



unifaema

CENTRO UNIVERSITÁRIO FAEMA – UNIFAEMA

KLIBIANA AIRAM ANTUNES VALENTIM SUHRE

**A (IN)VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DIANTE DA COMPLEXIDADE
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**ARIQUEMES - RO
2023**

KLIBIANA AIRAM ANTUNES VALENTIM SUHRE

**A (IN)VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DIANTE DA COMPLEXIDADE
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito do Centro Universitário FAEMA – UNIFAEMA como pré-requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof.º Me. Everton Balbo dos Santos.

**ARIQUEMES - RO
2023**

FICHA CATALOGRÁFICA
Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

S947i Suhre, Klibiana Airam Antunes Valentim.
A (in)viabilidade da reforma tributária diante da complexidade do sistema tributário brasileiro. / Klibiana Airam Antunes Valentim Suhre. Ariquemes, RO: Centro Universitário Faema – UNIFAEMA, 2023.
42 f.
Orientador: Prof. Me. Everton Balbo dos Santos.
Trabalho de Conclusão de Curso – Graduação em Direito – Centro Universitário Faema – UNIFAEMA, Ariquemes/RO, 2023.

1. Princípios Constitucionais Tributários. 2. Direito Tributário. 3. Reforma Tributária. 4. Brasil. I. Título. II. Santos, Everton Balbo dos.

CDD 340

Bibliotecária Responsável
Herta Maria de Açucena do N. Soeiro
CRB 1114/11

KLIBIANA AIRAM ANTUNES VALENTIM SUHRE

**A (IN)VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DIANTE DA COMPLEXIDADE
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito do Centro Universitário FAEMA – UNIFAEMA como pré-requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof^o. Me. Everton Balbo dos Santos.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Camila Valera Reis Henrique
Unifaema

Prof. Me. Everton Balbo dos Santos
Unifaema

Prof. Me. Hudson Carlos Avancini Persch
Unifaema

**ARIQUEMES – RO
2023**

Dedico este trabalho aos meus pais, familiares e amigos, que me apoiaram e incentivaram a seguir em frente com meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Janete Antunes de Freitas e Juvenal Valentim do Carmo, por me permitirem, através de seus esforços diários o extraordinário da vida, onde pude crescer em uma estrutura familiar privilegiada, simplesmente porque antes de me amarem eles se amaram primeiro.

Ao meu esposo que é meus braços e minhas pernas pra resolver todos os percalços da vida, por me dar apoio emocional e psicologicamente além do necessário todos os dias, renunciando-se a si mesmo para me amar.

Agradeço ao meu orientador Everton Balbo dos Santos que detém de uma paciência e docilidade incrível ao ensinar, além de ser o responsável por me fazer amar a disciplina de Direito Tributário.

Agradeço a primeira coordenadora do curso de Direito da Unifaema, Gabriela Eulálio de Lima que sempre me inspirou a escrever e a enfrentar as dificuldades alheias ao processo solitário que é o estudo.

Agradeço ao atual coordenador do curso de Direito da Unifaema, Hudson Carlos Avancini Persch que é fonte de inspiração para a permanência na caminhada, pois não sei como ele não teve um infarto por suportar os discentes durante esses longos anos.

Enfim, a todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para a realização de mais um sonho, especialmente as amigas/discentes Raquel Hora da Conceição Simões e Crislaine Castro de Oliveira que me incentivaram dia a dia por todos esses anos de graduação e ao meu tio, também colega de classe, Valmor Antunes de Freitas, exemplo de esforços sem limites.

É justo que muito custe o que muito vale!

Santa Teresa D'ávila.

RESUMO

A reforma tributária vem sendo por muitos anos apontada como a solução para o desenvolvimento econômico no Brasil, porém a resistência governamental para sua aprovação é intensa. Na tentativa de compreender a (in)viabilidade da mudança normativa na arrecadação de impostos, o trabalho buscou saber se as Propostas de Emenda à Constituição nº45/2019 e nº 110/2019 estão de acordo com os princípios constitucionais tributários. Teve como principal objetivo identificar se há transparência e simplicidade na aplicabilidade prática da reforma legislativa em questão. Verificou-se uma deficiência em sanar o problema da acessibilidade da norma ao entendimento objetivo do contribuinte e incertezas quanto a redução da onerosidade da carga tributária a longo prazo. Entretanto foi exemplificado pesquisas a nível macro, que indicou ganhos econômicos em algumas regiões do país. Nesta senda, a metodologia empregada foi o método hipotético-dedutivo, a pesquisa descritiva e exploratória, sendo necessário expor a presente temática. Além disso utilizou-se da pesquisa bibliográfica a partir de artigos científicos nacionais publicados nos bancos de dados do Google Acadêmico, bem como a pesquisa declaratória, realizada em sites da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, além da legislação vigente. Por fim, partindo dessa percepção e análise técnica, teve como resultados prévios, demonstrar consequência prática da reforma tributária e o ideal pretendido, devendo o Congresso Nacional focar nos princípios da transparência e simplicidade para regulamentar a arrecadação de tributos no Brasil.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Princípios constitucionais tributários; Direito Tributário.

ABSTRACT

Tax reform has been pointed out for many years as the solution for economic development in Brazil, but government resistance to its approval is intense. In an attempt to understand the (in)feasibility of the normative change in tax collection, the work sought to know if the Proposed Amendments to the Constitution n° 45/2019 and n° 110/2019 are in accordance with the constitutional tax principles. Its main objective was to identify whether there is transparency and simplicity in the practical applicability of the legislative reform in question. There was a deficiency in solving the problem of accessibility of the norm to the objective understanding of the taxpayer and uncertainties regarding the reduction of the burden of the tax burden in the long term. However, research at the macro level was exemplified, which indicated economic gains in some regions of the country. In this path, the methodology used was the qualitative method, the descriptive and exploratory research, being necessary to expose the present theme. In addition, bibliographical research was used from national scientific articles published in Google Scholar databases, as well as declaratory research, carried out on websites of the Chamber of Deputies and the Federal Senate, in addition to current legislation. Finally, based on this perception and technical analysis, it had as previous results, to demonstrate the practical consequence of the tax reform and the intended ideal, with the National Congress having to focus on the principles of transparency and simplicity to regulate the collection of taxes in Brazil.

Keywords: Tax reform; Tax constitutional principles; Tax law.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	12
2.1 COMPLEXIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	12
2.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	13
3. A REFORMA TRIBUTÁRIA E SUAS CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS	15
3.1 O PROCESSO DE TRANSIÇÃO DO ATUAL PARA O NOVO MODELO TRIBUTÁRIO	18
3.2 EXIGÊNCIA DE EXPLORAÇÃO REGIONAL APÓS A REFORMA TRIBUTÁRIA	23
3.3 ALÍQUOTAS UNIFORME E DEVOLUÇÃO DE IMPOSTOS PARA CLASSE BAIXA RENDA.....	25
3.4 ENTENDIMENTOS ECONÔMICOS SOBRE O EFEITO DA PARTILHA FEDERATIVA	27
4. DA VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA	34
4.1 ANÁLISE DA REFORMA POR MACRORREGIÃO.....	31
4.2 VIABILIDADE OU NÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA	
CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
REFERÊNCIAS.....	40

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo surge da necessidade de compreender a viabilidade ou não da reforma tributária no país, analisando se as Propostas de emenda à Constituição de n.º 45/2019 e n.º 110/2019 estão de acordo com os princípios do Direito Tributário Brasileiro, principalmente quanto a transparência tributária, no que diz respeito ao equilíbrio de cobranças de impostos conforme a justiça distributiva.

Sabe-se que o atual sistema de tributos no Brasil é complexo, chegando ao dobro de litígios de natureza tributária com relação ao total nos demais países, conforme o CNJ, em pesquisas de 2022. Pode-se afirmar que a alta porcentagem de processos tributários em andamento atrasa o recebimento dos impostos para os caixas públicos, pois muitos deles tramitam por anos na justiça, enquanto isso o governo permanece entregando serviços e muitas vezes até acumulando dívidas.

Ao visualizar a grande demanda de processos tributários fica evidente a necessidade de reformular as estratégias de arrecadação de impostos, simplificando a quantidade de tributos e a distribuição na capacidade contributiva conforme a realidade de renda da pessoa física e da pessoa jurídica, porém sem aumentar ou reduzir tributos, conforme o entendimento do economista brasileiro Bernard Appy.

O trabalho irá esclarecer a partir do método hipotético-dedutivo quais as intenções das Propostas que modificam o sistema tributário nacional e se este cumpre com os seus princípios, conforme as críticas dos principais entendedores do assunto, analisando se há perdas ou ganhos após a reforma tributária, quais as regiões que mais ganhariam e as que tem chances de ficarem no prejuízo, conforme análise macroeconômica e se viável considerando a existência ou ausência da simplicidade e transparência.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 COMPLEXIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro tem como base a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, conforme a previsão nos artigos 145 a 162 e artigo 195. Esta Constituição define quais os tributos que podem ser cobrados no país, e quais são de competência da União, do Estados e/ou Municípios.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1996 complementa o sistema de tributos, mas não o todo que lhe resta, pois pra tratar alíquotas, isenções e não incidências podem propor leis complementares. Além do que, leis estaduais podem regulamentar impostos estaduais e leis municipais podem regulamentar impostos municipais.

A Constituição Federal de 1988 mesmo tendo disciplinado a competência de cada pessoa Federada na sua limitação de tributar, não foi suficiente para eliminar as chamadas “guerras fiscais”.

A mesma Carta Magna declara no artigo 145. (...) § 1º que

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.

Entretanto, são diversas as discussões argumentando na verdade são pouquíssimas situações que taxam o imposto dentro da capacidade contributiva do sujeito, devido a compra de produtos ou serviços, por exemplo, exigirem o mesmo valor de ambas as pessoas, independente da renda de quem está pagando.

São cinco tributos que recai sobre bens e serviços: PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e IPI (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e ISS (Imposto sobre Serviços) na esfera estadual.

Diferentemente de muitos países que possuem apenas um tributo para os bens e serviços. Por mais que não sejam cumulativos, obedecendo ao princípio da não cumulatividade, entretanto são várias etapas que se recolhem diferentes impostos sobre um mesmo objeto, tornando o entendimento de onerosidade complexo e pouco

transparente, segundo o entendimento do economista Bernard Appy (FECOMERCIO SP, 2019, 6min 11s).

Deloitte (2013, *apud* GOMES, 2020) realizou estudo onde frisou a percepção generalizada no Brasil de que além do peso da carga tributária total, as empresas também têm um custo adicional que inclui todo o processo de cálculo tributário, o que tem forte impacto em sua estrutura de pessoal e tecnológica.

Pode-se deduzir da pesquisa que a complexidade do atual sistema tributário brasileiro e as relações decorrentes não se limitam à apuração dos tributos atingindo tanto o cumprimento da obrigação tributária principal quanto das obrigações acessórias (GOMES, 2020).

Gomes (2020) explica que os economistas entendem que é necessário a simplicidade e a neutralidade no sistema de cobrança de impostos, e a sua falta pode gerar tamanha evasão fiscal gerando altos custos à administração tributária. Isso se explica pelo aumento dos custos administrativos relacionados ao exame de legislação tributária confusa e o gasto derivado da resolução de controvérsias decorrentes dessa complexidade, bem como para instalar planos de prevenção.

1.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os princípios tributários devem ser seguidos de forma obrigatória pelo legislador e pelo Fisco, conforme Rothmann (1972, p.2) não podendo ser desprezado nenhum deles, sob o risco da nulidade do tributo, salvo raras exceções em que a lei dispensou para evitar riscos maiores, que serão esclarecidos no decorrer deste trabalho.

Antes de adentrar nos respectivos princípios alinhados ao Direito Tributário, cabe introduzir que a origem de todos eles se dá pela existência sobretudo devido ao princípio da soberania, o qual explica o poder de mando exercido pelo Estado para alocar recursos, visto sua necessidade de dispor de instrumentos para efetivar seus fins, sob o risco de sucumbir (ROTHMANN, 1972, p. 2).

O autor continua dizendo que a soberania fiscal é sinônimo da denominação de cobrar tributos, e devido a criação do Estado estar ligada as necessidades coletivas que só podem ser sanadas com um Estado soberano para assim fundamentar a exigência de que as pessoas colaborem para com as responsabilidades financeiras.

Assim, o poder de criar tributos advém da indispensável soberania que o Estado possui para com as pessoas abrangidas pela extensão de onde vivem.

Soberania fiscal é a denominação sinônima do poder de cobrar tributos, sendo parte da soberania financeira da qual está dentro da soberania geral do Estado, A soberania financeira diz respeito a todo o sistema financeiro do Estado, tanto receitas, quanto as despesas públicas, já a soberania fiscal diz respeito apenas a uma cota das receitas públicas, ou seja, as receitas fiscais (ROTHMANN, 1972, p. 2).

Assim com o exercício da soberania, põe origem na relação de poder fundamentando o exercício do cargo de tributar com o uso constante no Princípio da Legalidade Tributária, descrito nos artigos 150, I da Constituição Federal de 1988 e 97 do Código Tributário Nacional, funciona como base para converter a relação tributária em relação jurídica, pois sem norma vigente não há como tributar impostos e taxas, sendo assim o vínculo normativo entre indivíduos, entendidos como contribuintes, e o Estado, na qualidade de Fisco se expressa com base neste princípio.

O princípio da anterioridade é tido como um intervalo da publicação da lei até o momento que o tributo poderá ser exigido, tido como necessário para que o contribuinte se prepare para o seu pagamento, conforme o advogado e procurador municipal, Fujita (2015, p. 12), ainda cita outros princípios mais relevantes no Direito tributário: irretroatividade, não podendo ser cobrado tributo sobre algo praticado antes na norma vigente; vedação do confisco, não podendo o tributo ser muito oneroso.

Além do princípio da não cumulatividade, como já citado, os valores de impostos sejam cobrados apenas dentro de uma das fases da cadeia produtiva; uniformidade geográfica, tratamento semelhante aos tributos de forma geral no país; seletividade, poder da alteração legislativa do tributo a partir da sua alíquota; não discriminação, o tributo deve ser cobrado sem interferência na raça, cor, etnia, religião etc, conforme entendimento diversos doutrinadores, entre eles, Rothmann (2020, p.2). Além do princípio do *non olet*, ou seja, o “dinheiro não tem cheiro”, podendo ser cobrado independente de a atividade ser lícita ou não.

O princípio da equidade que pode ser entendida como uma espécie de justiça, de acordo com o filósofo Aristóteles “é a justiça do caso concreto”, ou seja, não se encontra a justiça normatizada quanto ao uso do princípio da equidade, mas é a própria solução que o juízo pode dispor para melhor refletir em determinada situação, reduzindo significativamente o número de danos. Buscar-se há entender a aplicação

prática da reforma permeando na visão micro a existência ou não da transparência e simplicidade (BOBBIO, 2014).

Neste sentido, o princípio da transparência visa mensurar o que de fato o governo está cobrando do contribuinte, o que é arrecadado e quais os destinos da receita advinda de tributos. É um princípio constitucionalmente implícito, há o dever do Estado em garantir tanto a pessoa física quanto jurídica a informação clara das cargas tributáveis (GOMES, 2020).

Em outras palavras, não é facultado ao Estado deixar claro a sua forma de cobrar imposto e o destino destes, e não se trata de mero direito individual, figura-se como direito coletivo ao acesso a informação, comutando em função social, conforme entendimento de D'almeida (2005, p.52), função social que só pode ser eficaz sob a dependência exclusiva da Administração Pública.

O princípio da simplicidade tributária significa a facilidade e a garantia jurídica para o cumprimento tanto dos pagamentos de impostos quanto das obrigações acessórias, conforme D'almeida (2005, p.52), para que prevaleça a simplicidade a informação legal deve estar de tal maneira que evite as divergências na compreensão do ordenamento jurídico aliado as arrecadações governamentais, evitando o processo contencioso.

Ao ler a configuração que se encontra o princípio da simplicidade frente a complexidade do sistema tributário brasileiro é evidente a tamanha ausência deste princípio na atual conjuntura do país. Não havendo dúvidas que deve ser tomado como prioridade na nova formatação legal (APPY, 2023).

3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E SUAS CRÍTICAS DOUTRINÁRIAS

São inúmeras PEC's (Propostas de Emendas a Constituição) que circularam no Congresso Nacional em décadas, na tentativa de aprovações para mudar o cenário tributário no Brasil, porém após muitas discussões, e incorporações de algumas propostas em outras, duas seguiram com embasamentos mais favoráveis aos parlamentares, sendo elas de nº 45/2019 e nº 110/2019, além do Projeto de Lei nº 3.887/2020, o qual não será diretamente objeto de estudo deste trabalho (IPEA, 2019).

A PEC nº 45/2019 da Câmara Legislativa, assinada pelo deputado Baleia Rossi é formada por cópia exata da Emenda nº 7/2018 - descrita pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), e posteriormente aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça e

de Cidadania, em 2019, no qual foi apresentada pelo relator de comissão mista, deputado Aguinaldo Ribeiro, apenas em 2021, onde na mesma oportunidade juntou com textos da PEC nº 110/2019 e o PL 3887/2020 (PEREIRA *et al*, 2014).

Ainda em 2019, o Senado Federal protocolou a PEC nº 110/2019, tendo como subscritor o senador Davi Alcolumbre, presidente do Senado a época. Essa PEC trouxe em seu escopo texto de outra PEC (nº 294/2004) que já havia sido aprovado em 2018 pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara, de relatoria de Luiz Carlos Hauly, ex-deputado federal (PEREIRA *et al*, 2014).

O foco principal de ambas as propostas é alterar o modelo da tributação de bens e serviços, onde se sugere a unificação destes, formando o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, conforme proposta da Câmara e o Imposto Seletivo - IS, proposto pelo Senado, que incidirá sobre bens específicos com natureza de consumo (GOMES, 2020).

A proposta da Câmara unificara tributos que abrangerá o “*IPI, PIS e Cofins federais, ICMS estadual e ISS municipal*” (IPEA, 2019, p.11) para configurar apenas o novo modelo de tributo denominado IBS. Já a PEC de iniciativa no Senado, abrange uma quantidade maior de impostos, nove ao total, sendo além destes citados, os impostos federais, conhecidos por: o IOF, Cide-combustíveis, Pasep e salário educação, substituídos por dois impostos, além do IBS, o IS.

O principal ponto que une ambas as PEC's é a modificação na forma de arrecadar os tributos que incidem sobre bens e consumo, trata-se da maior crítica entre os economistas e/ou doutrinadores. Destarte que há grande obstáculo nessa reestrutura, pois trata-se de impostos coletado de forma indireta, ou seja, não se tem a denominação do indivíduo que será tributado, não tendo como avaliar a capacidade contributiva de cada pessoa (PEREIRA *et al*, 2014).

A crítica mencionada é realizada na medida em que entendem que os itens básicos, como por exemplo, os alimentos essenciais, terá seus impostos aumentados, impactando diretamente no consumidor final, desequilibrando principalmente os mais carentes. A professora Regina Helena Costa (GOMES, p. 6, 2020) defende a falta de justiça tributária nas propostas de reforma, mencionando a necessidade de reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro.

A tributação da renda é um ponto que alguns economistas, especialmente Bernard Appy, 2023, defende a necessidade e que ainda está sendo muito discutida nas propostas de reforma. Atualmente, a tributação da renda no Brasil, além de ser

complexa envolve vários tributos, como o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), entre outros.

Essa complexidade atual na tributação da renda, na prática faz com que poucos reais de diferença no aumento de renda do contribuinte, aumente a porcentagem da alíquota do imposto em um mesmo valor que alguém com uma renda bem maior paga, defende Appy (2023). Caracterizando na permanência da regressividade, o que vem sendo muito discutido para que não se repita na reforma tributária.

Na proposta de reforma, Bernard Appy (2023) defende que haja a substituição de todos esses impostos sobre a renda para um único, intitulado Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPQN), de caráter progressivo, ou seja, alíquota maior para quem ganha mais, e com base ampla de incidência, incluindo ambos os contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, porém ainda não se sabem como alocar essa tributação, se será na desoneração da folha de pagamento ou do consumo.

A PEC nº 110/2019 descreve a criação de imposto sobre dividendos, sendo pago pela empresa que faz a distribuição dos dividendos e com alíquota de 20%. Ainda quanto a renda, a reforma expõe a possibilidade de ser regulamentado faixa de isenção de imposto sobre a renda de pessoas físicas que percebem até cinco salários mínimos. E para as empresas que investem em pesquisa e inovação tecnológica, a previsão é de reduzir a alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IPEA, 2019).

A nova legislação tributária seguirá modelo uniforme em todo o país, no que tange a proposta da Câmara ficará a cargo do Comitê Gestor Nacional regulamentar os impostos, sendo este comitê composto por representantes dos entes federativos, do qual compartilharão da mesma base de cálculo. Os entes ficarão proibidos de forma autônoma conceder benefícios, cada qual ficará limitado a função de alterar alíquotas por meio de leis próprias (PEREIRA *et al*, 2014).

Já o Senado propõe que os estados se responsabilizem pelo IBS (Imposto Sobre Bens e Serviços) e que a receita advinda deste tributo seja compartilhada com a União, ficando a União com IS de base mais extensa com o fim de abrandar a carência arrecadatória. Neste modelo o Comitê Gestor Nacional também

regulamentará a legislação do IBS, porém a representação será composta apenas por entes estaduais e municipais e não da União. Poderá haver exceções de benefícios fiscais, se previstos em lei nacional (IPEA, 2019).

O IPEA (2019) explica que o Senado defende ainda que os municípios recebam um valor maior de transferências intergovernamentais dos tributos sobre a propriedade, em contrapartida no projeto da Câmara haverá compartilhamento entre os entes da federação quanto as suas competências.

Quanto ao projeto da Câmara, propõe um sistema de alíquotas singulares, também entendido como neutro se houver a fixação em níveis padronizados, porém não será uma regra, apenas a possibilidade de que os entes federativos alterem por lei as suas próprias alíquotas singulares, devendo observar o mínimo estabelecido (PEREIRA *et al*, 2014).

No cenário em que o município deseja aumentar a sua receita geral, precisa apenas que uma lei que aumente a alíquota do IBS seja aprovada e assim automaticamente as alíquotas para a saúde e educação serão majoradas; caso o município queira reduzir a alíquota da educação ou saúde, somente poderá fazer se ao reduzir uma, aumente outra, considerando a referência que o nível de alíquota deve ser mantido (PEREIRA *et al*, 2014).

A maior dificuldade em aceitar a reforma tributária está no risco da alteração diminuir drasticamente as receitas dos entes federativos, além das perdas em setores específicos, para além da saúde e educação, pode ser citado até mesmo a seguridade social. O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2019, p. 20), defende que a proposta do Senado supre o risco parcialmente por vincular os impostos, IBS e IS em uma quantidade de receita semelhante aos tributos que serão substituídos.

Já quanto aos contribuintes a resistência está na suposição de que o novo modelo irá aumentar o valor da carga tributária, no entendimento de Pereira (*et al*, 2014) o qual não erram razão, devido a atual conjuntura nacional ter seus impostos elevados, principalmente ao custear dos bens e serviços. Há o entendimento de que ambos os projetos enquanto estiverem em períodos de transição, os ganhos orçamentários serão praticamente inexistentes.

3.1 O PROCESSO DE TRANSIÇÃO DO ATUAL PARA O NOVO MODELO TRIBUTÁRIO

A transição do atual modelo para o novo da reforma tributária se dará de forma diferente para os contribuintes em gerais e para a União com os estados. A proposta da Câmara tem previsto um período de seis anos para gradualmente ser incorporada, entretanto haverá dois anos de testes, configurando então um total de oito anos para a completa modificação, isto na tributação dos entes federativos, dando-se da seguinte forma:

Durante o teste, o IBS será introduzido com uma alíquota módica de 1%. Em compensação, a alíquota da Cofins será reduzida a fim de ocasionar uma perda na arrecadação em montante igual à estimativa de ganho de receita com o IBS. Nos oito anos subsequentes, as alíquotas de cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) serão gradualmente reduzidas, ao ritmo de um oitavo por ano, até zerarem no último ano da transição. Paralelamente, as alíquotas de referência do IBS serão majoradas para repor, em cada ano da transição, a estimativa de perda de receita ocasionada pela redução das alíquotas dos cinco tributos, após deduzir o ganho arrecadatário com a introdução do IS federal no primeiro ano da transição.⁹ Se as alíquotas do IBS (federal, estadual e municipal) se mantiverem sempre nos seus níveis de referência, o mecanismo de calibragem de alíquotas garante uma arrecadação relativamente estabilizada em proporção da base tributável. Dado que não há restrição para que os entes federados venham a fixar alíquotas maiores ou menores do que as de referência, o mais provável é que a carga tributária gravite em torno do seu atual patamar ao longo do período de transição (IPEA, 2019, p. 22)

A diferença na proposta do Senado está na redução do período de transição, sendo um total de seis anos, dentro desse tempo apenas um ano será para teste, usando alíquota de 1% do IBS, posteriormente os demais tributos: Cide-combustíveis, IF, salário-educação, Pasep, PIS, IPI, ICMS, Cofins, a cada um ano reduzirá no valor de um quinto, chegando dentro dos cinco anos em zero (IPEA, 2019).

Já para os contribuintes, tanto pessoa física, como pessoa jurídica, a transição se dará de forma mais leve, na tentativa de evitar a perda nos diversos ramos da economia. Sabe-se que muitas empresas aproveitaram os benefícios fiscais para realizar investimentos ou se alocarem no mercado de trabalho, nesta perspectiva de substituição pretende-se evitar prejuízos, ocorrendo em um período de dez anos conforme a defesa da Câmara e de seis no enredo do Senado (PEREIRA *et al*, 2014).

Para geral, esta proposta visa tributar os lucros e dividendos pagos pelas empresas. Atualmente, esse valor está isento de imposto de renda. A proposta também impõe alíquotas de imposto de renda mais baixas para pessoas físicas (IPEA, 2019).

A reforma tributária proposta pelo governo federal para 2021 inclui mudanças no imposto de renda para pessoas jurídicas e físicas. Para pessoas jurídicas, o IPEA (2019) explica que a reforma do imposto de Renda permite redução em duas etapas da alíquota geral do imposto de Renda: dos atuais 15 % para 12,5 % em 2022 e para 10 % a partir de 2023. Ainda permanece o adicional de 10 % para lucros superiores a R\$ 20.000 por mês.

O modelo dos projetos de reforma tributária está desenhado de forma a não provocar alterações significantes na repartição das receitas distribuídas pelos três governos (federal, estadual e municipal), a adaptação de atual modelo para o novo visa diminuir o impacto percebido pela federação. Há argumentos de que a reforma prevê um efeito (quase) neutro em termos de distribuição vertical de receitas entre estas três áreas, o mesmo não se pode dizer da distribuição horizontal de receitas entre as unidades de uma unidade - ou seja, os 26 estados e o Distrito Federal e 5.568 entre municípios. Ao contrário, a migração para o novo IBS tem grande potencial de redistribuição de renda entre estados e municípios. O princípio generativo ainda é popular no modelo de repartição do ICMS (IPEA, 2019).

A proposta do Senado, por seu turno, define que o IBS estadual pertencerá ao estado de destino do bem ou serviço, podendo vir a ser cobrado no estado de origem e repassado para o estado de destino, de acordo com regras a serem estabelecidas na lei complementar que o regulamentar. A competência pelo IBS é delegada à esfera estadual, que deve repassar 22,91% das receitas para os municípios. A cota municipal do IBS será distribuída por dois critérios: 84,26% das receitas pertencem ao município de destino, em substituição ao ISS e à parcela da cota municipal do ICMS distribuída pelo critério do valor adicionado; e 15,74% serão repassados de acordo com lei estadual, tal qual ocorre hoje com a parcela restante da cota municipal do ICMS. Em comum, as duas propostas de reforma tributária promovem uma migração para um novo modelo de arrecadação e de repartição, que prioriza o princípio do destino (ou da população, no caso da regra de partilha da proposta da Câmara) (IPEA, 2019).

Essa migração tem o potencial de promover uma significativa redistribuição de receitas em benefício dos governos estaduais e municipais que concentram proporcionalmente mais os consumidores e são desfavorecidos pelos critérios baseados na origem – em detrimento daqueles que concentram proporcionalmente mais empreendimentos em seu território e são beneficiados atualmente. Trata-se, sem dúvida, de uma mudança importante porque o consumo normalmente se dá no local

de residência do consumidor, onde ele mais pressiona a demanda por serviços públicos (PEREIRA *et al*, 2014).

Dito de outro modo, Pereira (*et al*, 2014) explica que o novo modelo traz, de maneira implícita, um efeito de equalização fiscal federativa no sentido de reduzir disparidades entre disponibilidades de receitas e demandas por serviços públicos nos estados e municípios. Mesmo que a equalização seja desejável do ponto de vista da Federação como um todo, uma migração abrupta para o novo modelo de arrecadação e partilha imporia perdas muito grandes nos orçamentos de determinados estados e municípios.

O risco de incorrer em perdas de receitas causa preocupação e resistência por parte dos governadores e prefeitos. Para que esse risco não cause tamanho estrago nos serviços prestados pela federação, as duas propostas de reforma trazem instrumentos de transição gradativo para o executivo, com período bem maior que o tempo proposto para os contribuintes, pessoa física e jurídica (IPEA, 2019).

A nova distribuição de renda do IBS estará em um modelo híbrido na transição, Ambas as propostas seguem o mesmo sentido, a primeira parcela será feita de acordo com os critérios atuais de base de receita para o imposto a ser alterado (ou seja, ICMS para estados e ISS para municípios), que diminui com o tempo. O restante será o único critério compartilhado, aumentando gradativamente de acordo com o novo critério que prioriza o destino. As diferenças são menores no design deste modelo e muito mais em critérios específicos de partilha e tempos de mudança (PEREIRA, *et al*, 2014).

O período de mudança na proposta da Câmara Legislativa é de 50 anos, conforme explicado por IPEA (2019, p. 26) divididos em dois períodos. Durante o período inicial de vinte anos, uma primeira parcela da receita do IBS será transferida anualmente para cada estado e município para substituir o valor equivalente à perda de receita de ICMS ou ISS, corrigida pela inflação. As receitas excedentes do IBS, após compensação das perdas de ICMS e ISS, são repassadas aos estados e municípios segundo os padrões do novo molde de arrecadação por destinação. Na segunda fase de trinta anos, os repasses do IBS pelo critério de compensação de dano serão reduzidos de um trigésimo de ano para zero - durante a construção a renda excedente será distribuída de acordo com os critérios do novo modelo, onde irá crescer mais rápido.

Um problema a mais é que a proposta da Câmara não prevê a substituição dos critérios de prejuízo que serão aplicados para a substituição da cota municipal de ICMS pelo estadual IBS, mas apenas para a substituição do ISS pelo municipal IBS e pelo ICMS Para o estado. ICS. Este último, pertencente às cidades é distribuído desde o início segundo um novo critério populacional. Deixando brechas para que municípios com alto valor agregado fiscal, em relação à sua população, sofrem perdas reais de arrecadação no início da transição (IPEA, 2019).

Por outro lado, a proposta do Senado prevê um mecanismo de transição para a divisão federal com duração de quatorze anos, subdivididos entre a fase introdutiva, de quatro anos, e a fase de desfecho que será de dez anos. Durante os primeiros quatro anos, a repartição da arrecadação dos novos impostos (IBS e IS) obedece a um critério único, baseado em coeficientes calculados pela participação de cada entidade na arrecadação dos impostos a extinguir (líquidos de transferências), tendo em conta com base nas médias dos três anos anteriores (PEREIRA *et al*, 2014).

Esses coeficientes foram calculados ainda nos dois primeiros anos da fase final. e após a revogação do antigo imposto será retido e servirá de referência para repartição nos exercícios futuros. Nesta última fase da transição, a distribuição novas receitas fiscais (IBS e IS) segue uma média ponderada de dois critérios: i as taxas que reproduzem a distribuição dos antigos impostos; e ii) o novo modelo baseado no destino. A média é ponderada modificando os pesos ao longo do tempo, com o peso do primeiro critério inicialmente fixado em 90 % e diminuindo 10 p.p. por ano até zero, e o peso do segundo, que começa em 10 % e aumenta para um valor equivalente até 100 % no último ano da transição (IPEA, 2019).

O risco de perda aumenta devido ao mecanismo de conversão da proposta do Senado. A introdução dos novos critérios de destino será adiada por alguns anos, a transição será concentrada em um período mais curto, com maior efeito desestabilizador nas receitas. Na transição da proposta da câmara são introduzidos novos critérios mais urgentes e com um período de transição muito mais longo, resultando em uma trajetória de receita mais consolidada, além de reduzir o risco de danos. Na proposta da Câmara, a falta de um modelo de transição para substituir as cotas do ICMS por cotas da estatal IBS pode aumentar em muitos anos os riscos de prejuízos em receitas, conforme entendimento do IPEA (2019, p.31).

Essa é a aposta da “proposta do CCiF” (PEC nº 45/2019) ao delimitar um prazo de transição da partilha federativa de cinquenta anos e prescindir de um

mecanismo de compensação por perdas nos orçamentos dos entes federados – ao contrário da “proposta Haully” (PEC nº 110/2019), que abrevia o prazo de transição para catorze anos e implicitamente admite o risco de perdas. Para lidar com tais perdas, a PEC de nº 110/2019 contém um dispositivo que determina a constituição de um fundo com a finalidade de reduzir disparidades de receitas per capita entre os municípios, e que terá uma parcela dos recursos destacada para compensar eventuais perdas nas receitas municipais durante o período de transição.

A proposta não fornece qualquer detalhamento sobre as fontes de recursos, a parcela destinada à compensação por perdas e os critérios de alocação, que deverão ser definidos em lei complementar. Uma crítica válida é que os prazos de transição para a partilha federativa das duas propostas de reforma tributária são muito extensos (IPEA, 2019).

Prazos extensos têm as vantagens de redução do risco de perdas de receitas dos entes federados hoje beneficiados pelo atual modelo e de mais tempo para a adaptação dos orçamentos ao novo modelo tributário, sob o ônus de postergação excessiva do período de convivência com as imperfeições do atual modelo, conforme entendimento do IPEA (2019). Uma eventual abreviação desses prazos amplificaria os riscos de perdas nos orçamentos de entes federados e as fontes de resistência à aprovação da reforma tributária, a não ser que fosse possível alocar receitas adicionais em um fundo de compensação de perdas.

3.2 EXIGÊNCIA DE EXPLORAÇÃO REGIONAL APÓS A REFORMA TRIBUTÁRIA

O IPEA (2019, p. 26) explica que o atual modelo de gestão autônoma do ICMS e do ISS, com parte ou a totalidade da arrecadação das funções interestaduais ou intermunicipais de titularidade do estado ou município de origem, abre espaço para que as unidades dos órgãos da Confederação se utilizam de vantagens fiscais para atrair investimentos e promover o desenvolvimento regional. Ocorre que, nas últimas décadas, houve um apodrecimento gradual desse instrumento de política regional, devido carências de planejamento, falta de coordenação, não seletividade e suscetibilidade à influência de grupos de interesse. Nessas circunstâncias, o modelo tributário nutriu a guerra fiscal entre ICMS e ISS. Ou seja, o jogo não cooperativo de competição predatória entre as unidades dos entes federados por meio de excessivos

incentivos fiscais, com o objetivo de atrair empreendimentos econômicos de cada unidade, resultou na erosão da base tributária de cada uma. Além disso, o jogo tem causado ineficiências na alocação de investimentos e planejamento tributário agressivo por parte das empresas.

Os textos de ambas as Casas legislativas evitam esse tipo de guerra fiscal ao criar novos IBSs com cobrança integral no destino E com leis uniformes em todo o país que proíbe ganhos fiscais. Perder a autonomia para conceder ganhos fiscais significa perder o instrumento da política regional que, apesar de percebido como esgotado e ineficiente, é um dos poucos instrumentos à disposição dos governos subnacionais. Fazendo sentido as duas propostas de reforma tributária indicarem que é preciso substituir os incentivos fiscais por outras formas de políticas de desenvolvimento regional (PEREIRA, *et al*, 2014).

A proposta do Senado prevê que por lei complementar poderá destinar parcela das receitas tributárias em dois fundos, neste sentido vai um pouco mais longe que a proposta da Câmara, por incluir a opção de os órgãos federais decidir pela criação de dois fundos para recompensar as disparidades de renda per capita entre os órgãos federais de um estado e os governos locais de outro, a infraestrutura. No entanto, a proposta do Senado caminha claramente para a criação de dois fundos para financiar novas políticas de desenvolvimento regional, mas não está claro como os fundos funcionarão principalmente como será a alocação e fontes de recursos.

Os entes governamentais possuem dificuldade em acreditar na reestruturação da política regional para então aceitaram uma reforma tributária. A alteração para o novo molde de arrecadação e distribuição que privilegia o destino já inclui um resultado de corroboração tributária que redistribui renda em favor de cenas com baixo desenvolvimento socioeconômico, parte da qual poder ser dirigida para uma política de desenvolvimento regional muito mais efetiva do que a promovida hoje pela guerra fiscal. No entanto, isso não elimina a questão do ponto de vista dos entes territoriais, que exigem um instrumento específico de peleja às desigualdades.

Caso não se defina uma atitude objetiva para custear a política regional evitando prejuízos com a reforma, muito provavelmente os executivos seguirão na tentativa de atrasar ou mesmo da não aprovação deste novo arcabouço tributário. Uma válvula de escape para esse embaraço é o governo federal reconhecer a liderança do processo de consentimento da reforma tributária, permitindo que a associação deixe de lado a arrecadação para viabilizar a criação do novo fundo

regional e trabalhar em conjunto com os governos para chegar a um consenso solução para a estrutura do fundo.

3.3 ALÍQUOTAS UNIFORME E DEVOLUÇÃO DE IMPOSTOS PARA CLASSE BAIXA RENDA

O projeto da câmara mantém a autonomia de cada estado e município para definir sua própria alíquota de IBS, mas exige que a alíquota seja a mesma para todos os bens e serviços consumidos na jurisdição local. Esta padronização representa uma transição radical em relação à situação existente, com preços muito diferentes para bens e serviços. Por exemplo, no caso do ICMS, as alíquotas reais para produtos como a gasolina variam de 25 % a 32 % em todos os estados do país enquanto outros produtos isentos de impostos por diferenças tarifárias e outros incentivos fiscais. Definida por muitos critérios, não há justificativa econômica e social. Por um lado, a harmonização das alíquotas de impostos sobre bens e serviços levará a uma equalização do tratamento tributário, o que suprimir uma série de medidas arbitrárias em nosso ordenamento jurídico. Isso, por sua vez, evita a utilização de alíquotas diferenciadas para fins da política de repartição.

Nesse sentido, Senado propõe ser mais moldável. Este estabelece que o IBS fruirá na linha de uma alíquota padronizada para a maioria dos bens e serviços, podendo ter alíquotas ou benefícios fiscais diferenciados para determinados bens e serviços, conforme previsto na lei complementar que regulamenta o imposto. A PEC 110/2019 ainda traça uma listagem prévia de bens e serviços passíveis de cuidado diferenciado, que inclui alimentação, remédios, transporte público, bens fixos, saneamento básico e educação. Esta flexibilidade constrói alguma margem de manobra para atingir os objetivos de distribuição através da diferenciação das tarifas do IBS, limitando o alcance às exceções previstas na legislação nacional, conforme artigo 155 da PEC nº 110/2019.

Deve-se entender que as alíquotas padronizadas sobre bens e serviços não trará conseqüentemente um retrato de uma tributação de conteúdo mais regressivo onerando proporcionalmente mais a renda dos mais pobres que a dos mais bem sucedidos financeiramente. o IPEA entende que pensar nesse sentido é um tanto quanto equivocado (2019, p.34), para demonstrar essa hipótese, fez análise

comparando como acontece a incidência das alíquotas atuais das alíquotas padronizadas, chegando a conclusão de que:

Os resultados mostram que os impostos sobre bens e serviços (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) são claramente regressivos. Eles incidem proporcionalmente mais sobre a renda dos mais pobres, começando em 26,7% da renda do primeiro décimo da distribuição e caindo gradualmente até 10,1% da renda do décimo mais rico. Nosso exercício sugere que a substituição por uma alíquota uniforme atenua um pouco o perfil regressivo da tributação. A incidência de impostos continua decrescendo à medida que caminhamos da base para o topo da distribuição: de 24,3% da renda do décimo mais pobre para 11,2% da renda do mais rico. Os pesos dos impostos na renda, contudo, caem um pouco para os nove primeiros décimos da distribuição, e a única exceção é o décimo mais rico, que vê sua tributação ligeiramente aumentada (IPEA, 2019, p. 36).

Os resultados são consistentes com outros estudos da OCDE que sugerem que as taxas diferenciais não são apenas ineficientes. Mas também regrediu no sentido de que as famílias opulentos oferecem mais benefícios do que as famílias pobres. tanto em termos absolutos como relativos (IPEA, 2019, p. 36, *apud* OCDE, 2016, p. 47; OCDE e KIPF, 2014). Diante desses resultados, não se pode afirmar que a unificação de alíquotas para bens e serviços tornar o sistema tributário brasileiro mais regressivo. Isto não significa que negligenciamos o facto de a revisão de alguns preços especiais e isenções, por exemplo de cestas básicas e medicamentos, poder ter um impacto significativo no poder de compra das famílias de baixos rendimentos.

Para evitar este efeito As propostas da câmara e do Senado descrevem seus princípios orientadores para a introdução de alguns mecanismos de restituição de impostos que são sindicados por contribuintes de baixa renda. A descentralização pode ser operacionalizada por meio de transferências de renda às famílias identificadas no cadastro de programas sociais do governo federal. O valor a ser repassado pode ser determinado pelo cruzamento dos dados do Cadastro de Indivíduo Física (CPF) que os contribuintes declarar no momento de suas compras – a exemplo do que já ocorre nos esquemas de restituição de créditos tributários existentes em diversos estados do Brasil – ou, mais simplesmente, estimando o valor do imposto contido na cesta média de consumo das famílias. As duas propostas referem-se a uma lei complementar que estabelecer os critérios e a forma de restituição de impostos para famílias de baixa renda. Entendendo que:

Um mecanismo bem desenhado de transferência de renda que devolvesse parte do IBS pago pelos mais pobres pode neutralizar

parcialmente sua regressividade. Suponha-se, por exemplo, que se desejasse fazer com que a incidência de impostos pós-devolução nos três primeiros décimos da distribuição convergisse para a média nacional de 13,1% no gráfico 2. Para tanto, seria necessário devolver 46% do imposto pago pelas famílias do décimo mais pobre do país, 28% do segundo décimo e 23% do terceiro, com um custo total estimado em R\$ 18,9 bilhões, ou 1,3% das receitas do IBS. Uma proposta mais ousada, que estenda essa convergência para o quarto e quinto décimos da distribuição, devolvendo respectivamente 17% e 14% do imposto pago pelas famílias, teria um custo total de R\$ 30,7 bilhões, ou 2% das receitas do IBS. O resultado final seria converter o perfil de incidência do IBS, pós-devolução às famílias mais pobres, em aproximadamente neutro sobre a distribuição de renda (IPEA, 2019, p. 37).

A progressividade de detergentes como o IBS não é em si um problema. Idealmente, o sistema de controle deve ser avaliado de uma perspectiva de sistemas que não exige que todas as partes do sistema tentem todos os objetivos simultaneamente. O principal objetivo de uma iva moderno é aumentar a receita pois pode coletar melhor – com menos distorção – a receita que os governos precisam para cumprir suas metas de distribuição e gastos (IPEA, 2019).

Seu possível efeito regressivo não é problema, desde que contrabalançado por outras partes do sistema, como é o caso do IRPF, considerado um instrumento fiscal muito mais adequado para atingir metas distributivas, ou se a possível arrecadação do IVA é direcionado no fortalecimento dos instrumentos políticos sociais, setoriais e regionais.

Existem outras formas para ao invés de privilegiar a regressividade, contribua na progressividade dos impostos, de qualquer forma, a simples padronização de alíquotas exigida pelas propostas de reforma tributária que criaram o IBS, aliada a um mecanismo de restituição parcial dos impostos aos contribuintes de baixa renda, atenua um pouco o caráter regressivo da tributação de bens e serviços no país (PEREIRA, *at al*, 2014).

3.4 ENTENDIMENTOS ECONÔMICOS SOBRE O EFEITO DA PARTILHA FEDERATIVA

Conforme observado acima, a reforma tributária foi concebida para ser neutra em termos de encargos tributários global e distribuição vertical de renda entre os três âmbitos da confederação, mas pode ter implicações significantes para a distribuição

horizontal entre estados e governos locais. tomando como referência a proposta da câmara esses impactos distributivos têm origem em três vetores: 1. adoção de ampla base tributária sobre o consumo de bens e serviços, com alíquota única; 2. adoção plena do princípio do destino na atribuição do direito de recolhimento do imposto nas operações interestaduais e intermunicipais (em substituição aos modelos híbridos de ICMS e ISS, que privilegiam o princípio da origem); 3. redistribuição da cota municipal no IBS estadual pelo critério populacional ao invés do imposto sobre valor agregado (IPEA, 2019, p. 38).

No intuito de examinar essas latentes implicações no quesito distributivo, o mais importante desafio, o IPEA realizou um estudo com o fim de demonstrar uma aproximação da realidade de como se dará a relação o consumo de bens e serviços, a base tributável do IBS, se organiza no Brasil, tanto entre os estados, quanto com os municípios. Pois entende a necessidade de que seja tangível a repercussão “*da substituição do ICMS pelo IBS estadual e do ISS pelo IBS municipal*” (IPEA, 2019, p. 38).

Utilizou-se o censo do IBGE, quanto as informações de renda aferida em 2010 e a capacidade média que cada ente federal consome, com base em dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares entre 2008 e 2009. Este desenho hipotético foi usado para calcular o potencial de distribuição regenerativa de longo tempo, claro que não de forma exata, mas relativa, comparando o que cada organização coleta hoje com o que coletaria se o novo modelo proposto já existisse (IPEA, 2019, p. 39). Como pode ser visto a seguir:

Inicialmente, apresentamos um quadro comparativo entre a receita atual de ICMS e ISS por UF, tendo como base 2018, e a receita potencial com o novo IBS, caso a migração fosse feita de maneira abrupta. A tabela 3 provê uma ideia inicial dos efeitos distributivos de longo prazo da reforma. Suas duas últimas colunas indicam, em termos relativos, qual a participação atual de cada UF no bolo dos impostos sobre consumo, seja no cenário atual, com o ICMS e o ISS, seja no potencial, com o novo IBS (IPEA, 2019, p. 40).

TABELA 3
Distribuição da receita atual de ICMS e ISS comparada à estimativa potencial do IBS

UF	ICMS (R\$ milhões)	IBS estadual (R\$ milhões)	ISS (R\$ milhões)	IBS municipal (R\$ milhões)	ICMS + ISS (R\$ milhões)	IBS estadual + municipal (R\$ milhões)	Diferença (R\$ milhões)	ICMS + ISS (%)	IBS estadual + municipal (%)
Acre	1.413,1	1.756,7	118,3	239,2	1.531,4	1.995,9	464	0,3	0,4
Alagoas	4.267,9	5.196,5	380,8	707,5	4.648,7	5.904,0	1.255	0,9	1,1
Amazonas	9.276,3	7.847,8	773,3	1.068,5	10.049,6	8.916,3	-1.133	1,8	1,6
Amapá	855,1	1.712,7	96,4	233,2	951,5	1.945,9	994	0,2	0,4
Bahia	23.507,6	26.379,6	2.568,6	3.591,8	26.076,3	29.971,3	3.895	4,8	5,5
Ceará	11.966,8	14.400,9	1.388,9	1.960,8	13.355,7	16.361,7	3.006	2,4	3,0
Distrito Federal	8.135,3	10.851,0	1.711,6	1.477,4	9.846,9	12.328,4	2.482	1,8	2,3
Espírito Santo	10.135,5	8.496,9	1.141,6	1.156,9	11.277,1	9.653,8	-1.623	2,1	1,8
Goiás	15.691,2	15.779,7	1.328,4	2.148,5	17.019,7	17.928,2	909	3,1	3,3
Maranhão	6.949,8	10.632,0	845,6	1.447,6	7.795,4	12.079,6	4.284	1,4	2,2
Minas Gerais	49.227,7	43.390,4	4.119,5	5.907,9	53.347,3	49.298,3	-4.049	9,8	9,0
Mato Grosso do Sul	8.568,7	6.394,1	735,8	870,6	9.304,5	7.264,8	-2.040	1,7	1,3
Mato Grosso	10.438,4	8.853,4	904,3	1.205,5	11.342,8	10.058,8	-1.284	2,1	1,8
Pará	10.917,6	15.570,7	1.140,7	2.120,1	12.058,3	17.690,8	5.632	2,2	3,2
Paraíba	5.546,8	6.859,8	426,6	934,0	5.973,4	7.793,8	1.820	1,1	1,4
Pernambuco	15.665,4	15.525,8	1.649,0	2.113,9	17.314,4	17.639,7	325	3,2	3,2
Piauí	4.482,0	5.563,0	368,8	757,4	4.850,8	6.320,4	1.470	0,9	1,2
Paraná	30.081,4	30.586,2	3.192,0	4.164,5	33.273,3	34.750,7	1.477	6,1	6,4
Rio de Janeiro	42.387,6	47.020,8	8.455,9	6.402,2	50.843,5	53.423,0	2.579	9,3	9,8
Rio Grande do Norte	5.662,3	6.451,3	622,0	878,4	6.284,3	7.329,7	1.045	1,1	1,3
Rondônia	3.695,3	3.775,1	282,8	514,0	3.978,0	4.289,1	311	0,7	0,8
Roraima	879,5	1.186,6	87,7	161,6	967,3	1.348,2	381	0,2	0,2
Rio Grande do Sul	34.838,6	30.886,7	2.813,9	4.205,4	37.652,6	35.092,2	-2.560	6,9	6,4
Santa Catarina	21.306,6	20.118,9	1.935,6	2.739,3	23.242,1	22.858,3	-384	4,3	4,2
Sergipe	3.458,1	4.039,6	431,4	550,0	3.889,5	4.589,6	700	0,7	0,8
São Paulo	139.024,6	128.101,5	27.761,5	17.441,9	166.786,1	145.543,4	-21.243	30,5	26,6
Tocantins	2.852,0	3.853,6	241,9	524,7	3.093,9	4.378,3	1.284	0,6	0,8
Total	481.231,0	481.231,0	65.523,0	65.523,0	546.754,0	546.754,0	-	100,0	100,0

Elaboração dos autores.

IPEA. ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Rio de Janeiro, 2019.

Na explicação da tabela acima, os autores demonstram que oito entes terá prejuízo com o funcionamento do IBS, em contrapartida dezenove inclinaram-se em ganhos. As unidades federativas que mais consomem que produzem são as que estão no positivo, consideradas as mais necessitadas financeiramente. Destarte que foi levado em conta que este exame aplica-se a UF tanto o governo estadual quanto os

municípios que o integram, isto é, não foi possível avaliar impactos de forma isolada dos municípios, e quanto estes e seu estado.

Por mais que o estado de São Paulo ficou como absolutamente no prejuízo, há municípios deste que sairia radicalmente ao contrário, ou seja, muito bem com a reforma. Outra questão sobre São Paulo é a maior afetação do ISS na participação paulista que o ICMS, entendendo que isso se dá devido a guerra fiscal consagrada por alguns municípios, a exemplo Barueri e Poá, pois alinham privilégios para que algumas prestadoras de serviços se instalem em centros destes locais. Além de:

Essa distorção alocativa fica muito clara quando verificamos que o ICMS de São Paulo representa 28,9% do montante nacional, enquanto o ISS dos municípios paulistas chega a 42,4% do total. Com a unificação das bases tributáveis e alíquotas dos dois impostos e sua cobrança no destino, a participação paulista no IBS (tanto estadual como municipal) convergiria para 26,6%, que é a estimativa aproximada de quanto do consumo nacional está concentrado em São Paulo (IPEA, 2019, p. 41).

Vale ressaltar novamente que a demonstração de pouca participação de São Paulo no ISS, melhor dizendo, do novo IBS municipal não quer dizer que grande parte dos municípios estão em desvantagem com a alteração. Importa que os municípios tenham maior consumo que a atual base tributária de cálculo do ISS para gerar receita no novo modelo. Outrossim, os ganhos/prejuízos dos governos locais do IBS municipal podem, em determinadas cenas ser compensados com os ganhos/prejuízos da parcela do IBS estadual (a substituição do ICMS no qual os governos locais têm uma participação de 25 %).

No caso do Distrito Federal e do Rio de Janeiro, por exemplo, a queda no volume da estimativa do IBS municipal (em relação ao atual ISS) é mais do que compensada pelo aumento do IBS estadual (em relação ao ICMS), que também compreende a beneficiar a maioria dos municípios do estado do Rio de Janeiro. No Espírito Sagrado e Deserto Grosso do Sul, ao contrário, a queda relativa na estimativa do GBI estadual é muito mais acentuada do que o ganho com o GBI municipal, resultando em perdas não só para o estado, como em “*São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Santa Catarina*” – assim como para diversos municípios (IPEA, 2019, p. 42).

No plano nacional, os grandes vencedores da reforma tributária são os estados e municípios do Nordeste e Norte (exceto Amazonas), com destaque para os casos

do Pará e do Maranhão, com suposição em torno de R\$ 5,6 bilhões e R\$ 4,3 bilhões, nesta ordem, o que representa um importante oportunidade fiscal para essas unidades aproveitam sua infraestrutura. Além das regiões tradicionais, os estados da Bahia, Ceará, Paraíba, Alagoas e Rio Grande do Norte também exibem projeções de receita significativos (IPEA, 2019, p. 42).

4 DA VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA

4.1 ANÁLISE DA REFORMA POR MACRORREGIÃO

Já em análise por outros autores, professores de três diferentes Universidades brasileiras, utilizaram o modelo de equilíbrio geral, estático, multirregional e multissetorial do projeto de Análise do Equilíbrio Geral da Economia Brasileira (PAEG) em sua opção 2.2, que caracteriza as economias das principais regiões e parceiros do Brasil. A base de dados do PAEG representa o meio econômico em 2004. O principal efeito desse cenário na economia é o consumo e o bem-estar (PEREIRA, *et al*, 2014).

Nesta análise mostrou o resultado do cenário da reforma tributária é apresentado como uma economia aberta inter-regional, ou seja, política fiscal estendida "pura" em uma economia aberta sem liberalização do mercado. A Tabela 4 apresenta os resultados dos indicadores de bem-estar e crescimento econômico para o cenário proposto. Propostas de reforma tributária geram benefícios previdenciários em cada região analisada. O crescimento da riqueza é seguido mais de perto pela região SUL com um aumento de US\$ 1,98 bilhão, seguida pelas regiões Sudeste (SDE) e Centro-Oeste (COE) com um aumento de US\$ 1,93 e US\$ 0,26 bilhão, ou seja, 0,72 e 0,59 %, respectivamente, significa crescimento do saldo inicial. Esse aumento no bem-estar se deve principalmente ao aumento da renda disponível e aos cortes de impostos.

Tabela 4: Mudanças no bem-estar e no Produto Interno Bruto (%).

	Variação Equivalente		Δ% PIB
	ΔUS\$ bilhões	Δ %	
NOR	0,12	0,45	2,26
NDE	0,14	0,21	2,09
COE	0,26	0,59	1,05
SDE	1,93	0,72	1,69
SUL	1,98	1,94	1,07
RMS	-0,12	-0,11	0,01
USA	-0,23	0,00	0,00
RNF	-0,01	0,00	0,00
ROA	-0,06	-0,01	0,00
EUR	-0,18	0,00	0,00
CHN	0,01	0,00	0,00
ROW	-0,14	0,00	0,00

Fonte: Resultados de pesquisa.

FONTE: PEREIRA, Matheus Wemerson Gomes; TEIXEIRA, Erly Cardoso; GURGEL, Angelo Costa. 2011, p. 17.

O impacto da reforma tributária no PIB das regiões do Brasil é significativo e esse impacto é estritamente doméstico. As cinco macrorregiões do Brasil apresentar crescimento do PIB superior a 1 %, com a região Norte (NOR) apresentando o maior crescimento de 2,26 %. Seguem-se a região Nordeste (NDE) com crescimento de 2,09 % e a região Sudeste (SDE), com aumento de 1,69%. Esses ganhos decorrem principalmente da maior eficiência na combinação de uso dos insumos. O lado positivo dessa situação é a melhora da participação das regiões Norte (NOR) e Nordeste (NDE) no PIB, o que está relacionado ao estímulo ao crescimento econômico (PEREIRA *et al*, 2014).

Na próxima tabela (5) pode ser observado resultados quanto a variação no preço da produção, no quesito pós reforma. Vale ressaltar que resultados vantajosos sinalizam economia eficaz (competitividade) aumentou devido à diminuição de impostos específicos. Na explicação de Pereira (*et al*, 2014) os valores negativos sinalizam em muitas ocasiões que a produção se tornou comparativamente menos lucrativa (eficiente), movendo recursos para outras atividades.

Os resultados da área Norte (NOR) revelam progresso em alguns setores e caída em outros, sendo os aumentos mais expressivos que as quedas, com destaque para o crescimento da produção da indústria química (crp), outros produtos agrícolas (agr) e os setores de serviços, S.I.U.P. e comunicação comunicação (siu), comércio comércio (trd) e transporte. Esses setores são os maiores beneficiados com políticas federais de fomento, conquistando aumentos de competitividade da indústria a partir da política fiscal expansionista.

Na região Nordeste (NDE), algumas atividades manufatureiras registrar crescimento significativo, com destaque para manufaturas (man), papel, celulose e gráfica (ppp) e química (crp). Alguns setores do agronegócio perderão menos de 0,6 %. Esses valores são significativos porque amplia a participação dos manufaturados nordestinos na produção total.

Tabela 5: Variações percentuais no valor bruto da produção das regiões brasileiras.

Setores*	NOR	NDE	COE	SDE	SUL
pdr	-1,23	-0,91	-4,88	1,50	3,93
gro	1,47	0,13	1,04	2,15	4,06
osd	-2,93	-2,04	-2,82	-0,75	3,97
c_b	-2,82	2,91	-1,04	3,27	1,64
oap	2,01	0,67	0,04	0,80	1,62
rmk	-3,12	1,80	-4,02	1,82	2,92
agr	4,23	3,75	-4,21	2,87	4,88
foo	0,24	-1,81	-5,78	-2,32	-3,06
tex	-0,82	4,60	-7,23	0,63	-4,55
wap	-0,96	-2,12	-13,30	-4,34	-6,62
lum	0,51	0,76	-9,88	-2,47	-6,41
ppp	-2,56	7,67	-4,46	0,35	-1,41
crp	5,27	7,61	-1,39	1,76	3,28
man	-0,40	11,74	-3,44	-2,32	-5,09
siu	7,67	11,66	0,41	6,33	3,33
cns	-0,09	0,23	2,78	4,82	4,35
trd	4,87	2,68	-2,15	1,66	-0,10
otp	5,65	5,17	1,92	5,67	4,60
ser	1,67	0,56	-1,57	0,81	-1,75

* Os setores são: arroz (pdr); milho e outros grãos (gro); soja e s. oleaginosas (osd); cana-de-açúcar (c_b); carnes (oap); leite (rmk); outros produtos agropecuários (agr); produtos alimentares (foo); ind. têxtil (tex); roupas e calçados (wap); madeira e mobiliário (lum); papel, celulose e ind. gráfica (ppp); químicos, ind. borracha e plásticos (crp); manufaturados (man); S.I.U.P e comunicação (siu); construção civil (cns); comércio (trd); transporte (otp); serviços e adm. pública (ser).

Fonte: Resultados da pesquisa.

FONTE: PEREIRA, Matheus Wemerson Gomes; TEIXEIRA, Eryl Cardoso; GURGEL, Angelo Costa. 2014, p. 18.

No Centro-Oeste (COE), conforme demonstra Pereira (*et al*, 2014) há perdas na produção dos principais setores dessa região, o que indica que essa localidade é a principal prejudicada com a reforma. Isso pode ser explanado pela suposição de livre mobilidade das condições anexas a esta região para as demais que são de certa forma logradas em exito se livre de alguns impostos, deixando a região mais atraente.

A Região Sudeste (SVO) não apresentou aumento acentuado de competitividade, com destaque para reduções de impostos indiretos. O agronegócio e o setor de serviços são os principais beneficiários das reformas. O mesmo estudo pode ser estendido para a região Sul (SUL) e detecta-se que o setor de agronegócio e serviços está se tornando mais competitivo.

Sobre a reforma tributária O crescimento econômico foi observado em todas as regiões do Brasil. Em todas as macrorregiões brasileiras há ganhos de bem-estar em

relação ao saldo original. O impacto no fluxo comercial é negativo. Com exceção da região Sul, que registrou leve aumento nas receitas do governo todas as regiões registrar leve queda.

O principal aumento de competitividade é observado em serviços e manufatura no Nordeste e no agronegócio no Sul. Enquanto isso, as regiões Centro-Oeste, Norte e Sudeste foram menos competitivas do que o saldo original. Embora a hipótese de crescimento gradual seja aceita e a competitividade seja aceita apenas parcialmente, observa-se que políticas fiscais claras podem estimular o crescimento em todas as regiões e países e aperfeiçoar a distribuição regional de renda.

É importante enfatizar que esses resultados são resultados de longo prazo. Conseqüentemente, para impedir supostos prejuízos no curto prazo, recomenda-se a introdução de um cronograma de redução da alíquota dos impostos indiretos paralelamente à eliminação dos direitos de importação.

4.2 VIABILIDADE OU NÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Em razão das diversas crises proporcionadas em períodos governamentais diversos no país e com toda mudança econômica pós pandemia do coronavirus, parlamentares e economistas viram a gritante necessidade na reforma tributária como ponto de solução para recuperar o desenvolvimento nacional e fortalecer o mercado financeiro, justificando a transmissão persistente dessa decisão como fundamental na discussão legislativa a partir de 2020 e permanecendo até mesmo o decorrer do presente ano em que se escreve este trabalho.

Pensando nisso, a delegação Provisória Extraordinária de Reforma Tributária da câmara dos Deputados se reuniu para determinar a continuidade das negociações em curso sobre o e-mail certificado 45/2019, que o presidente da câmara dos Deputados, Rodrigo Línguas Maias disse esperar. a proposta de reforma na visão do governo federal para discussão conjunta com as propostas atuais.

Assim, especificamente em tempos de crise, a importância de seguir as diretrizes estabelecidas pelos princípios constitucionais, tributários e fiscais para a reestruturação do sistema brasileiro é ainda mais sensível e necessária, fato que nas Propostas em questão é constitucional a Reestruturação tributária conforme proposta na PEC 45/2019 e PEC 110/2019.

A reformulação do sistema tributário dentro dos critérios do federalismo fiscal, que não acarreta qualquer limitação da autonomia econômica das unidades de descentralização e respeita a constituição Federal, pode e deve ser apreciada em função das mudanças e necessidades como impostos sobre mercadorias, ativos digitais não fornecidos como um serviço ou produto se aplicam. No entanto, esta reestruturação tem limitações.

Os autores Hamilton Dias de Souza, Gumberto Ávila e Roque Carraza (CONJUR, 2019) destacam que o IBS estadual admite a permanência da atividade fiscal de cada ente federativo, e até mesmo do recolhimento, propondo também mudanças no ISS para incidir a serviços ditados pelo IBGE servidos para à família e pessoais, no sentido de que permaneça a autonomia ainda arbitrária e financeira dos municípios.

A quota está prevista numa percentagem uniforme de 12 %, prevendo um tratamento diferenciado das CBS devidas por entidades financeiros e equiparadas e das receitas provenientes da prestação de cuidados de saúde pagas pelo sistema SUS, ficando isentas de imposto, isentando também a venda de produtos da cesta básica e a prestação de serviços de transporte público municipal.

O governo federal teria tratado a CBS como um imposto federal com uma alíquota geral de 12 % e 5,9 % para organizações financeiras como bancos, seguradoras e planos de saúde. Ressaltou, ainda, que a proposta de lei de férias tem prazo de seis meses para adequabilidade do regime processual, que a proposta inclui apenas a tributação federal, não sendo necessária nenhuma emenda constitucional (IPEA, 2019).

Do problema à solução retoma-se a questão da viabilidade de uma reforma orgânica do esboço do sistema tributário. É verdade que o problema da carga tributária intrincada e elevada existe e não se limita aos impostos sobre bens e consumo. Consequentemente, uma reforma de base ampla é vista como essencial e essencial com a crise (APPY, 2023).

Antes da pandemia do coronavírus, o professor e advogado Heleno Torres já argumentava a precisão exigida em avançar para alteração da legislação tributária sem necessidade de mudanças constitucionais, deixou explícito o viés de pressa ao por se a favor do uso “*da simplificação, da previsibilidade, da justiça tributária e da segurança jurídica*” (TORRES, 2020) para a imediata modificação na forma de cobrança de tributos no país.

Na revelação do professor de 2019 acima, há vários pontos-chave dignos de nota para orientar o acabamento deste trabalho. Em primeiro momento, que os efeitos da crise do Corona virus, estudados à luz da constituição tributária, 86 revelam a ideia que orienta a correta ponderação feita por Torres na menção anterior, de que só quem ignora a atividade financeira do estado são consideradas ideais para provocar uma transição brusca na estrutura do sistema fiscal sem proteger todo o orçamento pois o orçamento geral exige a previsibilidade das supostas receitas para que as despesas sejam feitas.

Se, por um lado, o contribuinte precisa de uma transformação que assegure certo nível de predição e certeza de acordo com o princípio da segurança jurídica, por outro, as atuais propostas de reforma contêm diversos pontos que devem ser analisados com atenção, com a maior complexidade do período de passagem, a fixação de tarifas (únicas ou não) e a extinção de descontos.

O segundo ponto importante é que, para Heleno Torres (CONJUR, 2020), as PECs não introduzem uma proposta que vise reformar os impostos do sistema já existente, mas sim criar um novo imposto (IBS), e ela avisa que enquanto as alterações "resultarem na simplificação, segurança jurídica, previsibilidade e garantias na relação com o Fisco" levará algum tempo, retardando os problemas de financiamento das finanças públicas.

No mesmo enredo, Fernando Scaff (CONJUR, 2020) percebe que o formato final da reforma não pode ser apenas a simplificação de condutas entre os contribuintes e o Fisco confirmando a importância da sustentabilidade fiscal para o equilíbrio orçamental.

O terceiro ponto defendido por Torres – senão o mais significativo deste trabalho e o que vale mais destaque dado o contexto essencial da reforma – diz respeito à necessidade de uma reforma infraconstitucional, ou seja, por meio de lei ordinária.

Além disso, como a estrutura do sistema tributário brasileiro, de acordo com os ensinamentos básicos, as disposições sobre a natureza originária da cobrança do imposto são deixadas para o nível constitucional, e as disposições sobre a natureza derivativa da gestão das obrigações para o nível legal, no entendimento de José Casalta Nabais sobre as obrigações fiscais básicas (GOMES, 2020).

Um dos fundamentos nesta linha de Torres, está na teoria de Norberto Bobbio (2014, p.59) o ordenamento jurídico se constrói passo a passo para alcançar a unidade o direito fundamental é o conceito unificador das normas que compõem o

direito, e sem ele, as demais normas, deve ser apenas um conjunto de regras e não uma ordem legal.

Em outras palavras, dos ensinamentos da respeitada doutrina supracitada, pode-se deduzir que os princípios e normas constitucionais são diretrizes para a construção do sistema tributário, que se faz de forma infraconstitucional, e que são também os Norte para a reforma das deturpações encontradas no sistema que criam a adversidade estrutural e situacionalmente (GOMES, 2020, p. 31)

Em períodos diferentes houve críticas de renomados juristas a respeito da forma legislativa na regulamentação dos tributos, como exemplo Hugo de Brito Machado (1994) declarou que a utilização da codificação Tributária Nacional revelou a inadequação da superação dos pontos, quanto ao artigo 135 do CTN sobre a carga tributária dos sócios-gerentes e gestores pelas dívidas de pessoa jurídica.

Outro exemplo é datado em 1997 (NOGUEIRA, 1997), onde Ruy Barbosa manifestou-se sobre a necessidade de reestruturar o artigo 166 do CTN, sobre a recorrência do pagamento indevido do tributo indireto. Disse ainda que o aperfeiçoamento legislativo na estrutura dos tributos leva a consequente segurança e garantia na justiça distributiva.

Já em 2016, Ives Gandra da Silva Martins aproveitou a comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional e expressou que o autor do Código (MARTINS, 2016), Rubens Gomes de Souza, adotou o ICM (antes ICMS) como forma de sanar a guerra fiscal do IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, tendo sido análogo ao Imposto sobre Valor Agregado – IVA, o qual induziu a criação do IBS, o imposto da reforma.

Ainda em 2016, o Senado discutiu Projeto de Lei nº 406/2016, que por hora já foi arquivado na mesma casa, onde teve por objetivo tratar: a exigência de obrigação acessória no mesmo exercício, definindo que a obrigação acessória que implique sanção só pode ser criada por lei, modificando o art. 113 do CTN; define a dissolução irregular da pessoa jurídica que implique obrigação pessoal para com os sócios ao criar o art. 135-A do CTN; e propõe uma nova redação no art. 167 do CTN para garantir que os valores das devoluções decorrentes de pagamento indevido sejam descontados mesmas taxas de revisão aplicável à inadimplência no pagamento de impostos e contribuições (BRASIL, 2016).

Nota-se que todo o arcabouço teórico referido têm sido objeto de discórdias jurisdicionais nos tribunais nos últimos 54 anos, confirmando que a complexidade do

sistema tributário não se limita à sua natureza constitucional. Em seu artigo intitulado "Constituição no país da epidemia de normas", publicado dois anos antes da entrada em vigor da CF/88, Ruy Barbosa afirmou que no Brasil é mais difícil acompanhar a velocidade das mudanças legais internas do que aprender as bases e princípios estáveis do sistema tributário de outros países educados.

Nesse enredo, Ruy Barbosa chegou à conclusão de que nada adianta a Constituição Federal depreender-se de vários princípios e garantias individuais, se os agentes públicos não permitem que os contribuintes em geral tenham tempo de compreender e exercer o ordenamento jurídico (NOGUEIRA, 1987).

Ainda conforme Nogueira (1987) Todo o contexto supramencionado defende ser mais tangível uma reforma tributária sobre o consumo mediante regulamentação infraconstitucionais, obedecendo a competência de cada ente para legislar conforme as regras fundamentais que respeitem o pacto federativo no Brasil.

Juridicamente analisando, a alteração da base de cálculo do consumo é entendida como mais adequada através de alterações infraconstitucionais por meio dos princípios constitucionais, tributários e econômicos subjacentes à estrutura constitucional brasileira.

Além disso, o estudo concluiu que a ineficiência do sistema tributário brasileiro não se limita à base de cálculo do consumo, o que requer também ampla reforma que promova a equalização da carga tributária aguentada pelo contribuinte e a simplificação do processo de arrecadação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho explanou a complexidade do sistema tributário brasileiro e os princípios que devem estar presentes para representar uma reforma tributária ideal para concluir se a reforma é viável ou não. Após demonstrar a forma das Propostas de Emenda à Constituição nº 45/2019 e 110/2019, suas semelhanças e diferenças, exemplificou duas consequências práticas caso a reforma seja aplicada. Os exemplos partiram de pesquisa já levantada por três professores de diferentes universidades renomadas no país, realizada em 2011 e por uma análise mais recente, em 2019, pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, ambas observaram a níveis macro e tiveram resultados semelhantes.

Os resultados vão para direção de algumas perdas arrecadatórias a curto prazo, no início da transição de ambas propostas, e de alguns ganhos econômicos, principalmente nas regiões do Norte e Nordeste. Quanto a proposta mais vantajosa, a PEC nº 45/2019 abarca um período de transição maior, diminuindo muito os impactos pela dificuldade de adaptação, se aproximando mais de uma realidade constitucional ideal.

Sobre a (in)viabilidade da reforma tributária, objeto principal deste trabalho, chegou-se a conclusão de que é necessário uma reestruturação no sistema de recolhimento de impostos no Brasil, porém falta maiores esclarecimentos legislativos quanto ao cumprimento prático da transparência e simplicidade, tanto no nível de recolhimento, e mais ainda quanto ao destino dos tributos.

Destarte que ambas as Propostas evoluíram muito durante os últimos anos, no quesito de diminuir a quantidade excessiva de impostos, cumprindo parcialmente o princípio da simplicidade, porém ainda é duvidoso a eficácia na redução de onerosidade e acessibilidade da norma na utilidade pública para abarcar o princípio da transparência, devendo o Congresso Nacional focar esforços nesta direção para alcançar a viabilidade da reforma tributária.

REFERÊNCIAS

APPY, Bernard. **Câmara dos Deputados**. 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/955598-para-bernard-appy-reforma-do-imposto-de-renda-pode-reduzir-tributacao-sobre-consumo/>. Acesso: 20 mai. 2023.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Macedo Solon; prefácio De Celso Lafer; Apresentação de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. – São Paulo: EDIPRO, 2 ed., 2014. p. 59.

BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei do Senado nº 406, de 2016 (Complementar)** Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127405>. Acesso: 20 mai. 2023.

BRASIL. **Proposta de Emenda à nº 45/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso: 22 mai. 2023

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso: 22 mai. 2023

CONJUR. **A reforma tributária que o Brasil precisa – parte II**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-09/opinia-reforma-tributaria-brasil-parte-ii>. Acesso: 20 mai. 2023.

D'ALMEIDA, José Fernando Costa. **O princípio da transparência na atividade financeira do Estado**. Fortaleza-CE, 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61538>. Acesso: 20 mai. 2023.

FUJITA, Décio Seiji. **Princípios do Direito Tributário**. Revista Científica Semana Acadêmica. Ed. 68. V 01. 2015. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/princ_direito_tributario.pdf. Acesso: 06 jun. 2023.

GOMES, Rayanne Ribeiro. **A (IN) viabilidade da reforma tributária diante da pandemia de COVID-19**. 2020. 47 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2020. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2810>. Acesso: 20 mai. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **REFORMA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Revista de direito administrativo, n. 198, p. 97-110, out./dez. 1994.

MARTINS, Ivens Gandra da Silva. **50 anos do Código Tributário Nacional**. Revista dos Tribunais. 2016 ano 105, v. 972 out.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Constituição no país da epidemia das normas**. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/tfr-revista-electronica-1987_145_capConstituicao.pdf. Acesso 20 mai. 2023.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **TRINTA ANOS DE VIGÊNCIA DO CTN: VISÃO CRÍTICA** - Palestras ASPECTOS GERAIS DO CTN NOS 30 ANOS DE SUA VIGÊNCIA: VISÃO CRÍTICA. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 21/1997.

PEREIRA, Matheus Wemerson Gomes; TEIXEIRA, Erly Cardoso Teixeira; GURGEL, Ângelo Costa. **Uma análise da reforma tributária sobre a economia e a competitividade setorial das macrorregiões brasileiras**. Revista de Economia, v. 40, n. 3 (ano 38), p. 146-172, set/dez. 2014. Editora UFPR

ROTHMANN, Gerd Willi. **O princípio da legalidade tributária**. Rio de Janeiro, 1972. p. 2. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66651/69261>. Acesso: 20 mai. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. **Por que precisamos fazer uma reforma tributária, qual delas e quando**. Fernando Facury Scaff. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2020-jun-29/justica-tributaria-precisamos-reforma-tributaria-qual-delas-quando>. Acesso: 22 mai. 2023

SOUZA, Hamilton Dias de. ÁVILA, Humberto. CARRAZZA, Roque Antônio. Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carraza. **A reforma tributária que o Brasil precisa – Parte II**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-09/opinioao-reforma-tributaria-brasil-parte-ii>. Acesso: 22 mai. 2023

TORRES. Heleno Taveira. **A reforma tributária mais urgente é infraconstitucional**. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/consultor-tributario-urgente-reforma-tributaria-infraconstitucional>. Acesso: 20 mai. 2023.