

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
CAIO VINÍCIUS RIBEIRO GUIMARÃES**

**REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL À LUZ DO ESTADO  
SOCIAL**

**Juiz de Fora  
2020**

**CAIO VINÍCIUS RIBEIRO GUIMARÃES**

**REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL À LUZ DO ESTADO  
SOCIAL**

Artigo Científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora  
2020**

# **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**CAIO VINÍCIUS RIBEIRO GUIMARÃES**

## **REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL À LUZ DO ESTADO SOCIAL**

Artigo Científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

---

Professor Especialista e Mestrando Aloísio da Silva Lopes Junior  
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC/MG

---

Professor Doutor Daniel Giotti de Paula  
Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro - FGV/RJ

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 09 de novembro de 2020.

## REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL À LUZ DO ESTADO SOCIAL

Caio Vinícius Ribeiro Guimarães<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo analisar criticamente as atuais propostas de reformas tributárias com o fim de alcançar uma tributação justa, de acordo com os ditames do Estado Social. O marco teórico utilizado foi o neoconstitucionalismo, com o intuito de aplicar a força normativa da Constituição e de seus princípios fundamentais ao Sistema Tributário Brasileiro. Considerando os objetivos propostos, a metodologia utilizada foi a bibliográfica crítico dialética, realizando-se uma análise da legislação tributária, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, das propostas de reformas e das doutrinas. No decorrer do artigo é apresentado o caráter social desta Constituição, visando à adequação do Sistema Tributário nacional aos princípios e objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como meio para a redução das desigualdades sociais, por intermédio de uma tributação que se demonstre justa e eficiente. Verificou-se que a tributação atual incide, majoritariamente, sobre bens e serviços em detrimento da renda e do patrimônio e que as propostas de reformas tributárias em discussão não são suficientes e eficazes para a consecução dos objetivos do Estado Social, incorrendo em uma ausência de justiça fiscal. Verificou-se, ainda, que há propostas capazes de aproximar o Sistema Tributário Brasileiro de uma tributação justa e igualitária.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Estado Social. Tributação Justa. Proposta de Emendas Constitucionais nº 45/2019 e 110/2019. Projeto de Lei 3.887/2020.

**ABSTRACT:** *This article aims to critically analyze the current proposals for tax reforms in order to achieve fair taxation, according to the dictates of the Social State. The theoretical framework used was the neoconstitutionalism, in order to apply the normative force of the Constitution and its fundamental principles to the Brazilian Tax System. Considering the proposed objectives, the methodology used was the criticaldialectic bibliography, carrying out an analysis of tax legislation, the Constitution of the Federative Republic of Brazil, proposals for reforms and doctrines. The article presents the social character of the Federal Constitution, aiming at adapting the National Tax System to the fundamental principles and objectives of the Federative Republic of Brazil as a means to reduce social inequalities, through a fair and efficient taxation. Finally, it was found that the current taxation focuses mainly on consumption to the detriment of income and assets and that the tax reform proposals under discussion are not sufficient and effective to achieve the objectives of the Social State, incurring in a lack of fiscal justice. It was also verified that there are proposals capable to approach the Tax System of a fair and equal taxation.*

*Keywords: Tax Reform. Social State. Fair Taxation. Proposal of Constitutional Amendments nº 45/2019 and 110/2019. Bill 3.887/2020.*

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

**SUMÁRIO:** 1 INTRODUÇÃO. 2 A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988 E O ESTADO SOCIAL: PRINCÍPIOS E IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA. 3 NECESSIDADE DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL. 3.1 Propostas de Emendas Constitucionais de números 45/2019 e 110/2019 e Projeto de Lei 3.887/2020. 3.2 (In)constitucionalidade das Propostas de Emendas Constitucionais de números 45/2019 e 110/2019 e do Projeto de Lei 3.887/2020. 4 PROPOSTAS PARA UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA E IGUALITÁRIA. 5 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS

## 1 INTRODUÇÃO

No contexto de crise política, econômica e social tal como a enfrentada pelo Brasil na atualidade, direitos sociais, conquistados historicamente por meio de lutas e debates, são os primeiros a serem precarizados. Através de um viés liberal, tem-se visto cortes e congelamentos de gastos em setores fundamentais como a saúde e a educação, reformas que promovem a terceirização, as demissões em massa e a redução do papel estatal, sob o fundamento de controle de déficits orçamentários.

Nesse sentido, este artigo científico busca analisar as dicotomias existentes entre os princípios e objetivos do Estado Social e as propostas de reformas tributárias no Brasil. Baseando-se em uma pesquisa bibliográfica e na metodologia crítico dialética, visa analisar os conceitos teóricos e as propostas políticas de maneira crítica. Para tanto, a pesquisa abrange o estudo sobre as propostas de reformas tributárias sob o marco teórico do neoconstitucionalismo, movimento caracterizado por uma maneira de se interpretar o ordenamento sob a perspectiva da valorização dos direitos humanos, através dos direitos fundamentais consagrados na Carta Magna.

Este artigo busca, ainda, examinar e apresentar possíveis soluções ao problema indicado e fomentar novas discussões sobre a Reforma Tributária em consonância com a preservação e fortalecimento do sistema de proteção e promoção social, oferecendo assim, uma contribuição para que o Sistema Tributário Brasileiro se torne mais justo e igualitário.

Para chegar ao resultado, o artigo será disposto da seguinte maneira: no item 2, será tratado a respeito dos objetivos e princípios do Estado Social instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988) e os impactos gerados no cenário tributário brasileiro; o item 3, irá explicar a tributação brasileira e a necessidade de reformas no Sistema Tributário Nacional; no subitem 3.1, será descrito o conteúdo das Propostas de Emendas Constitucionais de nº 45 (BRASIL, 2019) e 110 (BRASIL, 2019), além do Projeto de Lei nº 3.887 (BRASIL, 2020); no subitem 3.2, serão analisados os impactos das propostas de

reforma tributária, assim como, suas possíveis constitucionalidades e inconstitucionalidades; por fim, no item 4, será versado a respeito de medidas capazes de atingir uma tributação justa e igualitária.

## **2 A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988 E O ESTADO SOCIAL: PRINCÍPIOS E IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA**

Em 5 de outubro de 1988 foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). Diferentemente das anteriores, as quais foram elaboradas sob a égide de sistemas autoritários e neoliberais, caracterizados por um Estado ausente no plano econômico e social, a nova Constituição adotou um modelo de Estado Democrático de Direito. Baseado, segundo o preâmbulo constitucional (BRASIL, 1988), na harmonia social, este Estado visa assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, garantindo os valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

Através de um viés mais intervencionista e garantidor, a Carta Magna estabelece uma série de princípios, direitos, deveres e objetivos a serem respeitados tanto pelos cidadãos quanto pelo próprio Estado, de maneira a limitar seu poder e direcionar suas atividades, motivo pelo qual, possui um caráter dirigente. Esse caráter é facilmente observado pelo artigo 3º da Constituição (BRASIL, 1988), cujo texto prevê os objetivos fundamentais que devem ser perseguidos pelo Estado brasileiro:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, o Estado torna-se promotor não só do desenvolvimento nacional, mas também social, ao ser responsável pela redução da pobreza de parcela significativa da população e dos contrastes sociais, mediante implementação de políticas e serviços públicos, tornando-se mais justo e igualitário.

Além disso, de forma a evitar o avanço do neoliberalismo e conciliar os anseios individuais e sociais, a nova ordem constituinte estabelece um patamar social mínimo a ser

provido e protegido pelo Estado, assim como, a promoção da dignidade da pessoa humana através de um extenso rol de direitos e garantias fundamentais.

A positivação dos direitos sociais a partir do artigo 6º da Constituição (BRASIL,1988), também conhecidos como direitos fundamentais de segunda geração, reafirma a escolha do constituinte originário por um Estado não apenas Democrático de Direito, mas também, por um Estado comprometido com o bem-estar social de seus cidadãos. Dessa forma, para Paulo Bonavides:

A Constituição de 1988 é basicamente em muitas de suas dimensões essenciais uma Constituição do Estado Social. Portanto, os problemas constitucionais referentes as relações de poderes e exercício de direitos subjetivos têm que ser examinadas e resolvidas a luz dos conceitos derivados daquela modalidade de ordenamento (BONAVIDES, 2007, p. 336).

Assim, a Constituição inaugura um Estado Social, por meio de normas programáticas que se consubstanciam em obrigações positivas, apresentando esse Estado como um mediador de conflitos de classes, um conciliador entre os valores liberais e da justiça social.

Em relação ao Sistema Tributário, além de inserir novas espécies tributárias, tais como os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, a nova ordem constituinte trouxe inúmeros princípios limitadores ao poder de tributar, fundados sob o valor segurança jurídica, entre eles, o da anterioridade nonagesimal e da anterioridade de exercício, bem como, princípios tributários auxiliares a consecução da igualdade material entre contribuintes, baseados nos valores da Justiça da tributação (MELLO, 2013).

Dentre eles, o princípio da seletividade que determina que o imposto irá sofrer incidência na razão inversa de sua essencialidade, ou seja, quanto mais essencial for o produto, menor será a alíquota a ele aplicada. Exemplo disso, é o imposto sobre produtos industrializados, em que os produtos considerados essenciais, tais como eletrodomésticos da linha branca, são taxados a alíquota zero (MACHADO, 2009).

Outro importante princípio é o da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º da CRFB (BRASIL, 1988), estabelece que o sujeito passivo da relação jurídica tributária deverá contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente, de sua eventual disponibilidade econômica e financeira, servindo para diferenciar os impostos pessoais e reais (MACHADO, 2009).

Outro princípio que deve ser destacado é o da progressividade, utilizado para os impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre as propriedades territoriais

urbanas e rurais, nos quais os elementos quantitativos do fator gerador são diretamente proporcionais, isto é, na medida em que há o aumento da base de cálculo, há majoração das alíquotas aplicáveis (MACHADO, 2009).

Nesse sentido, considerando a unicidade do ordenamento jurídico, conforme concebido pelo autor austríaco Hans Kelsen (KELSEN, 1987), em que as normas inferiores retiram seu fundamento de validade das normas jurídicas superiores, estando a Constituição localizada no vértice de sua pirâmide, o Sistema Tributário Nacional deve conformar-se tanto com os princípios específicos ao poder de tributar, quanto com princípios e propósitos norteadores do Estado Social brasileiro, como expõe Pedro Silva:

A ordem constitucional brasileira eleva o Estado a instrumento de transformação social, à medida que impõe a execução de políticas públicas comprometidas com a consecução de uma ordem social mais justa e igualitária, ou seja, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. É, portanto, dever do Estado Democrático de Direito compensar os contrastes sociais, visando a uma ordem social mais justa mediante a utilização da política tributária. (SILVA, 2010:131).

Em razão disso, o autor afirma que a função dos tributos não se restringe à arrecadação e financiamento de serviços públicos mas, também, possui uma função garantista capaz de assegurar os objetivos da justiça social e fiscal, por meio da vinculação aos princípios constitucionais, frente aos quais, a atividade tributária deverá ser interpretada como inadequada, uma vez que o conteúdo normativo constitucional deve ser entendido como um todo indivisível (SILVA, 2010).

Dessa maneira, faz-se destacar a necessidade de interpretação do Sistema Tributário através dos princípios e objetivos constitucionais e a realização de reformas tributárias comprometidas com o bem-estar social, a igualdade material, a Justiça Social e fiscal, inseridos pela Constituição cidadã.

### **3 NECESSIDADE DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL**

Apesar dos intuitos sociais e progressistas da CRFB (BRASIL, 1988) endereçados à justiça social, mesmo após mais de trinta anos de sua promulgação, no país persiste ainda a marca imanente da desigualdade. Segundo o último Relatório de Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2019), o Brasil, encontra-se na sétima colocação dentre os países mais desiguais do mundo. Calculado através do



coeficiente de Gini<sup>2</sup>, no qual zero representa igualdade absoluta e 100 (cem) representa a desigualdade, no país o índice foi de 53,3 (cinquenta vírgula três), mesmo valor registrado em Botsuana (PNUD, 2019).

Em relação a desigualdade, o Brasil situa-se à frente apenas dos países africanos como África do Sul, primeiro colocado, com o índice de Gini igual a 63 (sessenta e três); Namíbia, com 59,1 (cinquenta e nove vírgula um); Zâmbia, com 57,1 (cinquenta e sete vírgula um); República Centro-Africana, com 56,2 (cinquenta e seis vírgula dois); Lesoto, com 54,2 (cinquenta e quatro vírgula dois) e Moçambique, com índice de 54 (cinquenta e quatro) (PNUD, 2019). Com índices elevados de desigualdades torna-se inviável o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de erradicação da pobreza e da marginalização, de redução de desigualdades sociais e regionais e de construção de uma sociedade livre, justa e igualitária (BRASIL, 1988).

Situação agravada nos últimos anos, de acordo com estudo de Marcelo Neri (NERI, 2019), segundo o qual, de 2014 a 2019, a renda do trabalho da metade mais pobre da população diminuiu em 17,1% (dezessete vírgula um por cento), enquanto a renda do 1% (um por cento) mais rico aumentou 10,11% (dez vírgula onze por cento) no mesmo período, já a renda da classe média também obteve queda de 4,16% (quatro vírgula dezesseis por cento) (NERI, 2019). Dessa forma, além de agravar as desigualdades sociais, no Brasil aumentou-se a concentração de renda no topo da pirâmide social.

No contexto de crise política, econômica e social, tal como a enfrentada pelo país, torna-se inevitável sua adequação às atuais necessidades de controle de gastos e do déficit orçamentário, sendo o Sistema Tributário Nacional um dos principais instrumentos de financiamento estatal e capaz de reduzir desigualdades sociais e tributárias. Contudo, como será demonstrado, o Sistema Tributário Brasileiro, não só não enfrenta, como também reforça mencionadas desigualdades.

Um dos motivos dessas desigualdades é a concentração da carga tributária sobre o consumo. Segundo dados da OXFAM Brasil (BRASIL, 2017) 53% (cinquenta e três por cento) da receita tributária nacional é formada pela tributação sobre o consumo, que, embora dirigida a todos os cidadãos, por ter sua arrecadação atrelada a itens como vestuário, eletrodomésticos, energia, alimentação, dentre outros, onera de maneira mais injusta a

---

<sup>2</sup> O Coeficiente de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um importante índice de medição das desigualdades sociais, em particular do nível de concentração de renda. Este coeficiente é também chamado de Índice de Gini e pode ser usado para cálculos de concentração de outras características além da renda, como riqueza, terra, etc. em uma determinada população (BRASIL, 2017).

população mais carente, que gastam a maior parte de sua renda nesses itens para sua sobrevivência (BRASIL, 2017).

Atualmente, no Brasil, incidem sobre o consumo os seguintes tributos: o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), previsto no artigo 156, inciso III da Constituição (BRASIL, 1988) de competência municipal e distrital, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), disciplinado pelo artigo 155, inciso II do referido diploma (BRASIL, 1988) de competência dos Estados e também do Distrito Federal, sendo este o de maior representatividade e arrecadação.

Ainda incidem o consumo os seguintes tributos de competência da União: o imposto sobre produtos industrializados (IPI), descrito no artigo 153, inciso IV da CRFB (BRASIL, 1988), a contribuição para financiamento da seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar nº 70 (BRASIL, 1991) e o programa de integração social (PIS), tratado no artigo 239 da Constituição (BRASIL, 1988) e criado pela Lei Complementar nº 7 (BRASIL, 1970).

Assim, a tributação sobre o consumo, além de elevada, possui a competência tributária ativa outorgada a mais de um Ente Federativo tornando difícil o controle, a fiscalização e a transparência por parte destes, bem como de difícil compreensão e, conseqüentemente, distinção por parte dos contribuintes. Além disso, incide nos mais variados estágios de comercialização, gerando, por sua vez, um acúmulo no preço final dos produtos. Por essas razões, que segundo Ricardo Lodi Ribeiro:

[...]a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social (RIBEIRO, 2015, p.13).

Todo este cenário contribui para as chamadas “Guerras Fiscais”, nas quais cada Ente da Federação, visando à atração de investimentos e geração de renda para seu território, estabelecem alíquotas cada vez menores, ou então, concedem benefícios fiscais de forma indiscriminada para empresas, gerando, por sua vez, insegurança jurídica e prejudicando a arrecadação e o ambiente negocial (SOUZA, 2018).

Exemplo notório de guerra fiscal ocorreu entre os Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, no ano de 1999, em uma disputa para oferecer maiores vantagens fiscais à montadora americana Ford, a fim de que essa instalasse uma de suas fábricas em seu território. De acordo

com dados da época (NOGUEIRA, 1999), para a instalação no município de Camaçari na Bahia, foi concedido pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) um financiamento de aproximadamente R\$700 (setecentos) milhões de reais, recebendo ainda benefícios fiscais concedidos pelo governo da Bahia.

A injustiça tributária é expressa também pela prevalência da tributação indireta, em relação à tributação direta, pela inexistência de legislação específica em relação ao imposto sobre grandes fortunas, previsto do art. 153, inciso VII da CRFB (BRASIL, 1988), bem como pela reduzida carga tributária sobre renda e patrimônio, fundamentais no agravamento de desigualdades econômicas e sociais.

Atualmente, no tocante ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoas físicas (IRPF), são aplicadas quatro alíquotas: 7,5% (sete vírgula cinco por cento); 15% (quinze por cento); 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento) e 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento). Esta última alíquota aplicada sobre os rendimentos acima de R\$4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) inclui em uma mesma faixa de contribuintes tanto quem recebe 6 (seis) salários mínimos quanto quem ganha acima de 320 (trezentos e vinte) salários mínimos, valor máximo calculado por contribuinte pela Receita Federal, no ano de 2016 (SRF, 2016).

Essa previsão representa uma clara violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da progressividade tributária, uma vez que, na medida em que há o aumento da base de cálculo, a partir de R\$ 4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos), a alíquota efetiva torna-se fixa.

Esses dados demonstram a perda da progressividade na tributação da renda e do patrimônio dos mais ricos e, conseqüentemente, tornam o Sistema Tributário regressivo, favorecendo, assim, a concentração de renda e a perpetração de desigualdades sociais. Nesse sentido, segundo Thomas Piketty, para a consecução dos fins do Estado Social é fundamental a adoção da progressividade tributária, principalmente sobre renda:

[...] o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado Social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir a sua viabilidade no século XXI (PIKETTY, 2014, p.484).

Por fim, de acordo com pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2019), ao analisar a aplicação da tributação arrecadada em serviços públicos de qualidade, o Brasil possui o menor índice de retorno de bem estar à sociedade, 140,74 (cento e

quarenta vírgula setenta e quatro), calculado por meio da somatória da carga tributária com o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), ambos ponderados percentualmente, sendo que quanto maior o valor deste índice, melhor é o retorno da arrecadação dos tributos para a população (IBPT, 2019).

O Brasil, como último colocado, dentre os trinta países pesquisados, fica atrás, inclusive, de países da América do Sul, que possuem índices de desenvolvimento semelhantes, como Uruguai, 12º colocação com 151,53 (cento e cinquenta e um vírgula cinquenta e três) e Argentina com 148,38 (cento e quarenta e oito e trinta e oito), 20ª colocada. Um dos principais motivos que o colocam em último lugar, além da corrupção e da falta de transparência por parte da administração tributária, relaciona-se a grande quantidade de despesas estatais obrigatórias, as quais não envolvem retorno na forma de serviços aos cidadãos, como a Previdência Social e a folha de pagamento (IBPT, 2019).

Ademais, em mais recente relatório, o Banco Mundial, registra que no Brasil, em 2019, empresários gastaram, aproximadamente, 1.501 horas para apurar, calcular e pagar tributos, liderando o ranking dos 190 países pesquisados (BANCO MUNDIAL, 2019). Nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) o tempo gasto é de, em média, 158,8 horas, ou seja, 10,5% (dez vírgula cinco por cento) do tempo despendido no Brasil, enquanto nos países da América Latina e Caribe, situa-se em torno de 317 horas, isto é, 21% (vinte e um por cento) das horas reservadas pelos empresários brasileiros.

Além da complexidade da legislação tributária, o elevado número de horas despendido pelos contribuintes decorre, em grande medida, da existência de inúmeras obrigações tributárias acessórias a serem cumpridas por empresários após o pagamento do tributo, como preenchimento e emissão de notas fiscais complexas, pagamento de multas, entre outros (BANCO MUNDIAL, 2019).

Assim, pode-se afirmar que a carga tributária brasileira é complexa, burocrata e regressiva. Aliada à prevalência de tributos indiretos, isto é, aqueles embutidos em mercadorias, e à falta de transparência dos governos em relação a destinação dos produtos arrecadados, o Sistema Tributário Brasileiro mantém a população na ignorância, visto que torna difícil a compreensão e distinção da tributação (MELLO, 2013).

Portanto, iminente se faz a necessidade de uma Reforma Tributária, a fim de solucionar a dicotomia existente entre o financiamento estatal e social, pautando-se pela

reformulação, ou então, pela adequação do ordenamento tributário aos objetivos e princípios fundantes do Estado Social.

Dessa forma, nos próximos itens esse artigo visa a analisar as Propostas de Emendas Constitucionais (PEC) de números 45 e 110, ambas de 2019, e o Projeto de Lei 3.887/2020 do Poder Executivo federal, que tratam sobre reforma tributária, e propor, sem esgotar as possibilidades, alterações capazes de reduzir desigualdades sociais e preservar e fortalecer o Estado Social instituído pela Constituição Republicana Federativa do Brasil (BRASIL, 1988).

### **3.1 Propostas de Emendas Constitucionais de números 45/2019 e 110/2019 e do Projeto de Lei 3.887/2020**

Considerada como fundamental para a recuperação da economia, atualmente, a Reforma Tributária está em apreciação no Congresso Nacional através de três principais propostas. São elas: a Proposta de Emenda Constitucional de nº 45 (BRASIL, 2019), de autoria do Deputado Baleia Rossi, a qual tramita na Câmara dos Deputados; a PEC de nº 110 (BRASIL, 2019), debatida no Senado tendo como relator o Deputado Luiz Carlos Hauly e o Projeto de Lei 3.887 (BRASIL, 2020) proposto pelo Poder Executivo Federal.

Por possuírem diversos pontos em comum, a princípio, tratar-se-á das Propostas de Emendas Constitucionais de números 45 (BRASIL, 2019) e 110 (BRASIL, 2019) em conjunto, através da descrição de seu conteúdo formal para, posteriormente, ser realizada a análise de seu conteúdo material e de sua conformidade ao texto e aos princípios constitucionais.

De maneira geral, essas propostas visam à racionalização e à simplificação do Sistema Tributário Brasileiro, por meio da extinção de impostos, principalmente, o ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, e o ISSQN, de competência municipal e distrital, com sua unificação em um imposto único sobre bens e serviços (IBS), semelhante ao imposto sobre valor agregado (IVA) cobrado em outros países, como Portugal e Canadá (NETO, 2019).

As bases de incidência desse novo imposto também coincidem, basicamente, em ambas propostas, isto é, incidem sobre todos os bens e serviços, entre eles, bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, sobre a qual, atualmente, não incidem nem o ICMS, nem o ISSQN.

Contudo, apesar de semelhantes, as propostas se diferenciam em alguns aspectos. Com relação ao IBS, a PEC 110, em seu art. 155, IV (BRASIL, 2019) estabelece este como sendo

um imposto de competência estadual e distrital, instituído por intermédio do Congresso Nacional, através de representantes dos Estados e Municípios, comissão mista de Senadores e Deputados Federais ou bancada estadual.

A mesma proposta estabelece que serão substituídos em favor do imposto único sobre bens e serviços os seguintes tributos: o imposto sobre produtos industrializados (IPI), previsto no artigo 153, inciso IV da CRFB; o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), tratado pelo artigo 153, inciso V da Carta Magna; o programa de integração social (PIS), previsto no artigo 239 da Constituição (BRASIL, 1988) e criado pela Lei Complementar nº 7 (BRASIL, 1970); o programa de formação de patrimônio do servidor público (PASEP), prevista na Lei nº 9.715 (BRASIL, 1998) e a contribuição para financiamento da seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar nº 70 (BRASIL, 1991).

A PEC 110 (BRASIL, 2019) também vai disciplinar a substituição de alguns tributos, quais sejam, a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), disciplinada pelo artigo 149 do referido diploma; a contribuição social do salário educação, artigo 212, §5º; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), disciplinado pelo artigo 155, inciso II e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), previsto no artigo 156, inciso III, todos da Constituição (BRASIL, 1988).

Em relação à determinação de alíquotas do imposto sobre bens e serviços, na proposta do Deputado Luiz Carlos Hauly (BRASIL, 2019), esta será uniforme em todo território nacional, instituída por Lei Complementar federal, podendo diferenciar a depender do bem ou serviço tributado (Brasil, 2019).

Em contrapartida, a PEC nº 45 (BRASIL, 2019), não prevê de forma expressa a competência para a instituição do IBS, entretanto, infere-se como sendo de competência da União, uma vez que deve ser instituído através de Lei Complementar federal, sendo que, nessa Emenda, são extintos cinco tributos: IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISSQN.

Além disso, nessa proposta (BRASIL, 2019), cria-se uma “alíquota de referência”, fixada a partir de uma parcela das alíquotas estabelecidas, mediante Lei Ordinária federal, estadual, distrital ou municipal, concorrentemente, e aplicada à base de cálculo do imposto. Logo, como cada Estado e Município pode fixar suas alíquotas, a tributação não será uniforme em todo território nacional. (NETO, 2019)

As Proposta de Emendas Constitucionais harmonizam-se também, em relação à possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, nos termos de lei complementar e a instituição de um imposto seletivo, incidente sobre alguns bens e serviços. (BRASIL, 2019)

No tocante ao imposto seletivo, a PEC 110 (BRASIL, 2019) determina como sendo um tributo exclusivamente fiscal, isto é, de função arrecadatória, cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Em oposição, na PEC 45/2019, o imposto possui função extrafiscal, ou seja, “[...] utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões [...]” (MACHADO, 2009, p. 130), cobrado sobre determinado bens, serviços ou direitos, os quais deverão ser instituídos mediante Lei Ordinária ou medida provisória, com o fim de desestimular o consumo.

Por fim, a proposta de número 110 (BRASIL, 2019) possui especificidades não abarcadas pela PEC 45 (BRASIL, 2019), por exemplo, a cobrança do imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves, hoje isentos de tributação; extinção da contribuição social sobre o lucro líquido, com sua base incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e criação de fundos estaduais e municipais para reduzir a disparidade da receita entre os entes federativos, dentre outros.

Demais diferenças estão expostas, de forma resumida, no quadro comparativo a seguir:

<b>Crítérios</b>	<b>PEC 110/2019</b>	<b>PEC 45/2019</b>
<b>Concessão de benefícios fiscais</b>	Mediante Lei Complementar autoriza a concessão de benefícios fiscais para: operações relativas a alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo	Não autoriza a concessão de benefício fiscal.



	imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;	
<b>Partilha da arrecadação do IBS</b>	O produto arrecadado do imposto será partilhado entre os entes federativos, através da aplicação de percentuais previstos na Constituição, incidente sobre a receita bruta do imposto.	A parcela de cada ente na partilha será determinada de acordo com a alíquota aplicada ao imposto por eles fixadas, sobre a base de cálculo do imposto.
<b>Vinculação da receita do IBS</b>	O produto da arrecadação do imposto será vinculado à fundos constitucionais, seguro desemprego, saúde, educação, entre outros, através da aplicação de percentuais estabelecidos sobre a arrecadação.	O produto da receita terá destinação vinculada a parcelas da alíquota estabelecida por cada Ente da Federação.
<b>Transição do sistema de Cobrança</b>	Durante um ano será cobrada uma contribuição teste de 1% (um por cento), com mesma base de incidência do IBS, sendo os atuais tributos substituídos à razão de um quinto ao ano pelo período de cinco anos.	Será cobrada contribuição teste de 1% (um por cento), durante dois anos, com a mesma base de incidência do IBS, sendo os atuais tributos substituídos à razão de um oitavo ao ano pelo período de oito anos.

Fonte: NETO, Celso de Barros Correia et. al (2019). Tabela elaborada pelo autor deste artigo

Diferentemente das anteriores, a reforma tributária do governo federal (BRASIL, 2020), será realizada em etapas. A primeira etapa, única apresentada até o momento da conclusão deste artigo científico, baseia-se na fusão do PIS e da COFINS, ambos de



competência federal, em uma contribuição sobre bens e serviços (CBS), incidente sobre a receita bruta de operações de bens e serviços de empresas, com valor agregado e alíquota única de 12% (doze por cento) aplicada a todos os setores, com exceção dos bancos, nos quais a alíquota aplicada será de 5,8% (cinco vírgula oito por cento).

As demais etapas a serem propostas pelo Poder Executivo planejam criar um imposto sobre transações financeiras, propor medidas de desoneração da folha de salários, mudanças no imposto de renda e proventos de qualquer natureza de pessoas físicas e jurídicas, no imposto sobre produtos industrializados e na tributação de dividendos (BRASIL, 2019).

O Projeto de Lei 3.887 (BRASIL, 2020) prevê ainda que ficarão isentos do pagamento da contribuição os produtos da cesta básica, transporte coletivo de passageiros, templos religiosos, sindicatos, partidos políticos, instituições e fundações filantrópicas, entidades e conselhos de classe.

Por fim, diferentemente dos tributos substituídos, a CBS será não cumulativa, ou seja, o tributo incidente nas operações anteriores poderá ser descontado nas etapas subsequentes, a partir de comprovantes de documentos fiscais. O crédito resultante desse procedimento poderá ser ressarcido ou compensado em outros tributos, dentro de um prazo de 5 anos.

Realizada a exposição dos conteúdos formais das PEC de nº 45 (BRASIL, 2019) e 110 (BRASIL, 2019) e do Projeto de Lei 3.887 (BRASIL, 2020), a partir do próximo item, far-se-á uma análise de seu conteúdo material, não apenas frente ao texto constitucional, mas também de sua consonância com os preceitos e objetivos fundantes do Estado Social, da tributação justa e da justiça social e fiscal.

### **3.2 (In)constitucionalidade das Propostas de Emendas Constitucionais de números 45/2019 e 110/2019 e do Projeto de Lei 3.887/2020**

De maneira geral, as Propostas de Emendas Constitucionais de nº 45 (BRASIL, 2019), de nº 110 (BRASIL, 2019) e o Projeto de Lei 3.887 (BRASIL, 2020) visam à simplificação do Sistema Tributário Brasileiro, por meio da unificação de alguns impostos e contribuições em um tributo único incidente sobre bens e serviços, representando, à sua maneira, um importante e necessário movimento a favor da racionalização e da desburocratização do Sistema Tributário Nacional. Contudo, apesar dos aspectos positivos, alguns pontos merecem discussão.

O Projeto de Lei 3.887 (BRASIL, 2020), ao propor a unificação da PIS e da COFINS em favor da contribuição sobre bens e serviços (CBS), de acordo com o Ministério da

Economia (BRASIL, 2020), visa a dirimir o caótico cenário legislativo relativo a ambos tributos, que possui mais de 2.000 (duas mil) páginas, sendo 60 (sessenta) apenas de índice, assim como, a insegurança jurídica acerca das regras de apuração das contribuições que geram inúmeros processos administrativos e judiciais (BRASIL, 2020).

Nesse contexto, a partir da unificação, a proposta do Governo Federal extingue 70% (setenta por cento) das obrigações tributárias acessórias existentes para PIS e COFINS, reduzindo também de 52 (cinquenta e dois) para 9 (nove) os campos de preenchimento de notas fiscais, incluindo a previsão de declarações fiscais pré-preenchidas sobre operações (BRASIL, 2020), simbolizando um significativo avanço em direção à redução da complexidade da tributação brasileira.

Ademais, de acordo com o Ministério da Economia (BRASIL, 2020), com a unificação da PIS e da COFINS, além de simplificar, o Projeto de Lei 3.887 (BRASIL 2020) reduz a carga tributária. Contudo, segundo estudo realizado pelos economistas Fábio Goto e Manoel Pires, do Observatório Fiscal do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (IBRE/FGV), o aumento da alíquota atualmente aplicada de 9,25% (nove vírgula vinte e cinco por cento) para a alíquota única de 12% (doze por cento), representará um aumento de aproximadamente R\$ 50,3 (cinquenta vírgula três) bilhões de reais na carga fiscal (GOTO e PIRES, 2020), o que, por sua vez, pode ser prejudicial para alguns setores inseridos em um momento de crise econômica e social.

Em relação a alíquota única, a palestrante Bianca Xavier (EMERJ, 2020), afirma que a sua definição em 12% (doze por cento), aplicada de maneira uniforme a todos os setores, bens e serviços, representa uma clara violação ao princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º da CRFB (BRASIL, 1988), uma vez que ao não considerar as características específicas de cada contribuinte, irá tributar de forma mais gravosa alguns setores em detrimento de outros.

Além disso, Bianca Xavier aponta uma contradição existente no Projeto de Lei 3.887 (BRASIL, 2020) referente ao fato gerador da CBS, uma vez que o artigo 1º, parágrafo único (BRASIL, 2020) prevê que a contribuição irá incidir sobre operações com bens e serviços, enquanto o artigo 2º disciplina que esta será incidente sobre a receita bruta da contribuição. Dessa forma, ao não definir, de forma clara e objetiva, qual será o real Fato Gerador da contribuição, se sobre operações ou sobre a receita bruta, gera-se insegurança jurídica, indo de encontro ao objetivo de simplificação por ele pretendida (EMERJ, 2020).

Por fim, a palestrante indica ainda a existência de uma possível inconstitucionalidade no Projeto de Lei 3.887 (BRASIL, 2020) referente à previsão do financiamento da Seguridade Social através da arrecadação decorrente da CBS, conforme expresso em seu art. 125 (BRASIL, 2020). Dentre as contribuições sociais autorizadas expressamente pela Constituição, no art. 195 (BRASIL, 1988), capazes de propiciar esse tipo de financiamento, não está prevista a contribuição sobre bens e serviços, assim, por ser uma nova espécie de contribuição, a sua vinculação, por meio de Lei Ordinária seria inconstitucional, sendo para isso, necessário alteração do texto do artigo 195, mediante Emenda Constitucional (EMERJ, 2020).

No que concerne as Propostas de Emendas Constitucionais nº 45 (BRASIL, 2019) e de nº 110 (BRASIL, 2019) ao preverem a unificação dos diversos tributos existentes sobre o consumo em um imposto único sobre bens e serviços (IBS), incidente no destino, demonstram-se positivas em relação ao enfrentamento da cumulatividade ao longo da cadeia produtiva, da multiplicidade de regimes diferenciados de apuração e de arrecadação desses tributos, assim como, das Guerras Fiscais.

As Propostas de Emendas Constitucionais ainda apresentam pequenos avanços em direção a uma tributação mais justa e igualitária, mitigando sua regressividade, como a previsão de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, sobre os quais, atualmente, a carga tributária sobre o consumo recai de maneira significativa; a concessão de benefícios fiscais em operações com alimentos; medicamentos; educação e saúde, operações consideradas essenciais para a população mais carente.

A PEC nº 110 (BRASIL, 2020), ao estipular uma alíquota uniforme em todo território nacional, diferenciando-as apenas em relações a certos tipos de bens e serviços, extingue os inúmeros convênios a serem realizados entre os entes federativos, anualmente, em relação à cobrança e arrecadação dos impostos, principalmente, do ICMS. Dessa forma, a proposta avança, acertadamente, no enfrentamento das guerras fiscais anteriormente mencionadas, minimizando seus efeitos, tendo em vista que todos os entes estarão sujeitos a uma mesma alíquota.

Diferentemente da proposta de nº 110 (BRASIL, 2020), a Proposta de Emenda Constitucional nº 45 (BRASIL, 2019), ao reservar a competência para disciplinar o IBS à União, por meio de Lei Complementar federal, determina que a fixação de parcela das alíquotas será definida por Lei Ordinária de cada Ente da Federação. Ao permitir a

diferenciação de alíquotas de forma mais restrita, a proposta de reforma, garante uma maior autonomia federativa a esses entes, permitindo a adequação as suas reais necessidades fiscais.

Entretanto, a referida proposta de reforma nº 110 (BRASIL, 2019), estatui o imposto sobre bens e serviços como sendo de competência estadual, instituído pelo Congresso Nacional por meio de representantes dos Estados e Municípios, nos termos do art. 61, §§3º e 4º, nos seguintes termos:

Art. 61.....  
 §3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem do imposto previsto no art. 155, IV, caberá exclusivamente a:  
 I – Governador de Estado e Distrito Federal e Prefeitos;  
 II – Assembleia Legislativas, Câmara Legislativa e Câmaras de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas pela maioria relativa de seus membros;  
 III – bancadas estaduais de Deputados Federais e Senadores;  
 IV – comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim.  
 §4º Nos projetos apresentados na forma do §3º deste artigo deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos:  
 I – um terço dos Estados e Distrito Federal; ou  
 II – um terço dos Municípios ou Municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo a um terço da população nacional, nas hipóteses de iniciativa municipal previstas nos incisos I e II do §3º deste artigo (BRASIL, 2019).

Contudo, verifica-se uma clara inconstitucionalidade no inciso III, do §3º do artigo, pois as bancadas estaduais de Deputados Federais e Senadores a que se refere não possuem competência constitucional, ou seja, não têm iniciativa legislativa para disciplinar matérias tributárias e apresentar projetos de Lei Complementar relativos a tributos, além de tratar-se de uma entidade política não condizente com os princípios constituintes do Estado Democrático de Direito, em especial, o princípio da reserva legal e da legalidade (informação verbal)<sup>3</sup>.

Da mesma forma, o §4º do inciso II, ao prever a representação por um terço dos municípios em que a população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional, não leva em consideração as diferenças regionais tão marcantes no federalismo brasileiro, ferindo, assim, o princípio da isonomia e da neutralidade, deixando a cargo de regiões mais populosas e influentes economicamente, como é o caso da região sudeste, a maior representação e, por conseguinte, maior poder de voto.

Entretanto, a questão mais controversa em relação a ambas Propostas de Emendas Constitucionais, quais sejam, a PEC 45 (BRASIL, 2019) e a PEC 110 (BRASIL, 2019), refere-se a unificação do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de

<sup>3</sup> Observação realizada em grupo de estudo sobre a Reforma Tributária da Universidade Federal de Juiz de Fora.

mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

De acordo com dados do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em 2020, até o mês de julho, no estado de Minas Gerais, a arrecadação do ICMS, representa, sozinha, 79,15% (setenta e nove vírgula quinze por cento) de sua receita tributária total, enquanto a média nacional é de 82,3% (oitenta e dois vírgula três por cento), (CONFAZ, 2020). Em relação ao ISSQN, segundo dados do movimento “Simplifica Já” (BRASIL, 2020), grupo de entidades representativas de setores públicos e privados, sua arrecadação nacional cresceu 282% (duzentos e oitenta e dois por cento) de 2006 a 2018 (BRASIL, 2020). Dessa forma, uma das principais fontes de recursos de Estados e Municípios, capaz de garantir-lhes autonomia financeira, são as provenientes da arrecadação desses impostos.

Por essa razão, setores de alguns dos estados, através do Comitê Nacional de Secretários da Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (COMSEFAZ, 2019) e de alguns municípios, por meio do “Simplifica Já” (BRASIL, 2020), são contrários à junção de ambos impostos, ICMS E ISSQN em um imposto único, na forma proposta pelas emendas, pois poderá implicar redução significativa de sua arrecadação, comprometendo, assim, sua autonomia, uma vez que não existirão receitas suficientes para garantir sua atuação, e, conseqüentemente, implicar na mitigação de seu poder em favor da União, tendo em vista que a compensação será realizada mediante transferências de recursos.

A perda de recursos e da autonomia desses entes representa uma grave ofensa ao Pacto Federativo, “[...] acordo firmado entre os Entes da Federação determinando o respeito à autonomia dos mesmos e estabelecendo prerrogativas, recursos e responsabilidades para o cumprimento das funções de Estado (CNM, 2015, p.7), estabelecido pela Constituição Federal, através dos seus artigos 1º e 18º e alçado à cláusula pétrea pelo artigo 60, §4º, inciso I (BRASIL, 1988) e, portanto, inconstitucional.

Dessa forma, embora venha-se difundindo a defesa da implementação de um imposto sobre o valor agregado (IVA), nos moldes daquele utilizado em países europeus e nos Estados Unidos da América, a sua implementação no Brasil deve considerar as peculiaridades da estrutura federativa nacional, assim como a complexidade da economia brasileira (REZENDE, 2009), sobretudo, o federalismo fiscal brasileiro caracterizado pela dependência dos Estados e Municípios em transferências de recursos federais, o que, segundo Gustavo Oliveira, tende a “[...]instrumentalizar e politizar a sujeição ou dependência dos entes menores em relação ao Executivo federal [...], (OLIVEIRA, 2015, p. 128).

Por fim, o foco das reformas na instituição do IBS e da CBS, apesar de representar um avanço na racionalização e simplificação, ao promoverem mais uma redistribuição de receitas em vez de uma alteração na carga tributária total, não só não enfrenta de maneira terminante as inúmeras desigualdades geradas pelo sistema tributário brasileiro e sua regressividade, como as mantém.

Assim, as propostas de reformas tributárias vigentes além de descumprirem princípios constitucionais e tributários, vão de encontro aos objetivos do Estado social de redução das desigualdades sociais e erradicação da miséria e marginalização da população, conforme descrito por Juliano Musse, ao analisar a Proposta de Emenda Constitucional nº 110 (BRASIL, 2019):

Mas a proposta de Reforma Tributária do atual governo não elimina a oneração pesada sobre bens e serviços; não resolve deficiências na cobrança sobre a renda; não altera o caráter regressivo do sistema. Será uma reforma na qual os pobres continuarão a pagar mais impostos, proporcionalmente, que os ricos. O que se vê colocado sobre a mesa, sem alterações e salvo algumas benesses pontuais, beneficia unicamente o topo da pirâmide da distribuição da renda e destrói as fontes de financiamento do Estado Social (MUSSE, 2018, p. 135).

O Sistema Tributário Brasileiro, portanto, permanece, em sua maioria, ultrapassado e profundamente regressivo, caracterizado pela tributação indireta incidente, majoritariamente sobre o consumo de bens e serviços, em detrimento da reduzida tributação progressiva sobre a renda e patrimônio, determinando o seu papel fundamental no agravamento de desigualdades econômicas e sociais.

Dessa maneira, de forma a alcançar uma tributação mais progressiva, justa e igualitária, no próximo item serão analisadas medidas e propostas capazes de adequar o Sistema Tributário Brasileiro aos preceitos do Estado Social e à estrutura federativa brasileira.

#### **4 PROPOSTAS PARA UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA E IGUALITÁRIA**

A reforma tributária possui um papel fundamental tanto no desenvolvimento econômico quanto social do país, dispondo da capacidade de ampliar o financiamento estatal, a distribuição de renda e, conseqüentemente, de reduzir desigualdades sociais e regionais. Contudo, as propostas analisadas, através da adoção de um imposto único, são insuficientes para perfazer tais resultados e promover a justiça fiscal e social, pois mantêm a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro e não elimina a pesada tributação sobre bens e serviços.

Dessa forma, serão tratadas, a seguir, possíveis medidas capazes de tornar a tributação mais justa e igualitária, através da aproximação e adequação do Sistema Tributário Nacional aos princípios e objetivos do Estado Social, bem como ao valor justiça tributária sobre o qual decorrem os princípios tributários constitucionais como o princípio da capacidade contributiva e da progressividade tributária.

Segundo Pedro Silva, para se atingir um Sistema Tributário justo e igualitário, impõe-se instituir a progressividade tributária, não referente apenas a este ou àquele tributo, como previsto pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), a qual estabeleceu a progressividade apenas para impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre a propriedade territorial urbana e rural, mas sim, ao sistema tributário tido como um todo, em conjunto, no qual deverá ser predominante sobre a regressividade. Nesse sentido trata o mencionado autor (SILVA, 2010):

[...] não se exige a progressividade em relação a um ou outro tributo específico, mas a progressividade geral do sistema em que os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo possam ser evitados em relação às classes de renda menos abastadas, compensando-se a perda arrecadatória resultante mediante a instituição de impostos progressivos que onerem relativamente mais a renda das parcelas da população de maiores forças econômicas (SILVA, 2010, p. 146).

Da mesma forma, para Thomas Piketty (PIKETTY, 2015) a adoção de um Sistema Tributário progressivo é a medida mais eficaz de combate à desigualdade social, para isso, defende o aumento da tributação progressiva sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas, principalmente, através da adoção de uma base tributária que confira mais peso à tributação da renda e do patrimônio dos mais ricos, em relação ao consumo (PIKETTY, 2015).

Ricardo Lodi Ribeiro, ao analisar a adequação das propostas apresentadas por Thomas Piketty à realidade brasileira, afirma que seria possível a adoção dessa progressividade através do aumento do número e dos valores das alíquotas aplicadas para o imposto de renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas, as quais, atualmente, não atingem as grandes fortunas, visto que a alíquota máxima aplicada, qual seja, de 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento), faz com que aqueles que auferem rendas maiores fiquem responsáveis por contribuir na mesma proporção daqueles que possuem menores rendas (RIBEIRO, 2015).

Nesse sentido, o autor propõe a aproximação das alíquotas brasileiras aos padrões internacionais, incluindo países com economias similares a do Brasil, como países da América do Sul, onde a média das alíquotas máximas registradas para o imposto sobre a renda



e proventos de qualquer natureza é de 31,5% (trinta e um vírgula cinco por cento), sendo que na Argentina, a alíquota máxima aplicada é de 35% (trinta e cinco por cento), no Chile a alíquota aplicada é de 40% (quarenta por cento), (RIBEIRO, 2015), de modo que as pessoas detentoras de maior capacidade contributiva serão tributadas em frações superiores, alcançando uma maior igualdade, melhor distribuição de renda e uma progressividade efetiva nesse imposto.

Ainda no âmbito da tributação sobre a renda de pessoas físicas, o autor aponta a distinção entre a tributação sobre o trabalho assalariado com alíquotas de até 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento) e dos ganhos de capital com alíquota máxima de 15% (quinze por cento), como sendo fundamental para o agravamento da injustiça fiscal, defendendo a realização de medidas que “[...]possam tributar de maneira mais intensa as grandes rendas, inclusive as obtidas por meio de lucros e dividendos, desonerando os assalariados e abrindo espaço para o alívio fiscal na tributação sobre o consumo” (RIBEIRO, 2015, p. 22).

Da mesma forma, Floriano Martins de Sá Neto e Charles Alcantara afirmam que não se justifica a manutenção da incidência do imposto restrita a rendas provenientes do trabalho, enquanto rendas provenientes de capital, juros e aluguéis possuem significativos benefícios fiscais e rendas provenientes de lucros e dividendos permanecem isentos de tributação desde a promulgação da Lei 9.249 (BRASIL, 1995), (ALCANTARA e NETO, 2018). Nesse sentido, uma reforma tributária, para alcançar maior justiça fiscal, deve promover a isonomia no tratamento entre as rendas provenientes do capital e do trabalho, começando pelo fim da isenção de impostos para os lucros e dividendos.

Outra medida defendida por Thomas Piketty (PIKETTY, 2015) é a regulamentação do imposto global sobre grandes fortunas, cuja função seria de evitar a excessiva concentração de renda. Atualmente, no Congresso Nacional Brasileiro tramitam ao menos nove propostas de Lei Complementar para a regulamentação do IGF, previsto no artigo 153, inciso VII da Constituição (BRASIL, 1988), dentre eles, destaca-se o Projeto de Lei Complementar nº 77 (BRASIL, 2020), que define fortuna como sendo o conjunto de todos os bens e direitos situados no país ou no exterior e que integrem o patrimônio do contribuinte que exceda a vinte milhões de reais.

O Projeto de Lei nº 77 (BRASIL, 2020) estabelece ainda a base de cálculo do imposto como sendo o valor do conjunto de bens e direitos que compõem a fortuna, como imóveis, contas e investimentos bancários, aplicações financeiras em títulos e valores mobiliários de



renda variável, sobre os quais serão aplicadas alíquotas progressivas de 1% (um por cento) a 3% (três por cento).

Por fim, segundo a proposta, se aplicado às rendas superiores a 320 (trezentos e vinte) salários mínimo, valor máximo do patrimônio utilizado pela Receita Federal dos contribuintes do imposto de renda e proventos de qualquer natureza de pessoas físicas, os quais representam 0,09% (zero vírgula zero nove por cento) dos contribuintes, o imposto poderia gerar uma arrecadação de aproximadamente 40 bilhões de reais ao ano para o país (BRASIL, 2020), representando, assim, uma necessária fonte de recursos estatais diante do aumento dos custos fiscais dos últimos anos.

Assim, para efetivar os objetivos do Estado Social brasileiro, previsto no artigo 3º da CRFB (BRASIL, 1988), de construção de uma sociedade justa e solidária e de redução da pobreza e das desigualdades sociais, é necessário o aumento da arrecadação por meio de uma tributação progressiva sobre a renda e sobre o patrimônio dos mais ricos, em detrimento da tributação sobre bens e serviços.

Ademais, devido à competência tributária ativa outorgada para mais de um Ente da Federação e à existência de múltiplos tributos, normas disciplinadoras e sistemas de apuração, torna-se árdua a alteração do Sistema Tributário Nacional, de maneira a adequá-lo a realidade econômica, social e política do Brasil.

A propositura de reformas amplas e profundas, acabam por envolver interesses divergentes entre entes federativos, contribuintes, setores da economia e, conseqüentemente, suscitar disputas políticas e federativas tão complexas que sua aprovação fica gravemente comprometida, como entende Murilo de Oliveira Junqueira (JUNQUEIRA, 2015):

A ampla insatisfação com o sistema tributário induz o governo a propor reformas amplas, que alteram muitos aspectos da intrincada estrutura tributária. Essas propostas geram conflitos multidimensionais, isto é, clivagens políticas simultâneas, impedindo a formação de uma coalizão de vitória mínima. A multidimensionalidade é uma característica crônica das propostas de reforma tributária. Esse é o segredo de seu fracasso (JUNQUEIRA, 2015, p. 94).

Nesse sentido, como mencionado anteriormente, a adoção de um imposto único com a unificação de impostos de diferentes competências tributárias, entre eles, o ICMS e o ISSQN, poderá acarretar o aumento da carga tributária geral, mas prejuízo na arrecadação por parte de alguns entes federativos, como alguns dos Estados e Municípios.

A fim de enfrentar esse problema, Alexandre Xavier Ywata de Carvalho (CARVALHO et al., 2018) propõe a realização de uma reforma modular, ou seja, feita em

níveis federativos diferentes, através de mudanças em leis infraconstitucionais e com objetivos finais bem definidos de harmonização, de forma a manter, sobretudo, a autonomia dos Entes da Federação e, por conseguinte, o Pacto Federativo.

Baseada no modelo Canadense, essa proposta defende a implementação de um imposto sobre valor agregado (IVA) Dual federal e estadual, ambos com base ampla e regime único para todos os bens e serviços, sendo que a modulação seria implantada da seguinte forma: a princípio, criar-se-ia um IVA-Federal, através da substituição e da adaptação da PIS e da COFINS, incidente sobre todos aqueles que realizem operações de venda de mercadorias ou serviços, tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, com alíquota única em todo território nacional (CARVALHO et al., 2018).

Enquanto no nível estadual, criar-se-ia um imposto sobre o consumo, incidente no destino, com a incorporação do ISSQN ao ICMS, o qual seria administrado pelos Estados e Distrito Federal, mas as receitas de sua arrecadação seriam repassadas aos Municípios. Posteriormente, poder-se-á harmonizar a arrecadação de ambos IVA, caso os Estados assim optem, estabelecendo-se uma base impositiva comum e uma legislação nacional uniforme (CARVALHO et al., 2018), permitindo uma maior autonomia e poder de escolhas a esses entes.

De fato, a adoção de um IVA Dual pode ser considerada uma alternativa, pois trata-se de um modelo regido pelos princípios da equidade, neutralidade, transparência e simplicidade tributária, estimulando a livre concorrência, nos termos do artigo 170, inciso IV da Constituição (BRASIL, 1988) sem, contudo, necessitar de um grande período de transição para sua adaptação, uma vez que não promovem grandes alterações na competência tributária dos Entes da Federação e aproxima os recursos públicos de seus destinatários locais, todavia, alguns pontos merecem ser aperfeiçoados.

Primeiramente, com relação à possibilidade de promover reformas infraconstitucionais, no caso da implementação do IVA, seja na esfera federal, seja na estadual e distrital, será necessário, ao menos, a proposta de uma Emenda Constitucional que faça constar a previsão desses impostos nos artigos 153 e 155 da Constituição (BRASIL, 1988), os quais estabelecem os impostos de competência da União e dos Estados e do Distrito Federal respectivamente.

Segundo, que a estipulação de uma alíquota única em todo território nacional, embora reduza as guerras fiscais, não considera as desigualdades regionais tão marcantes do federalismo brasileiro, nesse sentido, uma boa alternativa seria conceder autonomia na fixação

de parte das alíquotas de forma a permitir aos Entes da Federação ajustarem seus orçamentos em função de diferença de bases tributárias, com a utilização de alíquotas de acordo com o bem ou serviço tributado e com a realidade de cada um.

Uma outra alternativa a adoção do IBS ou do IVA Dual é apresentada pelo movimento “Simplifica já” (BRASIL, 2020), como emenda substitutiva à PEC de nº 110 (BRASIL, 2020). Segundo esse movimento, não há necessidade de unificação dos tributos incidentes sobre o consumo, o que irá gerar o aumento da complexidade e da carga tributária, mas sim, há necessidade de aprimoramento dos tributos já existentes.

Nesse sentido, a proposta, apesar de defender a adoção da CBS, com a unificação da PIS e da COFINS em parâmetros similares ao apresentado pelo governo Federal, defende a adoção de um ICMS e um ISSQN nacionais, regulados mediante Lei Complementar Nacional, através de Comitês Gestores também nacionais e com documentos fiscais de produtos e serviços eletrônicos parametrizados, com cadastro único de contribuintes e com guia de arrecadação única e nacional, de forma a reduzir a multiplicidade e a complexidade das obrigações tributárias acessórias e de regulamentação de ambos impostos (BRASIL, 2020).

O novo ICMS incidiria no destino, com uma alíquota nacional padrão regulada por meio de Resolução do Senado Federal e com alíquotas reduzidas para produtos essenciais e subvenções para a população de baixa renda (BRASIL, 2020), mitigando, assim, sua regressividade e reduzindo as diversas legislações disciplinadoras existentes. Nesse ponto, faz-se uma ressalva quanto à determinação da alíquota padrão mediante Resolução do Senado Federal, tendo em vista que, conforme artigo 97, inciso IV do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), somente lei poderá estabelecer a fixação de alíquotas dos tributos, demonstrando-se uma clara violação ao princípio da legalidade, exceto para os tributos com finalidades extrafiscais.

Enquanto o novo ISSQN, também nacional, incidiria preponderantemente no destino, restando uma parcela na origem, de forma a manter o equilíbrio e integração entre os entes, com alíquotas mínima de 2% (dois por cento) e máxima de 5% (cinco por cento), (BRASIL, 2020).

Embora represente um grande avanço na redução do tempo e dos respectivos custos da gestão tributária, em especial das obrigações tributárias acessórias, a previsão da existência de um Comitê Gestor é passível de críticas, uma vez que da mesma forma como as bancadas

estaduais previstas pela PEC nº 110 (BRASIL, 2020), não há bases legislativas ou Lei Complementar sobre como se dará o seu funcionamento e gerenciamento.

Por fim, de modo que as autoridades competentes possam analisar o real impacto das reformas nos cofres públicos e no financiamento estatal, segundo entendimento de Fernando Facury Scaff e Thales Falek (SCAFF e FALEK, 2020), toda e qualquer proposta que crie ou altere despesas obrigatórias ou renúncias de receitas, como é o caso de uma reforma tributária, deverá ser acompanhada de estimativa de impacto financeiro e orçamentário, conforme disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, sob risco de inconstitucionalidade (ADCT), (BRASIL, 1988).

Desse modo, existem medidas capazes de alcançar uma reforma tributária mais justa e igualitária, que adequem o Sistema Tributário Brasileiro aos princípios constitucionais, promova e fortaleça o Estado Social, seus objetivos, a justiça fiscal, o equilíbrio e a simplificação.

## **5 CONCLUSÃO**

Foi verificado, neste artigo, que para além de um Estado Democrático de Direito, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 instaurou no país um Estado Social, por meio de princípios e objetivos fundamentais que deverão ser observados e perseguidos por todo o ordenamento jurídico, inclusive, pelo Sistema Tributário Nacional.

Verificou-se, ainda, que a carga tributária brasileira, em relação a outros países, é complexa, regressiva, indireta e incidente, majoritariamente, sobre bens e serviços frente a renda e patrimônio, o que, por sua vez, geram as chamadas “Guerras Fiscais” entre os entes federativos, bem como perpetuam desigualdades sociais e regionais.

Diante desse quadro, revelou-se que as propostas de Reforma Tributária existentes: PEC 45/2019, PEC 110/2019 e Projeto de Lei 3.887/2020, apesar de representarem um avanço na modernização e no combate à complexidade do Sistema Tributário Brasileiro e às Guerras fiscais, visam, em grande medida, a simplificação e racionalização de impostos, sem, contudo, enfrentar as injustiças do Sistema Tributário Brasileiro. Assim, tais alterações vão de encontro ao Estado Social, instaurado pela Constituição como um dos principais mecanismos de combate às desigualdades no Brasil.

Nesse sentido, foram apresentadas algumas medidas capazes de assegurar uma tributação mais justa e igualitária, dentre elas, a conformação do Sistema Tributário nacional aos princípios constitucionais, como o princípio da capacidade contributiva e,

principalmente, o princípio da progressividade tributária, o qual deverá ser adotado frente a todo o Sistema Tributário e não somente aos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre a propriedade territorial urbana e rural.

Para isso, concluiu-se que a alteração na carga tributária brasileira, reduzindo as bases incidentes sobre o consumo e elevando as que incidem sobre a renda e o patrimônio dos mais ricos, inclusive com a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas e tributação de lucros e dividendos se apresentam como importantes instrumentos na busca de uma tributação justa.

Por fim, mesmo que as propostas representem um avanço frente a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, verificou-se que sua eventual promulgação significaria a perda de parte de fontes arrecadatórias de alguns dos entes federativos e de sua competência tributária, o que pode ser um obstáculo para a sua aprovação.

Dessa forma, o artigo analisou propostas alternativas, como a adoção de um imposto sobre o valor agregado, ou então, a adoção de um ICMS e ISSQN nacionais, que visam a alteração do Sistema Tributário sem significativas alterações das competências tributárias constitucionais e da arrecadação dos entes federativos, respeitando sua autonomia legislativa, financeira e, conseqüentemente, o Pacto Federativo.

Portanto, o presente artigo concluiu, tendo em vista a urgência de mudanças e a existência de debates amplos sobre a reforma tributária, ser possível a alteração legislativa a fim de viabilizar um novo Sistema Tributário Brasileiro, baseado na igualdade, justiça, simplicidade, sem contudo reduzir sobremodo a arrecadação dos entes federados, respeitando-se o Pacto Federativo, a Justiça fiscal e o Estado Social.

## REFERÊNCIAS

ALCANTARA, Charles e NETO, Floriano Martins de Sá. **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas**. Anfip/Fenafisco/Plataforma Política Social, Brasília/São Paulo, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em: 1 out. 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito**. (O Triunfo Tardio do Direito Constitucional no Brasil). Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 9, março/abril/maio, 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 3 set. 2019.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies**. 17th edition, 2019. Disponível em:

<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 21 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá providências. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,Art](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,Art). Acesso em: 30 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966 e retificado em 31 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). acesso em: 7 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 26 nov. 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm). Acesso em: 22 ago. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 8 set. 1970. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm). Acesso em: 21 ago. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da Contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm). Acesso em: 21 ago. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. **Perguntas e Respostas Reforma Tributária: Fase I – CBS**. Brasília, DF. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/acao-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas.pdf>. Acesso em: 3 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. **Proposta de reforma tributária permitirá avanço distributivo**. Brasília, DF. 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2019/12/sistema-com-mais-qualidade-permitira-avanco-distributivo>. Acesso em: 15 out. 2020.



BRASIL, Oxfam. **A distância que nos une** – um retrato das desigualdades brasileiras. São Paulo: Oxfam Brasil, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une>. Acesso em: 13 ago. 2020.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 77/2020**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, e dá outras providências. Organizado por Deputado Luiz Miranda. Brasília, DF. 2020. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=0FAA75B90C1D87B8EDF1F128B6DEA691.proposicoesWebExterno1?codteor=1872945&filename=PLP+77/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0FAA75B90C1D87B8EDF1F128B6DEA691.proposicoesWebExterno1?codteor=1872945&filename=PLP+77/2020). Acesso em: 5 set. 2020.

BRASIL. **Projeto de Lei 3.887/2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação tributária federal. Organizado por Poder Executivo Federal. Brasília, DF. 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 30 ago. 2020.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional número 45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF. Organizado por Sr. Baleia Rossi e outros. Brasília, DF. 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=D1F31280379A740E5E0B2F2283A511F1.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D1F31280379A740E5E0B2F2283A511F1.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019). Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional número 110 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF. Organizado por Sr. Davi Alcolumbre e outros. Brasília, DF, 2019. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1573145486978&disposition=inline>. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL, Simplifica Já. **Problemas Gerados pela Junção dos Impostos Subnacionais**. Simplifica Já. 2020. Disponível em: <https://simplificaja.org.br/wp-content/uploads/2020/06/Problemas-Gerados-pela-Jun%C3%A7%C3%A3o-dos-Impostos-Subnacionais-02.06.2020.pdf>. Acesso em: 8 set. 2020.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de et. al. **Uma Reforma Dual e Modular da Tributação sobre o Consumo no Brasil**. Texto para Discussão/ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília: Rio de Janeiro. 2018. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2418.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2418.pdf). Acesso em: 21 set. 2020.

CARVALHO Jr., Pedro Humberto Bruno de.; PASSOS, Luiza. **Imposto sobre Grandes Fortunas**. Anfip/Fenafisco/Plataforma Política Social, Brasília/São Paulo, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticassocia.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em: 13 ago. 2020.

CONSELHO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (CNM). **Federação Brasileira e o Ente Público Município**. Brasília, DF. 2015. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pacto-federativo/documentos/audiencias-publicas/14-04-2015-apresentacao-do-sr-paulo-ziulkoski-presidente-da-cnm>. Acesso em: 7 set. 2020.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. 2020. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 8 set. 2020.

COMITÊ NACIONAL DE SECRETÁRIOS DA FAZENDA, FINANÇAS, RECEITA OU TRIBUTAÇÃO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL (COMSEFAZ). **Emenda na Comissão número 192 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF. 2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1818998&filenome=EMC+192/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1818998&filenome=EMC+192/2019+PEC04519+%3D%3E+PEC+45/2019). Acesso: 9 ago. 2020.

EMERJ, Eventos. Vídeo (2:11:24). **Webinar: “Reforma Tributária”**. Publicado pelo canal Emerj Eventos, Youtube, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=5eGNqFoRj3w>. Acesso em: 3 set. 2020.

FAGNANI Eduardo (org.), **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**, Anfip/Fenafisco/Plataforma Política Social, Brasília/São Paulo, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em: 5 ago. 2019.

GOTO, Fábio e PIRES, Manoel. **A Contribuição sobre bens e serviços (CBS)**. Observatório de Política Fiscal, Ibre/FGV. 2020. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/contribuicao-sobre-bens-e-servicos-cbs-0>. Acesso em: 7 set. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Cálculo do IRBES** (índice de retorno de bem estar à sociedade) estudo sobre a carga tributária/PIB x IDH, 2019. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudos/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em: 17 ago. 2020.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. **O Nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008)**. São Paulo. Revista Brasileira de Ciências Sociais. Vol. 30, nº 89. Out. 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v30n89/0102-6909-rbcsoc-30-89-0093.pdf>. Acesso em: 21 set. 2020

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, São Paulo: Martins Fontes, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.



MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade** – os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSSE, Juliano Sander. **Proposta de Reforma Tributária no Atual Governo: Ainda Regressiva e Injusta**. Anfip/Fenafisco/Plataforma Política Social, Brasília/São Paulo, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em: 14 set. 2020.

NERI, Marcelo C. **A escalada da desigualdade** (Qual foi o impacto da crise sobre a Distribuição de renda e a pobreza?). Rio de Janeiro: FGV Social, 2019. Disponível em: <https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/A-Escalada-da-Desigualdade-Marcelo-Neri-FGV-Social.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2020.

NETO, Celso de Barros Correia et. al. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Consulta legislativa, Brasília, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 27 ago. 2020.

NOGUEIRA, Rui. **Fábrica da Ford na Bahia gera atrito entre ACM e FHC**. Folha de São Paulo, São Paulo, 7 Jul. 1999. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi07079905.htm>. Acesso em: 23 ago. 2020

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **As Reformas Tributárias no Plano Internacional: a marcha para insensatez**. Anfip/Fenafisco/Plataforma Política Social, Brasília/São Paulo, 2018a. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em: 17 ago. 2020.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **O sistema Tributário Brasileiro: Evolução, Distorções e os caminhos da Reforma (1891-2017)**. Anfip/Fenafisco/Plataforma Política Social, Brasília/São Paulo, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em: 17 ago. 2020.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Reforma tributária e federalismo fiscal**. 2015. Disponível em: [https://www.academia.edu/34977783/Reforma\\_tribut%C3%A1ria\\_e\\_federalismo\\_fiscal?email\\_work\\_card=title](https://www.academia.edu/34977783/Reforma_tribut%C3%A1ria_e_federalismo_fiscal?email_work_card=title). Acesso em: 14 set. 2020.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PNUD, 2019. **Relatório de Desenvolvimento Humano 2019**. Disponível em: [http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr\\_2019\\_pt.pdf](http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf). Acesso em: 23 ago. 2020

REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. São Paulo, Revista de Finanças Públicas – Tributação e Desenvolvimento, V.3, N.3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. Acesso em: 24 ago. 2020.

SCAFF, Fernando Facury e FALAK, Thales. **Reforma Tributária e Administrativa: onde está a análise de impacto orçamentário?** Revista Consultor Jurídico. Setembro 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-07/reforma-tributaria-administrativa-analise-impacto-orcamentario>. Acesso em: 22 set. 2020.

SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. **O Sistema Tributário: Constituição Econômica e Justiça Fiscal**. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p.245. 2010. Disponível em: [https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011143032/publico/PEDRO\\_EDUARDO\\_PINHEIRO\\_SILVA DISSERTACAO\\_DE\\_MESTRADO\\_VER.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011143032/publico/PEDRO_EDUARDO_PINHEIRO_SILVA DISSERTACAO_DE_MESTRADO_VER.pdf). Acesso em: 6 ago. 2020.

SILVEIRA, F. G. et al. **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e dos gastos sociais**. Comunicados do Ipea nº 92. Elaboração própria. 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5207>. Acesso em: 14 ago. 2020.

SOUZA, João Marcos de. **Tributos Sobre Consumo: novo modelo para um Brasil mais justo**. Anfip/Fenafisco/Plataforma Política Social, Brasília/São Paulo, 2018a. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em: 17 ago. 2020.

SRF. 2016. **Grandes números das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – ano calendário 2015**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capas>. Acesso em: 23 ago. 2020.