

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

GUILHERME WANDERLEY ESPINOLA

**A CRISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
DE 1988: CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS SOB A ÓPTICA DE UMA POSSÍVEL
REFORMA TRIBUTÁRIA**

**JOÃO PESSOA
2019**

GUILHERME WANDERLEY ESPINOLA

**A CRISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
DE 1988: CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS SOB A ÓPTICA DE UMA POSSÍVEL
REFORMA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Me. Dirceu Marques Galvão
Filho

**JOÃO PESSOA
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

E77c Espinola, Guilherme Wanderley.
A CRISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL DE 1988: CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS SOB A ÓPTICA DE
UMA POSSÍVEL REFORMA TRIBUTÁRIA / Guilherme Wanderley
Espinola. - João Pessoa, 2019.
63 f. : il.

Orientação: Dirceu Marques Galvão.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Desequilíbrio Fiscal. 2. Contribuições Sociais. 3.
Impostos. 4. Guerra Fiscal. 5. Reforma Tributária. I.
Galvão, Dirceu Marques. II. Título.

UFPB/CCJ

GUILHERME WANDERLEY ESPINOLA

**A CRISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
DE 1988: CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS SOB A ÓPTICA DE UMA POSSÍVEL
REFORMA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Dr. Dirceu Marques Galvão
Filho

DATA DA APROVAÇÃO: 01 DE ABRIL DE 2019

BANCA EXAMINADORA:



**Prof. Dr. DIRCEU MARQUES GALVÃO FILHO
(ORIENTADOR)**



**Prof. Dr. JONÁBIO BARBOSA DOS SANTOS
(AVALIADOR)**



**Prof. Dr. CARLOS PESSOA DE AQUINO
(AVALIADOR)**

RESUMO

O presente trabalho aborda os principais aspectos da crise do Sistema Tributário Nacional instalados após a promulgação da Constituição de 1988, abordando questões centrais como desequilíbrio fiscal entre entes federativos das três esferas, análise do histórico recente da tributação brasileira baseada na instituição de contribuições sociais, bem como as consequências geradas no âmbito econômico-tributário, além de avaliação da qualidade de nossa tributação. Analisamos as principais características da composição de nossa carga tributária, que apresenta níveis incompatíveis com nosso padrão de desenvolvimento nacional, focando, neste ponto, sobre as consequências geradas aos entes federativos após a ocorrência da conhecida guerra fiscal, a qual gera isenções de ICMS à título de incentivar investimentos nos territórios dos respectivos Estados, resultando em consequências desastrosas aos orçamentos destes; Para tanto, buscaram-se dados e citações em autores, órgãos públicos e instituições de renome, trazendo embasamento científico na área de Direito Tributário e de Direito Constitucional, servindo de alicerce para fundamentação do presente trabalho, trazendo as medidas centrais a serem adotadas em uma reforma tributária, no intuito de solver toda a problemática que paira sobre nosso ordenamento jurídico.

Palavras-chave: Desequilíbrio fiscal. Contribuições Sociais. Impostos. Guerra Fiscal. Reforma Tributária.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1: Distribuição de competências e receitas pela CF/88	24
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1: Histórico da carga tributária bruta	35
GRÁFICO 2: Carga tributária sobre bens e serviços – Brasil e Países da OCDE (2016) em % do PIB	37
GRÁFICO 3: Carga tributária sobre renda, lucro e ganho de capital – Brasil e OCDE (2016) em % do PIB 37	38
GRÁFICO 4: Arrecadação e disposição orçamentária dos entes federativos	40

Sumário

1. INTRODUÇÃO	7
2. CONCEITOS INICIAIS ACERCA DA MATÉRIA	10
2.1 CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS	12
2.1.1 Características dos Impostos	14
2.1.2 Peculiaridades das Taxas.....	16
2.1.3 Contribuições de Melhoria	18
2.1.4. Das Contribuições previstas na Constituição Federal.....	19
3. DAS ALTERAÇÕES TRAZIDAS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E SUAS CONSEQUÊNCIAS	22
3.1 REDEFINIÇÃO DA ESTRUTURA FISCAL TRAZIDA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	23
3.2 O RESTABELECIMENTO DAS RECEITAS DA UNIÃO E CRESCENTE DESESQUILÍBRIO FISCAL FEDERATIVO.....	27
3.3 REPERCUSSÕES DA UTILIZAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	29
4. RECENTE HISTÓRICO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E SITUAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS	34
4.1 ATUAL COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	36
4.1.1 Situação específica dos entes subnacionais.....	39
4.2 DAS CARACTERÍSTICAS DA GUERRA FISCAL.....	41
4.2.1 Breve histórico da Guerra fiscal	41
4.2.2 Decorrências da guerra fiscal dos Estados	44
5. CARACTERÍSTICAS UMA POSSÍVEL REFORMA TRIBUTÁRIA: MEDIDAS A SEREM ADOTADAS.	46
5.1 SOLUÇÃO DA GUERRA FISCAL E RESTABELECIMENTO DO EQUILÍBRIO FEDERATIVO	48
5.1.1 Novas metas para composição da carga tributária.....	51
5.2 Alteração do artigo 195 da Constituição Federal.....	52
5.3 Possíveis propostas de Reforma Tributária apresentadas pela União	54
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS.....	60

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de implementação de uma reforma tributária em nosso país não é um tema inédito. Corriqueiramente, discute-se acerca da premente necessidade readequação Sistema Tributário Nacional à novas realidades do Brasil, seja no âmbito acadêmico, em comissões especiais do Congresso Nacional, ou mesmo em reuniões com especialistas no Palácio do Planalto. Entretanto, pouco temos presenciado para que sejam concretizadas verdadeiras mudanças benéficas no campo tributário.

Tratando-se de matéria controversa entre especialistas, administradores públicos e legisladores, não causa assombro o fato de termos perpetuado equívocos cometidos no decorrer dos últimos trinta anos de vigência da Constituição Federal de 1988, ante a ausência de vontade política para concretizar verdadeiras reformas, efetuando meros “remendos tributários”. Entretanto, em meio à grave crise financeira e crescentes dificuldades orçamentárias dos entes federativos das três esferas de governo, especialmente dos Estados, aliado ao fato de que um Governo Federal recém eleito historicamente detém capital político para realizar reformas necessárias, o assunto volta à pauta.

Dentre as diversas celeumas existentes no âmbito tributário, uma se apresenta como objeto análise do presente trabalho: O desequilíbrio causado no Sistema Tributário Nacional introduzido pela Constituição Federal de 1988 e suas consequências para ordenamento jurídico vigente. O trabalho visa guiar a temática através da abordagem qualitativa, buscando compreender quais caminhos eventualmente adotados através de uma reforma tributária poderiam solucionar a problemática.

Com foco voltado às alterações promovidas pela Carta Maior, especialmente no que diz respeito às contribuições sociais, avaliaremos os impactos que a ampla adoção destes tributos como fonte de arrecadação fiscal vêm ocasionando ao sistema tributário nacional e ao federalismo fiscal, analisando as causas para tratarmos as consequências.

As contribuições sociais, previstas no artigo 195, *caput*, do texto constitucional, preveem a criação de tributos com características semelhantes às dos impostos, possuindo a premissa de arrecadar valores destinados ao custeio da seguridade social, embora não seja regulada pelos princípios regentes dos impostos ou do Sistema Tributário Nacional, demonstrada a ausência de não cumulatividade

das bases de incidência e a desnecessidade de repartir os valores arrecadados com os demais entes federativos.

Ciente da problemática, e considerando que o trabalho almeja propor as saídas apontadas por especialistas na área econômica, tributária e fiscal, apontaremos as principais propostas de solução e a viabilidade destas no tocante à solução da problemática apresentada.

Quanto ao método de abordagem para análise da problemática disposta no trabalho, será o método hipotético-dedutivo, uma vez que a pesquisa em questão debruçar-se-á sobre o estudo da possibilidade de reformar o sistema tributário vigente, almejando a correção dos desequilíbrios instaurados nos últimos trinta anos, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, levando-se em conta toda a matéria concernente ao tema. O presente trabalho monográfico será dividido em quatro capítulos, destrinchados a seguir.

Inicialmente, debruçaremos sobre conceitos gerais sobre as modalidades tributárias, elencando suas características e apontando princípios regentes, destrinchando a classificação jurídica dos tributos. Analisaremos principalmente aspectos concernentes aos impostos e contribuições, visto que são os tributos que majoritariamente compõem o montante arrecadado.

Em segundo momento, trataremos acerca das características do Sistema Tributário Nacional conforme o ordenamento constitucional criado em 1988, analisando o contexto histórico vivido e as intenções do constituinte originário, que em contexto de um período pós-ditadura, almejava uma Federação em que a União detinha menores poderes e maiores responsabilidades sociais. Posteriormente, abordaremos as medidas adotadas por este ente federativo que resultaram em nova centralização do poder federativo, em decorrência da utilização desmedida das contribuições sociais.

Em capítulo seguinte, serão delineados os principais pontos acerca da carga tributária no período de vigência do Texto Maior, apontando incongruências e consequências do desequilíbrio fiscal sob o aspecto do desequilíbrio federativo, para adiante tratarmos das peculiaridades da guerra fiscal que atinge os Estados há décadas. Por fim, abordaremos possíveis propostas de solução da problemática apresentada, delineando os principais traços e características de uma reforma tributária.

Com relação aos métodos de procedimento, foram utilizados para a pesquisa o método histórico, observando o comportamento e evolução do Sistema Tributário Nacional nos últimos 30 anos; subsidiariamente, método comparativo, buscando dados da carga tributária de outros países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e informações de países da América Latina.

Quanto aos procedimentos de pesquisa, foi realizado mediante pesquisa documental e bibliográfica. A primeira consiste na análise de documentos oficiais, como leis, códigos e Constituição Federal. A respeito da pesquisa bibliográfica, ocorre a partir da análise de publicações relacionadas ao tema central da pesquisa, utilizando-se livros, dissertações, artigos científicos, teses, periódicos e sites.

Desde logo, cumpre destacar que o presente trabalho tem o escopo de analisar todas as mudanças propostas por uma eventual reforma tributária, em razão do escopo limitado da proposta de monografia, mas tão somente aquelas concernentes à problemática apresentada, focando nas causas e desdobramentos decorrentes da situação de desequilíbrio fiscal entre os entes federativos aqui instaurada.

2. CONCEITOS INICIAIS ACERCA DA MATÉRIA

Inicialmente, antes mesmo de adentrarmos nas questões em que pretendemos debruçar no presente trabalho monográfico de conclusão de curso, faz-se necessário trazer conceitos relativos à matéria, bem como delinear as noções gerais acerca do Direito Tributário. Assim, definiremos este ramo do direito conforme ensinamentos de Eduardo Sabbag¹, ao afirmar que:

O Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

Nesse contexto, o Direito Tributário, por sua vez, é definido pela necessidade que o Estado tem em coletar recursos para manter em funcionamento toda a estrutura da Administração, almejando cumprir suas atribuições estabelecidas constitucionalmente a fim de prover de modo satisfatório as necessidades coletivas da população.

O ordenamento jurídico tratou de estabelecer conceituação legal para o termo “tributo”, como bem definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional², como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constituía sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Analisemos então os elementos contidos na definição legal supracitada.

Diante da definição fixada pelo legislador ordinário, considera-se tributo como sendo uma manifestação do poder de império do Estado, constituída necessariamente através de imposição legal, em atenção ao princípio da legalidade tributária. A legislação obrigatoriamente definirá os elementos necessários para quantificação e cobrança da obrigação, como o fato gerador, o sujeito passivo da tributação, as bases de cálculo e alíquotas.

Assim, a criação de tributo só poderá ser realizada mediante lei complementar ou ordinária, ou por ato normativo de igual força, como a medida provisória de caráter de competência do Poder Executivo, conforme as disposições constitucionais contidas em seu artigo 62 e incisos.

¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 35.

² BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 26 de fev. 2019.

Nesta hipótese, vale destacar que a vontade das partes envolvidas na obrigação tributária é irrelevante, e, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo, nasce o dever de tributar, tratando-se de prestação em que há caráter compulsório ou obrigatório.

Por outro lado, o ato de tributar não constitui finalidade punitiva ou sancionatória, o que o diferencia da multa, pois, enquanto aquele tem por fim arrecadar e intervir em situações sociais e econômicas, esta constitui uma sanção por prática de ato ilícito. Ao instituir a multa, o Poder Público idealmente visa coibir comportamentos socialmente indesejáveis, sendo o caráter arrecadatório da multa uma condição meramente secundária, em face de ser a intenção primária do Estado reprimir a prática de ilícitos de qualquer natureza.

Neste ponto, frise-se que no ordenamento jurídico pátrio vige o princípio da vedação ao confisco tributário, cuja premissa estabelece que o tributo não deverá possuir caráter confiscatório, como bem explanado por Ricardo Alexandre³:

(...) considerando que o tributo não pode se constituir em sanção por ato ilícito e que o confisco somente é admitido no Brasil como pena, há de se concluir que o tributo não pode ter caráter confiscatório, justamente para não se transformar numa sanção por ato ilícito.

O último elemento a ser analisado referente à definição legal de tributo diz respeito a necessidade de ser uma prestação cobrada mediante “atividade administrativa plenamente vinculada”. O termo mencionado afirma que a autoridade tributária, no exercício de suas atribuições legais de cobrança dos tributos, não poderá aplicar juízo de conveniência ou oportunidade quanto à possibilidade ou não de pagamento do montante devido ao Estado.

De tal forma, a atividade tributária será sempre realizada de maneira vinculada às disposições da legislação instituidora, em função de ser indisponível o tributo, calhando mencionar o excerto trazido por Luciano Amaro⁴:

Não vemos necessidade de inserir no conceito a menção ao caráter indisponível do tributo, para expressar a ideia de que o sujeito ativo (seja o Estado, seja entidade não estatal) não tem o poder de dispensar ou deixar de cobrar o tributo previsto em lei (pois somente a lei, obedecidos os princípios constitucionais, pode dispor do tributo), uma vez que isso já é decorrência natural do princípio da indisponibilidade do interesse público.

Isto posto, relevante mencionar que o conceito acima mencionado e previsto no art. 3º do CTN não abarca o sentido de vinculação de receitas comumente

³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018. p. 49

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 26

utilizado no âmbito do Direito Tributário, no que refere à possibilidade de fixar os valores arrecadados de certo tributo a determinadas despesas públicas, classificação esta que será tratada adiante.

2.1 CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional adotou a teoria tripartida ao identificar as modalidades existentes de tributo, repartindo-o em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Todavia, a doutrina majoritária, em entendimento consonante com o Supremo Tribunal Federal, passou a compreender que após a promulgação da Constituição Federal subsistiam cinco espécies tributárias distintas, adicionando duas novas categorias ao rol dos tributos, quais sejam: os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais. Em mesmo sentido, versa Sabbag⁵ sobre o tema:

Fato é que, nas décadas de 80 e 90, sobrevieram, com grande expressividade, os empréstimos compulsórios e as contribuições, respectivamente. Nesse diapasão, fez-se mister cotejar tais exações com o art. 3º do CTN, definidor de tributo, inferindo-se que elas se mostravam como nítidas prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por meio de lei e cobradas por meio de lançamento. Por isso mesmo, tributos eram. Daí o surgimento da teoria pentapartida, que hoje predomina entre nós, na doutrina, e no STF, indicando o entendimento ao qual nos filiamos (...).

Pertinente frisar que persiste atualmente parcela da doutrina que entende inexistir características de tributo ao empréstimo compulsório, enquanto outros excluem as contribuições desta classificação, adequando estas duas modalidades entre os impostos e taxas, expressamente previstos no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal.

Haja vista que o foco do presente trabalho monográfico busca abordar a viabilidade de uma reforma tributária, e também em razão de os empréstimos compulsórios não configurarem receita permanente aos cofres públicos em razão de se tratar de um “tributo” restituível, nos ateremos às demais formas de custeio da atividade pública.

Isto posto, a classificação da natureza jurídica dos tributos conforme o Código Tributário Nacional depende primordialmente da identificação da hipótese de incidência da obrigação tributária, ou, utilizando a terminologia adotada pelo Código

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 544.

Tributário Nacional, do fato gerador. Para tanto, interessa saber se o tributo é vinculado ou não vinculado, analisando se o Estado tem o dever legal de realizar contraprestação destinada especificamente ao sujeito passivo ou contribuinte.

Pontue-se que o sentido de vinculação ou não de um tributo não pode ser confundido com a citada conceituação contida no art. 3º do CTN, ao afirmar ser atividade administrativa vinculada, visto que surgida a obrigação de tributar, deverá sempre ser vinculada e não discricionária, como destacado. Outrossim, tão pouco diz respeito à hipótese de vinculação de receitas tributárias, tema a ser tratado posteriormente.

Logo, caso o Estado necessite efetuar uma contraprestação específica a fim de validar a cobrança tributária, estaremos diante de um tributo vinculado, ou, em caso contrário, trata-se de um tributo não vinculado.

Assim, os impostos em sua totalidade possuem natureza não vinculada, pois da cobrança desta modalidade (ocorrência de fato gerador) não se exige atividade específica (vinculada) do Poder Público. Uma vez ocorrida a hipótese de incidência prevista legalmente para o imposto, incorrerá no nascedouro da obrigação tributária entre o Estado e o contribuinte.

As taxas, contribuições e contribuições de melhoria, por sua vez, se enquadram no conceito de tributo vinculado, e, quanto as do primeiro tipo, há na CF de 1988 definição expressa contida no art. 145, II, que prevê que a Administração Pública poderá instituí-las em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização ou disponibilização de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte.

Quanto às contribuições de melhoria, estas dependem impreterivelmente de realização de obra pública que resulte em valorização imobiliária, servindo para que a Administração Pública realize obras destinadas a beneficiar especificamente certa parcela da população, posteriormente efetuando a devida cobrança dos valores relativos à valorização imobiliária dos imóveis afetados.

Entretanto, quanto ao destino do montante arrecadado, os tributos podem ser vinculados ou não à determinadas despesas. Os tributos de arrecadação vinculada, possuem suas receitas destinadas especificamente para despesa previamente fixada legalmente, a exemplo das Contribuições Sociais para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, cuja receita será aplicada no âmbito da seguridade social.

Os tributos poderão ainda serem elencados quanto à cumulatividade. Os do tipo cumulativo, a exemplo da COFINS, a contribuição destinada ao PIS, bem como a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF – são aqueles que incidirão em diferentes etapas da circulação de produtos e mercadorias, sem que haja a restituição ou abatimento do valor pago na etapa anterior. Entretanto, cumpre salientar que atualmente o sistema tributário conta com dois regimes para o PIS/COFINS, sendo um cumulativo e outro não cumulativo.

Quanto aos tributos não cumulativos, aqui representados pelo ICMS e IPI, são justamente aqueles que poderão ser restituídos na etapa posterior, sendo o valor total do tributo repassado ao consumidor final.

Destaque-se que a Constituição elenca diversos princípios balizadores deste ramo do Direito, notadamente os da legalidade, irretroatividade, anterioridade, isonomia, entre outros.

2.1.1 Características dos Impostos

Tendo em vista que o contexto de uma possível reforma tributária englobaria em grande parte mudanças na forma de cobrança de impostos em âmbito nacional, estadual e municipal, daremos maior enfoque nas diversas características e classificações doutrinárias que cercam esta modalidade tributária, também em razão de sua maior relevância no que concerne as arrecadações do Estado federativo.

Esta é a espécie tributária responsável por grande parcela das receitas arrecadadas pelo Estado, em razão de não ser um tributo vinculado e possuir caráter arrecadatório, independentemente de qualquer atuação estatal para com o contribuinte de cunho retributivo. Assim, as receitas provenientes destes não possuem destinação específica, sendo vedado ao legislador definir que determinado imposto custeie obrigatoriamente certa despesa pública.

Isto posto, é pertinente mencionar ser plenamente possível a repartição de receitas entre os entes federativos, como já ocorre no caso do IPVA, o qual poderá ser dividido entre Estados e Municípios. De igual modo, a Constituição Federal, em seu artigo 157, II, prevê que o produto obtido da arrecadação do imposto de novos impostos criados pela União deverão ser repartidos obrigatoriamente entre os Estados, através do repasse de 20% das receitas obtidas.

É possível classificarmos os impostos dentre aqueles diretos e os indiretos, divisão essa relativa à aplicabilidade dos encargos econômico-financeiros, calhando aqui apresentar a acertada definição utilizada por Ricardo Alexandre⁶:

São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. (...) São diretos os tributos que não permitem tal translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo.

Seriam exemplos de tributos diretos o IRPF e o ITCMD, cuja cobrança em moeda será atribuída diretamente ao contribuinte final, definido em lei como o sujeito passivo da tributação, que disporá de recursos para cumprimento da obrigação tributária.

Nos tributos indiretos, os encargos econômicos serão repassados para uma terceira pessoa, diferente daquela definida em lei como sendo o tributado, havendo, inclusive, previsão legal para tanto. Possuem natureza de tributos indiretos o ICMS e o IPI, os quais são naturalmente repassados aos consumidores finais de bens e serviços, uma vez que os encargos tributários estão embutidos no preço final do produto.

Nota-se no sistema tributário brasileiro contemporâneo uma grande incidência de tributos indiretos, calhando destacar especialmente aqueles cobrados sobre bens e serviços que, através de alíquotas elevadíssimas, contribuem de maneira direta para a diminuição da competitividade da indústria nacional e desestimulam o consumo de produtos, resultando em prejuízos econômicos e fragilização da cadeia produtiva e do mercado nacional.

Percebe-se que os impostos possuem intrinsecamente um caráter contributivo, quando o contribuinte destina parte de seu patrimônio ao custeio da atividade estatal essencial e indivisível, diferentemente das taxas e contribuições de melhoria, estes manifestando efeitos retributivos, em razão da necessidade de o Poder Público concretizar uma contraprestação específica em relação ao sujeito passivo referido tributo.

Por outro lado, a Constituição Federal de 1988 buscou firmar o princípio da capacidade contributiva como umas das balizas a serem seguidas na criação e cobrança dos impostos. Cumpre colacionar o trecho contido no art. 145, § 1º:

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018. p. 117-118.

§ 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.⁷

Ao analisarmos a viabilidade de uma proposta de reforma tributária, faz-se necessário considerar o princípio supracitado a fim de delinear bases de cálculo e alíquotas socialmente compatíveis com a capacidade contributiva dos sujeitos passivos dos tributos ao mesmo tempo em que seja atendido o interesse público, algo que, dada a devida vênia, incorre em muitos casos no sistema tributário nacional.

De igual modo, a classificação em impostos diretos e indiretos é de fundamental importância para o contexto da reforma tributária, uma vez que os impostos de ordem direta permitem atingir o sujeito passivo de maneira precisa, resultando em maior satisfação da previsão constitucional da capacidade contributiva.

Contrariamente, os impostos indiretos oneram excessivamente aqueles de mais baixa renda, em virtude da alta carga tributária incidente sobre bens e serviços, através da cobrança de alíquotas desproporcionais ao poder econômico dos mais pobres.

Vale salientar que, em contraposição ao entendimento majoritário que a Constituição Federal busca impedir que impostos tenham o caráter confiscatório, através do princípio de vedação ao confisco.

2.1.2 Peculiaridades das Taxas

Trata-se de um tributo vinculado diretamente à ação do Estado, no que diz respeito ao fornecimento de atividade pública que, como qualquer outra modalidade tributária prevista no CTN, será previamente estabelecida através de lei em *lato sensu*. A Constituição Federal⁸, em seu artigo 145, II, assim define as taxas:

“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 26 fev. 2019

⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 28 fev. 2019

Como dito, as taxas possuem como fato gerador uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, podendo ser dividida em duas modalidades: aquelas decorrentes do exercício regular do poder de polícia, denominadas taxas de polícia, e as que resultam da prestação ou da colocação à disposição do contribuinte, de serviço público específico e divisível, que seriam as taxas de serviço. Conforme se depreende dos ensinamentos de Luciano Amaro⁹ acerca das de primeiro tipo:

“A taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará etc. Por isso, fala-se em taxas cobradas pela remoção de limites jurídicos ao exercício de direitos. A atuação fiscalizadora do Estado, em rigor, visa ao interesse da coletividade e não ao do contribuinte da taxa, isoladamente.”

Exemplificando, pode-se citar as taxas de licenciamento ambiental, que consistem em autorização administrativa para que estabelecimento comercial possa atividade econômica em certa localidade, a qual poderá ser concedida uma vez cumpridos os requisitos estabelecidos pela legislação aplicável, mediante o pagamento de quantia previamente tabelada.

Portanto, as taxas se diferenciam dos impostos justamente por serem vinculados a uma atuação estatal divisível e específica, a qual atingirá unicamente o contribuinte, em razão do cumprimento do fato gerador deste tributo.

Ademais, pela necessidade de serem vinculadas a determinada prestação de atividade do Estado e também em função de não possuírem base de cálculo própria dos impostos em razão da vedação prevista no art. 145, § 2º, As taxas constituem-se como um tributo que apenas permite o desempenho por parte do Estado de atividades públicas específicas, mas não se revelam como um instrumento hábil a custear as atividades essenciais do Estado como um todo, inexistindo, portanto, a necessidade premente de balizar-se pelo princípio da capacidade contributiva, ao contrário dos impostos.

Assim, o caráter fiscal e arrecadatório das taxas, em qualquer de suas modalidades, revela-se por demais limitado, mostrando aptidão para o custeio ou manutenção apenas das atividades referentes à concessão do direito concedido pela taxa.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 33.

Vale frisar que embora as taxas demandem contraprestação do poder público para com o particular, as arrecadações provenientes destes tributos não necessariamente serão vinculadas ao produto das receitas.

2.1.3 Contribuições de Melhoria

Esta espécie tributária tem por fundamento a equidade e a vedação constitucional ao enriquecimento sem causa, uma vez que sua base de cálculo, a qual não deve ser confundida com a hipótese de incidência do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, incidirá sobre a quantia de valorização do imóvel após a realização de obra pública, através de alíquota previamente definida em lei.

Deve-se pontuar que existem divergências entre a previsão literal do art. 82 do Código Tributário Nacional e o entendimento dos tribunais pátrios. A norma fixada pelo legislador estabelece que a lei instituidora da contribuição de melhoria deve determinar a parcela do custo da obra a ser financiada pelo tributo, interpretação não acolhida pelo Poder Judiciário, que entende ser aplicável alíquota sobre o valor referente à valorização imobiliária.

Logo, sem obra pública não poderá haver contribuição de melhoria, uma vez que este binômio é quem caracteriza a ocorrência do fato gerador. De igual modo, cada obra pública que resulte em valorização imobiliária só ensejará a cobrança contribuição citada uma única vez, em virtude de este não ser um tributo renovável periodicamente.

Frise-se que, embora a Constituição Federal de 1988 não faça referência expressa à valorização de imóveis em decorrência de obra pública, a doutrina, conforme os ensinamentos de Harada, assim como a jurisprudência, são uníssonas ao afirmar ser este um requisito ínsito da referida espécie tributária.

Nesta vertente, cumpre destacar acerca da valorização do imóvel somente poderá ser auferida após a conclusão das obras públicas, hipótese em que, caso caracterizada, resultaria na cobrança do referido tributo pelo ente público.

Na prática, trata-se da modalidade tributária menos utilizada pelos administradores públicos, embora seja muito comum a ocorrência de seu fato gerador

decorrente da realização de obras públicas. Ademais, como bem explana Aendria S. do Carmo¹⁰, diversas são as razões para ser a contribuição de melhoria descartada:

A razão da reduzida ou até mesmo inexistente exação fiscal pela Contribuição de Melhoria, no Brasil, geralmente é atribuída: a) dificuldade na identificação e na avaliação dos imóveis beneficiados; b) complexidade dos requisitos e sistema de cobrança estabelecidos nos art. 81 e 82 do CTN e no Decreto-Lei nº 195/1967; c) falta de interesse político; d) desconhecimento pelos gestores públicos da Contribuição de Melhoria; e) confusão da Contribuição de Melhoria com o IPTU, pelo que passa-se a análise de cada causa.

Portanto, o Administrador pátrio, por razões diversas, opta pela não cobrança do referido tributo, o qual se apresentaria como um relevante componente da estrutura fiscal do Estado, especialmente em âmbito local, e que serviria obtenção de algum retorno financeiro em decorrência da valorização imobiliária após finalizada a obra pública, algo que em realidade se revela como verdadeira maneira de renúncia fiscal, haja vista que há descumprimento do fato gerador na grande maioria das vezes.

2.1.4. Das Contribuições previstas na Constituição Federal

As contribuições em muitos aspectos podem ser confundidas com as outras espécies tributárias, especialmente quanto à forma de classificação de tributos utilizado no âmbito jurídico-doutrinário, sendo inutilizável o modelo organizacional adotado pelo CTN, o qual utiliza o fato gerador como sistema de classificação dos tributos. Ademais, o fato gerador das contribuições se confunde com o dos impostos, sendo esta uma das razões para que parte da doutrina inclua as do primeiro tipo como uma mera espécie de imposto.

Dito isto, a diferenciação entre os tributos acima se dá no fato de que as contribuições possuem destinação vinculada à determinada despesa (afetação), ou, na definição precisa de Amaro¹¹:

É a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados a execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode aproveitar ou não ao contribuinte, vale dizer, a referibilidade ao contribuinte não é inerente (ou essencial) ao tributo, nem o fato gerador da contribuição se traduz na fruição de utilidade fornecida pelo Estado. Marco Aurélio Greco compara as contribuições com os impostos e taxas; liga o imposto ao poder de império do Estado; conecta a taxa com a ideia de benefício (que alguns

¹⁰CARMO, Aendria S. **Contribuição de Melhoria: tributo justo e pouco aplicado, mas valioso aos fundamentos e objetivos constitucionais**. Direito Tributário. 1ed. João Pessoa: CONPEDI, 2014, v. 1, p. 157-183. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=4ab209885a134d73>. Acesso em: 28 fev. 2019

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 86.

referem como contraprestação); e associa as contribuições ao "conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade".

Tecidas essas breves considerações doutrinárias, a Constituição federal define as contribuições em seu artigo 149¹², prevendo as finalidades de utilização destes tributos, bem como estabelece a competência exclusiva da União para instituir estes tributos, em suas três modalidades.

Pontue-se houve reconhecimento pelo Plenário do STF¹³ de que as contribuições possuem características próprias pertencentes aos tributos, visto que o art. 149 da Constituição, supracitado, referencia explicitamente que as contribuições se submetem aos mesmos princípios gerais constitucionais dos demais tributos. Todavia, não se aplicam princípios específicos dos impostos a esta categoria, algo que se revela problemático, como veremos no decorrer desta obra.

Em mesmo sentido, impende destacar que a Constituição Federal se limitou a elencar as modalidades das contribuições e as competências dos entes federativos para a sua instituição, elencando ainda os potenciais sujeitos passivos capazes de contribuir com o pagamento dessas contribuições, na forma do art. 195, *caput*, e incisos:

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Isto posto, a contribuição social é a espécie de maior relevância dentre as modalidades de contribuição, haja vista ser responsável por suntuosos volumes de

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 fev. 2019

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 146.733**. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992.

arrecadação, que em muitas vezes possuem valores arrecadatários superiores aos dos impostos.

Na prática, as contribuições sociais comportam-se como se impostos fossem, criando uma espécie de dualidade de regimes tributários. Se por um lado as contribuições possuem a finalidade de suas receitas vinculadas à seguridade social e incidirão apenas nas hipóteses previstas no artigo 195 da Constituição, por outro lado, não necessitam obedecer ao sistema de normas e princípios aplicáveis aos impostos, mormente quanto à obrigatoriedade de repartição das receitas tributárias, criando a dualidade supramencionada.

Embora de menor impacto nas contas públicas atualmente, a contribuição de intervenção no domínio econômico possui finalidade extrafiscal em sua essência, tratando-se de tributo que visa regular áreas econômicas em específico. Há divergência doutrinária quanto à possibilidade desta contribuição ser instituída em caráter permanente, cf. explana Kiyoshi Harada¹⁴, de maneira cristalina:

(...) essa contribuição ordinatória só pode ser instituída em caráter excepcional, quando e enquanto persistir a desorganização de determinado seguimento da economia, acarretando o desequilíbrio de mercado, sob pena de provocar intervenção atabalhoada, que mais desorganiza do que organiza a atividade econômica, assentada no regime de livre concorrência.

Sob a óptica de uma temática de reforma tributária, as contribuições sociais em específico ganham enlevo mormente considerando que a Constituição Federal de 1988 destinou demasiada importância a esta espécie tributária para o custeio da seguridade social, como veremos a seguir.

Ao analisarmos propostas de reforma tributária, especialmente diante de um novo governo, o qual deverá tocar ao menos alguma espécie de ajuste das contas públicas, revela-se necessário analisarmos concomitantemente as causas da atual conjuntura fiscal bem como suas repercussões durante os trinta anos de vigência da Carta Maior.

¹⁴ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. 2017. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/2339-2/>. Acesso em: 24 mar. 2019.

3. DAS ALTERAÇÕES TRAZIDAS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Antes de analisarmos as propostas de reforma do sistema tributário propriamente, é preciso identificar as causas e a origem dos problemas apresentados no presente trabalho, a fim de que não sejam perpetuados os erros ou que tratemos apenas as consequências sem eliminar a raiz do problema.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 se deu como resultado de fortes exigências da sociedade em se redemocratizar e no desejo de que as políticas sociais se sobrepusessem no ordenamento constitucional, em direto contraponto ao período de restrições de direitos individuais e sociais durante o de regime ditatorial militar.

Desta feita, as demandas da sociedade pautavam-se ainda na maior descentralização do poder na Federação, posto que durante o governo militar os Estados e Municípios não gozaram de grande autonomia fiscal ou política frente à União, também em razão da forma de governo ditatorial.

Vale frisar que o Brasil, em decorrência do histórico de sua formação federativa por segregação, o qual decorre de um movimento centrífugo onde um Estado unitário se descentraliza, resulta em uma Federação em que os Estados-membros tendem a usufruir de autonomia bastante restrita ante ao poder central.¹⁵

O texto constitucional aprovado pela Constituinte em 1988 buscava redesenhar as premissas do pacto federativo, no intuito de reforçar os alicerces republicanos da federação, fortalecendo a autonomia fiscal dos demais entes federativos em consequência de menor montante a ser arrecadado pela União.

Assim, as alterações trazidas ao sistema tributário nacional refletiam os anseios populares, na busca de adequar o modelo de tributação brasileiro à nova realidade do país e concretizando a maior descentralização estatal, em face de ter fixado as competências tributárias para ambos os Estados e Municípios com a capacidade de cobrança de novos impostos e quanto a fixação de alíquotas.

¹⁵ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. P. 481.

Todavia, Conforme destacado por Thiago Tavares¹⁶, os reflexos práticos das alterações promovidas pela promulgação do texto constitucional tiveram consequências profundas em âmbito econômico:

(...) o desenho tributário de 1988 não visava fatores econômicos – quiçá havia a mínima lógica em suas intenções –, a começar pela verificação de que esse novo modelo, ao contrário do originado a partir da reforma de 1960, a qual, naquele momento, fora erigida por uma equipe técnica em gabinetes, decorreu de um processo deliberativo, em que os protagonistas eram figuras políticas, sob pressões diversas, atendendo as mais variadas demandas, que não exclusivamente as fiscais e de financiamento público. E, muito embora, as decisões tenham sido tecnicamente assessoradas, e originadas do processo democrático, tinham feição díspare da que se podia esperar.

Logo, as consequências de termos adotado um sistema tributário pautado majoritariamente na criação de vários novos direitos e garantias, sem a prévia criação das fontes de custeio, preocupando-se apenas em atribuir competência de instituir novos tributos ao ente federal e em dar um retorno às demandas da sociedade, criamos um sistema tributário em que os alicerces federativos se encontram comprometidos, sem que os entes subnacionais detenham autonomia suficiente para planejar suas despesas e prioridades.

Muito embora tenha o texto constitucional atuado como gatilho para a atual situação do sistema tributário nacional, a existência desses problemas já era conhecidos à época dos fatos, e estes óbices foram apenas agravados através do legislador infraconstitucional em sua atuação como titular do poder constituinte derivado reformador no decorrer das últimas décadas, visto que apenas manteve a situação danosa aos entes estatais.

3.1 REDEFINIÇÃO DA ESTRUTURA FISCAL TRAZIDA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A partir de 1988, o texto constitucional passou a prever a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aos Estados membros, o qual passou a contar, bem como o Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), que compõem relevante parcela da arrecadação total destes entes federativos, restando mantida a competência para cobrança do IPVA, sendo sua

¹⁶ TAVARES, Thiago Nóbrega. **Breve exposição da (fatídica) história tributária brasileira**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15717&revista_caderno=26>. Acesso em: 02 abr. 2019.

receita repartida com os municípios. Além destes, havia a incidência através do Imposto de Renda Estadual, o qual foi extinto com o advento da EC nº 3, de 1993.

Em relação aos municípios, estes estariam responsáveis agora pela cobrança dos tributos do Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), assim como o Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis (IVVC), este último extinto de igual maneira pela Emenda Constitucional nº 3¹⁷, além ter havido a manutenção das cobranças do IPTU e do ISS. Frise-se que ambos os Estados e municípios retiveram suas capacidades de instituir taxas e contribuições com a vigência da Constituição de 1988.

Para além das citadas benesses concedidas aos entes federativos subnacionais, o texto constitucional previa significativo aumento dos repasses da União ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), através de recursos provenientes da arrecadação do Imposto sobre Importação e do Imposto de Renda.

Nesse diapasão, explanam Fabrício de Oliveira e Rosa Chieza¹⁸ acerca das referidas mudanças:

Com o objetivo de propiciar maior autonomia fiscal, financeira e técnica aos entes subnacionais, a CF/1988 contemplou mudanças em três frentes: a) no aumento dos impostos de seu campo de competência; b) na ampliação do poder dessas esferas de governo de administrar seus impostos, bem como suas alíquotas; e c) na ampliação das transferências realizadas pela União para essas esferas, especialmente as oriundas da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Assim, a ampliação dos repasses ao FPE, que anteriormente era de 14%¹⁹ passou gradativamente até o valor de 21,5% do produto da arrecadação do impostos sobre renda e sobre produtos industrializados, cf. art. 159, inciso I, alínea “a” c/c ADCT, art. 34, § 2º, inciso II. Por sua vez, o repasse dos mesmos impostos ao fundo

¹⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Brasília, 18 mar. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 20 mar. 2019.

¹⁸ OLIVEIRA, F.A e CHIEZA, R. A. **AUGE E DECLÍNIO DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: 1988-2017**. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. Eduardo Fagnani (Org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 559-584. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2019.

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE**. 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpe.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2019.

destinado aos municípios foi fixado em 22,5%²⁰ à época (atualmente 24,5%), além de terem sido beneficiados pelo acréscimo de 5% das verbas oriundas do ICMS estadual, as quais atingiram 25% com a promulgação da Carta Maior.

Portanto, conforme o texto originário da Constituição de 1988, à União restaria compor majoritariamente sua arrecadação através da cobrança do IPI e do Imposto de Renda, em momento posterior à 1988 representavam parcela muito significativa de sua competência fiscal, muito embora tenha o texto constitucional reservado a esses impostos uma maior partilha obrigatória. Portanto, caso a União desejasse ampliar as alíquotas referentes a esses impostos, quase metade do montante arrecadado seria destinado aos Estados e Municípios. Ademais, calha trazer tabela elaborada por Oliveira:

Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas			
Competência	Partilha/distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
União			
Importação	100,0	-	-
Exportação	100,0	-	-
Renda (IR)	53,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC)	22,5 (FPM)
IPI	43,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC) 7,5 (F. Ex.)	22,5 (FPM) 2,5 (F.Ex.)
Operações financeiras (IOF)	100,0	-	-
Territorial rural (ITR)	50,0	-	50,0
Grandes fortunas (IGF)	100,0	-	-
Estados			
ICMS	-	75,0	25,0
<i>Causa mortis</i> e doação (ITCD)	-	100,0	-
Veículos automotores (IPVA)	-	50,0	50,0
Municípios			
Predial e territorial urbano (IPTU)	-	-	100,0
Transmissão <i>inter vivos</i>	-	-	100,0
Vendas a varejo de combustíveis (IVVC)	-	-	100,0
Serviços de qualquer natureza (ISS)	-	-	100,0

Tabela 1: Distribuição de competências e partilha de receitas pela CF/88.

Fonte: Fabrício Augusto de Oliveira²¹; Dados: Constituição Federal.

²⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE**. 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpe.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2019.

²¹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1964-2009. In: BRASIL. IPEA. (Ed.). **Estado, Instituições e Democracia: desenvolvimento**. Brasília: Ipea, 2010. p. 349-380. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro09_estadoinstituicoes_vol3.pdf. Acesso em: 20 mar. 2019. Pg. 360.

De fato, muito embora tenha a redefinição do cenário tributário fortalecido os entes subnacionais à princípio, a consequência lógica de uma redistribuição das receitas significaria que as fontes de custeio da União haviam sido diminuídas consideravelmente após a vigência do texto constitucional.

Ademais, em estudo realizado pelo IPEA²², as dificuldades fiscais enfrentadas pela União em momento imediatamente posterior à promulgação da CF/88 podem ser comprovados por dados da carga tributária naquele período. Percebe-se que a parcela cabível à União referente à arrecadação total decresceu em quase 6% entre 1988 e 1991, enquanto as rendas dos Estados e municípios cresceram consideravelmente em mesmo período.

Outrossim, em razão da grave crise econômica a que passava o Brasil no período, com a ocorrência de forte processo inflacionário²³, a União viu suas receitas diminuir também em virtude da natural diminuição das receitas fiscais em tempos de crise e de queda da consumação, visto que parte de sua arrecadação dependia do IPI, imposto de natureza indireta e cobrado sobre a comercialização de produtos industrializados.

Assim, haja vista que este ente federativo agora detinha novas despesas impostas pelo novo ordenamento constitucional com o custeio da seguridade social, se viu obrigada a buscar alternativas fiscais após constatar queda vertiginosa de seu potencial de arrecadação. Vale destacar que a Constituição, em seu artigo 195, reservou ser competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante recursos provenientes de seus respectivos orçamentos, custear a seguridade social.

Portanto, restou demonstrado que a promulgação do texto constitucional em 1988, ao tentar conciliar interesses populares e aqueles advindos dos Estados e Municípios, resultou em duas celeumas distintas. Primeiramente, criou direitos sociais a serem garantidos pelo Poder Público, embora tenha repartido receitas entre os entes subnacionais em mesmo passo que erodia as bases arrecadatórias da União,

²² BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República (Ed.). **Estado, Instituições e Democracia: desenvolvimento**. 2010. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro09_estadoinstituicoes_vol3.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2019. P. 361

²³ JESUS, Leideine Queiroz de; ARAUJO, Roberval de Jesus; GUSMÃO, Silvia Souza. **UMA ANÁLISE DA ECONOMIA BRASILEIRA NAS DÉCADAS DE 1990 E 2000 – OS IMPACTOS E RESSONÂNCIAS DA ECONOMIA INTERNACIONAL NO BRASIL**. 2014. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2014/29/2014_29_9945.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2019.

sem que esta descentralização de receitas fosse seguida de uma descentralização de responsabilidades.

Em segundo lugar, previu mecanismos arrecadatórios de recursos a fim de custear os novos direitos previstos, sem, entretanto, impor a estes novos tributos as mesmas premissas atribuídas às outras modalidades previstas nos artigos 145 e seguintes, referentes ao Sistema Tributário Nacional, citando em especial as aplicáveis aos impostos.

Isto posto, naturalmente estas circunstâncias de desequilíbrio fiscal em desfavor da União não se mantiveram estáticas até os tempos hodiernos, em virtude de este ente ter reconquistado gradativamente a fatia de arrecadação cedida aos entes subnacionais após 1991, uma vez que a Carta Maior possibilitou à União a instituição de contribuições sociais como instrumento garantidor de receitas adicionais, embora destinadas a fins específicos.

3.2 O RESTABELECIMENTO DAS RECEITAS DA UNIÃO E CRESCENTE DESEQUILÍBRIO FISCAL FEDERATIVO

A intenção do constituinte originário ao prever a possibilidade de instituição de contribuições sociais estava atrelada à criação de uma fonte de custeio específica para financiamento da seguridade social. Como demonstrado no presente trabalho monográfico, a Constituição Federal apontava, em seu art. 195 e incisos, os sujeitos passivos hábeis a serem tributados pelas contribuições sociais, cuja competência tributária é exclusiva da União por força do art. 149.

Portanto, embora a premissa constitucional fosse regular a capacidade arrecadatória da União perante os entes subnacionais, esta deixou demasiada liberdade de instituição desses novos tributos ao Congresso Nacional.

Em face da queda abrupta de suas receitas, aliada à obrigação de custear as novas garantias previstas pela Carta Maior, o ente federal, após a vigência do texto constitucional, passou a adotar estratégia fiscal que consistia em instituir contribuições sociais, as quais seriam destinadas a elevar os valores de suas receitas e concomitantemente efetivar as despesas destinadas à seguridade social, cujos

valores mínimos haviam sido fixados pelo legislador, enquanto desconsiderava a cobrança de novos impostos²⁴:

(...) em virtude da crise econômica, que derrubou os impostos indiretos, e da estratégia adotada pela União de priorizar a cobrança das receitas de contribuições sociais em detrimento dos impostos tradicionais, os estados viram recuar sua participação relativa nesta distribuição, enquanto a da União voltou a aumentar: em 1993, a participação da União aumentara para 57,8%, a dos estados retornara para o nível pré-Constituição, com 26,4% e a dos municípios avançara um pouco mais, atingindo 15,8%.

Haja vista que a própria constituição impôs em seu art. 157, inciso II, a repartição de eventuais novos impostos criados pela União, em que 20% do montante arrecadado seria obrigatoriamente repassados aos Estados, a União encontrou como a mais viável saída a curto prazo instituir contribuições sociais em razão da inexistência de repasse obrigatório das receitas provenientes desses, ou de quaisquer outras limitações previstas aos impostos, a exemplo da observância aos princípios da não cumulatividade ou da anualidade.

O fato de a União ter feito pouca utilização dos impostos de sua competência, notadamente do IR e do IPI, em troca da implantação das contribuições sociais, apenas corrobora a tese de que intentava diminuir a participação dos Estados e Municípios no total referente à carga tributária bruta.

Ante essa nova realidade fixada constitucionalmente, a União, logo em 1989, viu-se obrigada a complementar suas receitas através da criação de novo tributo, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que atualmente incide sobre o lucro presumido ou lucro real, em regimes regidos por regras distintas, próprios para as respectivas modalidades. As bases de incidência das contribuições sociais de maneira geral, à exceção da CSLL, incidiam de maneira cumulativa, considerando cada etapa produtiva e os sujeitos passíveis de serem tributados.

Inclusive, esta é uma das críticas tecidas ao atual sistema tributário nacional, em que o legislador pátrio adotou diversas modalidades de cobrança, muitas vezes trazendo hipóteses de incidência tanto cumulativas como não cumulativas ou monofásicas do mesmo tributo, à exemplo das cobranças do PIS e COFINS, prevendo diferentes modelos de cobranças e fomentando a obscuridade e complexidade do sistema.

Posteriormente, houve a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, surgida em 1996 e extinta apenas em 2007, cuja

²⁴ Cf. Oliveira, op. Cit. p. 41.

finalidade arrecadatória era vinculada ao custeio da Saúde e da Previdência Social. A incidência desse produto sobre a cadeia produtiva nacional era considerável, especialmente ao considerarmos a produção de produtos de alta complexidade, que necessita de várias etapas de produção, haja vista que em cada movimentação financeira haveria a incidência das alíquotas da referida contribuição. Embora oficialmente instituída em 1996, surgiu como substituição ao IPMF, o qual teve vigência durante 1994.

A direta substituição de um imposto por uma contribuição social, aplicáveis sobre o mesmo fato gerador, apenas corrobora a hipótese de que o governo federal buscava aumentar suas receitas tributárias sem partilhá-la com os Estados, visando recuperar sua parcela arrecadatória perdida desde 1988.

3.3 REPERCUSSÕES DA UTILIZAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Norteadas pela aplicação dessa política fiscal, cujos efeitos perduram até os dias hodiernos, a União recuperou o índice percentual que havia perdido em decorrência da vigência da Constituição Federal em poucos anos, em razão do expansivo uso das contribuições sociais e do consequente encolhimento das bases de transferências constitucionais, desfazendo gradativamente os efeitos da descentralização fiscal realizada pelo constituinte.

Em consequência, a Carta Maior, ao prever a criação de um regime tributário próprio para custeio da seguridade social acabou por criar um sistema dual, em que, por um lado, existem despesas custeadas pelos tributos não vinculados, como os impostos, enquanto que as despesas “especiais” contam com instrumentos de arrecadação específicos para determinadas despesas.

Ocorreu que, na prática, as despesas da seguridade social haviam se tornado de cunho obrigatório em razão da imposição constitucional e da vinculação das contribuições sociais, enquanto as demais, embora igualmente essenciais para atividade estatal, passaram a ter um caráter secundário sob a ótica orçamentária, haja vista não possuírem tributos especificamente vinculados a estas.

Nesta vertente, a Constituição Federal, ao valorar as despesas com a seguridade social como sendo de maior importância que as demais, limitou demasiadamente o administrador público ao avaliar o destino das verbas públicas. No contexto do sistema orçamentário atual, a rigidez deste impossibilita que o Poder

Público promova a realocação de despesas, haja vista a existência de fixação constitucional sobre a vinculação dos gastos provenientes das contribuições sociais.

Acerca do tema, Fernando Rezende²⁵ ressalta com exatidão sobre o texto constitucional ter falhado em não repartir as responsabilidades estatais para o desempenho das atividades vinculadas à seguridade social:

Ela foi um marco importante porque ampliou – e muito – as responsabilidades do Estado. Uma série de novos direitos foram criados. (...) A ampliação dos direitos sociais certamente era importante naquele momento. Mas em 1988 não discutimos como as novas responsabilidades do Estado seriam repartidas entre os entes. Discutiu-se de maneira ampla, e no plano federativo apenas focou-se a repartição das receitas, mas não a das responsabilidades. Claro que isso tem implicações cuja discussão podemos aprofundar do ponto de vista da qualidade da gestão pública. Não é por acaso que se gasta razoavelmente um bom dinheiro em educação, não obstante a qualidade da gestão seja péssima. Houve ainda outro problema importante. Se você olhar a redação do artigo sexto da Constituição Federal, verá que ele enumera uma série de direitos sociais. Entre eles a previdência, a saúde e a assistência, mas também o transporte, a habitação, a segurança, o lazer. Criou-se um regime especial e garantias financeiras para o grupo que integra a seguridade social: a previdência, a saúde e a assistência, ampliando o que os antigos institutos de previdência faziam para o pessoal que estava no mercado formal de trabalho. A ideia é boa. Universalizar o acesso a esses serviços. Mas, em assim fazendo, ao longo do tempo foi-se expulsando os outros direitos. Não é por acaso que a crise urbana está aí, o saneamento público está ameaçando a população com doenças que já tinham sido extintas, e outras novas que estão surgindo.

Outro ponto que merece enlevo diz respeito à qualidade dos tributos implementados no sistema brasileiro. A partir da Constituição Federal, houve a instituição de PIS, COFINS, CPMF, sendo todos estes tributos de tipo cumulativo à época, causando crescimento da parcela de cumulatividade tributária em nosso sistema vigente até o ano de 2002.²⁶

Cumprе rememorar que os tributos cumulativos incidem diversas vezes na cadeia produtiva de uma determinada mercadoria, aplicando suas alíquotas em cada etapa da produção, resultando em elevação considerável do preço final dos produtos e de prejuízo direto à competitividade destes tanto no mercado interno quanto em cenário internacional. Citamos, nas palavras de João da Silva de Medeiros Neto²⁷ as

²⁵ **CONJUNTURA ECONÔMICA: Estados: a difícil travessia da crise fiscal.** Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (IBRE/FGV), v. 70, n. 1, 2016. Mensal. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/download/62158/60301>>. Acesso em: 12 mar. 2019

²⁶ AVARTE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

²⁷ MEDEIROS NETO, João da Silva. **TRIBUTOS CUMULATIVOS.** 2001. Elaborado pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/arquivos-pdf/pdf/108559.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2019. p. 09.

desvantagens de adotar um sistema baseado em tributos que possuem essa característica:

Os tributos cumulativos reduzem a eficiência do investimento, ao provocar a verticalização e a horizontalização das empresas. Isso desestimula a terceirização e a criação de empresas especializadas na fabricação por exemplo, de insumos e de produtos intermediários para a indústria. Também elevam a tributação dos bens de capital, geralmente submetidos a longas cadeias produtivas.

A tributação em cascata onera a exportação e impede a desoneração correta nessas operações. (...) No mercado interno, o tributo cumulativo onera o produto nacional em todas as fases da produção e da comercialização, ao passo que os produtos importados são tributados apenas quando ocorre o primeiro faturamento em nosso território. Acarreta, por conseguinte, menor tributação sobre o produto importado do que sobre o nacional.

Outrossim, a definição contida no artigo 195 da Constituição, referente aos sujeitos passíveis de tributação com criação de contribuições sociais para custeio da seguridade social delimitam os possíveis contribuintes desta modalidade tributária, como já demonstrado em tópico supracitado, e que esses sujeitos geralmente implicam na cobrança de tributos que resultam em entraves para a produção nacional. Além disso, acerca dos efeitos econômicos decorrentes da utilização das contribuições sociais como principal instrumento arrecadatário, cumpre pontuar o posicionamento de Oliveira e Chieza²⁸:

O padrão de ajuste que o governo federal adotou a partir dessa realidade e do qual não abriu mão até os dias atuais tornou-se perverso tanto para a estrutura tributária como para o crescimento econômico e para a própria federação. Por serem em geral de natureza cumulativa, à medida que incidem sobre o faturamento, a receita bruta ou a folha de salários, o maior avanço das contribuições sociais na estrutura tributária pioraria a qualidade do sistema de impostos, ao mesmo tempo em que comprometeria o princípio da competitividade ao onerar, mais que os impostos sobre o valor agregado, a produção nacional. No tocante à federação, porque a prioridade que se passou a dar à sua cobrança enfraqueceria, em termos relativos, a arrecadação dos impostos tradicionais, especialmente do IR e do IPI, diminuindo a participação relativa das esferas subnacionais no bolo tributário e revertendo os objetivos perseguidos com a reforma tributária da Constituição de modificar a equação da repartição federativa das receitas.

Ademais, como anteriormente frisado e nos termos do que assevera Rezende (2015), outro ponto crítico que contribui para o desequilíbrio federativo atualmente decorre diretamente da atuação da União, em cujas mãos concentra a competência de delinear as políticas públicas de âmbito nacional, como nos casos da

²⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; CHIEZA, Rosa Angela. Op. Cit. p. 565

saúde e da educação, desconsiderando as dificuldades, especificidades e peculiaridades de cada ente federativo, sendo este um dos fatores agravantes da crise fiscal dos Estados, como veremos adiante em tópico oportuno.

Conquanto tenha a Constituição repartido as receitas favorecendo entes subnacionais no intuito de descentralizar o poder político na federação, o fato de atribuir ao ente federativo central a responsabilidade de elaborar as políticas em âmbito nacional, resultaria em forte centralização do poder nas mãos da União. Aliado a isso, as metas fiscais dos entes subnacionais foram postas sob a tutela do poder federal, cf. assevera Rezende²⁹:

Numa federação, a meta fiscal demanda que os entes federados se comprometam com uma meta nacional, mediante acordo ou imposição. Desde meados da década de 1990, o cumprimento das metas fiscais dos estados e municípios ficou atrelado aos contratos de renegociação das dívidas dos entes federados com o governo federal, que estabeleceram a possibilidade de sequestro das transferências constitucionais, caso o pagamento das parcelas relativas às dívidas renegociadas não fosse honrado. Essa condição deu à União condições para fixar as metas de estados e municípios, mas as dificuldades financeiras atuais levantam dúvidas sobre a capacidade de manter essa situação num contexto em que a base das transferências encolheu e a lei que altera os parâmetros estabelecidos à época já foi aprovada. (...)

À medida que governadores e prefeitos foram perdendo autonomia para decidir sobre seus orçamentos, em decorrência da centralização do poder, aumenta a dificuldade para cobrar deles o compromisso com a apresentação de melhores resultados fiscais, pois o desempenho dos encargos assumidos no campo da gestão de políticas nacionais fica na dependência da transferência de receitas controladas pela União.

De igual modo, outra consequência igualmente gravosa para toda a funcionalidade e desempenho econômico brasileiro está atrelado ao fato de em nosso país ser extremamente custoso às empresas o pagamento de funcionários regularizados, em função da elevada tributação incidente sobre a folha salarial, o que afeta a competitividade econômica, bem como desestimula o emprego formal.

Imperioso lembrar que a situação supracitada decorre diretamente da desmedida instituição das contribuições sociais, em razão da previsão constitucional de incidência sobre folha salarial incluída no texto constitucional através da Emenda Constitucional nº 20, de 1998. Em relatório elaborado por grupo de trabalho da

²⁹ REZENDE, Fernando. **Em busca do tempo perdido**: É preciso buscar o fio da meada para desembaraçar o novelo fiscal. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016. (Kindle Locations 2069-2074; 2082-2084)

Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal³⁰, destinado a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, averiguou-se que tributação sobre folha salarial no Brasil representa um custo adicional de até 70% sobre a folha salarial, tanto para empregados quanto para empregadores.

Portanto, desde a vigência do texto constitucional, passamos a um cenário em que houve inicialmente a descentralização das receitas tributárias, favorecendo Estados e municípios, mas cenário esse que foi se revertendo em decorrência da criação de contribuições sociais de competência da União, que buscava desesperadamente elevar o montante arrecadado sem a intenção de repartir com os entes federados.

Isto posto, permite-se constatar que o produto resultante da atuação constituinte de 1988 foi completamente diverso daquele pretendido, haja vista que o fortalecimento da Federação almejado, realizada inicialmente pela repartição descentralização das receitas tributárias disponíveis, resultou ao decorrer dos anos em situação diametralmente oposta, onde o governo federal passou a deter não apenas elevada parcela das arrecadações tributárias, mas também o amplo controle de definir políticas públicas a serem adotadas pelos entes subnacionais bem como capacidade plena de definir as diretrizes do sistema tributário vigente.

Naturalmente, a consequência lógica da sequência de eventos acima descritos resulta em uma elevação considerável da carga tributária em um curto período, tendo como nascedouro as previsões de novas despesas a serem realizadas pelo Poder Público.

³⁰ BRASIL. Comissão de Assuntos Econômicos. Senado Federal. **RELATÓRIO DO GRUPO DE TRABALHO DESTINADO A AVALIAR A FUNCIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**. 2017. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/44dea109-ba3d-4b13-8b43-7892d5342d1c>. Acesso em: 12 abr. 2019. p. 22.

4. RECENTE HISTÓRICO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E SITUAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS

Como exposto, a carga tributária brasileira vem sendo gradativamente elevada, tendo como nascedouro a vigência Constituição de 1988, em decorrência direta da imposição ao Poder Público de criar meios de custear a seguridade social. Destarte, muito embora fosse louvável a intenção do constituinte originário, ao menos aos olhos da população, tendo avançado em importantes e relevantes pautas relativas aos direitos sociais, tais medidas não vieram a fruir sem um alto preço a ser pago.

Nas últimas décadas, a elevação constante e progressiva da carga tributária veio ao encontro das previsões de que o Estado provenha e garanta diversas garantias à Constituição. Esta correlação, destacada em estudo elaborado pela Instituição Fiscal Independente³¹, permite concluir que:

Um dos fatores que mais ajuda a explicar o tamanho da carga tributária no Brasil, a qual pode ser considerada relativamente elevada para uma economia em desenvolvimento, é o volume de gastos sociais. (...) há uma correlação positiva (forte) entre as duas variáveis: gasto social e carga tributária. (...) A estimativa dos gastos sociais brasileiros é de 64% da sua carga tributária ou 20,7% do PIB.

Portanto, pertinente pontuar que a análise da carga tributária vigente dependerá de averiguação conjunta do nível de gastos públicos, avaliando as prioridades de despesas bem como sua importância o desenvolvimento econômico e social, no intuito de encontrar valores que correspondam a um termo médio ideal entre carga tributária, produtividade e competitividade da economia nacional, sem descartar

Assim, o montante relativo à carga tributária bruta em relação à porcentagem do produto interno bruto brasileiro pode ser demonstrado no período no gráfico abaixo:

³¹ (IFI), Instituição Fiscal Independente. **RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO FISCAL: DEZEMBRO DE 2018**. 2018. Disponível em:

<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2019.

GRÁFICO 15. CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA - % DO PIB 1988/2017

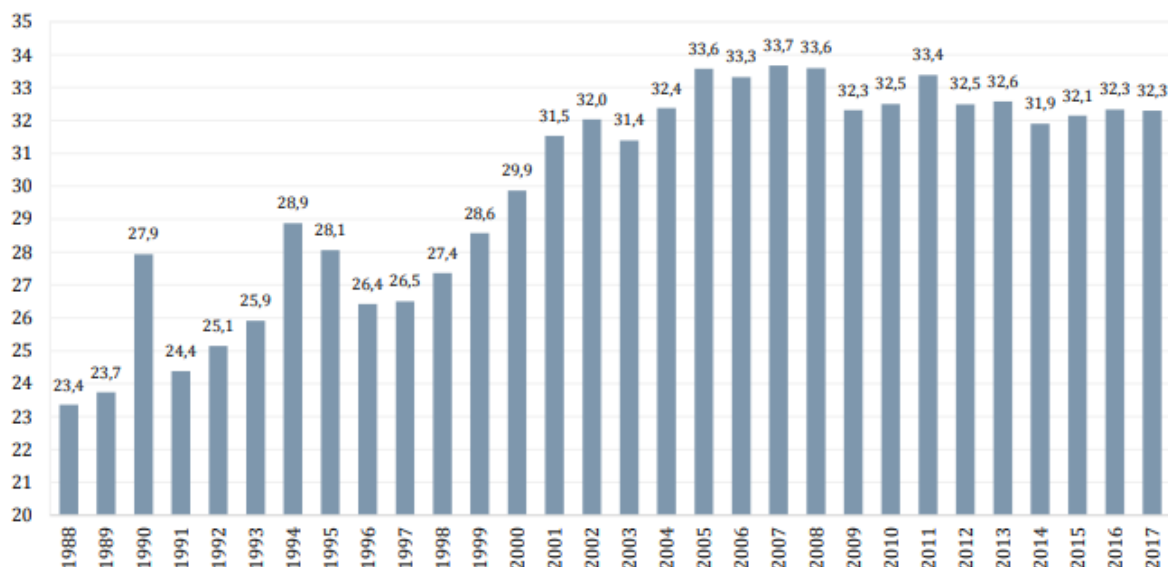


Gráfico 1: Histórico da carga tributária bruta.

Fonte: Relatório de acompanhamento fiscal elaborado pela Instituição Fiscal Independente³²;

Latente é o crescimento da carga tributária no período, especialmente considerando que os valores médios durante a década de 1980 corresponderam em média a 25% do PIB, embora sujeitos a grandes variações entre os anos. Entretanto, a média a partir de 1988 revela uma virada de página, em que a carga tributária circunda supera os trinta pontos percentuais do PIB.

O legislador pátrio almejou corrigir diversos atrasos de cunho social através da previsão de diversos direitos sociais sem que o Estado brasileiro possuísse arrecadação compatível com as garantias implantadas. Em decorrência disso, embora tenha a Constituição Federal apenas previsto uma repartição e descentralização das receitas tributárias disponíveis, resultou-se em uma situação em que era inviável para os entes estatais, especialmente o federal, em cumprir as novas obrigações delineadas no art. 195 do texto constitucional.

Ademais, conforme os dados mais recentes disponibilizados pela Receita Federal³³, o nível de nossa carga tributária se revela bastante elevado quando analisado comparativamente com outros países da América Latina e Caribe, cuja média da carga tributária em 2016 foi de 22,7%.

³² Disponível em:

http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542807/RAF17_JUN2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf

³³ Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

Ademais, os efeitos de adotarmos uma carga tributária equiparável à de países desenvolvidos podem ser sentidos na economia, especialmente em um país onde a renda *per capita* não se assemelha à daqueles. Zelmo Denari destaca³⁴:

Segundo dados do Banco Mundial, os únicos países em desenvolvimento que conseguiram crescer a taxas significativas nos últimos trinta anos foram aqueles cuja carga tributária ficou abaixo de 27% do PIB.

É equivocado – como se revelou – supor que os países enriquecem porque seus cidadãos pagam mais tributos. A história econômica das nações prova justamente o contrário, pois nos países desenvolvidos, a carga tributária sempre subiu em níveis inferiores ao crescimento do PIB. Nossos índices, portanto, tem o significado de uma condenação ao atraso e ao subdesenvolvimento.

Merece enlevo também o fato de o gráfico acima refletir as diminuições de arrecadação após o ano de 2008, período marcado pela grave crise dos *subprimes* e que desencadeou reflexos sentidos mundialmente, não estando o Brasil isento deles. Coincide com esse período o fim da cobrança da CPMF, cuja cobrança “provisória” se arrastou por uma década, muito embora tenha ocorrido o imediato aumento de outros tributos no intuito de compensar parte das perdas fiscais, auxiliando para que governo federal pudesse fechar suas contas, como ocorreu no caso do IOF e CSLL.

4.1 ATUAL COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Muito embora seja o tópico principal do presente trabalho apresentar as discrepâncias referente ao Estado federativo, em que a União concentra o poder de controlar em grande parte o orçamento dos Estados, bem como a Constituição não deixa margem para que os entes subnacionais exerçam a autonomia que almejavam em 1988, não podemos deixar de mencionar discussões acessórias, mas igualmente importantes para o desenvolvimento econômico-social do país, abarcando as escolhas do legislador infraconstitucional em compor as bases tributárias brasileiras.

Dito isto, faz-se necessária compreender a perspectiva da carga tributária sob o viés de duas áreas específicas, quais sejam: tributação sobre bens e serviços, sobre a renda, lucro e ganhos de capital.

Merece atenção o fato de o Brasil estar posicionado em terceiro lugar entre os países que possuem maior carga tributária incidente sobre bens e serviços, em

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito Tributário e Reforma do Sistema**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 280

comparação com os países da OCDE (em dados de 2016), sendo que os tributos dessa incidência representam expressivos 48,44%³⁵ do montante arrecadado no país durante o ano de 2017, embora esse percentual venha apresentando tendência de queda devido à recessão e estagnação da economia, com a consequente redução do consumo interno.

De igual sorte, a queda de arrecadação de tributos sobre consumação, a exemplo do ICMS e do IPI, representam a crise fiscal que acomete aos Estados. Desta feita, cumpre trazer ao presente trabalho os pertinentes gráficos comparativos elaborados pela Receita Federal:

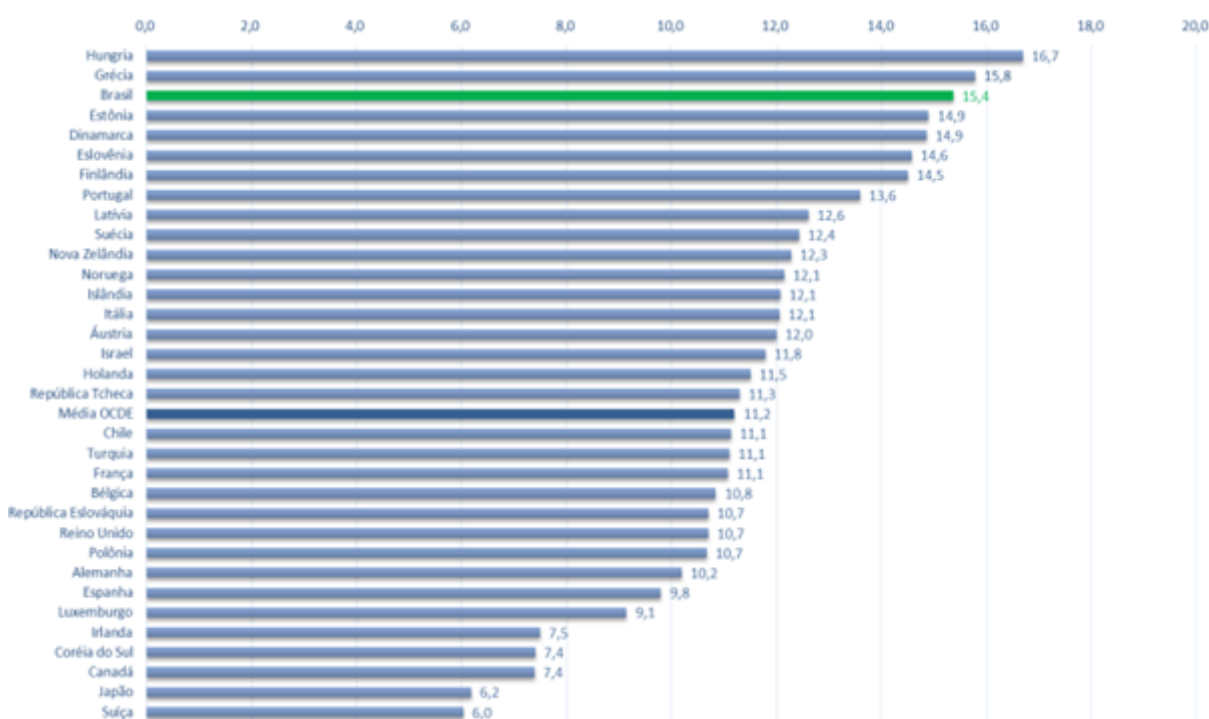


Gráfico 2: Carga tributária sobre bens e serviços – Brasil e Países da OCDE (2016) em % do PIB

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017)³⁶, com dados da OCDE.

³⁵ Fonte: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>, tabela 06

³⁶ Idem.

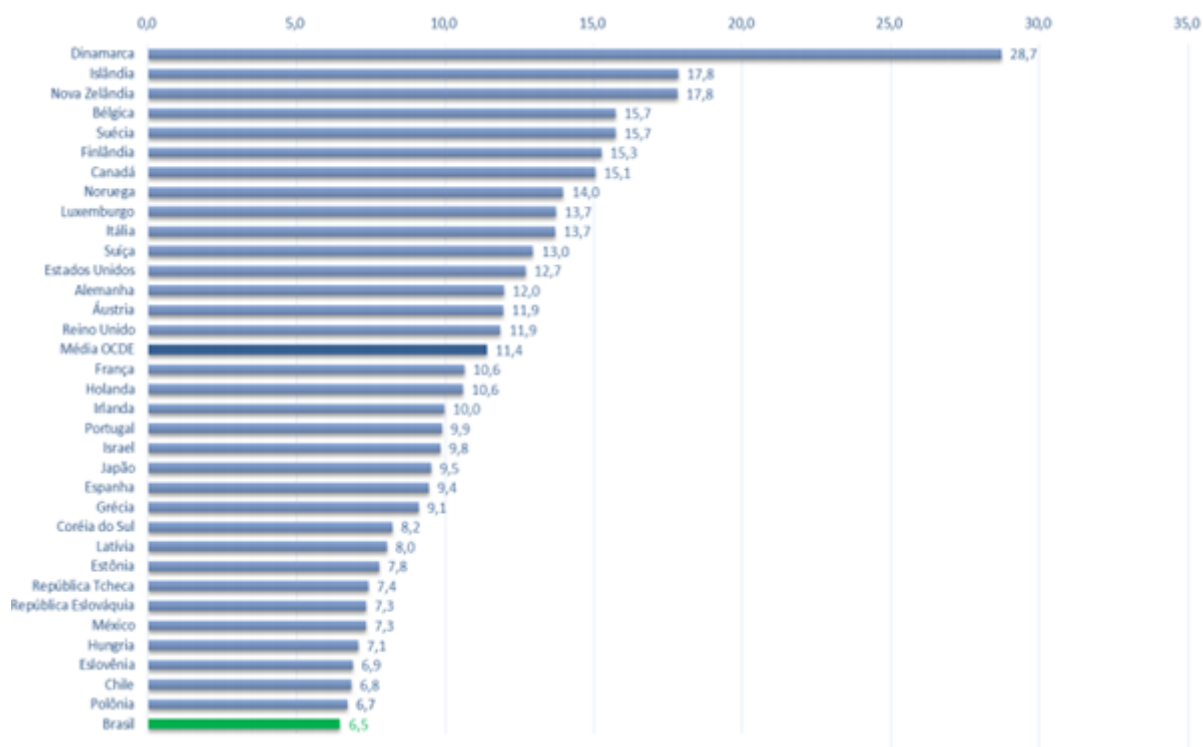


Gráfico 3: Carga tributária sobre renda, lucro e ganho de capital – Brasil e OCDE (2016) em % do PIB.
Fonte: Receita Federal do Brasil (2017)³⁷, com dados da OCDE.

Das inúmeras informações disponíveis acerca da arrecadação total apresentada pela Receita Federal, a que talvez enseje maior atenção seja a carga tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital, compor apenas 6,5% do PIB, ou 20,01% do montante arrecadado em 2016, posicionando-se em última colocação dentre os países pesquisados naquele estudo. Ainda, importa mencionar que o valor acima decresceu para 19,22% da arrecadação total no ano posterior, embora inexista no momento dados comparativos referentes ao ano de 2017 disponíveis no estudo mais recente disponibilizado pela Receita Federal.

Essa baixa tributação sobre renda e lucro do capital ocorre, em parte, pelas isenções fiscais impostas pela Lei nº 9.249/95, que definiu a desoneração dos lucros e dividendos distribuídos a sócios e acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real ou integrantes do Simples-Nacional. Assim, a partir do ano de 1996, os sujeitos passivos acima foram isentos de Imposto de Renda. Anteriormente à isenção, os lucros e dividendos eram cobrados com base em alíquota fixa de 15%.

³⁷Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adianeiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

Em resultado, cumpre apontar que essa medida gerou uma subtributação das rendas mais elevadas, favorecendo iniquidades no sistema tributário nacional, sob a justificativa de atrair capital e investimentos.

Acerca da isenção do Brasil em meio a outros países da OCDE, Gobetti e Orair expõem de maneira cristalina³⁸:

No âmbito dos 34 países da OCDE, que reúne economias desenvolvidas e algumas em desenvolvimento que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, apenas Estônia, México e Eslováquia fugiam desse modelo ao tributarem apenas uma vez o lucro. Em 2011, entretanto, a Eslováquia introduziu uma contribuição social para financiar a saúde, enquanto o México voltou a tributar os dividendos em 2014. Restou somente a Estônia com um regime de isenção total como no Brasil.

Os autores afirmam que atualmente a tributação sobre dividendos geraria receita de R\$ 43 bilhões utilizando a alíquota fixa de 15% que vigia até 1995, considerando os valores de 2013. Considerando que o montante arrecadado pelo Imposto de Renda de Pessoa Física gerou uma receita de R\$ 149,7 bilhões, estaríamos diante de uma isenção que corresponderia a 28% dos valores totais arrecadados pelo IRPF naquele ano.

Ademais, as discrepâncias entre os níveis de carga tributária cobrada sobre bens e serviços e aquela incidente sobre renda, lucro e ganho de capital resultam invariavelmente em prejuízo à qualidade do sistema tributário e à competitividade da economia brasileira como um todo, considerando também que a tributação baseada no consumo não onera equitativamente os contribuintes das diferentes classes sociais.

Assim, uma reforma tributária exitosa não poderá existir sem que todos estes problemas sejam ao menos discutidos e minimizados pelos legisladores, em função da influência direta que esses tributos impõem em nossa economia.

Portanto, é manifesta a desproporção entre as modalidades arrecadatórias adotadas pela legislação tributária, as quais inclusive desconsideram inclusive a capacidade contributiva dos contribuintes e revelam o caráter regressivo da tributação adotada nos últimos trinta anos pelo Sistema Tributário Nacional.

4.1.1 Situação específica dos entes subnacionais

³⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA: A AGENDA NEGLIGENCIADA**. 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf. Acesso em: 11 abr. 2019.

Ademais, trazendo à baila dados que demonstram que a repartição das receitas entre cada um dos entes federativos foi significativamente modificada após as alterações promovidas pela Constituição Federal, pede-se vênha para colocarmos mais um gráfico, que expõe da mais didática maneira as informações tecidas no presente trabalho monográfico:

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA DIRETA ^{(1) (2)}			
Ano	União	Estados	Municípios
1960	64,0%	31,3%	4,7%
1970	66,7%	30,6%	2,7%
1980	74,7%	21,6%	3,7%
1988	71,7%	25,6%	3,7%
2000	66,7%	27,6%	5,7%
2013	67,8%	26,0%	6,2%
ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA DISPONÍVEL (APÓS TRANSFERÊNCIAS) ⁽³⁾			
1960	59,5%	34,1%	6,4%
1970	60,8%	29,2%	10,0%
1980	68,2%	23,3%	8,6%
1988	60,1%	26,6%	13,3%
2000	55,8%	26,3%	17,9%
2013	57,4%	24,3%	18,3%

Gráfico 4: Arrecadação e disposição orçamentária dos entes federativos.

Fonte: Elaborado por Pedro Lopes de Araújo Neto – Impactos das Políticas Tributárias da União no Federalismo Fiscal Brasileiro (2018).

Podemos concluir que os Estados, apesar de uma melhora inicial em seu montante arrecadado após a vigência do texto constitucional, voltou ao patamar pré-constitucional logo em 1993, apesar de todas as medidas garantidas pelo texto maior em beneficiar os entes subnacionais.

Os verdadeiros beneficiados, no entanto, teriam sido os Municípios, ao menos quando consideramos o montante arrecadado e a receita total disponível no período destacado acima. Todavia, como já frisamos anteriormente, a descentralização fiscal não veio acompanhada de uma repartição de responsabilidades para que os entes municipais formassem suas políticas públicas, permanecendo sob a tutela de das políticas públicas fixadas pela União, atuando meramente em sua execução.

E ainda, a dependência de repasses provenientes dos fundos de participação, especialmente quando tratando dos Estados, apenas aumentou

dependência destes para com as políticas públicas definidas pelo ente federal, especialmente diante da priorização das contribuições sociais e de isenções fiscais, como as que têm ocorrido na última década, especialmente com o IPI, cuja receita é obrigatoriamente destinada aos FPM e FPE.

Assim, a prática mostra que a descentralização de poder ocorreu apenas na teoria, visto que os entes subnacionais permaneceram submissos às vontades políticas da União, tal como ocorrera anteriormente em nosso país.

4.2 DAS CARACTERÍSTICAS DA GUERRA FISCAL

Fenômeno corriqueiro em nosso país, podemos definir a chamada "guerra fiscal" como uma disputa fiscal dentro do contexto federativo, em que os estados buscam atrair investimentos para seus territórios, concedendo como principal artifício de atração as renúncias tributárias, dentre as quais, destaca-se a diminuição das alíquotas do ICMS.

Apesar de não ser um conflito inédito, os reflexos da guerra fiscal entre os estados brasileiros podem ser sentidos hodiernamente, gerando ao longo dos anos extensas consequências negativas, sem que até o momento tenha sido aplicada qualquer solução satisfatória e permanente para o problema.

De igual sorte, devido a raiz desta celeuma estar profundamente ligada a questão do equilíbrio fiscal no país, abordaremos um breve histórico sobre o tema, seguido das consequências geradas por este obstáculo que tem se demonstrado resistente às soluções apresentadas. Tendo em vista que os antecedentes da Guerra Fiscal remontam o nascimento da forma Federativa de se organizar o Estado, objetivou-se neste trabalho observar tal fenômeno com enfoque no ICM/ICMS, dada sua inegável importância.

4.2.1 Breve histórico da Guerra fiscal

Os períodos em que da Guerra Fiscal envolvendo o ICM/ICMS dividem-se em três: o período entre 1965 a 1975, seguido do intervalo entre 1975 e a Constituição de 1988 e, por fim, o período posterior a Carta Magna de 1988, conforme distinção de

Fernandes e Wanderlei³⁹.

O primeiro período tem-se início quando em 1965, através da Emenda Constitucional nº 18/65, foi realizada no Brasil uma reforma tributária que tinha como objetivo tornar o sistema tributário nacional verdadeiramente racionalizado, afastando distorções e ineficiências para que tais mudanças viabilizassem políticas sociais e econômicas.

Além das mudanças elencadas, a reforma também teve em seu cerne a promoção de uma maior centralização das receitas tributárias da União, a quem caberia redistribuir aos Estados e Municípios, bem como por fim ao elevado nível de conflitos fiscais entre os Estados.

Assim, juntamente com a criação do Imposto estadual sobre a Comercialização de Mercadorias (ICM), em substituição do Imposto sobre Vendas e Circulações de mercadorias (IVC), o Governo Central acabou com a competência dos estados de instituir e aumentar as alíquotas dos impostos, estabelecendo que caberia somente ao Senado Federal a incumbência de estabelecer as alíquotas internas e interestaduais do imposto estadual.

Com a promulgação do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172) em 1966 e a edição do Ato Complementar nº 34 em 1967, foi concedida aos Estados certa flexibilidade para o estabelecimento das alíquotas internas e para a concessão de incentivos fiscais, desde que regionalmente e mediante a celebração de convênios. A possibilidade da realização destes convênios regionais, acabou gerando medidas de protecionismo tributário em diversas regiões do país, em um verdadeiro efeito cascata.

Desta feita, analisando o período supracitado, Fernandes e Wanderlei chegam a concluir que os esforços do governo central de reduzir a liberdade dos Estados não surtiu efeito, preponderantemente das concessões destes entes federativos, para atraírem investimentos privados.

Já no segundo período (1975 a 1988) foi marcado pela tentativa do Governo Federal de pôr fim às disputas regionais relativas as concessões de incentivos, problemática central encontrada no período anterior.

Com a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)

³⁹ FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha**. 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>. Acesso em: 05 abr. 2019.

pela Lei Complementar nº 14 de 1975, coube ao órgão a celebração de convênios para a concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICM, objetivando a diminuição da liberdade tributária dos estados e, assim, reduzir a competição existente para atração de investimentos⁴⁰.

Destarte, as exigências constantes na Lei Complementar nº 24, aliada a redução de investimentos privados, em razão da crise mundial dos anos 80, levaram a uma natural diminuição no volume de incentivos fiscais concedidos, inibindo o crescimento desenfreado dos incentivos fiscais.

Quanto ao último e atual período, este é oriundo da reforma tributária trazida pela Constituição de 1988, que como já frisado em capítulo anterior, possui como característica a descentralização, clamada há muitos anos pelos estados, e consequente descentralização do Governo Federal.

A partir da nova Constituição o ICM passou a ser denominado ICMS, ou Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, aumentando a base de incidência também sobre serviços de transporte e telecomunicações, entrada de mercadoria importada e serviços prestados no exterior, energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais.

Entre as muitas normas que foram direcionadas às questões da guerra fiscal, algumas merecem maior destaque neste momento, como a Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir) que promoveu inúmeras alterações na sistemática do ICMS, falhando, contudo, em ilidir a guerra fiscal entre os Estados.

Mais recentemente, a Lei Complementar nº 160, publicada em 08 de Agosto de 2017, cuja determinação das remissões dos créditos tributários decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos em desacordo com as regras da Lei Complementar nº 24, dispôs a possibilidade da reinstituição das aludidas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, desde que, em ambos os casos, a aprovação e ratificação dos convênios ocorra mediante os votos favoráveis de 2/3 das unidades federadas e de 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

⁴⁰ SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwikler. OS IMPACTOS CONCORRENCIAIS DA GUERRA FISCAL. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 135, p.169-187, 2017. Trimestral. Disponível em: <http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/15/11>. Acesso em: 03 abr. 2019.

Apesar dos esforços feitos almejando pôr a termo o referido conflito federativo, a expoente Lucienne Szajnbok assim se manifesta sobre a questão⁴¹:

Em que pese o fato louvável de a Lei Complementar nº 160 ter almejado conferir segurança jurídica aos incentivos fiscais concedidos no passado, bem como regular a concessão futura de benefícios, somente o tempo dirá se indigitado diploma terá o condão de pôr fim à guerra fiscal, pois se tem entendido que somente uma reforma na sistemática de cobrança do ICMS solucionaria a questão.

Desta feita, é notório que as consequências resultantes desse fenômeno podem ser sentidas até os dias hodiernos, visto que tal solução demanda a intervenção do ente Federal.

4.2.2 Decorrências da guerra fiscal dos Estados

À primeira vista, aquele que rasamente compreende o tema pode vir a inferir que por ser uma disputa nascida entre determinados estados, os efeitos deste conflito restringir-se-ão apenas a tais entes diretamente envolvidos. No entanto, o que ocorre é exatamente o oposto, já que as consequências dessa guerra influenciam de forma determinante para o atual desequilíbrio fiscal vivido no país.

Importante dizer, ainda, que os impactos gerados pela guerra fiscal aparecem nos mais diversos aspectos, seja social, organizacional, político ou fiscal. Todavia, por esta ser uma obra voltada aos problemas e possíveis soluções para a atual crise do sistema tributário, atentaremos com maior empenho aos efeitos fiscais que o problema traz consigo.

Primeiramente, o efeito mais fácil de ser notado trata-se da diminuição da arrecadação dos estados em razão dos incentivos fiscais entregues por estes aos particulares, diminuição esta que aprofunda o desequilíbrio das contas públicas, pois acaba por acarretar um maior *déficit* público da Federação, já que com uma receita menor, os estados dependem cada vez mais dos recursos transferidos pelo governo central que acaba por ter que suportar um ônus cada vez maior.

Neste sentido, Ricardo Varsano⁴² bem pondera:

Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores

⁴¹ SZAJNBOK, Lucienne M. T. C. Obra citada.

⁴² RICARDO VARSANO. IPEA. **A GUERRA FISCAL DO ICMS: QUEM GANHA E QUEM PERDE**. 1997. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/%20PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em: 05 abr. 2019.

mercados e melhor infraestrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura, etc.) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica. O déficit fiscal atualmente existente no Brasil deve-se, em grande parte, ao desequilíbrio das contas públicas estaduais.

Perseguindo o tema, Luiz Gonzaga Pereira Neto⁴³ destaca a vulnerabilidade dos entes federativos mais fracos economicamente:

A Guerra Fiscal mostra-se extremamente prejudicial aos entes mais fracos economicamente porque inexistente incentivo fiscal que por eles possa ser concedido e que não possa ser contrabalançado por um ente mais forte.

(...)

Desta forma, além de concorrer com maior "predisposição" dos entes mais fortes economicamente para conceder incentivos fiscais, os Estados Membros e Municípios menos desenvolvidos têm que lutar contra outros fatores que influenciam as empresas em sua escolha pelo local ideal de instalação, tais como: maior proximidade com o mercado de consumo; melhor malha de transportes (estradas, portos, aeroportos); e mão de obra mais qualificada.

Além disso, não podemos olvidar que, ao deferir incentivos fiscais indiscriminados, o ente concedente está renunciando a receitas que poderiam facilmente perceber acaso não houvesse essa disputa sem regras.

Outrossim, o autor também destaca ser plenamente possível que a guerra fiscal englobe outros impostos, destacando-se o exemplo em que um Estado e município atuam em conflito, onde Estado determina incentivos fiscais no ICMS, e o município, por sua vez, concede igual isenção na incidência do IPTU. Nestes casos, ocorre a chamada guerra fiscal vertical, caracterizado pelo embate entre entes de esferas distintas de governo.

Assim, vemos que enquanto não solucionarmos a questão da guerra fiscal, teremos problemas de alcançar e resolver outras questões relativas ao pacto federativo, devido a influência que o conflito em questão tem para criar embaraços não apenas na economia dos Estados, mas influenciam inúmeros aspectos nacionalmente.

⁴³ PEREIRA NETO, Luiz Gonzaga. **A guerra fiscal e seus prejudiciais efeitos aos entes federados brasileiros**. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/12629/a-guerra-fiscal-e-seus-prejudiciais-efeitos-aos-entes-federados-brasileiros>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

5. CARACTERÍSTICAS UMA POSSÍVEL REFORMA TRIBUTÁRIA: MEDIDAS A SEREM ADOTADAS.

Inicialmente, antes de adentrarmos em pontos técnicos específicos referente ao que uma viável proposta de reformar o sistema tributário nacional deve apresentar, mostra-se pertinente destacarmos pontos gerais e acessórios, como metas a serem seguidas, demonstrando que esta não é uma tarefa realizada com grande sucesso historicamente em nosso país. Além disso, como já frisado, uma eventual reforma do sistema deverá tratar primeiramente as causas da problemática que originou o desequilíbrio federativo atual, a fim de que sejam obtidas as consequências desejadas.

Dito isto, destaque-se que as tentativas de supostas reformas tributárias nas últimas décadas não resultaram em significativa reformulação do sistema vigente, mas tão somente buscavam ajustar as contas públicas aos gastos dos administradores públicos, em busca do tão desejado superávit primário. Como resultado, ocorria naturalmente majoração ou instituição de novos tributos, e o invariável crescimento da carga tributária como consequência.

Neste sentido Kiyoshi Harada⁴⁴ explanava já sobre as dificuldades de se implementar uma reforma tributária em momentos de recessão econômica, bem como alertava sobre a possibilidade de uma recessão econômica profunda em decorrência da irresponsabilidade no aumento de receitas sem o devido controle de gastos, descrevendo com perfeição a situação corrente do Sistema:

A reforma econômica não é e nunca foi a panaceia para os nossos males, que só podem ser removidos por meio de controle efetivo e eficaz da execução orçamentária. É preciso aumentar a eficiência dos mecanismos de controle interno e externo. Aumentar a receita, sem controlar e fiscalizar a despesa, é o mesmo que investir na política de enfraquecimento das fontes produtoras de riqueza, que poderá acabar em uma profunda recessão econômica de difícil reversão.

De qualquer forma, fazer Reforma Tributária para obter maior transferência do setor privado para o setor público, em um momento de recessão econômica, como a que estamos atravessando, é um grande equívoco. Nos países desenvolvidos a recessão combatida com recessão de juros e tributos. Aqui acontece o contrário. Dá-se a impressão de que o governo não mais acredita na possibilidade de recuperar o crescimento econômico.

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito Tributário e Reforma do Sistema**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 288-289.

Não é demais alertar, portanto, acerca dos perigos inerentes a reformar um sistema tributário em período de recessão ou estagnação econômica em que vivemos, diante da ameaça de serem repetidos os erros do passado, atribuindo ao contribuinte ainda mais a responsabilidade de arcar com os erros fiscais do Estado, ao determinarem o aumento da carga tributária, resultado completamente diverso do que almejamos.

Outrossim, uma eventual reforma tributária exitosa deverá contar com força política e colaboração advinda de todas as três esferas federativas, em esforço conjunto, a fim de promover uma melhora na qualidade da tributação de imediato, estimulando a produção nacional e o mercado interno, possibilitando crescimento dos índices econômicos em consequência.

Com isso em mente, os obstáculos impostos à promoção de uma reforma tributária nos dias atuais se denotam principalmente na quantidade e complexidade dos impasses existentes no sistema tributário, uma vez que eventual reajuste deverá solucionar ou ao menos amenizar esses, sem resultar em agravamento ou surgimento de novos problemas. Exemplificando, não se pode discutir uma reforma tributária sem que seja considerado atacar a concentração de renda existe em nosso país.

Vale destacar uma possível reforma deverá ser atrelada a uma ideia de otimização na utilização de recursos públicos, a fim de melhorar o retorno dos tributos em serviços de qualidade à sociedade. Muito embora tenhamos uma carga tributária asfixiante quando comparada a outros países emergentes, a otimização dos recursos despendidos deverá figurar sempre em primeiro plano.

Outro ponto acessório pertinente à matéria seria diminuir a quantidade de tributos e normas tributárias aplicáveis, considerando também que atualmente nosso sistema tributário conta com mais de cinquenta impostos e contribuições, desconsiderando as diversas taxas existentes, que se incluídas elevam esse número às proximidades de 100 tributos diversos⁴⁵.

A absurda quantidade de tributos e normas tributárias reguladoras é unânime entre os especialistas, aumentando a complexidade e ineficiência do sistema tributário. Melhor resultado fiscal poderia ser obtido com menor quantia de

⁴⁵ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (Paraná). **QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 28 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**. 2017. Disponível em: <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2019.

contribuições e impostos e regulamentos de obrigações acessórias, o que facilitaria, dentre outros pontos, a fiscalização e cobrança de tributos, considerando os custos administrativos para funcionamento de toda a máquina fiscal, demonstrando a total ineficiência que circunda o sistema tributário nacional. Acerca da complexidade do sistema tributário, discorre Bernard Appy⁴⁶:

A complexidade do sistema tributário brasileiro faz com que o custo de apuração e recolhimento dos impostos (custo de conformidade) seja extremamente elevado. Segundo dados do Banco Mundial, o Brasil é o campeão mundial em tempo despendido pelas empresas para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, exigindo 2.600 horas de trabalho anuais de uma empresa padrão de porte médio – mais do que o dobro do segundo colocado.

(...)

Por fim, a complexidade e a insegurança sobre as regras aplicáveis resultam num altíssimo nível de contencioso entre os contribuintes e o fisco, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial.

Pelo exposto, uma reforma tributária viável deverá mirar em uma simplificação do sistema tributário, priorizando a eficiência e reduzindo custos relativos aos encargos tributários aplicável a diversos segmentos da sociedade.

Assim, tendo em vista os diversos pontos que uma reforma do sistema tributário deverá solucionar, passaremos então a analisar quais medidas deverão ser tomadas a fim de solucionar a guerra fiscal rampante, bem como produzir maior independência fiscal dos entes subnacionais e descentralização do poder na Federação, é notório que as soluções para a problemática apresentada não são simples, haja vista a quantidade e complexidade dos elementos envolvidos.

5.1 SOLUÇÃO DA GUERRA FISCAL E RESTABELECIMENTO DO EQUILÍBRIO FEDERATIVO

A problemática da guerra fiscal travada entre os Estados, que concorrem acirradamente pelas arrecadações do ICMS através da concessão de benefícios fiscais específicos no intuito de atrair empresas para seus territórios, revelou que a previsão constitucional de atribuir a estes entes subnacionais a competência para fixação de alíquotas, quando a tributação se realizava na origem da mercadoria, foi

⁴⁶ APPY, Bernard. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. 2016. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_1610.pdf. Acesso em: 12 abr. 2019. Pg. 1.

um equívoco. Embora existam diferentes possíveis abordagens quanto à possível solução dessa temática, adotamos a predominante corrente da doutrina.

Primeiramente, deve-se ter em mente que a proposta a sugestão de reforma apresentada será pautada em diminuição do peso dos impostos indiretos, como os que serão tratados no presente tópico, a exemplo do ICMS e ISS, resultando em menor quantia arrecadada e consequentemente perdendo parcela na carga tributária bruta.

Dito isto, a posição a qual adotamos tem entendido pela modificação da tributação indireta atualmente vigente pela criação de um novo imposto sobre valor agregado, ou IVA. A escolha pela utilização dessa modalidade tributária se justifica por uma série de razões, a serem explanadas a seguir.

A tributação baseada em um imposto agregado, conforme apresentado por Bernard Appy⁴⁷, vai em conformidade com as recentes práticas internacionais, a exemplo do Canadá e da Europa, visto que seria baseada principalmente na incidência sobre uma base ampla de bens e serviços, com poucas ou, preferencialmente, única alíquota, passando a sua cobrança ao destino, e não mais na origem como atualmente ocorre com o ICMS.

O foco de um tributo de valor agregado nos moldes acima passaria então a ser meramente arrecadatório, sem as finalidades extrafiscais que hoje também detém o ICMS. Para tanto, poderia ser criado outro tributo, a fim de coibir comportamentos indesejados dos contribuintes, separando as funções atuais do ICMS em dois grupos de impostos distintos, um com característica extrafiscal e outro incumbido meramente intuito arrecadatório.

Outrossim, a principal mudança que possibilitaria a resolução da grave problemática da guerra fiscal seria alterar o local de cobrança do tributo, que passaria da origem para o destino. Ora, o ICMS cobrado nos moldes atuais, ao cobrar suas alíquotas na origem, se transforma em um verdadeiro imposto sobre a produção, e não mais sobre consumação⁴⁸, sendo esta uma das razões para a guerra fiscal.

⁴⁷ Cf. Appy, obra citada, p. 06

⁴⁸ PASSOS, L.; GUEDES, D. R.; SILVEIRA, F.G. **JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: QUE CAMINHOS TRILHAR?** In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. Eduardo Fagnani (Org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 21 mar. 2019.

A criação de um imposto único também se faz necessária em face à necessidade de simplificar e segmentar o sistema tributário nacional, haja vista que diversos tributos deixariam de ser cobrados separadamente utilizando a mesma base de incidência, favorecendo a simplificação ao cumprimento das obrigações tributárias, tanto para o contribuinte, como para o Estado.

Isto posto, seria possível instituir um regime federal e um subnacional de IVAs, onde haveriam duas incidências distintas. O Imposto federal consolidaria as bases do IPI, PIS, COFINS, CIDE-Combustíveis e CSLL, enquanto que o subnacional abarcaria as cobranças de ICMS e ISS, deixando para o legislador estadual a possibilidade de fixação de alíquotas, embora com limitações mínimas e máximas impostas pela legislação federal.

A proposição acima tem caráter exemplificativo, haja vista existirem diversos desenhos e possibilidades para um imposto como IVA, a depender do grau de simplificação para determinar a quantidade de tributos agregados, mas não deixando de lado a necessidade de fortalecimento do pacto federativo, haja vista que os Estados e Municípios estariam profundamente afetados por estas medidas. Nestes termos, como bem disserta Fabrício Augusto de Oliveira⁴⁹:

Para estados e municípios, a criação de um IVA, essencial para a questão da harmonização tributária, implica abrir mão dos principais impostos de sua competência, o ICMS e o ISS, para a implementação de suas políticas de desenvolvimento econômico e social, perdendo, assim, autonomia federativa e, também importante, na medida em que ambos encontram-se mergulhados, assim como o governo federal, numa profunda crise fiscal/financeira, correndo o risco de perdas de receitas nas operações internas e, nas operações interestaduais, especialmente os estados produtores (exportadores) que se beneficiam do atual sistema misto de cobrança origem/destino nessas operações.

No entanto, o ideal seria a criação de um IVA nacional que possibilitasse a repartição das receitas entre os entes das três esferas de governo, reforçando o pacto federativo, embora seja muito improvável que haja vontade política para instituição de um imposto com essas características, dado nosso histórico e pelo justificado medo dos entes subnacionais de perderem a pouca autonomia que os resta.

Ademais, considerando a defasagem e inconsistência do sistema de partilha tributário instaurada pela União com o foco quase exclusivo instituir

⁴⁹ OLIVEIRA, F. A. **A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA: UMA INTRODUÇÃO GERAL** In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. Eduardo Fagnani (Org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 13 abr. 2019. Pg. 89.

contribuições em seu benefício, é preciso considerarmos que um eventual IVA deverá buscar o reequilíbrio desse sistema, vez que os problemas referentes a ambos os FPM e FPE contribuem para o desequilíbrio implantado.

Fabício Augusto de Oliveira⁵⁰, ao considerar a implantação de um IVA, sugere que sejam adotadas três medidas a fim de criar um sistema duradouro e que promova reajuste fiscal dos Estados, compensando eventuais perdas geradas aos Estados produtores através da criação de um Fundo de Compensação de Perdas:

Uma solução para essa questão exige um amplo acordo negociado entre os entes federativos, que contemple os seguintes pontos: a) a definição de um período de transição para a implantação plena do novo sistema, de forma a permitir que o aparato fiscal seja preparado para administrá-lo com mais eficiência e para ajustá-lo de acordo com os resultados que for registrando; b) a criação de um fundo de compensação de perdas de receitas, pelo menos durante o período de sua implantação, para que as mudanças sejam, na medida do possível, *neutras* do ponto de vista da arrecadação, especialmente considerando o caos das finanças públicas enfrentado também pelas esferas subnacionais; c) a instituição de um Fundo Regional de Desenvolvimento, com a União reassumindo o seu papel de agente do desenvolvimento regional com o objetivo de reduzir as disparidades econômicas existentes no país, o qual deveria desempenhar o mesmo papel atribuído à atual guerra fiscal, substituindo os conflitos por harmonia federativa eficaz.

Com a criação do IVA e a readequação de um sistema tributário que almeje possibilitar o crescimento econômico e reequilíbrio do federalismo fiscal, propõe-se a extinção de impostos e contribuições que incidam de maneira cumulativa, haja vista que atuam como empecilho ao pleno desenvolvimento da economia.

Na linha do exposto, entendemos que a criação de um imposto agregado, que comporte as bases de incidência de diversos outros tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços, deve eliminar incongruências presentes no sistema tributário nacional, realizando a segmentação das bases de incidência, ao mesmo tempo em que se adotam alíquotas menores a fim de proporcionar menor peso da tributação indireta na carga tributária brasileira, visto sua variabilidade em grau de.

5.1.1 Novas metas para composição da carga tributária

Sob o viés da composição da carga tributária, defendemos no presente trabalho que os estudos referentes à adoção de qualquer modelo de reforma tributária deverá ser acompanhado de uma proposta de redução de carga tributária, ou ao menos de redistribuição dos encargos, ao passo que a peso da tributação passaria

⁵⁰ Idem. Pg. 90.

dos tributos sobre bens e serviços para aqueles sobre renda, lucro e renda e ganho de capital, uma vez que o peso dos tributos atualmente recaem principalmente sobre a parcela de menor renda da sociedade, em direta contrariedade à capacidade contributiva.

Dito isto, a realocação das prioridades de composição da carga tributária se faz necessária, em virtude de o excesso de tributação sobre bens e serviços nos moldes que temos atualmente afeta diretamente todo o setor econômico, vez que o próprio poder de compra dos cidadãos encontra-se comprometido pela maneira como a carga tributária é composta (incidência indireta). Por conseguinte, toda a cadeia produtiva nacional resta prejudica, em razão da diminuição do poder de compra de grande parcela da população e do aumento de preços, decorrendo em baixos níveis de consumo.

De igual modo, como explicitado no tópico referente à distribuição da carga tributária brasileira, deverão ser revistas as isenções fiscais atualmente existentes em nosso país, considerando especialmente o caso da desoneração da tributação de dividendos imposta pela lei 9.249 de 1995, no intuito de permitir um redesenho da distribuição dos encargos tributários em nosso país e diminuindo o peso dos tributos sobre bens e serviços. O retorno da alíquota fixa de 15% sobre dividendos, nos moldes cobrados até 1995, resultariam em ganhos anuais superiores a 43 bilhões de reais.

De igual sorte, a priorização de tributação de renda significa maiores repasses aos entes subnacionais através dos Fundos de Participação, representando forma de recuperar as contas estaduais severamente comprometidas sem elevarmos o custo tributário sobre a população média em contrapartida.

5.2 Alteração do artigo 195 da Constituição Federal

Embora muito importante para promover o ajuste das contas públicas dos entes federativos, a mera alteração de tributos hoje existentes não se configura como a única medida a ser adotada, porquanto continuaria a existir os mesmo mecanismos de desequilíbrio federativo, quais sejam, as contribuições sociais.

Nos termos do que assevera Fernando Rezende⁵¹, a dualidade de sistemas tributários, isto é, a existência de impostos não vinculados e um sistema destinado ao

⁵¹ Cf. Rezende, Fernando. Obra citada. Localização no Kindle: 2605-2608

custeio da seguridade social, com regras próprias, se configura como a principal causa de retrocesso do sistema tributário nos últimos cinquenta anos, haja vista que permitiu o enfraquecimento da federação e desfez todas as tentativas do constituinte de descentralizar o poder estatal.

Ademais, é oportuno que avaliemos acerca de real necessidade de termos em nosso ordenamento jurídico vinculações permanentes de receitas com destinação específica de garantir as verbas de programas sociais, haja vista que essas receitas, que por muitas vezes são recorrentes, resultam em paralisação das contas públicas, limitando as ações do administrador ao lidar com verbas vinculadas a determinadas áreas e impossibilitando que o Poder Executivo realoque despesas para satisfazer outras prioridades dos direitos dos cidadãos. Acerca das vinculações orçamentárias, já estabeleceu Rezende⁵²:

Quando as vinculações são estabelecidas na Constituição, o principal resultado é a enorme dificuldade de realocar despesas para equilibrar o atendimento dos direitos dos cidadãos. Isso perpetua o desequilíbrio nas prioridades orçamentárias, em detrimento da necessidade de ajustar os gastos a mudanças na dinâmica socioeconômica da população e da capacidade de financiar investimentos de fundamental importância para o desenvolvimento do país.

Assim, nos termos das precisas colocações, entendemos que a disposição constitucional acerca das contribuições sociais deveria ser revista, eliminando a previsão desta modalidade tributária em nosso ordenamento jurídico.

Além da remoção das menções referentes às contribuições sociais no *caput* do art. 195, propõe-se que sejam as alíneas “b” e “c” do referido artigo, referentes à tributação sobre “receita ou faturamento” e sobre o “lucro”, movidas para o capítulo I do título VI, que regula o sistema tributário nacional. Assim, estariam agora essas previsões tributárias regidas sob o sistema dos impostos.

A desvinculação de receitas não alteraria as garantias à sociedade de que o Poder Público efetive as garantias sociais previstas, haja vista que os limites mínimos estabelecidos não estariam sendo alterados, apenas a forma de custeio da seguridade social, que passaria a ser custeada como todas as outras atividades essenciais do Estado.

⁵² REZENDE, Fernando. **AS REFORMAS GÊMEAS**. In: Reforma Tributária: Debates e Reflexões. FGV Projetos (Org.), Rio de Janeiro, p.45-54, 2018. Disponível em: <<https://portalibre.fgv.br/data/files/52/92/A4/65/A714761099D314768904CBA8/WebPage.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2019.

Desta feita, estaríamos atacando a grande causa de toda o desequilíbrio federativo promovido pela Constituição Federal de 1988, eliminando o sistema paralelo criado e reforçando um agenda tributária que estimule a competitividade da economia, bem como o pacto federativo.

5.3 Possíveis propostas de Reforma Tributária apresentadas pela União

Até 11 de abril de 2019 o Governo Federal eleito não havia apresentado formalmente propostas ou diretrizes de como seria uma eventual reforma tributária realizada nesse governo. No entanto, o atual Secretário da Receita Federal, Marcos Cintra, apresentou na data supracitada os principais pontos de como se daria uma reformulação do Sistema Tributário Nacional⁵³.

A estratégia apresentada por Cintra baseia-se no modelo de Bernard Appy, devidamente apresentado no tópico 5.1, consistindo na criação do IVA em dois momentos distintos, um em âmbito federal, e outro de cunho subnacional.

O projeto federal, embora não completamente definida sua abrangência na apresentação do projeto, consistiria em fusão do PIS, COFINS, IPI e parte do IOF. O Secretário da Receita Federal deixou em aberta a possibilidade de incluir a CSLL nesse pacote.

Em outro momento, seria enviada ao Congresso Nacional uma PEC para unificar esse novo tributo federal com o ICMS e ISS, que seria de competência partilhada entre os três poderes, adotando o nome de Imposto de Bens e Serviços (IBS). Um grupo de trabalho seria criado no âmbito legislativo federal para discutir a proposta, haja vista que mudanças nestes tributos afetariam Estados e Municípios, respectivamente.

Outra frente de atuação proposta por Cintra seria a desoneração da folha salarial, de modo permanente e aplicável a todos os setores econômicos, almejando retirar o custo extra que a tributação dessa natureza impõe sobre a formalização do emprego. Entretanto, este ponto se mostra bastante nebuloso, não ficando claro que a pretensão do governo é propriamente a redução dos encargos sociais, pagos ao

⁵³ **PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA PREVÊ UNIFICAR ATÉ CINCO IMPOSTOS.** São Paulo, 11 abr. 2019. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/mercados/noticia/8132386/proposta-de-reforma-tributaria-preve-unificar-impostos-e-reduzir-encargos>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

governo, ou se a pretensão é a eliminação de itens que compõem a remuneração dos trabalhadores. Possivelmente, teremos mais informações acerca dessa temática após o trâmite da PEC de reforma da previdência.

Desta feita, o governo mostrou-se adepto de uma simplificação e descentralização de receitas, com diminuição dos gastos do Estado diminuição da carga tributária para as empresas, embora até o momento tenham sido divulgadas poucas informações sobre o que o Governo intenta em enviar ao Congresso, havendo a definição apenas de algumas das diretrizes gerais.

Isto posto, haja vista que o Governo Federal eleito em 2018 não apresentou formalmente uma proposta legislativa perante o Congresso Nacional até a data de conclusão do presente trabalho, entendemos pertinente analisar brevemente a PEC 293/04, que em 27 de novembro de 2018, teve parecer aprovado na Comissão Especial da Reforma Tributária da Câmara dos Deputados⁵⁴.

Cumpramos enfatizar que foram realizadas reuniões entre representantes do Governo Federal e o ex-deputado Luiz Carlos Hauly, o qual era relator do referido projeto⁵⁵, e muito parece que os principais pontos da PEC 293/04 parecem ter servido de base para a estratégia apresentada por Cintra. Com isso em mente, vale destacar alguns pontos da referida proposta de Hauly.

Assim como a proposta apresentada por Cintra, a PEC 293/04 prevê a criação de dois tributos distintos. O primeiro, denominado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS, o qual possuiria competência estadual, envolveria a unificação dos seguintes tributos: CSLL, Cofins, Cide-Combustíveis, Salário-educação, IPI, IOF, PIS/Pasep.

O segundo tributo seria chamado Imposto Seletivo – IS, de competência Federal, com incidência sobre setores específicos. Estas áreas estariam isentas de IBS, sendo aplicável somente o IS, sendo estas: petróleo e derivados, cigarros e produtos do fumo, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores de qualquer natureza, novos, bem como peças, pneus e demais componentes destes.

⁵⁴ **HAULY APRESENTA PARECER PARA COMISSÃO ESPECIAL DA REFORMA**

TRIBUTÁRIA. Brasília, 27 nov. 2018. Disponível em:

<<https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/566055-HAULY-APRESENTA-PARECER-PARA-COMISSAO-ESPECIAL-DA-REFORMA-TRIBUTARIA.html>>. Acesso em: 13 abr. 2019.

⁵⁵ **APÓS PREVIDÊNCIA, GOVERNO QUER TOCAR REFORMA TRIBUTÁRIA.** São Paulo, 15 mar. 2019. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/03/governo-comeca-a-discutir-mudancas-na-estrutura-tributaria.shtml>>. Acesso em: 19 abr. 2019.

Dito isto, vale salientar que nenhuma das propostas menciona como proposta de compensação das perdas na carga tributária a reinstituição da tributação sobre lucros e dividendos, atualmente isenta de quaisquer encargos fiscais.

Por fim, cumpre mencionar que ambas as propostas foram apresentadas como uma espécie de “reforma intermediária”, de caráter emergencial e objetivando sanar problemas agudos do Sistema Tributário Nacional, almejando preparar o cenário para a realização de mudanças mais profundas futuramente.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como conclusão do presente trabalho, pode-se compreender que em razão de obstáculos políticos e econômicos, além de entraves referente às autonomias dos entes federativos das três esferas de governo, reformar um sistema tributário apresenta-se como tarefa bastante árdua. Desta forma, buscamos apresentar neste estudo as visões em que especialistas e membros do Congresso Nacional concordam majoritariamente acerca de pontos específicos de reforma tributária.

O escopo do presente trabalho parte do pressuposto dos desequilíbrios fiscais e tributários vividos atualmente, buscando enfrentar as causas da problemática com intuito de apresentar soluções plausíveis para a resolução da questão. Para tanto, buscou-se esmiuçar as principais características dos tributos existentes em nosso sistema tributário, com enfoque às modalidades de maior percentual arrecadatório: impostos e contribuições sociais.

A causa dos problemas atualmente existentes no Sistema Tributário Nacional são bem conhecidas pelos especialistas, e partem da ocorrência de dois fatores.

Primeiramente, a descentralização fiscal após 1988 forçou a União a buscar alternativas para restabelecer sua receita disponível, recorrendo à aplicação de tributos não partilháveis com os outros entes federativos, criando indiscriminadamente contribuições sociais, cuja natureza em si mostrou-se bastante tóxica para o sistema tributário no decorrer dos anos, também em função da vinculação de receitas, a qual impossibilita a realocação de despesas para outras áreas. A União optou então por negligenciar impostos como IPI e IR, cujas receitas são repartidas com os Fundos de Participação, alimentando a centralização de receitas fiscais em nosso país.

Em segundo momento, os Estados atuaram no intuito de recuperar o percentual arrecadatório perdido em decorrência da prática tributária da União, exercendo sua autonomia sobre a fixação de alíquotas de ICMS e promovendo incentivos fiscais almejando de trazer aos seus territórios investimentos, em busca de desenvolvimento econômico e criação de empregos.

Os resultados dessa política se revelaram desastrosos no decorrer das últimas três décadas, elevando consideravelmente nossa carga tributária, embora tenha estabelecido grande centralização federativa, vez que a União estava

encarregada de elaborar políticas públicas nacionais como educação e saúde, desconsiderando as peculiaridades e dificuldades atinentes à cada Estado ou Município.

De igual sorte, os incentivos fiscais promovidos pelos Estados resultaram na tão conhecida guerra fiscal, gerando inúmeros prejuízos a todo o país, como diminuição na arrecadação, para os entes mais fortes economicamente, e quase que impossibilitando que entes disputem os investimentos, salvo em caso de isenções de grande monta.

Ainda, a decisão dos legisladores federais em não priorizar a tributação sobre o imposto de renda, ao focar na aplicação de contribuições sociais e de outros impostos como IOF, provocaram estagnação arrecadatória dos referidos tributos, fato este que tanto gera diminuições na repartição de receitas aos entes subnacionais, como prejudica outras áreas tributáveis,

Desta feita, avaliamos que a solução para o desequilíbrio federativo narrado passaria por uma verdadeira reforma do sistema tributário nacional. Para tanto, propomos atacar as raízes do problema, e não apenas podar os ramos enfermos, como tem se mostrado a prática em nosso país.

Entendemos que uma das saídas encontradas para a difícil situação fiscal vivida no Brasil passará, primeiramente, pela redução da carga tributária incidente sobre bens e serviços, a fim de estimular o desenvolvimento econômico e reaquecer o mercado interno, aumentando a competitividade dos produtos nacionais.

Em mesmo sentido, em face à complexidade de toda a legislação tributária, cujos custos com o contencioso tributário superavam os R\$ 4 trilhões em 2016⁵⁶, conforme estimativas, propõe-se a simplificação do sistema através da redução do número de tributos aplicáveis, por meio da criação de um imposto de valor agregado (IVA). Este imposto abarcaria, dentre outros tributos, o ICMS, alterando o momento de tributação da origem para o destino do produto, eliminando a possibilidade de guerra fiscal, mas mantendo em poder dos Estados a possibilidade de alteração de alíquotas, dentre os limites a serem estabelecidos em lei federal. Com a criação de um IVA, deverá ser revisto o modo de partilha de receitas prevista na Constituição Federal.

⁵⁶ Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal. Obra citada, pg. 12

Por fim, impossibilitar que a União venha se utilizar futuramente da criação de novas contribuições sociais, seja através da criação de mecanismos de controle, seja pela revogação da menção a este tributo contido no artigo 195 do Texto Maior, extinguindo a possibilidade de criação de contribuições sociais como meio de esquivar da partilha de receitas e concentrar rendas na esfera Federal.

Assim, não poucas ou simples as soluções adotadas, sendo possível a resolução da problemática apresentada por outras modalidades de alteração legislativa. Entretanto, entendemos que as propostas de reforma tributária apresentadas no presente estudo apenas refletem a prática internacional, bem como demonstram que o Brasil adota um sistema tributário *sui generis*, o qual atua como verdadeira barreira ao desenvolvimento nacional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

APÓS PREVIDÊNCIA, GOVERNO QUER TOCAR REFORMA TRIBUTÁRIA. São Paulo, 15 mar. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/03/governo-comeca-a-discutir-mudancas-na-estrutura-tributaria.shtml>. Acesso em: 19 abr. 2019.

APPY, Bernard. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. 2016. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_1610.pdf. Acesso em: 12 abr. 2019.

BARBOSA, Fernando de Holanda (Org.). **FEDERALISMO FISCAL, EFICIÊNCIA E EQUIDADE: UMA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA**. 2015. Disponível em: <http://www.fgv.br/professor/epge/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2019.

BRASIL. Comissão de Assuntos Econômicos. Senado Federal. **RELATÓRIO DO GRUPO DE TRABALHO DESTINADO A AVALIAR A FUNCIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**. 2017. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/44dea109-ba3d-4b13-8b43-7892d5342d1c>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm >. Acesso em: 26 fev. 2019

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Brasília, 18 mar. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm. Acesso em: 20 mar. 2019.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1964-2009. In: BRASIL. IPEA. (Ed.). **Estado, Instituições e Democracia: desenvolvimento**. Brasília: Ipea, 2010. p. 349-380. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro09_estadoinstituicoes_vol3.pdf. Acesso em: 20 mar. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE**. 2018. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpe.pdf. Acesso em: 18 mar. 2019.

CARMO, Aendria S. **Contribuição de Melhoria: tributo justo e pouco aplicado, mas valioso aos fundamentos e objetivos constitucionais.** Direito Tributário. 1ed. João Pessoa: CONPEDI, 2014, v. 1, p. 157-183. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=4ab209885a134d73>. Acesso em: 28 fev. 2019

CONJUNTURA ECONÔMICA: Estados: a difícil travessia da crise fiscal. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getulio Vargas (IBRE/FGV), Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/download/62158/60301>. Acesso em: 12 mar. 2019

Instituição Fiscal Independente. **RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO FISCAL: DEZEMBRO DE 2018.** 2018. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_Topic oEspecial_CargaTributaria.pdf. Acesso em: 06 abr. 2019.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha.** 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>. Acesso em: 05 abr. 2019.

Fernando Rezende. **Em busca do tempo perdido:** é preciso buscar o fio da meada para desembaraçar o novelo fiscal. FGV. Kindle Edition.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA: A AGENDA NEGLIGENCIADA.** 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf. Acesso em: 11 abr. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições de intervenção no domínio econômico.** 2017. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/2339-2/>. Acesso em: 24 mar. 2019.

HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário.** São Paulo: Atlas, 2017.
HAULY APRESENTA PARECER PARA COMISSÃO ESPECIAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA. Brasília, 27 nov. 2018. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/566055-HAULY-APRESENTA-PARECER-PARA-COMISSAO-ESPECIAL-DA-REFORMA-TRIBUTARIA.html>. Acesso em: 13 abr. 2019.

Instituição Fiscal Independente. **RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO FISCAL: DEZEMBRO DE 2018.** 2018. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_Topic oEspecial_CargaTributaria.pdf. Acesso em: 06 abr. 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO

(Paraná). **QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 28 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.** 2017. Disponível em:

<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2019.

JESUS, Leideine Queiroz de; ARAUJO, Roberval de Jesus; GUSMÃO, Silvia

Souza. **UMA ANÁLISE DA ECONOMIA BRASILEIRA NAS DÉCADAS DE 1990 E 2000 – OS IMPACTOS E RESSONÂNCIAS DA ECONOMIA INTERNACIONAL NO BRASIL.** 2014. Disponível em:

http://www.convibra.com.br/upload/paper/2014/29/2014_29_9945.pdf. Acesso em: 26 mar. 2019.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado.** 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito Tributário e Reforma do Sistema.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

OLIVEIRA, F. A. **A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA: UMA INTRODUÇÃO GERAL** In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. Eduardo

Fagnani (Org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2019.

OLIVEIRA, F.A e CHIEZA, R. A. **AUGE E DECLÍNIO DA FEDERAÇÃO**

BRASILEIRA: 1988-2017. In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas.** Eduardo Fagnani (Org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 559-584. Disponível em:

<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2019.

PASSOS, L; GUEDES, D. R.; SILVEIRA, F.G. **JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: QUE CAMINHOS TRILHAR?** In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas.** Eduardo Fagnani (Org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo:

Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2019.

PEREIRA NETO, Luiz Gonzaga. **A guerra fiscal e seus prejudiciais efeitos aos entes federados brasileiros.** 2009. Disponível em:

<<https://jus.com.br/artigos/12629/a-guerra-fiscal-e-seus-prejudiciais-efeitos-aos-entes-federados-brasileiros>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA PREVÊ UNIFICAR ATÉ CINCO IMPOSTOS. São Paulo, 11 abr. 2019. Disponível em:

<https://www.infomoney.com.br/mercados/noticia/8132386/proposta-de-reforma-tributaria-preve-unificar-impostos-e-reduzir-encargos>. Acesso em: 20 abr. 2019.

REZENDE, Fernando. **AS REFORMAS GÊMEAS**. In: Reforma Tributária: Debates e Reflexões. FGV Projetos (Org.), Rio de Janeiro, p.45-54, 2018. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/data/files/52/92/A4/65/A714761099D314768904CBA8/WebPage.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2019.

REZENDE, Fernando. **Em busca do tempo perdido**: É preciso buscar o fio da meada para desembaraçar o novelo fiscal. Rio de Janeiro: Fgv Editora, 2016.

SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwikler. OS IMPACTOS CONCORRENCIAIS DA GUERRA FISCAL. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 135, p.169-187, 2017. Trimestral. Disponível em: <http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/15/11>. Acesso em: 03 abr. 2019.

TAVARES, Thiago Nóbrega. **Breve exposição da (fatídica) história tributária brasileira**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15717&revista_caderno=26. Acesso em: 02 abr. 2019.