

REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE REFERENTE AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS PROPOSTAS DE REESTRUTURAÇÃO FORMALMENTE APRESENTADAS

Maraisa de Lima Silva¹
Iamara Feitosa Furtado Lucena²

RESUMO

Entendendo a história do Sistema Tributário Nacional e evidenciando a série de problemas causados, hoje, por um sistema tributário defasado e complexo, uma reforma tributária faz-se necessária, devendo ser combinada a melhor estrutura técnica com a satisfação dos anseios da sociedade por um ambiente propício para o desenvolvimento econômico e social. Neste azo, concorrem no legislativo a PEC nº 110 de 2019 e a PEC nº 45 de 2019, no Senado e Congresso Nacional, respectivamente. Estes projetos compartilham o escopo de simplificação dos tributos indiretos sobre o consumo de bens e serviços, bem como o viés voltado para um modelo de imposto incidente sobre valor agregado único e que se subdivide em alíquotas entre os entes federados. Nada obstante, contam com diferenças essenciais e que devem ser expandidas. O presente trabalho se propõe, portanto, à comparação entre os supramencionados modelos. Conta objetivo exploratório, valendo-se do método dedutivo como abordagem para análise. Bastam ainda os métodos de procedimento comparativo e histórico. De natureza exploratória, o trabalho é de natureza qualitativa, fazendo-se valer das técnicas de pesquisa bibliográfica e documental. Como principal repercussão do trabalho, apresenta-se a análise sobre as principais falhas do nosso sistema tributário atual e, a posteriori, confrontamento entre a configuração de cada proposta de reforma, seu funcionamento e viabilidade no contexto nacional.

Palavras Chave: Reforma tributária. Comparação. PEC 45/2019. PEC 110/2019. IBS. IVA.

ABSTRACT

Understanding the history of the National Tax System and highlighting the series of problems caused today by an outdated and complex tax system, a tax reform is necessary, combining the best technical structure with the satisfaction of society's desires for an environment conducive to economic and social development. In this context, are running in the legislative house the PEC nº 110 of 2019 and the PEC nº 45 of 2019, in the Senate and National Congress, respectively. These projects share the scope of simplification of indirect taxes on the consumption of goods and services, as well as the bias towards a single value-added tax model that is subdivided into rates among federal entities. However, they have essential differences that must be explained. The present work proposes, therefore, the comparison between the aforementioned models. It has an exploratory objective, using the deductive method as an approach for analysis. Are suffice either the methods of comparative and historical procedure. Of an exploratory nature, the work is of a qualitative nature, making use of bibliographical and documental research techniques. As the main repercussion of the work, it presents the analysis of the main failures of our current tax system and, a posteriori, confrontation between the configuration of each reform proposal, its functioning and viability in the national context.

Keywords: Tax reform. Comparison. PEC 45/2019. PEC 110/2019. GST. VAT.

¹ Graduanda do Curso de Direito do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/Unileão. E-mail: maraisadelima2010@hotmail.com

² Professora do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/UNILEÃO, Mestra em Direito Internacional/ UNISANTOS, Especialista em Direito Processual Penal/ANHANGUERA, Especialista em Direito Penal e Criminologia/URCA. E-mail: iamara@leaosmpaio.edu.br

1 INTRODUÇÃO

De um lado, há alterações constitucionais propostas pela Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, da Câmara dos Deputados. Do outro, a PEC nº 110/2019, do Senado Federal, ambas tratando da reforma tributária, mormente, sobre a taxaço de consumo e serviços. Incompleta, temos também a proposta do Ministro da Economia que propõe a Contribuiço sobre Bens e Serviços (CBS), concernente num Imposto sobre Valor Agregado Federal, que parece ter sido, no entanto, uma sugesto a ser acatada nas PECs. Diante destas, explana a presente pesquisa quanto aos pontos diversos ainda relevantes, como o escopo das tributaçoes debatidas, tempo de transiço, forma de arrecadaço e alíquotas e suas consequências.

Logo, partindo da premissa que o Sistema Tributário Brasileiro tem como objetivo principal subsidiar as açoes governamentais no que tange as suas formas de prestaçoes de bens e serviços a fim de garantir o amparo às necessidades públicas coletivas, tais como educaço, saúde, previdência dentre outras. Entende-se, portanto, que a máquina estatal tem o dever de alcançar, por meios diversos, a sociedade, devendo também seu poder ter limites acerca da tributaço, objetivando a proteger o indivíduo de abusos de poder.

Sob esse prisma, o método de arrecadaço usado pelo Estado para financiar seus custos de funcionamento e alcance à sociedade se dá, sobretudo, por meio do sistema de tributário, que há décadas estagnado sofre duras críticas, a exemplo da alta complexidade derivada da fragmentaço da base tributária e, para além disso, suas subespécies de arrecadaço.

Dessa maneira, estudam-se as características do sistema tributário vigente e, ademais, o cerne das PECs apresentadas visando não somente entender o real motivo das críticas incidentes sobre o corrente sistema de arrecadaço de tributos brasileiro, mas, para além disso, fita compreender e analisar as causas e consequências no tocante a reformulaço tributária.

Isto posto, a compreensáo do Sistema Tributário Nacional trespassa a esfera técnica, uma vez que as dificuldades para compreensáo de nossa carga tributária vão desde quem legisla até a quem se destina o tributo, afinal, todos somos tributados. Assim, é de suma importância que tais mudanças tributárias que urgem dentro do legislativo sejam trazidas para amplo debate e análise, já que estamos defronte a propostas que tem potencial de mudar a forma como acontecem as relaçoes comerciais brasileiras.

2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS ACERCA DA REFORMA TRIBUTÁRIA

2.1 DA NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

Ao longo de décadas, muitos doutrinadores trataram acerca da reforma tributária brasileira, certo que com opiniões diversas, mas que convergem para a dificuldade técnica de tratar sobre o assunto e também para a necessidade mudança à vista de todos os avanços nas relações econômicas, seja para quem paga os tributos, seja para quem os capta.

Varsano (1996, p. 28), mais de 20 anos atrás, ao tratar sobre o assunto, ensina que:

Descartados os objetivos de redistribuir recursos entre as três esferas de governo e de alterar a carga tributária, os debates do passado recente têm demonstrado uma convergência de opiniões em torno dos seguintes objetivos, todos relacionados com a melhoria da qualidade da tributação, como centrais para futuras reformas:

a) harmonizar a necessidade de arrecadar com a de melhorar as condições de competitividade do setor produtivo, aprimorando o sistema tributário quanto aos seus efeitos sobre a alocação de recursos;

(...)

b) melhorar a distribuição da carga tributária entre contribuintes;

(...)

c) simplificar o sistema tributário;

Dessa maneira, diversas são as causas que podem ser apontadas, seja a falta de clareza, a taxaçoão cruzada devido a fragmentação da forma de tributação, o tamanho continental do país ou a burocracia, no fim, se subtrai do todo que a realidade torna a reforma tributária no Brasil num assunto profundo e muito técnico, com alta regressividade e cumulatividade (DERSI, 1999).

Sem embargo, na década de 1930, observando a economia mundial, nota-se que, tendo por objetivo evitar certo efeito cascata – ou a cobrança acumulada de impostos em diferentes etapas da produção dos produtos –, fora esquematizado pela França um tipo de taxa denominado Imposto sobre Valor Agregado (IVA) (OLIVEIRA, 2011).

Tomando como ponto de partida este marco, outras nações começaram a adaptar à sua realidade econômica e tributária esse tipo de imposto enxuto e, na maioria das vezes, único sobre o consumo, e incorporá-lo em sua cadeia tributária (LEONETTI, 2007). Fato é que o Brasil es escusou de adotá-lo e, todavia, o IVA aparece para o Brasil como possibilidade de austeridade fiscal. Sobre o referido tipo de imposto:

O IVA é um tributo federal cobrado em mais de 160 países do mundo. Nas melhores teorias e práticas, ele consiste numa tributação unificada do consumo, com o máximo de simplicidade e neutralidade. É um imposto que (..) permite grande arrecadação de receitas com baixa redução de eficiência econômica. (VILLAS-BÓAS, 2015, p.1)

Trazendo, neste azo, tal memento de iniciativa francesa para a história mais recente, a partir de 2018 - mas principalmente em 2019 – entabula-se a inserção desse tipo de imposto em projetos para a reforma tributária em duas propostas que tomaram destaque: a PEC nº 110/2019, do Senado Federal e a PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados (CORREIA NETO et al., 2019).

2.2 COMPARAÇÃO ENTRE AS PROPOSTAS DA CÂMARA E DO SENADO PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

A Proposta de Emenda à Constituição nº 110 de 2019, sob relatoria do deputado Luiz Carlos Hauly, debate a extinção de nove tributos (IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS) e a criação de dois novos impostos. O primeiro, denominado Imposto sobre Bens e Serviços ou IBS, de competência estadual e que segue os moldes de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) moderno, e o segundo, Imposto Seletivo, ou IS, que será tomado pelo governo federal, com incidência monofásica sobre uma lista relativamente ampla de itens (combustível, energia, telefone e internet, tabaco, bebidas e veículos).

Quanto a segunda proposta, a Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019, Orair e Gobetti (2018, p. 231) explicam:

A principal novidade da proposta do Centro de Cidadania Fiscal está no modelo de transição: os novos tributos são criados com alíquotas baixas durante um período de teste de dois anos (1% no caso do IBS, com redução equivalente na COFINS) e, ao longo do período subsequente de oito anos, suas alíquotas são gradualmente majoradas em simultâneo à redução, até a extinção, dos tributos atuais, mantendo-se a carga tributária constante. Busca-se, assim, assegurar gradualismo e previsibilidade na transição para o novo modelo, que não somente facilitem a adaptação por parte dos contribuintes e das administrações fiscais dos entes federados como também minimizem muitas das 6 resistências encontradas nas propostas anteriores de reforma tributária.

Nessa perspectiva, é notório que ambas sugerem a extinção de uma série de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois impostos, sendo um sobre bens e serviços (IBS), nos moldes do supracitado IVA e um segundo imposto específico sobre alguns bens e serviços (IS), análogo aos *excise taxes* dos EUA (OLIVEIRA, 2011). Todavia, apesar de concordar em seu âmago os projetos diferem na funcionalidade, e em consonância com Correia Neto et al. (2019) é necessário que examinemos algumas individualidades de cada, principalmente acerca do Imposto sobre Bens e Serviços.

Quanto à competência tributária do IBS, a PEC 110 demarca o IBS como sendo um tributo estadual, instituído por mediação do Congresso Nacional em que o poder de iniciativa seja reservado a representantes dos Estados e Municípios, tendo por exceção apenas uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual (CORREIA NETO et al., 2019).

Enquanto isso, a PEC 45 o denota como sendo um tributo federal, instituído por meio de lei complementar federal com uma exceção no tocante à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que fica a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo. Sobre a determinação da alíquota do IBS a, PEC 110 define que uma lei complementar fixará as alíquotas do imposto, havendo uma cota padronizada. Poderão ser fixadas alíquotas dissidentes do padrão sobre determinados bens ou serviços, podendo a alíquota variar dependendo do bem ou serviço, mas será disseminada de maneira uniforme em todo o território nacional (BRASIL, 2022).

Referente a alíquota, a PEC 45 determina que cada órgão federativo fixe sua própria parcela da alíquota total do imposto por meio de lei uma ordinária, sendo esta federal, estadual, distrital ou municipal; como uma “subcota” e, uma vez fixado o conjunto destas em âmbito federal, estadual e municipal, aglutinam-se numa alíquota unificada que será aplicada a todos os bens e serviços consumidos em cada município com equidade.

Nesse liame, como retrata Correia Neto et al. (2019), seria criada uma alíquota de referência para ser aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substituindo assim a arrecadação dos tributos federais, do ICMS e do ISS. Assim, todos os bens e serviços destinados aos Estados e Municípios seriam taxados por uma mesma cota, mas a taxação individual não é uniforme no todo quando observado o território nacional pois cada ente conta com a liberdade de fixar sua própria alíquota dentro do valor total pago como tributo único.

Quando se evidencia-se a concessão de benefícios fiscais, temos que a PEC 110 permite a concessão de benefícios fiscais via lei complementar quando se fala de alimentos, incluídos aqueles destinados ao consumo animal. Também recaem nesse rol de benefícios os medicamentos, transporte público, bens ativos imóveis, saneamento e educação, desde infantil até superior e profissional. Ao inverso desta, a PEC 45 não permite quaisquer concessões de benefícios fiscais (CORREIA NETO et al., 2019). Entretanto, os textos concordam em prever a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, também sob guarda de lei complementar.

Nesse sentido, a partilha da arrecadação do IBS - na PEC 110 - o produto da arrecadação do imposto é partilhado entre os entes federativos de acordo com o método previsto nas regras

deste texto constitucional proposto, assim sendo, a partir da entrega dos recursos a Municípios, Distrito Federal, Estados e União se dá conforme aplicação dos percentuais positivados na Constituição acerca da receita bruta do Imposto sobre Bens e Serviços.

Outrossim, a PEC 45 delimita que cada órgão federativo tenha sua cota na arrecadação do tributo fixada por meio da aplicação direta da sub-alíquota supramencionada, determinada, portanto, sobre a base de cálculo do mesmo imposto. Por fim, visando se ater apenas aos detalhes importantes, tratar-se-á apenas até a transição do sistema de cobrança dos tributos.

2.3 COMPARAÇÃO DO PROCESSO DE TRANSIÇÃO DO SISTEMA ATUAL PARA OS PROPOSTOS NAS PEC'S EM ANÁLISE

Referente ao tempo e forma de transição, a PEC 110 visa que durante um ano seria cobrada uma contribuição a caráter de teste no valor de 1%, tendo base de incidência igual a do IBS. Em seguida a transição se prolonga por cinco anos completos, para os atuais tributos irem sendo substituídos pelos novos numa razão de um quinto por cada ano, e durante esse tempo, os entes federativos não podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos (CORREIA NETO et al., 2019).

Nesse quesito, na PEC 45 visa que durante dois anos é cobrada uma mesma contribuição a caráter de teste no valor de 1% com base de incidência do IBS, e por conseguinte, a transição perdura por oito anos, 8 em que os atuais tributos vão sendo substituídos pelos novos tributos na razão de um oitavo ao ano tendo os entes federativos a liberdade para mudar as alíquotas dos tributos a serem substituídos. Em tempo total para sua implementação, dá-se um período de transição o tempo de dez anos, a partir de uma fase de teste que com duração de dois anos, sendo utilizada como base para posterior estimativa da alíquota do IBS (CORREIA NETO et al., 2019).

Após esse período, no que concerne à transição de fato, os atuais tributos seriam substituídos paulatinamente pelo novo imposto. Desse modo, nos oito anos subsequentes, cada tributo a ser substituído contaria com uma redução de $\frac{1}{8}$ das suas alíquotas em cada respectivo ente federativo. Ao mesmo tempo, com a perda dessa receita se mediria o valor a ser compensado pelo IBS, baseando à priori sua alíquota nos valores perdidos pela redução dos outros tributos. Em vista disso, a cada ano o Senado Federal por meio de Resolução fixaria alíquota de referência, objetivando compensar a redução de receita. Assim, ao final do sétimo ano posterior à fase de teste, teríamos todos os tributos anteriores unificados sob o IBS com seus respectivos valores de receita respeitados (ROCHA, 2022).

Outrossim, observando ainda o relatório da PEC, é prevista uma transição total de cinquenta anos para o modelo de divisão do arrecadado pelo IBS, em que a receita pertenceria ao Estado e Município de destino das operações com bens e serviços. Com o fim do período teste, se iniciaria a transição federativa, com período de vinte anos, nos quais seriam compensadas as perdas reais de receita dos Estados e Municípios relativos ao reduzido em ICMS e ISS. Nos trinta anos subsequentes, os valores a serem distribuídos seriam entregues baseando-se no princípio do destino, gradualmente a cada ano durante os trinta anos totais de transição.

Quanto à PEC nº 110, a transição acontecerá de forma relativa à da PEC nº 45. Esta total transição do IBS da origem para o destino se completará, segundo o relatório mais recente da comissão, se dará em um período de quarenta anos, dividido em duas etapas de vinte anos (ROCHA, 2022).

Concernente às duas etapas, Roberto Rocha (2022) aclara que, durante a primeira etapa a parcela do IBS será distribuída de forma a que cada ente federativo mantenha o calor de sua receita atual, corrigida pela inflação. O valor da receita que exceder o necessário para a manutenção da receita real de cada ente será distribuído pelo princípio do destino. A segunda etapa, por sua vez, prevê que parcela da receita do IBS que repõe a receita de cada ente será paulatinamente reduzida, agindo de forma progressiva e convergindo, assim, para a distribuição integral do IBS levando em consideração o princípio do destino. No mesmo sentido de mitigar os efeitos da transição do IBS da origem para o destino, objetivando proteger estados e municípios cuja participação na receita total será mais impactada, é proposto atualmente a destinação de 3% da parcela da receita do IBS distribuída pelo destino para mecanismo de compensação. Igualmente prevê-se que lei complementar disporá sobre a eliminação gradual de tal mecanismo, a partir do momento final de transição.

3 ANÁLISE DO SISTEMA ATUAL E COMPARAÇÃO DAS PROPOSTAS DE REFORMA AO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E TRIBUTAÇÃO VIGENTE SOBRE O CONSUMO

Entende-se como de senso comum existir um dissentimento do brasileiro pela ordem tributária nacional, fato este que tem se destacado nos últimos tempos, outrossim, é um dissabor

mais que há muito já aflige alguns brasileiros, sendo o complexo de tributação sobre o consumo o principal alvo de críticas e reclamações.

Concebido o Sistema Tributário Nacional (STN) na reforma que aconteceu durante o ano de 1965 e com vigência somente a partir de 1967, tinha como principal objetivo o controle do processo inflacionário e a consequente retomada do crescimento econômico por meio de um sistema capaz de equilibrar as contas públicas, acelerar o desenvolvimento econômico nacional, conter a inflação e estimular setores estratégicos por meios de incentivos fiscais (GIAMBIAGI et al, 2011), porém, pouco evoluiu da década de 60 até os dias atuais, carregando assim máculas por cerca de seis décadas.

Nessa reforma que nos ofereceu um sistema moderno e funcional para a época, foi instituído o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade dos produtos, em substituição ao Imposto de Consumo (IC), sendo apenas o Imposto sobre Serviços (ISS) e impostos sobre combustíveis, telecomunicações e energia contavam com um caráter cumulativo, porém, apesar do aumento receita arrecadada nas esferas municipal, estadual e federal, poucos anos depois o déficit das contas públicas voltou a apresentar crescimento, indo na contramão do esperado, conforme relata Giambiagi (2011).

Em uma análise sobre o que poderia estar causando esses problemas, evidenciou-se em 1970 que a concessão de incentivos fiscais vinha a prejudicar a arrecadação. Para contornar esse efeito adverso criou-se, no mesmo ano, o Programa de Integração Social (PIS), tributo também cumulativo sobre o faturamento mensal das empresas, sendo seguido, ainda, pela criação do Programa de Formação do Patrimônio Público (PASEP), aumentando assim a arrecadação em contrapartida às renúncias fiscais anteriormente concedidas. Em 1982, outra contribuição cumulativa foi adicionada ao arsenal tributário, sendo o Fundo de Investimento Social (Finsocial), também cumulativo, o que reverteu a anterior modernização do STN (BEINER, 1988).

Somente, então, em 1988 com o advento da Constituição Federal (CF/88) que houveram novas mudanças no STN. Nesta feita, amplia a competência das esferas abaixo da federal, concedendo repasses por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM). Ademais, vários impostos que antes eram de competência federal passaram a integrar a base incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), passando assim a ser denominado ICMS, sendo ainda proibida a concessão de isenções de impostos estaduais e municipais, como registra Andréa Viol (2000).

Dessa maneira, o Distrito Federal e os estados passaram a ter competência para fixar as alíquotas internas do ICMS por meio de legislação própria do ente federado, desde que fossem superiores às alíquotas interestaduais. Por outro lado, as alíquotas máximas das operações internas e as alíquotas nas operações interestaduais e exportações eram de competência do Senado, permanecendo assim até que fosse aprovada a Lei Complementar que regulamentaria o ICMS.

Nos anos seguintes à promulgação da CF/88 foram ainda criados a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em 1989, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) e aumento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), antigo Finsocial. Se deram essas mudanças de forma a buscar uma variedade de bases para financiar a seguridade social que, à época, ainda era arcaica. Com isso, recairiam sobre a receita e lucro das empresas, evitando assim a fragmentação das receitas com as outras esferas federativas (VIOL, 2000).

Sem embargo, somente no ano de 1996 que o ICMS passaria a não incidir sobre exportações, por meio da Lei Complementar 87/96, ou Lei Kandir, que estabelecia um instrumento de ressarcimento partindo da União para o que os estados viessem a perder na arrecadação. No mesmo ano foram criados também o Regime Simplificado para Micro e Pequenas Empresas, o Simples, e a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), a fim de financiar os gastos do setor da saúde.

Em meados dos anos 2000, então, com uma gestão estatal voltada para o bem estar social, o Plano Real e o aumento da carga tributária global que se alcançou o ajuste fiscal que há muito se buscava. A elevação na carga tributária, especialmente no que concerne a contribuições sociais cumulativas com alto potencial de arrecadação, administração facilitada e não compartilhadas com outros entes federativos, possibilitou que o governo batesse metas de superávit primária e, com isso, o pagamento da dívida pública e aumento dos gastos com programas sociais voltados para a população carente (GREMAUD et al, 2007).

Hodiernamente, os principais tributos indiretos, denominação para aqueles que incidem sobre o consumo de bens e serviços (IPI, PIS/COFINS, ICMS, e ISS) e que deveria ser repassado ao consumidor final em sua integralidade, além de representarem aproximadamente 40% de toda arrecadação nacional (BRASIL, 2017), conta com os maiores desafios e principais problemas da tributação brasileira atual. Enquanto na maioria dos países do mundo há apenas um Imposto de Valor Agregado que recai sobre uma base ampla de bens e serviços, aqui temos ao menos cinco tributos sobre bens e serviços, cada um desses tributos com base própria. O IPI incide apenas sobre produto industrializado, o ICMS incide apenas sobre bens e sobre serviços

de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, o ISS incide sobre os demais serviços e o PIS e a COFINS contam com base ampla de bens e serviços, mas incidem sobre receita ou faturamento das empresas (APPY, 2018).

Trata-se, portanto, de uma irracional convergência de competências tributárias, que funciona como um obstáculo à integração comunitária e à racionalização do sistema constitucional tributário. A fragmentação da base de incidência para os diversos setores da economia, como indústria, comércio, serviços, agropecuária e construção civil reforçam o cenário de complexidade e insegurança jurídica vigentes no modelo atual de tributação.

O fato de uma base única sobre o consumo ter sido fatiada de acordo com diversos setores da economia e cada uma dessas competências ter sido entregue a um dos três entes de níveis distintos da federação, fez com que, na prática, esses tributos sejam extremamente complexos, descoordenados, cumulativos, repletos de obrigações acessórias e geradores de enorme contencioso (APPY, 2018).

Faz-se menção ainda a um último indicador, a carga tributária bruta, esta que é definida como a razão entre a arrecadação total de tributos (da União, dos Estados e dos Municípios) e o PIB (Produto Interno Bruto) a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais, conforme consideração apontada em estudo realizado pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD) (RECEITA FEDERAL, 2018), precedente às Propostas de Emenda Constitucional referentes à Reforma Tributária.

De acordo com o estudo realizado pela Receita Federal (2018), o aumento de 6,259 trilhões para 6,559 trilhões do PIB de 2016 para 2017 derivou da tributação sobre bens e serviços, refletindo a arrecadação de 2,021 trilhões em 2016 para 2,127 em 2017. Expendendo quanto a essa variação de 0,14% do PIB referente ao aumento da carga tributária bruta de 2016 para 2017, por ente federativo, temos que a nível Municipal, os tributos contaram com aumento de 0,04 pontos percentuais do PIB, a nível Estadual, 0,12 pontos percentuais do PIB e a nível federal também 0,02 pontos percentuais do PIB. A carga tributária brasileira subiu pelo terceiro ano consecutivo alcançando o maior percentual desde 2013, 32,43%.

Os desequilíbrios do Sistema Tributário Nacional (STN), então, apresentam possibilidade de ser corrigidos por meio da equalização fiscal, em que ocorrem transferências financeiras entre os entes federados que, normalmente, parte da União para estados, distrito federal e municípios, e, num segundo momento, dos estados para os municípios. De forma geral, essas transferências servem para reduzir o problema das externalidades e para redistribuir os recursos entre as regiões com diferentes níveis de renda e de desenvolvimento. Se a base da receita compartilhada é prejudicada, a equalização fiscal fica comprometida.

O desequilíbrio entre receitas e despesas de entes descentralizados é chamado de desequilíbrio vertical, resultante de consideráveis disparidades entre as fontes de receitas e obrigações de despesas funcionais entre os governos de uma Federação. O desequilíbrio horizontal ocorre quando há disparidades de receitas e despesas analisadas entre unidades federativas do mesmo nível (Estados versus Estados; Municípios versus Municípios). O problema do desequilíbrio horizontal resulta das diferenças entre as áreas econômicas do país, da distribuição da renda e riqueza. (ENAP, 2017)

Neste azo, percebe-se uma piora no cenário quando da Desvinculação de Receitas da União (DRU), que desvincula 30% da arrecadação com contribuições sociais destinadas ao orçamento da Seguridade Social, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas federais específicas (BATISTA JÚNIOR, 2018). Para tanto, a União fez uma ampliação da sua arrecadação e contribuiu diretamente para o desequilíbrio das esferas estaduais e municipais.

Portanto, o STN, que deve ser observado como o mais robusto mecanismo de política pública para promoção de justiça e redistribuição renda, nos azos respectivamente políticos e econômicos, não tem se prestado para tais fins, barrando a diminuição das desigualdades no país e corroborando para uma crise arrecadatória e fiscal dos entes federados.

Entre 1988 e 2013, o Brasil experimentou pelo menos quinze reformas tributárias. Nesse período, foram adicionadas ao nosso ordenamento jurídico, em média, 31 novas normas tributárias por dia. Com isso, em 2013, o sistema tributário brasileiro passou a ser constituído por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas. Para dar uma noção dessa complexidade, vale a pena informar que uma empresa comercializando seus produtos apenas dentro de seu estado deve cumprir uma legislação de aproximadamente 3.512 dessas normas. (CARVALHO et al, 2018, p. 7)

Logo, a partir da constatação de tantos problemas, leva-se a repensar o esboço organizacional do Sistema Tributário Nacional, particularmente ao que interessa o presente estudo, repensar a tributação sobre o consumo, objetivando enfrentar os problemas supramencionados.

3.2 COMPARAÇÃO ANALÍTICA ENTRE AS PROPOSTAS CONCORRENTES NO LEGISLATIVO PARA REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Hodiernamente, nos últimos anos, o debate sobre uma reforma tributária retornou aos debates no legislativo e, em meados de 2019, duas Propostas de Emenda Constitucional (PEC) tomaram espaço e permearam as discussões dos nossos representantes políticos, a PEC 45/2019 (BRASIL, 2019), protocolada na Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 (BRASIL, 2019), tramitando pelo Senado. Pontualmente, por termos um sistema de leis que vão na contramão do mundo no que se refere à tributação sobre bens e serviços, fora, então, proposta a ideia de

substituição de todos os nossos impostos que tangem o assunto por um, somente: um imposto incidente sobre bens e serviços (IBS), nos moldes de um IVA, abrangendo uma larga gama de atividades e produtos, cobrado somente no destino e que visa tornar a tributação geral sobre o consumo uniforme. Desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988, praticamente todos os Presidentes da República manifestaram o interesse político de avançar em reformas tributárias (MACHADO; BALTHAZAR, 2017).

Nesse âmbito, ambas propostas contam com instrumentos eficazes e eficientes – em comparação com o quadro atual – que, considerando o pacto federativo nacional, são capazes de respeitar a autonomia relacionada aos entes federados, atendendo à expectativa de explorar um potencial de, ainda, fortalecer tal pacto federativo e alimentar o cooperativismo entre os entes por meio da gestão compartilhada dos impostos arrecadados.

Em fevereiro de 2019, foi organizada, então, a Comissão Mista do Congresso, composta por 25 senadores e 25 deputados que, conjuntamente, deveriam convergir as duas propostas em apenas um texto legal. Outrossim, ambas concordavam, sim, para a adoção do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um IVA, e, ainda, houve de levar-se em consideração a proposta do Governo Federal, o que desencadeou, como falar-se-á outrora, um IVA Dual, em que separam-se somente os tributos de competência federal dos de competência estadual e municipal.

São matérias que guardam muitas semelhanças, a começar pelo escopo, concentrado na simplificação dos tributos indiretos, incidentes sobre o consumo e a produção. Nesse sentido, ambas as PECs propõem a unificação de tributos das esferas federal, estadual e municipal, na forma de um imposto sobre bens e serviços (IBS), cujas principais características são: base ampla, não cumulatividade plena, não incidência sobre as exportações e princípio do destino. Preveem também a criação de um imposto seletivo (IS), com caráter predominantemente extrafiscal, com o objetivo de desestimular o consumo de certos bens e serviços, como bebidas e derivados do tabaco. As propostas também convergem no objetivo de manter a carga tributária total e a partilha de recursos entre os níveis da Federação. Ambas preservam o regime especial aplicado a pequenas e microempresas (Simples) e propõem a devolução do tributo para as famílias mais pobres, conferindo, assim, um tratamento que vai ao encontro das melhores práticas de equidade. Ademais, expende-se a respeito das diferenças específicas das propostas no que concerne a competência tributária do IBS, número de tributos substituídos, determinação da alíquota, concessão (ou não) de benefícios fiscais, partilha da arrecadação, vinculação da arrecadação, transição do sistema de cobrança dos tributos, transição da partilha de recursos, o Imposto Seletivo e assuntos pontuais de cada.

Inobstante, guardam as propostas diferenças entre si, especialmente no que tange à autonomia dos entes federativos e à homogeneidade de suas alíquotas. De um lado temos a uniformidade de alíquotas para todos os bens e serviços, com autonomia da União, estados e

municípios para fixarem suas próprias alíquotas e, de outro, uma proposta que abrange numericamente mais tributos e, ainda, diferenças consideráveis quanto ao tempo de transição.

3.2.1 Considerações acerca da PEC 45/2019

A Proposta de Emenda à Constituição 45/2019 propõe alteração do STN. Desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e adotada pela Câmara dos Deputados, sendo a autoria de apresentação do Deputado Federal Baleia Rossi, propõe um projeto mais robusto de mudanças.

O CCiF, que se trata de um *think tank* independente, termo americano que designa instituição tal que dedica-se a produzir e difundir conhecimentos e estratégias específicas. A organização em questão, inclusive, foi criada para promover o debate para melhorias no sistema tributário brasileiro com base em quatro princípios: simplicidade, neutralidade, equidade e transparência. Seu objetivo é contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país (CCIF, s.d.).

Na proposta em questão, prevê que serão unificados cinco tributos que darão origem ao Imposto sobre Bens e Serviços, ou IBS. Os tributos que conhecemos atualmente e que serão unificados são o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

O escopo principal, no entanto, é de resolver o problema da guerra fiscal entre os estados brasileiros, assim como entre estados e municípios. Melhor dispendo este problema, temos ICMS e o ISS que são impostos cobrados na origem, modelo este de tributação que finda por estimular a guerra fiscal. A solução, segundo a proposta, seria cobrar no destino, como acontece no modelo de IVA, que servirá de parâmetro para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

O parágrafo 3º, do inciso VI, do artigo 152-A da proposta, neste azo, transcrito, desenha normativamente a forma de funcionamento desse tributo:

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

- I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;
- II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

Numa síntese dos principais artigos da Carta Magna que sofrerão modificação caso seja aprovada, pode-se destacar alguns artigos que constam na suprarreferida proposta de emenda.

Inicialmente, insta destacar a redação do art. 152-A, este que prevê a inclusão desse artigo na Constituição Federal, possivelmente o ponto mais importante dessa proposta, instituindo o IBS em nove parágrafos discorrem sobre as características do novo tributo.

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 1º O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

a) os intangíveis;

b) a cessão e o licenciamento de direitos;

c) a locação de bens;

d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Municípios de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino;

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos a lei complementar referida no caput.

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput. (BRASIL, 2019)

Em seu art. 154 , a PEC 45/19 proposta pela Câmara dos Deputados (2019) prediz a ocorrência da inclusão do parágrafo terceiro que trata dos impostos seletivos, assunto de também reconhecida relevância nessa proposta. Desse modo, além do IBS, a reforma propõe a instituição de impostos específicos, com característica monofásica e função extrafiscal para desestimular o consumo daqueles produtos ou serviços aos quais findar por incidir.

Sem embargo, se voltando para arrecadação do IBS, no art. 159-A prevê que a incorporação deste na Constituição Federal de 1988 apresenta como funcionará a composição da alíquota do IBS fixada pela União. Portanto, fará parte, assim, dessa composição, a soma das alíquotas singulares destinadas à seguridade social, o financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono salarial do PIS/Pasep, o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, o Fundo de Participação dos Estados, o Fundo de Participação dos Municípios, os programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a transferência aos Estados e ao Distrito Federal, a manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde e outros recursos não vinculados (ROCHA, 2020).

Por conseguinte, no art. 159-B, é apresentada a composição da alíquota do IBS fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal, que corresponde à soma das alíquotas singulares destinadas à: manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde, transferência aos Municípios, destinações previstas na Constituição de cada Estado ou do Distrito Federal e outros recursos não vinculados (BRASIL, 2019).

Ainda, temos o art. 159-C, em que são apresentadas a composição da alíquota do IBS fixada pelos Municípios, a qual será composta pela soma das alíquotas singulares relacionadas às seguintes destinações: manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos

de saúde, destinações previstas na Lei Orgânica de cada Município e outros recursos não vinculados (BRASIL, 2019).

Quanto a instituição do IBS, o art. 115, ADCT, será adicionado ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), fixando, portanto, o prazo de 180 dias, contados a partir da publicação da emenda aprovada, para que o Presidente do Brasil envie ao Congresso Nacional o projeto de lei complementar para instituição do supramencionado tributo.

Cabe ressaltar que o período de transição da PEC 45/2019 foi previsto, na proposta, para se dar ao longo de dez anos. Todavia, iniciará somente a correr esse prazo a partir da publicação do regulamento do Imposto sobre Bens e Serviços. Dessa forma, entende-se que caso o regulamento seja publicado até 30 de junho, será escolhido como o ano de referência. Por outro lado, caso esse regulamento seja publicado após a mencionada data, o ano de referência será o próximo, servindo, portanto, para de situar no tempo o início da contagem do período de transição.

Para melhor esquematizar como se dará a progressão de sua implementação, esta que prevê dois anos de redução exclusiva nas alíquotas do Cofins e, em seguida, progressivas reduções na escala de um oitavo dos tributos substituídos, usemos o ano de 2022 como ano de referência (caso houvesse sido o regulamento publicado antes de 30 de junho deste ano), sendo assim, trata-se do 1º ano de transição. Em 2023 seria reduzida a alíquota do Cofins e implementado o IBS na escala de 1%. No ano seguinte, 2024, se manteria a mesma proporção de redução e implementação. Em 2025, se reduziria um oitavo dos tributos (restando 87,5%) a serem substituídos e, igualmente, o IBS subiria para 12,5% da tributação total. Logo, em 2026, se reduziria mais um oitavo do total dos tributos substituídos (restando 75%), compensando paritariamente com aumento do IBS para 25% do total e, progressivamente, até o ano de 2032, este em que se alcançaria o zero percentual dos antigos tributos a serem substituídos e, paralelamente, 100% da implementação do IBS estaria realizada.

Vale ressaltar que, o percentual de 1% de IBS, cobrado nos dois anos subsequentes ao ano de referência serão destinados à Seguridade Social, tal qual é previsto no §2º, II, do artigo 117, ADCT, da proposta (BRASIL, 2019).

Em âmbito geral, a PEC 45/2019 oferece a unificação de cinco tributos, três impostos e duas contribuições correntes do atual Sistema Tributário Nacional, o IPI, o PIS, a Cofins, o ICMS e o ISSQN. Dessa maneira, sua redução progressiva e consequente extinção serão inversamente proporcionais a implementação do IBS.

3.2.2 Considerações acerca da PEC 110/2019

A Proposta de Emenda à Constituição 110/2019, com a autoria conjunta do Senador Davi Alcolumbre e outros Senadores, propõe a alteração o Sistema Tributário Nacional. Formulada, ademais, tendo como base o texto de reforma tributária idealizado anteriormente pelo economista e Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, na hipótese em que propôs a PEC nº 233/2008, apensada à PEC 31/2007, versando sobre o tema em questão. Ademais, a proposta fita instituir o IBS, resultante da unificação, nesta feita, de nove tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISSQN, Cide-Combustíveis e Salário-Educação (BRASIL, 2019).

Instituído a partir da inclusão do inciso II, no artigo 155 da Constituição Federal vigente, o IBS é proposto como uma opção para combater tanto a guerra fiscal entre os estados e, também, entre estados e municípios, como também para suprimir a regressividade do atual sistema tributário. Dada a importância deste artigo, com base no texto da proposta, transcrevo-o, a seguir:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I – imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;

IV – por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior. (BRASIL, 2019)

Atinente à proposta da PEC 110/19, o IBS será instituído por lei complementar, aplicado de maneira uniforme em todo o país e sem previsão de cumulatividade. Dessa maneira, sua incidência recairá, por englobar mais impostos, além de operações com bens e serviços, também nas importações, locações e cessões de bens e direitos e operações com bens intangíveis e direitos.

A não incidência dos impostos convergentes no IBS ocorrerá, portanto, nas exportações, movimentações de valores e créditos juntamente aos direitos de natureza financeira e nas prestações de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, conforme prevê a alteração do artigo 155, inciso VI, parágrafo sétimo da CF/88 (BRASIL, 2019).

Nessa proposta, a competência do IBS será estadual, diferentemente da PEC tratada anteriormente que prevê mudança para tornar esse imposto único de competência da União.

Isto posto, apesar de ser proposto como um tributo de competência estadual, o imposto terá uma legislação unificada e que contemplará os demais entes federativos.

Nas operações interestaduais, por regra, o IBS pertencerá ao Estado de destino seguindo, justamente, os moldes de um IVA. A lei complementar que instituirá o imposto igualmente poderá designar o Estado de origem da operação a responsabilidade pela retenção do IBS e posterior repasse ao Estado de destino.

Sem embargo, a regra geral é que não haverá incentivos ou benefícios fiscais, porém, se houver previsão em lei complementar, os incentivos ou benefícios poderão existir em algumas operações, como se vê no inciso VIII, do mesmo artigo 155 da PEC 110/19 do Senado Federal (2019):

VIII – não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

Considerando o que arrecadará o IBS, nessa proposta, as alíquotas preveem um repasse de 35,57% pertencente à União, conforme previsão contida no texto da proposta, no artigo 156-A (BRASIL, 2019). A União custeará, dessa forma, os programas do seguro-desemprego e do abono PIS/Pasep. Depois de realizadas todas as destinações legais, o valor remanescente da cota da União, será integralmente reservado ao financiamento da Seguridade Social.

Conseqüentemente, aos Estados e ao Distrito Federal será destinado 20% do Imposto Seletivo previsto nessa PEC, em atendimento à previsão legal do artigo 157, II, da Constituição Federal vigente (BRASIL, 1988), que prevê como mandatória a transferência por parte da União o a porcentagem de 20% de qualquer imposto que venha a instituir. Ato contínuo, sendo a receita dos estados e do DF o produto da arrecadação do IR na fonte sobre rendimentos pagos por eles, o que também comporta suas autarquias e fundações.

A PEC 110/2019 ainda inclui que serão consideradas receitas dos Municípios o valor de 22,91% da arrecadação do IBS e todo aqueles valores que são produto da arrecadação do IPVA e do ITCMD. De igual forma, permanecerão sendo receitas dos Municípios o produto da arrecadação do IR na fonte sobre rendimentos pagos por eles, inclusive suas autarquias e fundações, 50% do ITR e 25% do ICMS (ROCHA, 2020).

Outrossim, há a previsão do art. 159-A na CF/88, este que preconiza a criação de fundos por todos os entes federados que tem por finalidade custear investimentos para combater as desigualdades da receita per capita entre os Estados e os Municípios (BRASIL, 2019).

A supramencionada PEC prevê, também, um Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional a ser instituído pela incorporação do artigo 162-B à Carta Magna, sendo, portanto, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal. As atribuições do Comitê Gestor incluem o estabelecimento de regulamentações e de obrigações acessórias unificadas de âmbito nacional, arrecadação, cobrança, fiscalização e distribuição da receita proveniente do IBS aos entes federados (BRASIL, 2019).

De acordo com o texto da proposta, todos os anos a União aplicará, no mínimo, 7,79% na manutenção e desenvolvimento da educação. Hoje, o percentual mínimo previsto na CF/88 é de 18%, conforme o artigo 212 (BRASIL, 1988). Por outro lado, temos que o percentual mínimo obrigatório para essa finalidade imposto aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios se manterá em 25%, sem maiores alterações.

Salientar-se ainda que toda receita transferida de um ente federado para outro, não é considerada receita do governo que a transferir. Essa concepção encontra-se, desde já, prevista na CF/88 e, na proposta, permanece. Todavia, repensando a transferência de receitas dos Estados e do Distrito Federal à União, como designa o §1º do art. 212 da PEC.

Destarte, o que há nos dias atuais é somente a previsão de destinação de recursos da União aos entes subnacionais, e dos Estados aos respectivos Municípios. Atinente a educação, a básica pública deixará de contar com o Salário-Educação como fonte de financiamento, devido a convergência para a unificação dessa contribuição social. Buscando compensar isso, a PEC 110/19 impõe ao governo federal a destinação de 3,37% de toda sua receita a título de impostos e transferências como uma forma de financiamento alternativo para esse setor (ROCHA, 2020).

Também previsto na PEC 110 (2019), o Imposto Seletivo, previsto no artigo 153, VIII, do título, será de competência da União, incidindo, portanto, nas operações com petróleo e seus derivados, bem como nos produtos provenientes do fumo, energia elétrica, telecomunicações, bebidas alcoólicas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Insta salientar que esse imposto regerá somente nas importações, não havendo previsão de incidência no caso de exportação. O IS será, ainda, monofásico e não integrará sua própria base de cálculo, tampouco a do IBS. Igualmente, não poderá contar com alíquota superior à do IBS. A exceção ocorre nas operações com cigarros e com bebidas alcoólicas, estando estes produtos supostos a incorrer em alíquota superior (BRASIL, 2019).

O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) passará a ser denominado Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores Terrestres, Aquáticos e Aéreos. Não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados, exclusivamente, à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas. O produto da arrecadação desse imposto será destinado, integralmente, aos Municípios (ROCHA, 2020).

O ITCMD, atualmente de competência estadual, passará a ser de competência federal. Entretanto, o produto de sua arrecadação pertencerá aos Municípios e a CSLL será incorporada ao IR visando não ter qualquer ampliação em sua alíquota. Há ainda diversas mudanças que vieram a ocorrer com o a proposta, como vê-se abaixo.

Em relação ao projeto original, a principal inovação incorporada no substitutivo foi a proposição de um modelo dual, com a criação de um IBS que unificaria os tributos federais (imposto sobre produtos industrializados – IPI, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Cofins-importação, Programa de Integração Social – e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível – Cide-combustíveis) e outro IBS que reuniria o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), estadual, e o ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), municipal. O substitutivo, entre outras inovações: ampliou o rol de bens e serviços que poderiam se submeter a regime especial, nos termos de lei complementar; vinculou o crédito ao efetivo pagamento do tributo; definiu regras para a administração tributária em nível subnacional; definiu novas regras e isenções para o IPVA (imposto sobre propriedade de veículos automotores); definiu nova base de cálculo para o IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana); abriu a possibilidade de creditamento das contribuições patronais para a previdência em setores intensivos em mão de obra; e limitou o imposto seletivo ao seu caráter extrafiscal. O substitutivo também deu um maior enfoque regional à reforma tributária: permitiu que os recursos federais destinados à Região Norte para financiamento ao setor produtivo possam ser aplicados em toda a Amazônia Legal; instituiu o fundo de desenvolvimento regional, custeado com 3% da arrecadação do IBS; excluiu da lista de bens da União os terrenos de marinha localizados em ilhas costeiras que sediam municípios; assegurou ao Maranhão participação nas receitas auferidas pela Base de Alcântara; previu que lei complementar defina diretrizes para programas de desenvolvimento dos municípios pertencentes à região de Matopiba (fronteira agrícola do cerrado brasileiro); e criou a Zona de Processamento de Exportações do Maranhão (Zema). (ROCHA, 2020)

Nada obstante, reitera-se ainda que os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus ficam garantidos pelo prazo previsto no artigo 40, do ADCT, da Constituição Federal/88. Desse modo, vinte e cinco anos após a data da promulgação da referida PEC. Ainda, para as empresas que mantiverem operações com bens e serviços na Zona Franca de Manaus desde a data de

promulgação do referido instrumento, serão contemplados com mais vinte e cinco anos garantidos com os mesmos privilégios que já tinham (BRASIL, 2019).

Tangente ao tempo de transição proposto na proposta em análise, o primeiro ano de transição corresponde ao ano seguinte ao da publicação da emenda. A título de exemplo, caso a Emenda Constitucional seja publicada no ano de 2022, o primeiro ano de transição seria 2023.

Com essa proposta, dá-se ainda a sugestão, pela União, da Contribuição sobre Bens e Serviços, que será cobrada no primeiro ano subsequente à publicação da Emenda Constitucional, a uma alíquota de até 1% durante o primeiro ano de implementação, mas que sofrera modificações até seu mais recente relatório.

Ao término do primeiro ano de transição a CBS se extingue, passando a ser exigido gradativamente o IBS, acrescido em um quinto a cada exercício seguinte. No fim do quinto ano subsequente à publicação da Emenda Constitucional, os nove tributos tornar-se-ão extintos e o IBS será totalmente exigido e fará parte do Sistema Tributário Nacional – tempo de transição esse que também é objeto de debate por ser curto e trazer insegurança aos legisladores (ROCHA, 2020).

Por fim, insta ressaltar que, apesar das tramitações concorrentes da PEC 110, no Senado e da PEC 45, na Câmara dos Deputados, este último conduziu mais de uma dezena de audiências públicas e cerca de 14 seminários regionais visando dar amplo debate ao assunto.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No contexto de convergência das duas propostas de emenda constitucional, as últimas sessões tratando da PEC 110/19 foram marcadas pela aderência de diversos pontos da PEC 45/19, bem como de sugestões de outros legisladores em meio à Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária (CM-RT), composta por 25 senadores e 25 deputados, realizando 11 audiências públicas ao longo de 2020, o que tornaram possível o debate do tema com a devida importância e conversa entre os setores.

Neste azo, para um melhor e mais direto comparativo das articulações propostas por cada uma das propostas, buscou-se tornar claro qual proposta mais viável para o momento político e econômico, ainda que, pelos avanços últimos, seja a PEC 110/19 aquela que buscou abranger o que deve como devidamente a reforma tributária que propõe e, aliás, está na frente no que concerne à votação nas casas legislativas.

A adoção de uma reforma tributária geral do STN, adotando um imposto no modelo IVA para o Brasil que, ao mesmo tempo, unifique a base de incidência e gere desoneração em

cadeia tem, paralelamente, potencial de aumentar a arrecadação direta e lidar diretamente com as disputas e conflitos de competência entre as esferas federativas. Quando unificada, a legislação promete contribuir para a simplificação da arrecadação e mitigação de litigiosidade, reduzindo assim tanto os custos públicos com sua administração quanto os privados.

Considerando o federalismo brasileiro, seu funcionamento e limitações constitucionais, os modelos de tributação apresentados demonstram compatibilidade direta e, acima de tudo, fortalece a ideia de cooperatividade entre os entes, adotando um critério passivo de findar guerras fiscais evitando concessão de isenções em troca de investimento e, dessa forma, melhor redistribuição do arrecadado e melhor desenvolvimento nacional ao tornar a logística tributária a mesma em todo o território nacional.

O IBS, portanto, apresenta-se como uma solução para os problemas tributários que enfrentamos hodiernamente no Brasil, espelhando-se nas experiências internacionais com tributos que seguem a linha de um IVA pouco complexo e funcional, podendo tornar-se um marco definitivo para o fortalecimento do desenvolvimento cooperativo das diferentes esferas estatais que administram o país.

Na PEC 45/2019, as mudanças propostas incluem ser o imposto único instituído por lei complementar editada no Congresso Nacional, compartilhado por União, estados, distrito federal e municípios, resguardado a cada ente destes a competência legislativa para editar sua alíquota, contando ainda com fiscalização centralizada em seu respectivo Comitê Gestor, previsto na proposta, de forma coordenada pelos entes federados e, dadas as alíquotas autônomas, produzindo receita individualizada.

Na PEC 110/2019, a proposta é de que as mudanças ocorram, igualmente, para um imposto único – porém sujeito à aplicação dupla, separando os entes subnacionais da União, no relatório mais recente – este que seria instituído por lei complementar editada pelo Congresso Nacional, compartilhado por União, estados, distrito federal e municípios, de iniciativa exclusiva destes entes e com fiscalização centralizada no Comitê Gestor previsto na proposta, coordenado pelos entes subnacionais e com a sua receita individualizada de acordo com a alíquota desenhada em lei complementar própria.

Dado o exposto, extrai-se que em ambos cenários as autonomias financeiras dos entes são respeitadas, tornando as PECs viáveis e executáveis, mesmo que para além de muitos legisladores inseguros quanto às mudanças drásticas no conjunto normativo tributário. Na PEC 45/2019 conta-se com a benesse da gestão de alíquotas individuais de forma independente, enquanto a PEC 110/2019 apresenta, dentre suas diversas mudanças, a definição em Lei Complementar de iniciativa exclusiva dos estados, distrito federal e municípios, dando

liberdade de estipulação e execução da competência fiscal dos entes subnacionais, não fugindo, assim, à regra do STN e flexibilizando ao máximo, em ambas as propostas, as nossas possíveis opções de uma reforma que traga tributo único, com base de incidência ampla, justo e que mostra-se mudar a forma como acontecem as relações comerciais brasileiras e nos alinhe às maiores economias do mundo como em outrora.

REFERÊNCIAS

APPY, Bernard. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_1610.pdf>. Acesso em: 05 out. 2022.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 55, p. 27-52. 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf>. Acesso em 05 out. 2022.

BEINER, Bernhard. **Os investimentos Governamentais na Infraestrutura Social: o Caso do Finsocial**. Rio de Janeiro: IPEA, 1988.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Íntegra em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=AEA6C16D4CEA9D230F13B03D34046A00.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 01 set. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Nova CBS vai ampliar produtividade e estimular crescimento econômico**. Governo do Brasil, 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/julho/nova-cbs-vai-ampliarprodutividade-e-estimular-crescimento-economico>>. Acesso em: 02 set. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda; Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-brutaatingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>> Acesso em: 04 out. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **PEC 110/2019**. 2019. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Íntegra em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>>. Acesso em: 01 set. 2022.

CCIF. Centro de Cidadania Fiscal. **Estatuto**. Disponível em: <<https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretrizes-de-Atuação-CCiF-Estatuto.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2022.

CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque; LOZARDO, Ernesto. **Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil**. 2018, p. 7. IPEA.

CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Reforma Tributária: PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

ENAP. Escola Nacional de Administração Pública. **Módulo 1 - Conceitos introdutórios sobre federalismo e federalismo fiscal**. 2017. Disponível em <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3182/1/M%C3%B3dulo%201%20-%20Conceitos%20introdut%C3%B3rios%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>> Acesso em 05 out. 2022.

FGV DIREITO SP. **Reforma Tributária e Simplificação da Tributação do Consumo: Um IVA Moderno para o Brasil**. São Paulo: Youtube, 2018. Disponível em:<<https://youtu.be/zcqlwM7QzE?t=9790>>. Acesso em 20 set. 2022

GIAMBIAGI, Fábio; DE ALÉM, Ana Cláudia Duarte. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**, 2ª ed rev. e atualizada. Rio de Janeiro, Campus, 2001.

LEONETTI, Carlos Araújo. **A harmonização tributária no Mercosul e a necessidade da instituição de um IVA federal no Brasil**. Interesse Público, São Paulo, v. 9, n. 46, p. 181–189, nov./dez., 2007.

LIMA, Pedro Garrido da Costa; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Reforma tributária: desigualdade, progressividade e proposições legislativas. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**. Brasília, Vol. 8, nº 1, 2018.

LOUZANO, João Paulo de Oliveira. **Fundo de Participação dos Estados e suas implicações nos gastos, arrecadação e desenvolvimento econômico dos estados brasileiros**. Orientador: Luiz Antônio Abrantes. 2019, 122 f. Tese (Doutorado) – Administração, Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2019.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica**. 13 de julho de 2017, UFSC.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, António Moura de. **IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescido: Um Imposto Neutro**. Orientador: Prof.º Dr.º Glória Teixeira. 2011. 188 f. Dissertação (Mestrado Ciências

73 Jurídico-Econômicas) – Centro de Investigação Jurídico Econômica, Universidade do Porto, Porto, 2011. Disponível em: <<https://www.cije.up.pt/download-file/880>>. Acesso em: 14 set. 2022.

PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. **ICMS: Evolução recente e guerra fiscal**. Texto para discussão, IPEA, nº 402. p. 33. 1996.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Nova CBS vai ampliar produtividade e estimular crescimento econômico**. Jul. 2020, Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>>. Acesso em: 18 set. 2022.

RECEITA FEDERAL, CETAD, Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2017, Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Nov. 2018.

ROCHA, Roberto. **Relatório à PEC 110/2019 – Reforma Tributária: Complementação de Voto. Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania**. Brasília, DF: Senado Federal, 2020. Disponível em: <<https://static.poder360.com.br/2022/02/relatorio-pec-110-reformatributaria.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2022.

SOUZA, João M. de. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP/FENAFISCO. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades**. Brasília: Editora da UnB, 2000.

VARSANO, Ricardo. Texto para discussão nº 405. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro, jan. 1996.

VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. IADB, 2014. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-ereformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas>>. Acesso em 11 set. 2022.

VILLAS-BÔAS, M. A. **A reforma tributária estrutural do Brasil proposta por Mangabeira Unger**. São Paulo: ConJur, out. 2015.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços

CCiF - Centro de Cidadania Fiscal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

CM-RT - Comissão Mista da Reforma Tributária

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho de Política Fazendária

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

EUA - Estados Unidos da América

FPE - Fundos de Participação dos Estados

FPM - Fundos de Participação dos Municípios

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS - Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços.

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores

ISS - Imposto sobre Serviços

ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITCMD - Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

ITR - Imposto Territorial Rural

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC - Projeto de Emenda Constitucional

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social