida dos contribuintes. Não sem razão, foram formalizadas 7862 consultas²⁹ à Receita Federal nos últimos 10 anos.

Dessa forma, não resta dúvida de que o sistema precisa ser mais simples, ou seja, as obrigações tributárias precisam ser claras, fáceis de serem cumpridas. Importante mencionar que, nesse quesito, todas as propostas em discussão atualmente atendem a esse pressuposto em maior ou menor medida.

7.2 DESONERAR O CONSUMO COM VISTAS A REDUZIR A REGRESSIVIDADE NO SISTEMA

Como restou demonstrado, o consumo no Brasil é fortemente tributado. Mais de 900 bilhões em tributos incidem nos diversos produtos consumidos no Brasil. Desonerá-los significa aliviar de imediato a carga tributária para as classes média e baixa e aumentar seu poder aquisitivo.

Em razão do brasileiro não possuir a cultura da poupança, muito provavelmente aquilo que essa parcela da sociedade tenderia a “economizar” deverá voltar ao mercado, sob a forma de consumo, o que produzirá elevação da arrecadação, pelo aquecimento da economia.

Mais à frente serão apresentadas alternativas para desonerar o consumo, reequilibrando a arrecadação a partir da tributação de outras bases.

7.3 DESCONCENTRAR OS RECURSOS

²⁹http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio

A já conhecida concentração de renda na União precisa dar espaço à melhor distribuição dos recursos, prestigiando os municípios, onde a vida realmente acontece.

Apesar dos fundos constitucionais mitigarem a concentração federal, como já demonstrado, os valores são insuficientes para atender às demandas locais. Não raras as vezes, podem ser bloqueados, agravando a vida de estados e municípios que precisam se socorrer do governo federal para verem honradas as suas obrigações.

A reforma tributária precisa prestigiar o incremento da atividade econômica, com vistas a fazer o município ou estado precisar cada vez menos de repasses constitucionais.

7.4 DESTRAVAR E ESTIMULAR AS FORÇAS PRODUTIVAS

A tributação precisa deixar de ser um impedimento ao empreendedorismo e à manutenção dos negócios. As sociedades precisam de competitividade, simplicidade no cumprimento das suas obrigações para com o poder público, de modo a se dedicarem mais intensamente às suas atividades empresariais.

É preciso renovar o sistema tributário para permitir que as empresas se desenvolvam, cresçam e, só aí, poderem contribuir mais expressivamente com os cofres públicos.

O Estado precisa investir em infraestrutura, reduzir burocracias e deixar de utilizar a tributação como forma de substituir sua ausência em certos segmentos econômicos.

A tributação precisa demandar menos das empresas, que precisam reduzir suas despesas operacionais e incrementarem seus investimentos e contratações.

7.5 CONTEMPLAR MEDIDAS DE EFETIVAÇÃO

Reformar o sistema tributário é mais que alterar normas jurídicas. É preciso haver uma mudança cultural. O tributo precisa ser enxergado como recurso de todos e não do “leão”. É necessário ter em mente que se todos pagarem, a carga pode recuar. Além disso, é imperioso que os recursos cheguem a quem deles precisa, sem que haja perdas na arrecadação, decorrentes de fraudes ou sonegações.

Considerando um cenário de tributação mais simples e menos onerosa, é dever do Estado garantir a higidez do novo sistema. O Estado precisa dispor de ferramentas e estrutura que lhes assegure que o novo pacto tributário não se rompa. O esforço despendido para reformar o sistema impõe que não se permitam iniciativas que lhe tragam mais complexidade e injustiça. É fundamental facilitar o cumprimento da legislação tributária, e imperioso garantir que todos a cumprirão. É preciso coibir os parcelamentos sucessivos, as anistias, as isenções, enfim as más práticas que desequilibram o peso tributário de uns em relação aos outros.

Além disso, é imprescindível coibir e reprimir duramente os ilícitos *penais* tributários. Se quisermos mudar a relação fisco-contribuinte, precisamos reduzir as burocracias, afastar a “desconfiança” e dar espaço para a construção de uma relação em que o Estado parta da premissa de que todos os contribuintes são honestos e ciosos de suas obrigações. É preciso dar efetividade ao princípio da inocência insculpido na Constituição. Todavia, em respeito à manutenção desta relação de confiança, as condutas criminosas precisam ser rigorosamente apenadas.

O “crime” não deveria ser tipificado como um ato contra a ordem tributária, mas contra a coletividade, contra toda a sociedade, em razão de que, quando se frauda o sistema tributário ou se sonegam tributos, é toda a sociedade que amarga as consequências.

Necessário dizer que no caso do cometimento dos ilícitos penais tributários, as empresas não mais precisam ser penalizadas. As pessoas físicas que derem causa ao crime arcarão com as consequências, sem que se punam os colaboradores, fornecedores e clientes das sociedades empresárias.

Como enunciado, a reforma tributária precisa vir acompanhada de uma mudança cultural.

8. BREVE ANÁLISE DAS ATUAIS PROPOSTAS

A seguir, analisaremos algumas das principais ideias acerca da revisão do modelo tributário, que prestigiam a simplificação e a racionalidade tributárias.

8.1 PROJETO MIGUEL ABUHAB

temos sonegação, então criou-se a substituição tributária e criamos obrigações acessórias. Se há substituição tributária, há alta complexidade e custos para o contribuinte. Todos estes efeitos, acabam sendo traduzidos por aumento na alíquota dos impostos e que realimentam todas as causas e efeitos indesejáveis.

Finalizando sua abordagem, Miguel Abuhab parte para eliminar as causas raízes, de modo a suprimir os efeitos indesejáveis mencionados, responsáveis pelo insucesso do nosso sistema tributário.

Eliminando a primeira causa raiz, o imposto declaratório passaria a ser calculado automaticamente pelo Estado. Com vistas a erradicar a segunda causa raiz, o recolhimento que antes era uma iniciativa do contribuinte, passaria a ser feito automaticamente pelo sistema bancário. As transações bancárias, antes sem suporte contábil, agora passam a estar vinculadas a lançamentos contábeis, ou seja, nas mensagens eletrônicas de cobranças bancárias constarão o número da nota fiscal do fato gerador.

Com essas medidas, Abuhab espera eliminar a sonegação, já que o imposto passa a ser calculado automaticamente pelo Estado. Com o recolhimento automático pelo sistema bancário, elimina-se a inadimplência, redução da informalidade, redução dos custos com conformidade tributária, fiscalização, menores autuações, redução do contencioso.

Importante mencionar que na solução pensada por Abuhab, muda-se o paradigma da tributação. Deixa-se de tributar a mercadoria (fato gerador deixa de ser a saída do bem da indústria, do atacadista, do varejista etc) para tributar a operação financeira atrelada à venda. O tributo é devido no momento do pagamento do título (atrelado à Nota Fiscal). Essa inovação acaba com os problemas de fluxo de caixa das empresas e de algumas aberrações, como o tributo ser devido, mesmo que o adquirente não pague pelo bem.

Na solução Abuhab, a apuração e arrecadação dos tributos referentes às vendas ao consumidor ocorrerá no momento em que a administradora de meio de pagamento realizar o depósito bancário ao estabelecimento comercial.

Em que pese o projeto se escorar pesadamente no uso da tecnologia, seu idealizador trata da exceção, das vendas ocorridas em dinheiro: “Os tributos referentes às vendas a dinheiro serão recolhidos como é hoje com base no cupom fiscal”.

Em síntese, a proposta é que os tributos de valor agregado devam ser apurados e recolhidos automaticamente pelo sistema bancário. Além disso, que todas as transações bancárias entre empresas deverão conter o CNPJ de origem e destino, bem como o número das notas fiscais vinculadas à operação bancária.

Vinculando as operações bancárias a dados fiscais, as empresas passam a ter crédito escritural dos tributos quando pagam seus fornecedores e são debitadas automaticamente pelo sistema bancário ao receber dos seus clientes, observada a compensação de créditos escriturais.

Apesar de tratar de tributos indiretos a nível federal, a sistemática pode se dar para tributos estaduais, como o ICMS, cuja complexidade também reclama urgente atuação.

8.2 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS

O professor Marcos Cintra, ex-deputado federal e ex-secretário especial da Receita Federal defende a incidência de um imposto sobre transações bancárias e que substituísse diversos outros: Imposto de Renda de Pessoa Física e Jurídica – IRPF e IRPJ, IPI, IOF, Cofins, CSLL, Contribuição patronal ao INSS, a nível federal. No âmbito dos Estados, seriam extintos o ICMS, IPVA e ITCMD e na esfera municipal deixariam de existir o ISS, IPTU e ITBI.

Em sua proposta, Cintra³¹ prevê uma alíquota de 2,81% nas entradas e outros 2,81% nas saídas das contas correntes para se atingir cerca de 27% do PIB³².

Críticos à proposta atacam a regressividade e cumulatividade do tributo sobre transações financeiras. Sobre esse ponto de vista é preciso tecer dois comentários.

O primeiro, contradizendo a tese da regressividade, é possível afirmar, dada a experiência com a extinta CPMF, que o ônus do pagamento desta contribuição recai mais fortemente sobre aqueles com maior poder aquisitivo, uma vez que são essas pessoas físicas e jurídicas que realizam um número maior de movimentações financeiras e, via de regra, movimentam valores consideravelmente mais altos. A título de exemplo, um cidadão que receba um salário mínimo, atualmente em R\$ 998,00, ainda que movimentasse todo o dinheiro

³¹ CINTRA, Marcos: **Bank transactions**: pathway to the single tax ideal. 2009. P 121-124.

³² Considerando o PIB (2017) de 6,6 trilhões, 27% corresponderia a uma arrecadação de 1,78 trilhão de reais.

recebido através de instituições financeiras e bancárias, pagaria no máximo R\$ 3,79 a título de tributação sobre movimentação financeira, considerando a mesma alíquota praticada quando da sua extinção: 0,38%.

Para rebater a crítica à cumulatividade do novo tributo, Marcos Cintra³³ assevera que um tributo cumulativo com alíquotas baixas pode implicar menor efeito confiscatório e maior arrecadação:

Ademais, não é a técnica de tributação, cumulativa ou não-cumulativa, que poderia eventualmente implicar incidência excessiva ou confiscatória, mas sim o tamanho da alíquota aplicada. Alíquotas elevadas podem gerar confiscos tanto com tributos cumulativos quanto com tributos sobre valor adicionado. O uso de um tributo em cascata com baixas alíquotas pode implicar menor arrecadação do que alíquotas elevadas em tributos não-cumulativos.

Importante trazer ao lume reflexão do ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel³⁴, quando pontua o que verdadeiramente destrói a indústria brasileira, e por que não dizer, os empregos e a própria economia: a sonegação, *verbis*:

Existirá forma melhor de levar à ruína a indústria brasileira que submetê-la à competição com o subfaturamento ou o descaminho nas importações? A sonegação, dirão alguns, se enfrenta com fiscalização e medidas punitivas. Em países emergentes, essa é uma verdade parcial. Não basta a fiscalização e as medidas punitivas, é indispensável que a concepção do imposto já o previna, tanto quanto possível, a sua própria sonegação. Impostos complexos são terreno fértil para a evasão fiscal, para não falar da elisão. A sonegação, nessas circunstâncias, deve merecer tratamento preventivo, antes que curativo.

Nesse ponto, é preciso salientar que a tributação sobre transações financeiras possui uma característica importantíssima no combate à sonegação: a rastreabilidade dos recursos e isso assusta contribuintes que desejam manter seu atual *status* tributário.

³³ CINTRA, Marcos Cintra Cavalcanti de. A polêmica da CPMF. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 33, set 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1267>. Acesso em 10.06.2019

³⁴ CINTRA, Marcos C. APUD MACIEL, Everardo. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14272/A%20verdade%20sobre%20o%20Imposto%20C3%9Anico.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

A proposta da tributação única, tendo por base as transações financeiras, é a mais audaciosa e talvez por isso a que desperte maiores receios. Sedutora, ela possui um ponto de fragilidade: Concentra a arrecadação nacional em uma única fonte arrecadatória.

Para mitigar essa característica, poder-se-ia experimentar a tributação sobre transações financeiras de forma menos ampla.

Uma forma de testar sua eficiência arrecadatória, simplificação e redução de custos para seu cumprimento seria concebê-la como complemento à contribuição de empregadores.

Conforme preconiza o texto constitucional em seu art. 195, a obrigação de custear a seguridade social, que compreende previdência, assistência e saúde, é de toda a sociedade:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

Portanto, a desoneração parcial da folha de pagamentos compensada por uma tributação sobre transações financeiras, tributo suportado por toda a sociedade para complementar a fonte de receita para a seguridade social, além de se amoldar aos ditames constitucionais, representaria importante desoneração das forças produtivas, o que certamente repercutiria nos índices de empregabilidade e no estímulo à formalização perante a Previdência Social.

Poder-se-ia pensar na redução cota patronal para 10% sobre a folha de pagamentos ou em uma alíquota única para empregadores e empregados de 8%. A redução da arrecadação produzida pela alíquota menor deveria ser compensada pelo novo tributo sobre transações.

É preciso destacar que não se trata de transferir a todos os brasileiros o encargo do empregador, que seria reduzida à metade ou sofreria a maior redução de alíquota (20% para 8%). É preciso ter em conta que atualmente os custos operacionais das atividades econômicas, dentre os quais se inclui os decorrentes da folha de pagamentos, compõem o preço final do produto. Portanto, já suportamos o peso da tributação sobre a folha, embutida nos preços. Com a nova proposta, teremos a pulverização dessa parcela tributária sobre todos os brasileiros, com significativo alívio para quem contrata.

Para fins de simulação da nova alíquota do imposto sobre transações financeiras, atualizou-se o valor arrecadado a título de CPMF em 2007, 38.229³⁵ bilhões de reais, quando a contribuição possuía alíquota de 0,38%, tomando por base a variação do PIB nominal no período³⁶. Dessa forma, a mesma alíquota produziria arrecadação de 95,950 bilhões de reais. Calculando o tributo sobre movimentação financeira com alíquota de 1% na saída dos recursos das contas correntes teríamos uma arrecadação de aproximadamente 252 bilhões de reais³⁷, valor que hoje é arrecadado por toda a cota patronal. Esse montante seria utilizado para abrandar a contribuição previdenciária de empregadores ou de empregados e empregadores, cuja repercussão impactaria positivamente nos níveis de empregabilidade, além de proporcionar estímulo à formalização das relações de trabalho.

8.3 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE VALOR AGREGADO

Das propostas em debate no cenário nacional, é possível condensar algumas ideias e examiná-las sob a ótica das premissas defendidas neste artigo.

Atualmente no Congresso Nacional tramita a proposta de reforma tributária materializada na Proposta de Emenda à Constituição – PEC 293/2004, que condensa IPI, PIS, PASEP COFINS, CIDE - Combustível, IOF, ICMS, ISS e Salário educação em um único Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, uma modalidade de IVA – Imposto sobre valor agregado.

Esta proposta, aprovada na Comissão Especial da Câmara dos Deputados, de autoria do ex-deputado Haully, propõe que os nove tributos sejam extintos fazendo surgir um único sobre valor agregado.

Sob o ponto de vista da simplificação é bastante arrojada, já que propõe que o novo imposto reúna, em uma única legislação nacional, as centenas de legislações tributárias, o que reduz drasticamente a complexidade tributária e os custos de conformidade. Todavia, a ousadia de sua concepção, que propõe extinguir tributos de diferentes entes federados, pode esbarrar na reação de setores da sociedade que receiam a queda da arrecadação e risco ao pacto federativo.

³⁵<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2007/analise-mensal-dezembro-2007/view>. Acesso em 29/03/2019

³⁶ <http://www.ipeadata.gov.br/exibeserie.aspx?serid=38415>. Variação nominal PIB (2007-2018)

³⁷ Arrecadação das Receitas Administradas pela RFB. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-divisao-economica-da-cnae/arrecadacao-por-divisao-economica-cnae-2011-2017-1.pdf>. Acesso em 04.05.2019

Além disso, não enfrenta o problema da regressividade. O novo IVA precisaria arrecadar o que todos os tributos que serão extintos arrecadam, cerca de 900 bilhões de reais. Dessa forma, a carga tributária da ordem de 45% sobre o consumo seguiria provocando suas nefastas consequências.

O Senado Federal abraçou a proposta do ex-deputado Haully e editou a PEC 110/2019. A proposta atualmente contempla a possibilidade de criar dois IVA, um adstrito ao âmbito federal e outro estadual. Haveria, portanto, a aglutinação de 5 tributos federais (IPI, PIS, COFINS, CIDE-COMBUSTIVEL e IOF) em um único imposto federal sobre o consumo – IVA FEDERAL. Além disso, um IVA Estadual, que aglutinaria ICMS e ISS, sob o comando de um comitê gestor formado por Estados e Municípios.

De plano, observa-se que não se altera o pacto federativo, já que as arrecadações de ICMS e ISS não serão comprometidas. Acerca disso, é preciso fazer duas considerações.

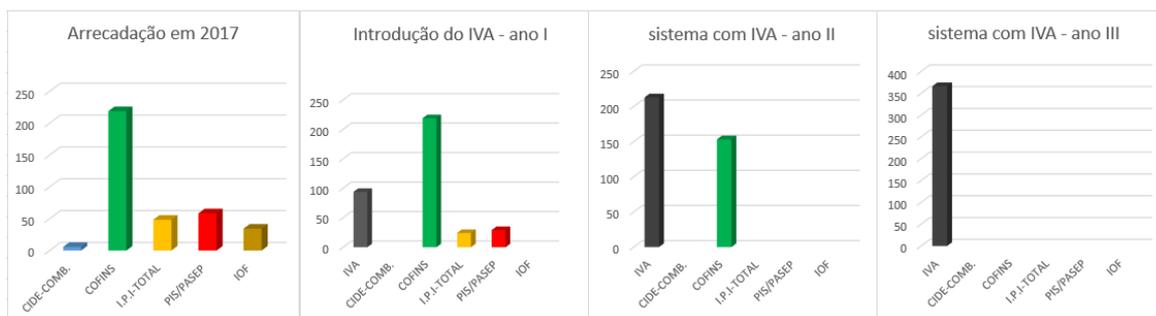
Primeiro, como o novo IVA FEDERAL absorverá o IPI, seria necessário destinar parte do novo imposto a estados e municípios, de modo a preservar o federalismo fiscal.

É fundamental que se mantenham os valores decorrentes das transferências dos Fundos Constitucionais, de modo a não frustrar expectativas de receitas dos entes subnacionais. Vale destacar também que, diferentemente da transferência dos FPE e FPM, em que a Carta Magna prevê hipóteses de bloqueio, nessa nova configuração, a parcela do IFC correspondente ao extinto IPI deveria ser disponibilizada incondicionalmente. Trata-se de transferências financeiras, de valores que transitam entre contas correntes, como ocorre com o Simples Nacional. Apenas essa mudança já implica grande avanço, sob os olhos do fortalecimento do pacto federativo.

Segundo, prestigiando a coerência do discurso e defendendo a mudança na relação fisco-contribuinte, na nova tributação sobre valor agregado, os créditos precisam ser concedidos de forma automática e integral. A discussão do que é ou não é insumo ou o que é ou não essencial ao produto final precisa dar espaço à simplicidade e à confiança entre o contribuinte e o Estado, conforme alhures defendido.

Evidente que se trata de uma quebra de paradigma e que, em um primeiro momento, poder-se-ia imaginar que essa dinâmica encerraria vultosa renúncia fiscal, mas não se pode perder de vista que a reforma tributária que se pretenda profunda e estruturante precisa enfrentar o trinômio complexidade/confiança/arrecadação.

Tratando especificamente do novo IVA FEDERAL, poder-se-ia adotar a mesma sistemática defendida pelo CCiF – Centro de Cidadania Fiscal³⁸, que prevê uma alíquota inicial de 1% para o novo imposto, que seria gradualmente elevada, enquanto os demais tributos federais (que serão extintos) teriam suas alíquotas proporcionalmente reduzidas, até zerarem completamente, conforme o gráfico a seguir.



Importante destacar que o IVA FEDERAL deverá arrecadar aproximadamente 400 bilhões por ano, valor correspondente à soma da arrecadação do IPI, PIS, COFINS, IOF e CIDE. Por óbvio, a carga tributária federal sobre o consumo permaneceria inalterada em um primeiro momento. Nesse ponto, reside a melhor oportunidade para reduzirmos nossa carga tributária sobre o consumo e distribuímos um pouco mais a tributação sobre outras bases tributárias, como patrimônio e renda. Disso se tratará o tópico a seguir.

9. DA DESONERAÇÃO DO CONSUMO

A maioria das propostas em discussão contempla de forma mais ou menos ampla a simplificação e racionalidade da tributação. Todavia nem todas observam a necessidade de reequilibrar a carga tributária, atualmente concentrada fortemente sobre o consumo.

É nesse ponto que reside o maior ganho para o pacto federativo. Desonerando o consumo, os preços dos produtos tendem a cair, o que provocará desejável elevação da demanda, aquecimento da economia, maior necessidade de contratação e investimento, movimento que, por sua vez, refletirá positivamente na arrecadação.

³⁸ Disponível em: <https://www.ccif.com.br/nossa-reforma-tributaria/>

Ainda no âmbito federal, podemos compensar a redução do *quantum* do tributo federal sobre consumo a partir de redistribuir o peso da arrecadação sobre outras bases tributárias como patrimônio e renda.

Semelhante ao tributo sobre consumo, o imposto sobre a renda no Brasil atinge diferentemente as várias camadas sociais, sendo mais benéfico com os mais ricos, principalmente pelo fenômeno conhecido por “pejotização”, de que se falara adiante.

A seguir, apresenta-se algumas formas de redução da tributação no consumo federal, analisando outras alternativas tributárias de competências da União.

9.1 DESONERAÇÃO DO CONSUMO NO ÂMBITO FEDERAL

9.1.1 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE DIVIDENDOS

Desde 1996, o Brasil optou por não tributar os lucros ou dividendos³⁹ (art. 10 da Lei 9.249/1995). Isso produziu uma reação indesejável no comportamento dos contribuintes e, por conseguinte, nos níveis de arrecadação: os sócios das pessoas jurídicas passaram a receber valores a título de *pro-labore* pequenos, em regra na faixa de isenção do imposto de renda, atualmente R\$ 28.559,70⁴⁰. Como consequência, recebiam, posteriormente, a título de distribuição de dividendos, parcelas bem mais polpudas, isentas de imposto de renda. As relações de trabalho (Pessoas jurídicas – pessoas físicas) deram lugar a relação entre pessoas jurídicas, fenômeno conhecido como pejotização, que impulsionou a abertura de empresas com a finalidade de economia tributária.

A pejotização, em que pese promover lícita redução tributária, agrava os contornos de injustiça de nosso sistema, na medida em que o imposto de renda que poderia ser recolhido poderia, por exemplo, ser utilizado para compensar a redução da tributação sobre o consumo.

³⁹ Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

⁴⁰ Instrução Normativa Nº 1871, de 20 de fevereiro de 2019, art. 2º I.

A pejetização encerra outro problema grave: aprofunda o déficit da previdência social. Uma vez que as folhas de pagamento mingam para dar lugar a contratação de pessoas jurídicas inevitável a perda da arrecadação da contribuição patronal.

Contextualizado os efeitos nocivos da isenção da tributação sobre lucros e dividendos distribuídos, é mister aprofundar a discussão da reinserção da tributação sobre essa base de cálculo.

Corrente contrária à tributação dos dividendos alegam a bitributação, alegando que não haveria se falar em tributar a distribuição de lucros e dividendos para as pessoas físicas, uma vez que aqueles recursos já teriam sido tributados na pessoa jurídica.

Nesse momento é preciso se valer do princípio contábil da Entidade, segundo o qual os patrimônios de pessoas físicas e jurídicas não se comunicam. Portanto, a tributação havida na pessoa jurídica, segundo o princípio da Entidade, não seria óbice à tributação sobre o recurso que fosse vertido da pessoa jurídica para a pessoa física.

Em que pese essa consideração, em apreço ao objetivo final da discussão, que é encontrar um novo modelo tributário, mais justo, mais racional e que alce o Brasil a novo patamar, é possível discutir a tributação dos dividendos tomando por referência modelos existentes em outros países.

À guisa de exemplo, o modelo finlandês estabelece um percentual dos dividendos que são isentos em razão da rentabilidade do capital e faixa de faturamento. O modelo francês mantém um sistema de tributação da renda mais próximo ao conceito de *comprehensive income tax*, tributando os rendimentos do capital conjuntamente com os do trabalho, mas com uma dedução de 40% para os dividendos. Há ainda o modelo adotado por Austrália, Canadá e Nova Zelândia em que o imposto sobre o lucro da empresa vira crédito para a pessoa física na hora de calcular seu imposto de renda, resultando em uma carga tributária total similar à incidente sobre a renda da pessoa física⁴¹.

Na opinião do professor Marcos de Aguiar Villas-Bôas⁴², o modelo Australiano apresenta grande vantagem por impedir que o sócio de pessoa jurídica receba um tratamento

⁴¹ http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8354/1/TD_2380.pdf. Acesso em 23 de março de 2019.

⁴² <https://www.conjur.com.br/2015-mai-04/marcos-villas-boas-dividendos-deveriam-tributados-australia>. Acesso em 25 de março de 2019.

beneficiado em relação às demais pessoas, e, em paralelo, mitigar o efeito da bitributação entre a pessoa jurídica e seus sócios, pessoas físicas:

Como podem existir inúmeros casos diferentes, a única solução que nos parece, de fato, eficiente para evitar que o recebedor dos dividendos seja beneficiado ou prejudicado em relação aos demais é a tributação normal pela tabela progressiva, mas com a respectiva imputação de um crédito referente ao imposto pago pela pessoa jurídica na proporção dos dividendos pagos ao sócio ou acionista.

Considerando o modelo defendido pelo professor Marcos Villas-Bôas, teríamos:

Se uma empresa lucrou R\$ 1.000.000,00 ao final do período e pagou R\$ 340.000,00 a título de IRPJ incidente à alíquota de 34%, decidindo distribuir depois R\$ 100.000,00 entre os acionistas, o crédito seria obtido por uma imputação do valor pago pela empresa na proporção do valor dos dividendos distribuídos.

Tendo em vista que a sociedade resolveu distribuir 10% dos seus resultados (100.000,00), os sócios fariam jus a 10% do imposto de renda devido pela PJ (R\$ 34.000,00) de crédito para abater do seu IRPF devido.

Segundo informações obtidas junto à Receita Federal⁴³, apenas em 2017, foram distribuídos a 1.665.563 pessoas físicas de todo o país pouco mais de 280 bilhões de reais, a título de dividendos.

Se considerássemos uma alíquota efetiva de 15%, a mesma que era praticada antes da edição da Lei 9.249/1995, os 280 bilhões, hoje isentos, produziram uma arrecadação de 42 bilhões de reais, onerando quem efetivamente pode contribuir mais, em apreço ao princípio constitucional da capacidade contributiva⁴⁴.

Se fizéssemos incidir a atual alíquota progressiva (até 27,5%), teríamos um imposto de renda bruto de 77 bilhões, do qual ainda precisaria ser expurgado o imposto de renda pago pela PJ, na proporção de sua distribuição de lucros.

⁴³ R\$ 280.081.805.917,60. Dado extraído do Sistema DW, da Receita Federal. Campo de rendimentos Isentos e não tributáveis, ano-calendário 2017. Anexo I

⁴⁴ CRFB, § 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.

9.1.2 DO INCREMENTO DO ITR

Uma outra forma de atenuar o peso tributário sobre o consumo pelo incremento da arrecadação sobre a renda é elevar a tributação sobre o ITR.

O imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) é um imposto federal previsto na Constituição Federal (art. 153, VI) que tem, além do objetivo de arrecadação, uma finalidade regulatória (extrafiscal), que é a de “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas⁴⁵”.

O ITR em 2017 arrecadou 1,37 bilhão de reais ou 0,11% do PIB. No mesmo período, o IPTU arrecadou 38 bilhões de reais⁴⁶.

Bernard Appy⁴⁷ aponta os problemas inerentes à baixa arrecadação do ITR:

O maior problema na arrecadação do ITR decorre do caráter auto-declaratório na apuração do imposto e das dificuldades de fiscalização. A tendência é que os proprietários dos imóveis, no preenchimento da DITR, reduzam o valor do imposto devido através da declaração de informações inexatas das mais diversas formas, a saber: a) subavaliando o valor de mercado da terra nua; b) superestimando a área não tributável (de interesse ambiental) do imóvel; e c) superestimando o grau de utilização (GU) da área aproveitável.

E segue o professor Appy, no mesmo estudo:

O principal motivo para a precariedade da fiscalização do ITR, contudo, é a inexistência de um cadastro de imóveis georreferenciado, acessível pela Receita Federal e pelos municípios.

O estudo ainda revela que onde houve a municipalização da fiscalização do ITR, nos termos do que preconiza a Constituição⁴⁸, regulamentada pela Lei 11250, de 27 de dezembro de 2005, a arrecadação do tributo aumentou⁴⁹:

⁴⁵ Art. 153. (...) 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

⁴⁶ IPTU, ISS e ITIV correspondem a 28%, 46% e 7% da receita total dos municípios. Fonte: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu_no_brasil_um_diagnostico_abrangente_0.pdf

⁴⁷ APPY, Bernard. O imposto territorial rural como forma de induzir boas práticas ambientais. Pag. 18.

Disponível em <http://www.terrabrasil.org.br/ecotecadigital/images/abook/pdf/2016/julho/Jul.16.08%20pdf.pdf>. Acesso em 28.03.2019

⁴⁸ Art. 153, §4º, III.

⁴⁹ <http://ipam.org.br/bibliotecas/o-imposto-territorial-rural-como-forma-de-induzir-boas-praticas-ambientais/>. Acesso em 28.03.2019.

O aumento da arrecadação do imposto indica que a maior proximidade da administração tributária municipal tem contribuído para a declaração de informações mais realistas por parte dos proprietários.

Reconhecendo que o VTN – valor da terra nua, declaratório fragiliza a apuração do ITR, o Legislativo aprovou a Lei no 8.847, de 28 de janeiro de 1994, que incumbiu a Receita Federal de estabelecer o VTN mínimo no âmbito municipal, com base em levantamentos de preços de mercado. Esse ato fez com que o ITR arrecadasse cerca de R\$ 750 milhões nos exercícios de 1995 e 1996, recorde que perdura até o exercício de 2014 (Araújo et al., 2014; Oliveira, 2010). Apesar de esse valor ser mais de dez vezes maior que o arrecadado pelo ITR em 1994 (R\$ 57,3 milhões), ainda está muito aquém da receita mínima estimada para esse tributo, definida em nível nacional e de forma conservadora por Balata (1996) como sendo de R\$ 1,16 bilhão. Foi o suficiente para que, dois anos mais tarde, uma nova lei do ITR fosse sancionada, retornando o VTN ao seu caráter puramente declaratório ao retirar da Receita Federal a prerrogativa para fixar o VTN mínimo (Lei no 9.393, de 19 de dezembro de 1996).

Em 2004, o economista Kenard da Silva Balata⁵⁰ realizou estudo para estimar o potencial arrecadatório do ITR no país, cujos resultados seguem na tabela a seguir:

Estimativa de ITR a ser lançado - Brasil					
Área Total do Imóvel (em hectares) = A	Quantidade de Imóveis =B	Área Total em ha (nº de imóveis x média da classe) C	Valor dos Imóveis (C x R\$ 750,00) = D	ITR A SER LANÇADO (R\$)	Alíquota
Até 30	3.552.267	53.284.005	39.963.003.750	isento	0,00%
Maior que 30 até 50	383.297	15.331.880	11.498.910.000	22.997.820	0,20%
Maior que 50 até 200	629.611	78.701.375	59.026.031.250	236.104.125	0,40%
Maior que 200 até 500	165.243	57.835.050	43.376.287.500	260.257.725	0,60%
Maior que 500 até 1000	28.970	21.727.500	16.295.625.000	138.512.813	0,85%
Maior que 1000 até 5000	68.367	205.101.000	153.825.750.000	2.461.212.000	1,60%
Maior que 5000	10.426	52.130.000	39.097.500.000	1.172.925.000	3,00%
TOTAL	4.838.181	484.110.810	363.083.107.500	4.292.009.483	

Fonte: Balata apud Souza

⁵⁰<http://governancadeteras.com.br/2017/wp-content/uploads/2017/10/A-EVOLU%C3%87%C3%83O-DA-DESCENTRALIZA%C3%87%C3%83O.pdf> e <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/premios/schontag/2004/terceirolugar.pdf>

Com base na estimativa feita por Balata, considerando a variação do PIB nominal de 2004 e 2018⁵¹, teríamos um valor a lançar de ITR de R\$ 14.968.235.912,65 um incremento de aproximadamente 13,6 bilhões. Valor esse que, à semelhança do arrecadado pela tributação de dividendos, seria utilizado para redução da tributação federal sobre o consumo.

9.2 DESONERAÇÃO DO CONSUMO NO ÂMBITO ESTADUAL

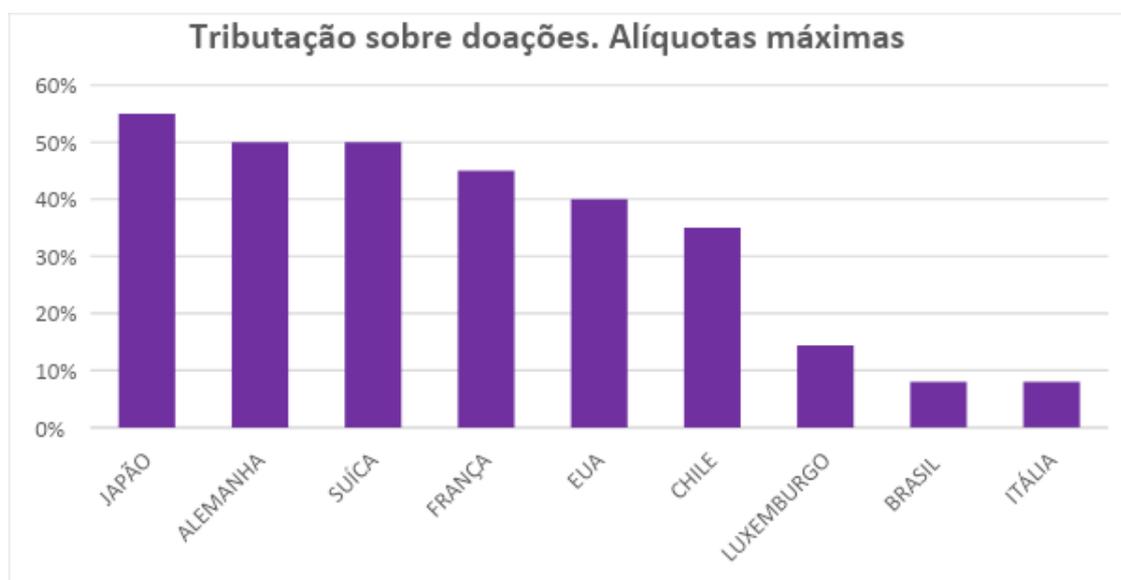
9.2.1 ELEVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE HERANÇA

O Brasil não tem especificamente um tributo sobre herança. Na verdade, o patrimônio que é transmitido *post mortem* obedece a regra da doação.

A Constituição da República estabelece que a alíquota máxima para o ITCMD será fixada pelo Senado Federal (art. 155 §1º, IV).

Por sua vez, a Resolução do Senado 9/1992⁵² ficou em 8% a alíquota máxima para o ITCMD.

A tributação no Brasil sobre doação é bem mais branda que a que ocorre em diversos países, como se observa do gráfico a seguir:



Fonte: <http://arte.folha.uol.com.br/graficos/d4A1J/>

⁵¹ <http://www.ipeadata.gov.br/exibeserie.aspx?serid=38415>. Acesso em 23 de março de 2019. PIB nominal 2004: 1,957750 trilhão. PIB nominal 2018: 6,827586 trilhões.

⁵² <https://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=590017>

O ITCMD arrecadou em 2017 pouco mais de 7,4 bilhões de reais, o que representa pouco mais de 0,11% do PIB brasileiro. No mesmo período, o ITBI – imposto sobre transmissão de bens intervivos, de competência municipal, arrecadou aproximadamente 24 bilhões ou 0,367% do PIB.

Como se observa, a tributação sobre herança possui significativo potencial arrecadatório e importa, nas palavras do professor Dr. Fernando Zilveti "uma questão de justiça fiscal: tirar mais de quem pode mais. Isso tornaria o sistema igualitário e reduziria o peso sobre a classe trabalhadora". Pare ele, o ideal seria tributar mais a renda e a herança e bem menos o consumo, se pensarmos em uma melhor distribuição da carga tributária

Tramita pelo Congresso a PEC 96/2015 que prevê um adicional à alíquota sobre o ITCMD, de tributo denominado Imposto sobre Grandes Heranças e Doações.

Pelo texto apresentado pelo Relator da matéria, Senador Roberto Rocha, a alíquota total poderia atingir 27,5%, a mesma praticada para o IRPF, que ainda assim deixaria o Brasil na condição de um dos países que menos tributária herança no mundo, segundo gráfico anterior.

Em que pese a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal de 8%, a alíquota média praticada pelos Estados é de 4%⁵³.

Segundo dados obtidos da Receita Federal, o valor declarado por pessoas físicas a título de transferências patrimoniais, que seriam isentas de IR, mas tributadas pelo ITCMD, foi de 105 bilhões de reais⁵⁴ em 2017. Se considerarmos a alíquota máxima prevista pela PEC 96/2015 (27,5%), seria possível fazer incidir 23,5% sobre os 105 bilhões, já que 4% (alíquota média) precisam ser descontados do atualmente tributado pelo ITCMD. O produto dessa multiplicação gera um incremento na arrecadação de 24,675 bilhões de reais, recurso que poderia ser utilizado para redução da carga tributária estadual sobre o consumo (ICMS) ou ser utilizado para compensar os efeitos demandados pela unificação e simplificação do imposto estadual.

⁵³ <https://gife.org.br/osc/itcmd/>

⁵⁴ Valor extraído do sistema DW da Receita Federal: R\$ 105.039.611.741,55 (2017). Transferências patrimoniais, doações e heranças

9.2.2 AMPLIAÇÃO DAS BASES DO IPVA

Antes de enfrentarmos as possibilidades de incremento da arrecadação do IPVA, é preciso trazer ao lume a discussão jurídica travada em torno da incidência do IPVA recair ou não de forma exclusiva sobre veículos terrestres.

O entendimento firmado pelo Eg. STF (RE 134.509/AM, o RE 255.111/SP e o RE 379.572/RJ), é no sentido da impossibilidade de incidência do imposto sobre embarcações e aeronaves. A principal linha defensiva dessa posição se escora na evolução histórica da TRU – Taxa Rodoviária Única, que teria sido sucedida pelo IPVA.

A relatoria do RE 134.509/AM, coube ao Em. Ministro Marco Aurélio, de cuja decisão se extraiu o excerto a seguir reproduzido:

Sob o ângulo jurídico, vale atentar não só para o enfoque consignado no parecer de Ioshiaki Ichiara, citado em “Comentários à Constituição do Brasil”, de Celso Bastos e Ives Gandra Martins, 1990, à página 357 – segundo a qual o imposto incide sobre a propriedade de veículos automotores, entendidos como qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizadas e destinadas ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens – como, também, de forma mais específica, a lição de Cretella Júnior, para quem, lato sensu, veículo automotor é o impulsionado por maquinismo interno com fabricação e circulação autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos de natureza terrestre, hídrica ou aérea – obra citada, página 3.649. Ademais, na lição de Pinto Ferreira, veículo automotor é todo aquele impulsionado por meio de motor, com sua fabricação e circulação destinadas ao transporte de pessoas, bens e mercadorias – “Comentários à Constituição Brasileira”, 5º volume, artigos 127 a 162, edição Saraiva, 1992. Fosse o alcance constitucional o sufragado pela Corte de origem, haveria não só a repetição do texto da Carta anterior, a vedar a cobrança das taxas, como também a referência aos veículos automotores terrestres. (...) Por outro lado, inexistem aspectos a entender-se o preceito de forma limitada. O imposto nele previsto incide não só sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, como também de natureza hídrica ou aérea.

A divergência foi inaugurada pelo ilustre Ministro Sepúlveda Pertence, ancorado no parecer da lavra do Procurador Geral da República à época, Moacir Antônio Machado da Silva, que apontava seis pontos a defender a circunscrição do IPVA aos veículos terrestres⁵⁵: (i) os trabalhos preparatórios para a instituição do imposto criado em substituição à Taxa Rodoviária Única, de modo que os critérios conceituais do IPVA deveriam ser definidos em harmonia com o tributo extinto; (ii) a expressão veículo automotor contida na Emenda

⁵⁵ http://conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.41864#_ftn1

Constitucional 27 de 1985 deveria ser tomada em sentido técnico, referindo-se apenas aos que percorrem as vias terrestres, consoante se vê na legislação do tráfego e trânsito; (iii) os veículos aéreos sempre receberam a denominação de aeronaves; (iv) a tributação pretendida provocaria sérios problemas administrativos, tendo em vista a sobreposição do registro estadual de aeronaves ao registro aeronáutico a cargo da União; (v) as demais unidades da Federação, ao descreverem a hipótese de incidência do imposto, apenas se referiram a veículos de transporte terrestre; (vi) a tentativa de tributar as aeronaves e embarcações é incompatível com a determinação de distribuição de receita do IPVA para os Municípios onde estivessem licenciados os veículos.

Com respeito à restrição da incidência do IPVA sobre veículos automotores, em apoio à posição do Ministro Marco Aurélio, Gladston Mamede (MAMEDE, 2002, p. 23). esclarece “que a definição de veículo, e o significado de automotor abrangem todos os veículos que têm movimento intrínseco à estrutura, e que se automovimentam utilizando-se, para tanto, de um motor”.

Ainda segundo Mamede:

A Constituição não restringiu a ideia de veículo à movimentação terrestre, o que implica necessariamente a inclusão dos veículos para movimentação pela água e pelo ar. A simples presença de motor no veículo aéreo é o suficiente para a tributação.

Inobstante a força do argumento da possibilidade de incidência do IPVA sobre outros veículos automotores que não os terrestres, o texto constitucional poderia ser alterado para prever a regulamentação da definição dos fatos geradores e hipóteses de incidência, por lei complementar⁵⁶ como forma de encerrar o debate judicial e jurídico acerca do tema.

Com respeito aos entraves administrativos suscitados, como os referentes aos registros de aeronaves e embarcações, é mister dizer que o compartilhamento de cadastro, seja de aeronaves, sob responsabilidade da ANAC⁵⁷, seja de embarcações, de responsabilidade da Marinha do Brasil⁵⁸, com os municípios é algo que a tecnologia elucida sem maiores esforços.

Superado o entrave judicial e jurídico acerca da possibilidade de incidência do IPVA sobre veículos automotores, aberta a possibilidade de incremento da arrecadação do

⁵⁶ CRFB. Art. 146, III, a.

⁵⁷ <http://www.anac.gov.br/assuntos/setor-regulado/aeronaves/registro-aeronaves>

⁵⁸ <http://dados.gov.br/organization/marinha-do-brasil>

IPVA e a conseqüente redução da carga tributária sobre o consumo (ICMS), à exemplo do planejado para a esfera federal.

Dados obtidos junto à Receita Federal mostram que em 2018, o valor de aeronaves declaradas por pessoas físicas totalizou pouco mais de 2,8⁵⁹ bilhões de reais.

Por sua vez, segundo informações que constam do Registro de Aeronáutico Brasileiro, unidade organizacional da ANAC – Agência Nacional de Aviação Civil, existem registradas 22.202 aeronaves (já excluídas as reservas de marca e matrículas canceladas), cujos valores declarados por seus proprietários totalizam mais de 85 bilhões de reais. Todavia, esse valor deve ser bem maior, já que apenas 12.919 declararam os respectivos valores⁶⁰.

Considerando a competência do Senado Federal de fixar alíquotas mínimas para o IPVA e destas poderem se diferenciar em função do tipo do veículo e sua utilização⁶¹, seria possível escalonar as alíquotas, tomando por base tais parâmetros, e construir a tabela a seguir.

FAIXA DE VALORES	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR DO IPVA'
DE 0 A 1MM	2.068.412.801,41	3,00%	62.052.384,04
DE 1 A 10MM	6.897.566.447,79	2,00%	137.951.328,96
DE 10 A 100MM	15.153.181.036,76	1,00%	151.531.810,37
ACIMA DE 100MM	61.253.759.551,73	0,30%	183.761.278,66
TOTAL			535.296.802,02

À primeira vista, o valor de 0,5 bilhão de reais não impressiona. Todavia, é mister reiterar que as bases possuem valores desatualizados e não incluem as embarcações, que, segundo dados extraídos dos sistemas da Receita Federal⁶² apontam que em 2017 atingiram quase 8 bilhões de reais, somente de pessoas físicas. É possível que as bases de dados (aeronaves e embarcações) devidamente atualizadas possam gerar uma arrecadação adicional que também seria utilizada para reduzir a tributação estadual sobre consumo (IVA Estadual) e promover a justa tributação dos referidos veículos automotores.

⁵⁹ Aeronaves declaradas por pessoas físicas : R\$ 2.866.082.980,65

⁶⁰ Não foram considerados valores iguais ou inferiores a R\$ 10,00

⁶¹ CRFB. Art. 155 §6º, I e II

⁶² Extração obtida a partir do sistema DW. Valor declarado por pessoas físicas: R\$ 7.909.627.267,44

10. ICMS: UM CAPÍTULO À PARTE

À exemplo da União, os Estados também possuem uma tributação fortemente ancorada no consumo, o que implica sensação de maior carga tributária para a grande maioria dos brasileiros.

Segundo dados publicados pelo CONFAZ, foi possível construir a tabela a seguir, que classifica os Estados da menor para a maior arrecadação de ICMS e revela o tamanho do peso do ICMS nacional sobre o consumo: 445 bilhões de reais⁶³ arrecadados em 2017, o que representa mais de 22% da arrecadação nacional.

ARRECADAÇÃO NACIONAL DO ICMS

⁶³ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. acesso em 10/10/2018.

ESTADO	VALOR (R\$)
AMAPÁ	753.646.889,00
RORAIMA	778.452.650,00
ACRE	1.179.511.880,00
TOCANTINS	2.536.402.413,00
SERGIPE	3.201.570.079,00
RONDONIA	3.270.647.827,00
ALAGOAS	3.608.269.308,00
PIAUI	3.802.431.414,00
PARAIBA	5.187.127.453,00
RIO GRANDE DO NORTE	5.190.110.202,00
MARANHÃO	5.787.443.201,00
DISTRITO FEDERAL	7.893.709.626,00
AMAZONAS	8.217.346.122,00
MATO GROSSO DO SUL	8.874.409.483,00
ESPÍRITO SANTO	9.351.574.774,00
PARÁ	10.257.950.328,00
MATO GROSSO	10.916.005.252,00
CEARÁ	11.354.230.906,00
PERNAMBUCO	14.466.357.628,00
GOIÁS	15.022.541.308,00
SANTA CATARINA	19.380.960.008,00
BAHIA	21.208.497.131,00
PARANÁ	29.586.341.151,00
RIO GRANDE DO SUL	32.400.553.524,00
RIO DE JANEIRO	32.570.081.471,00
MINAS GERAIS	46.672.269.585,00
SAO PAULO	132.259.230.818,00
TOTAL	445.727.672.431,00

Além do peso sobre o consumo, o ICMS e suas 27 legislações federais produzem enorme complexidade, insegurança jurídica e contenciosos administrativo e judicial. Das 1958 horas calculadas pelo Doing Business para cumprimento das obrigações tributárias brasileiras (apenas as obrigações federais e estaduais), 1160 horas são oriundas do ICMS, valor que se obtém expurgando as horas gastas com tributos federais (IPI, PIS, COFINS e CIDE) e que totalizam 798 horas.

Para se atingir um federalismo realmente harmônico e uma tributação mais justa, reformar o ICMS é absolutamente imperativo.

Os professores Geraldo Biasoto Junior e José Roberto Afonso⁶⁴ que salientam que:

⁶⁴ BIASOTO JUNIOR, Geraldo e AFONSO, José Roberto. Ob. cit. Pag 47.

Os desafios para conseguir um federalismo que seja mais harmônico são muito grandes. Vale citar apenas alguns: reformar o icms, acabar com sua guerra fiscal, corrigir a taxação do comércio eletrônico, delimitar fronteiras entre o icms e o iss, o rateio dos royalties, as transferências federais de impostos e o acesso ao endividamento.

Os mesmos autores⁶⁵ arrematam que, além da discussão em torno da reforma do ICMS, o conjunto tributário merece reparo:

É absolutamente imprescindível a discussão do ICMS. Antes de tudo, que não se limite apenas a esse imposto, mas que se alcance o conjunto do sistema tributário vigente. A fragmentação dos debates e da reforma tende a levar o país ao impasse federativo, a um beco sem saída, quando existem alternativas (técnica e politicamente) viáveis como a do imposto sobre valor agregado (IVA) compartilhado entre união e os estados. É preciso retomar essa alternativa, porque ela abre as condições para barrar a guerra fiscal no seu nascedouro.

Por óbvio que uma reforma estruturante que pretenda equacionar os problemas de simplificação, racionalização e desoneração do consumo precisa enfrentar o caos tributário produzido pelo ICMS.

As soluções propostas anteriormente podem servir de parâmetro a eventual simplificação do ICMS.

A concepção formatada pelo prof. Miguel Abuhab, de combate das causas raízes e eliminação dos efeitos indesejáveis, pode ser um excelente balizador, principalmente se já tiver sido experimentada sobre o IVA FEDERAL. A partir do aprendizado colhido no âmbito federal, seria possível replicar a sistemática para os Estados, simplificando a forma como o cálculo e a arrecadação do tributo serão realizados.

Atingindo mais simplicidade e transparência com a implantação do modelo federal para o nível estadual de arrecadação, espera-se um aumento na parcela dos que efetivamente paguem o tributo, de forma que seja possível reduzir a alíquota média, atingindo a mesma arrecadação.

Reduzir a tributação sobre consumo depende primordialmente de se definir o quanto se deseja onerar outras bases tributárias, como patrimônio e renda.

⁶⁵ BIASOTO JUNIOR, Geraldo e AFONSO, José Roberto. Ob. cit. Pag. 52.

11. CONCLUSÕES

Há muito, a reforma tributária é pensada e discutida.

Um dos principais óbices é a preocupação com o pacto federativo, a que a Constituição da República reserva apreço especial.

A reforma tributária de que precisa o Brasil deve ser estruturante. Deve simplificar a forma como os tributos são arrecadados e desonerar o consumo, pela maior tributação do patrimônio e renda.

Essas duas medidas são decisivas para o fortalecimento do pacto federativo.

A primeira por destravar a economia e permitir que sociedades empresariais se dediquem mais às atividades de empresa e menos com a burocracia tributária, o que as tornará mais competitivas, potencializarão seus resultados, impactando positivamente a arrecadação.

A segunda, porque, com a redução esperada no preço final dos produtos, tendo em vista o menor peso que os tributos terão sobre eles, o consumo será estimulado, demandando investimentos e contratações. Este novo cenário geraria indiscutível incremento na economia, o que elevaria a arrecadação, possibilitando mais recursos a Estados e Municípios para investimentos e execução das suas políticas públicas, fortalecendo, portanto, o pacto federativo.

Imperioso mencionar que por traz de alteração de atos normativos legais e constitucionais está um complexo processo de mudança cultural. O tributo precisa ser visto como um bem de todos e não do Estado. Portanto, por todos deve ser defendido, Estado e sociedade. Iniciativas que comprometam a arrecadação, sejam legais, como os diversos parcelamentos e as inúmeras desonerações, precisam ser racionalizados, e as ilegais, como sonegação e fraudes, rigorosamente reprimido pelo Estado, com o apoio de toda a sociedade.

O imenso esforço que uma remodelação de sistema tributário demanda precisa estar ancorado em práticas que lhe assegurem efetividade. Todos precisam se comprometer com a nova ordem tributária, que alçará o Brasil a um patamar de maior relevo no contexto mundial.

12. REFERÊNCIAS

CARVALHO JR., P.H.B. 2006. **IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extrafiscais**. Texto para Discussão 1251. IPEA, Brasília.

CALMON, Sacha e outros. **Federalismo fiscal Brasil-Alemanha**. V. 4. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2016.

RECEITA FEDERAL. **Relatórios do Resultado da Arrecadação**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/2017-relatorios-do-resultado-da-arrecadacao-anos-antiores-capa>> Acesso em 12/03/2019.

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. **Repasse de recursos do Fundeb**. Disponível em: <https://www.fnde.gov.br/component/k2/item/972-repasse-de-recursos-do-fundeb>. Acesso em 12/03/2019

TESOURO NACIONAL. Transferências Constitucionais. Disponível em: <<http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2600:1>>. Acesso em 12/03/2019.

CINTRA, Marcos: **Bank transactions: pathway to the single tax ideal**. 2009.

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Arrecadação de ISS cresce em pequenos municípios**. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7458. Acesso em 15/03/2019.

RECEITA FEDERAL. **Desonerações Instituídas**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/desoneracoes-instituidas/desoneracoes-instituidas-capa>. Acesso em 10.10.2018.

RECEITA FEDERAL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2015/dezembro2015/analise-mensal-dez-2015.pdf>. Acesso em 15/03/2019.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/issue/view/12>. Acesso em 09.03.2019

FUNDAÇÃO DOM CABRAL. **Sem as reformas necessárias, Brasil se mantém entre os países menos competitivos do mundo**. Disponível em: https://www.fdc.org.br/conhecimento-site/nucleos-de-pesquisa-site/materiais/relat%c3%b3rio_analise_competitividade_2018_fdc_imd.pdf. Acesso em 09/03/2019.

PINTO, Ana Estela de Sousa. **Infraestrutura 'encolhe' R\$ 40 bi em dois anos**. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/09/infraestrutura-encolhe-r-40-bi-em-dois-anos.shtml>. Acesso em 09/03/2019.

CANZIAN, Fernando. **70% dos municípios dependem em mais de 80% de verbas externas**. Disponível em: <http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>. Acesso em 12/03/2019.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 30 anos da constituição federal de 1988**. disponível em:

<https://ibpt.com.br/noticia/2683/Quantidade-de-normas-editadas-no-Brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em 12/03/2019.

THE WORLD BANK. **Doing Business**. Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/pt/rankings>. Acesso em 19/03/2019.

THE WORLD BANK. **Facilidade de se fazer negócios em Brasil**. Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil>. Acesso em 19/03/2019.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PLANOS DE SAÚDE. **A carga tributária sobre os planos de saúde**. Disponível em: <http://www.abrange.com.br/portal/index.php/pt-BR/noticias-do-setor/208-a-carga-tributaria-sobre-os-planos-de-saude>. Acesso em 27/09/2018.

PEDROSA, Ana Paula. **Carga tributária sobre saúde e educação supera a de bancos**. Disponível em: <https://www.otempo.com.br/capa/economia/carga-tribut%C3%A1ria-sobre-sa%C3%BAde-e-educa%C3%A7%C3%A3o-supera-a-de-bancos-1.915424>. Acesso em 27/10/2018.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Consumidores pagam mais de 54% em tributos nos produtos da Páscoa, segundo levantamento do IBPT**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2573/Consumidores-pagam-mais-de-54-em-tributos-nos-produtos-da-Pascoa-segundo-levantamento-do-IBPT>. Acesso em 27/10/2018.

Quanto custa o Brasil. Disponível em: http://www.quantocustaobrasil.com.br/downloads/impostos_quantocustaobrasil.pdf. Acesso em 27/10/2018.

ANFAVEA - Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores. **Imposto sobre carros no Brasil é maior do mundo, diz Anfavea**. Disponível em: <https://www.icarros.com.br/noticias/geral/imposto-sobre-carros-no-brasil-e-maior-do-mundo,-diz-anfavea/20463.html>. Acesso em 27/20/2018.

FIEPR - Federação das Indústrias do Estado do Paraná. **A sombra do Imposto**. Disponível em: <http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/veja-o-quanto-voce-paga-de-imposto-1-14466-115735.shtml>. Acesso em 27/10/2018.

JÚNIOR, Pedro Humberto B de Carvalho. **Habitação e impostos urbanos**. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1032:catid=28&Itemid=23. Acesso em 27/03/2018.

RECEITA FEDERAL. **Carga tributária dos produtos de consumo popular**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22cargatributariaprodutosdeconsumopopular.pdf>. Acesso em 27/10/2018.

Agência IBGE. **PIB avança 1,0% em 2017 e fecha ano em R\$ 6,6trilhões.** Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2013-agencia-de-noticias/releases/20166-pib-avanca-1-0-em-2017-e-fecha-ano-em-r-6-6-trilhoes.html>. Acesso em 27/10/2018.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária 2017.** Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf/view>. Acesso em 27/10/2018.

AFONSO, José Roberto. ARAUJO, Erika Amorim, NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **IPTU no Brasil, um diagnóstico abrangente.** Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/iptu_no_brasil_um_diagnostico_abrangente_0.pdf. Acesso em 27/10/2018.

REVISTA VEJA. **Gastos de brasileiros no exterior caem 3,88% em 2018, diz Banco Central.** Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/gasto-de-brasileiros-no-externo-caem-388-em-2018-diz-banco-central>. Acesso em 17/03/2019

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números.** Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf. Acesso em 12/03/2019.

JORNAL O DIA. IBGE: **metade da população brasileira vive com menos de um salário mínimo.** Disponível em: https://odia.ig.com.br/_conteudo/economia/2017-11-29/ibge-metade-da-populacao-brasileira-vive-com-menos-de-um-salario-minimo.html. Acesso em 12/03/2019.

WORLD BANK. **Doing Business 2018.** Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em 17/03/2019

RECEITA FEDERAL. **Sistema Normas.** Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio. Acesso em 19/03/2019.

CINTRA, Marcos. **O que é o Imposto Único.** Disponível em: <https://www.marcoscindra.org/o-que-e-o-imposto-unico>. Acesso em 17/03/2019.

RECEITA FEDERAL. **Arrecadação das Receitas Administradas pela RFB por divisão econômica.** Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-divisao-economica-da-cnae/arrecadacao-por-divisao-economica-cnae-2011-2017-1.pdf>. Acesso em 17/03/2019.

RECEITA FEDERAL. **Análise mensal - dezembro 2007.** Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2007/analise-mensal-dezembro-2007/view>. Acesso em 12/03/2019.

IPEA. **Produto interno bruto (PIB) nominal.** Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/exibeserie.aspx?serid=38415>. Acesso em 13/03/2019.

DE SANTI, Eurico, COELHO, Isaías, MACHADO, Nelson e APPY, Bernard. CCiF – Centro de Cidadania Fiscal. **Nossa reforma tributária.** Disponível em: <https://www.ccif.com.br/nossa-reforma-tributaria>. Acesso em 23/03/2019

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação do capital no brasil e no mundo.** Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8354/1/td_2380.pdf. Acesso em 23/03/2019.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **Dividendos brasileiros deveriam ser tributados como na Austrália.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-04/marcos-villas-boas-dividendos-deveriam-tributados-australia>. Acesso em 25/03/2019.

APPY, Bernanrd, MOUTINHO, Paulo. **O Imposto Territorial Rural como forma de induzir boas práticas ambientais.** Disponível em: <http://ipam.org.br/bibliotecas/o-imposto-territorial-rural-como-forma-de-induzir-boas-praticas-ambientais>. Acesso em 28/03/2019.

REYDON, Bastiaan P. e OLIVEIRA , Thiago Ademir Macedo. **A evolução da descentralização fiscal do ITR e a gestão territorial integral nos municípios.** Disponível em: <http://governancadeterreas.com.br/2017/wp-content/uploads/2017/10/evolu%3%87%3%83o-da-descentraliza%3%87%3%83o.pdf>. Acesso em 28/03/2019.

SOUZA, Eustáquio Gomes. **ITR: uma Legislação Eficiente e uma Arrecadação**

Incongruente. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/premios/schontag/2004/terceirolugar.pdf>. Acesso em 28/03/2019.

Resolução do Senado Federal nº 9 de 05/05/1992. Disponível em:

<https://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=590017>. Acesso em 23/03/2019.

SIMÃO, Edna. **Arrecadação do IPTU não chega a US\$ 50 per capita, diz estudo.** Disponível em: <https://gife.org.br/osc/itcmd/>. Aceso em 25/03/2019.

GARCIA , Ricardo Oliveira F. **O fato gerador do IPVA segundo o Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: http://conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.41864#_ftn1. Acesso em 23/03/2019.

ANAC – Agência Nacional de Aviação Civil. **Registro de Aeronaves.** Disponível em: <http://www.anac.gov.br/assuntos/setor-regulado/aeronaves/registro-aeronaves>. Acesso em 02/04/2019.

Marinha do Brasil. **Embarcações.** Disponível em: <http://dados.gov.br/organization/marinha-do-brasil>. Acesso em 02/04/2019.

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em 10/10/2018.

Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm . Acesso em 02/04/2019.

Instrução Normativa RFB 1871/2019. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=98886&visao=anotado>. Acesso em 23/03/2019.

Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm. Acesso em 23/03/2019.