

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
CAMPUS GOVERNADOR VALADARES
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Guilherme Santos Caldas

**A Reforma Tributária do Brasil: um estudo dos Aspectos
Relevantes das Propostas de Emendas Constitucionais nº 45/2019 e
110/2019.**

Governador Valadares

2022

Guilherme Santos Caldas

**A Reforma Tributária do Brasil: um estudo dos Aspectos
Relevantes das Propostas de Emendas Constitucionais nº 45/2019 e
110/2019**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Me. Elias Vagner Silva.

**Governador Valadares
2022**

Guilherme Santos Caldas

**A Reforma Tributária do Brasil: um estudo dos Aspectos
Relevantes das Propostas de Emendas Constitucionais nº 45/2019 e
110/2019**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 07 de dezembro de 2022

BANCA EXAMINADORA

Me. Elias Vagner Silva - Orientador

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

Dr. Anderson de Oliveira Reis

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

Me. Caio Lucas Nadone

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

Dedico este trabalho à pessoa que, mesmo não estando mais ao meu lado, me inspira a ser alguém melhor e a buscar os meus objetivos com muita força e determinação. A Senhora, minha mãe, estará sempre em meus pensamentos e é a ti que dedico este trabalho.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho representa o fim de um ciclo e começo de outro muito importante em minha vida. Agradeço a minha família pelo apoio em todos os momentos, aos professores pela dedicação, em especial ao professor orientador Ms. Elias Wagner pelo apoio e incentivo durante a elaboração deste trabalho de conclusão. Não posso deixar de agradecer, ainda, aos colegas que estiveram ao meu lado e, especialmente, a Heitor Ferreira, amigo de toda hora, e Raquel Gottardi, grande incentivadora desta nova graduação.

“As pessoas que vencem neste mundo são as que procuram as circunstâncias de que precisam e, se não as encontram, as criam”

George Bernard Shaw

RESUMO

A reforma tributária é tema amplamente discutido e recorrente nos debates dos meios político e econômico, sendo consenso que o Brasil necessita de uma modernização de seu sistema tributário. O Código Tributário Nacional é de 1966, anterior à Constituição Federal de 1988. Discute-se muito acerca da forma de tributação que seria mais vantajosa para nosso país, sendo o modelo de tributação única, por meio de apenas um ou dois tributos no máximo, ganha grande força no momento atual. Isso em decorrência das propostas de Emenda Constitucional de nº 45/2019 de iniciativa da Câmara dos Deputados e da Proposta de nº 110/2019, de iniciativa do Senado Federal. Em meio a essas propostas e levando-se em consideração a tributação em alguns países membros da OCDE e da América Latina, busca-se trazer contribuições para o debate, por meio de análise acerca da necessidade da reforma tributária, bem como as sugestões em comparação com outros países. Portanto, busca-se promover um estudo acerca da reforma tributária no Brasil, comparando as principais propostas de Emendas Constitucionais e sua aplicabilidade.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Imposto único. Tributação.

ABSTRACT

Tax reform is a widely discussed and recurring topic in conversations in political and economic circles, with a consensus that Brazil needs to modernize its tax system. The National Tax Code dates from 1966, prior to the Federal Constitution of 1988. There is a lot of discussion about the form of taxation that would be most advantageous for our country, being the single taxation model, through only one or two taxes at most, gains great strength at the present time. This is due to the proposed Constitutional Amendment No. 45/2019, an initiative of the Chamber of Deputies, and the Proposal No. 110/2019, an initiative of the Federal Senate. In the midst of these proposals and taking into account taxation in some OECD and Latin American member countries, we seek to contribute to the debate, through an analysis of the need for tax reform, as well as suggestions in comparison with other countries. Therefore, we seek to promote a study on tax reform in Brazil, comparing the main proposals for Constitutional Amendments and their applicability.

Keywords: Tax reform. Single tax. Taxation

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Características em economias avançadas da OCDE e na América Latina – países selecionados (2020).....	25
Tabela 2 – Tributação efetiva marginal sobre dividendos, ganhos de capital e o lucro corporativo global (2020).....	26
Tabela 3 – Contribuição previdenciária do trabalhador formal: características em economias avançadas da OCDE e na América Latina – países selecionados (2020).....	28
Tabela 4 – Contribuição previdenciária dos empregadores: características em economias avançadas da OCDE e na América Latina – países selecionados (2020).....	29
Tabela 5 – Contribuição previdenciária do trabalhador autônomo: características em economias avançadas da OCDE e na América Latina – países selecionados (2020).....	30
Tabela 6 – Carga efetiva total sobre o salário médio nacional (2019).....	31
Tabela 7 – Alíquota legislativa do imposto de renda sobre o lucro – grupo de países (2020).....	32
Tabela 8 – alíquotas padrão e reduzida do IVA (2020).....	33
Tabela 9 – Tributos (<i>excise tax</i> mais IVA) do preço final ao consumidor (2019).....	34
Tabela 10 – Impostos sobre a propriedade: adoção por país (2019).....	35
Tabela 11 – Alíquota máxima dos impostos sobre a propriedade (2019).....	36

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO – TEMA E PROBLEMATIZAÇÃO	11
1.1.	PROBLEMATIZAÇÃO.....	12
1.2.	OBJETIVOS	
1.2.1	Geral.....	12
1.2.2	Específicos.....	12
1.3	JUSTIFICATIVA.....	13
2	EMBASAMENTO TEÓRICO	14
2.1	O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	14
2.1.1	Fontes do Direito Tributário	15
2.1.2	Lei e Legislação Tributária	18
2.2	OS PRINCIPAIS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL.....	19
2.2.1	Comparação entre a PEC 110/2019 e PEC 45/2019	20
2.3	O SISTEMA TRIBUTÁRIO EM ALGUNS PAÍSES MEMBROS DA OCDE..	23
2.3.1	Imposto de Renda da Pessoa Física	24
2.3.1.1	Imposto de Renda sobre o Trabalho.....	24
2.3.1.2	Imposto de Renda sobre o Capital.....	25
2.3.2	Contribuições Sociais	27
2.3.2.1	Contribuição Previdenciária do Trabalhador Formal.....	27
2.3.2.2	Contribuição Previdenciária do Empregador.....	28
2.3.2.3	Contribuição Previdenciária do Trabalhador Autônomo.....	29
2.3.2.4	Carga Tributária sobre Salários.....	30
2.3.3	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica	31
2.3.4	Imposto sobre o Consumo	33
2.3.4.1	Imposto sobre o Valor Adicionado.....	33
2.3.4.2	<i>Excise taxes</i> : Impostos Específicos sobre Consumo.....	34
2.3.5	Imposto sobre a Propriedade	34
2.4	QUAL REFORMA QUE PRECISAMOS.....	37
2.4.1	Do Ponto de Vista Empresarial	37
2.4.2	Tributação e Competitividade	37
2.4.3	Características estruturais do Sistema Tributário	39
2.4.4	Ajustes Pontuais com Características Estruturais	40

2.4.5	Um Sistema Internacionalmente Alinhado.....	40
3	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	41
	REFERÊNCIAS.....	44

1. INTRODUÇÃO – TEMA E PROBLEMATIZAÇÃO

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, discute-se uma reforma tributária no Brasil, uma vez que o Código Tributário Nacional remete a 1966, com algumas alterações ao longo dos anos, porém sem uma reforma forte do ponto de vista estrutural e da forma de cobrança dos tributos.

Nos últimos tempos os debates acerca da reforma tributária tomaram mais força, tendo sido apresentadas PECs no Congresso que visam promover a tão debatida reforma.

O presente trabalho, então, visa trazer os principais aspectos de relevância dos projetos, tendo como objetivo geral promover um estudo acerca da reforma tributária no Brasil, comparando as principais propostas de Emenda Constitucionais e sua aplicabilidade.

Com o intuito de promover um estudo que seja capaz de mostrar os principais projetos de Emendas Constitucionais em tramitação no Congresso Nacional, bem como comparar a carga tributária brasileira com alguns países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, será feito um estudo comparando esses projetos e esclarecendo os pontos de maior importância.

É de amplo conhecimento que o Brasil possui uma das mais complexas cargas tributárias do mundo, com uma enorme gama de tributos, cercados de um emaranhado de normas que tornam o Sistema Tributário Nacional de difícil compreensão até mesmo para seus operadores mais fiéis.

Há anos discute-se sobre a chamada reforma tributária que seria amplamente necessária para a redefinição dos rumos do país em relação ao Sistema tributário, bem como uma maior correlação desse com a Constituição Federal de 1988, uma vez que o Código Tributário Nacional é de 1966, anterior, portanto, à Carta Magna.

Ainda, a complexa relação tributária entre Estados, Municípios e União acabam por trazer prejuízos para o cidadão e em alguns casos até mesmo para os entes federados, devido à falta de parâmetros corretos que acarretam em falta de pagamento correto dos tributos.

Busca-se, portanto, explicar de forma resumida o Sistema Tributário Nacional, as propostas de reformas que tramitam no Congresso Nacional e qual a reforma que

seria mais adequada ao Brasil, apresentando os diferentes pontos das propostas de emendas constitucionais.

1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

Muito se discute acerca da necessidade de uma reforma tributária no Brasil. Há anos que a sociedade clama por uma reforma que venha a atender aos anseios da população em geral e da Constituição Federal de 1988, visando fazer do país um lugar mais justo e igualitário, onde as pessoas possam pagar seus tributos de uma forma mais igualitária e sobretudo podendo entender ainda que minimamente a Sistema Tributário Vigente no país. A bem da verdade, diante da alta complexidade e grande número de tributos que foram criados ao longo do tempo, a população sequer sabe o que contribui, para qual ente federativo é encaminhada sua contribuição e coo explicar o emaranhado de tributos que fazem parte da carga tributária brasileira.

Diante disso, é mister o questionamento: Quais as contribuições das propostas de Emendas Constitucionais para a Reforma Tributária no Brasil, com um viés pautado nos dispositivos constitucionais de 1988?

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. Geral

Promover um estudo acerca da reforma tributária no Brasil, comparando as principais propostas de Emenda Constitucionais, as emendas 45/2019 da Câmara dos Deputados e a proposta 110/2019 do Senado Federal, e sua aplicabilidade.

1.2.2. Específicos

Com o intuito de promover um estudo que seja capaz de mostrar os principais projetos de Emendas Constitucionais em tramitação no Congresso Nacional, bem como comparar a carga tributária brasileira com alguns países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, será feito

um estudo comparando esses projetos e esclarecendo os pontos de maior importância. Ao final do estudo pretende-se:

- a) Promover um breve estudo acerca do Sistema Tributário Nacional;
- b) Analisar os principais projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, as emendas 45/2019 da Câmara dos Deputados e a proposta 110/2019 do Senado Federal;
- c) Promover reflexões acerca de qual Sistema tributário é mais compatível com o espírito da Constituição Federal de 1988.

1.3. JUSTIFICATIVA

O Brasil possui uma das mais complexas cargas tributárias do mundo (Lopes, 2021), com uma enorme gama de tributos, cercados de um emaranhado de normas que tornam o Sistema tributário nacional de difícil compreensão até mesmo para seus operadores mais fieis.

Há anos é discutido sobre a chamada reforma tributária que seria amplamente necessária para a redefinição dos rumos do país em relação ao Sistema tributário, bem como uma maior correlação desse com a Constituição Federal de 1988, uma vez que o Código Tributário Nacional é de 1966, anterior, portanto, à Carta Magna.

Ainda, a complexa relação tributária entre Estados, Municípios e União acabam por trazer prejuízos para o cidadão (Monteiro, 2014) e em alguns casos até mesmo para os entes federados, devido à falta de parâmetros corretos que acarretam na falta de pagamento correto dos tributos.

Assim, conforme dito anteriormente, a reforma tributária é matéria amplamente desejada por diversos setores, sendo debatida com muito afinco nos últimos tempos, de modo o presente trabalho apresenta-se atual, relevante, buscando auxiliar o leitor à formação de uma opinião acerca de qual reforma é necessária para o país, o conhecimento básico do Sistema tributário nacional e como é a tributação nos principais países do mundo e em alguns vizinhos do Brasil.

Busca-se, portanto, explicar de forma resumida o Sistema Tributário Nacional, as propostas de reformas que tramitam no Congresso Nacional, qual a reforma que

seria mais adequada ao Brasil e como é o Sistema tributário de alguns países pelo mundo.

2. EMBASAMENTO TEÓRICO

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Pichiliane (2018, p. 47) ensina que o direito tributário, tal qual as demais disciplinas jurídicas, possui tratamento constitucional, tendo sido disciplinado em capítulo próprio, denominado Sistema Tributário Nacional.

A Constituição Federal no título VI trata da tributação e orçamento. Nesse título é possível verificar o capítulo I, seções I a V, onde pode-se encontrar a Ordem Tributária Nacional.

Em sua obra, Pichiliane (2018, p. 47), sustenta que o Sistema Tributário Nacional está dividido em seis seções distintas, conforme especificado:

- Seção I – Dos Princípios Gerais – arts. 145 a 149-A: autorizam os entes políticos a criar tributos e dispõem sobre a Lei Complementar;
- Seção II – Das Limitações ao Poder de Tributar – arts. 150 e 152: dispõem sobre as limitações ao poder de tributar;
- Seção III – Dos Impostos da União – arts. 153 a 154-A;
- Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal – art. 155;
- Seção V – Dos Impostos dos Municípios – art. 156;
- Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias – arts. 157 a 162.

O mesmo autor sustenta que é possível identificar um sistema jurídico próprio e autônomo, dado que a Constituição Federal discrimina uma função para cada norma em matéria tributária. Desta forma, são outorgadas competências definidas para cada órgão do Estado, estabelecendo estes o modo detalhado de cada espécie tributária e os princípios gerais que regem a disciplina de tributos.

Assim, Pichiliane (2018) assevera que:

O sistema tributário é necessário em razão da possibilidade de cada ente federativo ser dotado de competência para instituição e arrecadação de tributos, e da prerrogativa de editar normas em matéria tributária. Caso não

houvesse uma organização prevista constitucionalmente delimitando o papel de cada norma em matéria tributária, bem como a competência de cada ente federativo, seria impossível a convivência harmônica no Estado Brasileiro.

(...) todo sistema envolve sempre uma organização submetida a determinados critérios. A mera enumeração dos tributos e suas características não forma um sistema. São necessários, principalmente, princípios que o orientem, bem como critérios, elementos e definições que denotem harmonia e coerência dos componentes.

Portanto, a forma de organização e definição da competência dos tributos é de extrema importância para o Sistema Tributário Nacional, de modo que a sua falta acarretaria em grande desorganização do Estado, bem como em insegurança para o contribuinte, que poderia pagar os tributos de maneira ainda mais exorbitante.

Como bem lembrado na citação, é preciso que haja elementos, princípios, definições que denotem harmonia e coerência dos componentes, permitindo que os tributos sejam claros, definidos, com o devido ente federado responsável pelo recebimento de seu quinhão.

Schoueri (2022) ensina que é no texto constitucional que se encontra a feição do Estado. Por isso mesmo, na Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a instituição de tributos, sendo um instrumento para a conferência da competência tributária.

O Sistema Tributário Nacional é estruturado de modo hierárquico, todas submetidas à Constituição Federal, como salienta Pichiliane (2018, p. 48). Assim, o sistema consiste de um conjunto estruturado e coerente de normas e princípios que delimita e estabelece a divisão e, conseqüentemente, a competência entre os entes federativos, prevendo as espécies tributárias existentes e disciplinando a função de cada norma em relação à matéria tributária.

2.1.1 Fontes do Direito Tributário

Quando se está buscando as fontes do direito tributário, busca-se a sua origem, causa, de onde advém as normas relativas a tal matéria. Ruy Barbosa Nogueira apud Sabbag (2015, p. 615) ensina que existem fontes reais e formais do direito tributário:

As fontes reais se constituem dos suportes fáticos das imposições tributárias, sendo a subjacência sobre que incide a tributação, afinal, a própria riqueza ou complexo dos bens enquanto relacionados com as pessoas, que, depois de serem discriminadas na lei tributária (patrimônio, renda, transferências), passam a constituir os 'fatos geradores dos tributos'. As fontes reais ou materiais são também denominadas em doutrina 'pressupostos de fato da incidência', fatos imponíveis, ou melhor, tributáveis. Já as fontes formais, prossegue o preclaro doutrinador, "são também chamadas de formas de expressão do direito, sendo os modos de exteriorização do direito, os atos normativos pelos quais o Direito cria corpo e nasce para o mundo jurídico.

As fontes formais, portanto, pode-se concluir, são aquelas em que são formadas as normas jurídicas. É uma aglutinação de normas que compõem o sistema tributário. Paulo Barros de Carvalho apud Sabbag (2015, p. 615), traduz como "veículo introdutor de normas", ou seja, são os códigos em si, as leis, atos normativos, dentre outros, conforme será especificado.

As fontes reais, conforme preceitua Sabbag (2015, p. 616), referem-se aos pressupostos fáticos das imposições tributárias, ou seja, o patrimônio, a renda e os serviços em geral, utilizados como incidência tributária.

Para Messa (2022), as fontes do direito tributário são o lugar em que nasce o Direito Tributário. Paulo Barros, apud Messa (2022, p. 148) ensina que são os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada.

O artigo 96 do Código Tributário Nacional, trata da expressão "legislação tributária", que são todos os instrumentos introdutores de normas jurídicas tributárias que versem, no todo ou em parte, sobre os tributos e sobre as relações jurídicas a elas conexas, como lembra Sabbag (2015, p. 617).

Art. 96. A expressão "legislação Tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Nesse contexto, importante a análise do art. 59 da Constituição da República, que estabelece:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – emendas à Constituição;

II – leis complementares;

III – leis ordinárias;

IV – leis delegadas;

V – medidas provisórias;

VI – decretos legislativos;

VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Sabbag (2015) ensina, então, que é possível classificar as fontes formais em fontes formais primárias (ou principais) e fontes formais secundárias (ou complementares).

Assim, as fontes formais primárias são a Constituição Federal, Emendas à Constituição Federal, Lei Ordinária, Decreto, Lei Delegada, Medida Provisória, Decreto Legislativo, Resolução, Tratados e Convenções Internacionais, Lei Complementar, conforme ensinado por Sabbag (2015).

Por sua vez, as fontes secundárias são assim denominadas por Sabbag (2015, p. 668):

Com efeito, o art. 100 do CTN dispõe acerca das fontes formais secundárias ou normas complementares do Direito Tributário, que devem “complementar” os tratados (e convenções internacionais), os decretos e as leis em sentido amplo (Constituição Federal, Emendas, Leis Ordinárias, Complementares, Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos, Resoluções do Senado e Convênios de ICMS). Em termos gerais, podemos dizer que são normas complementares aqueles instrumentos normativos hierarquicamente inferiores aos “decretos”. Daí o motivo de não se poder incluir os decretos como “normas complementares”, mas, sim, como instrumentos normativos complementados por estas.

Nesse diapasão, diz-se que as fontes formais secundárias materializam-se em instrumentos normativos menores, de menor porte, de cunho instrumental e operacional, que cuidam de explicitar (não de “inovar”) o Direito Tributário. Tendem a suprir, normativamente, as fontes formais principais, a estas se mantendo subordinadas. Aliás, recomenda-se não confundir a expressão “normas complementares” com “leis complementares”, porque estas são normas jurídicas em sentido estrito, que visam conferir eficácia a dispositivos

constitucionais não autoexecutáveis, com previsão explícita na Carta Magna, enquanto aquelas, as normas complementares, representam mecanismos de complementação, servindo-se a clarificar os aspectos menos nítidos das fontes primárias complementadas.

Feitas essas considerações, importante tratar acerca da diferença entre lei e legislação tributária

2.1.2 Lei e Legislação Tributária

É importante destacar que no Código Tributário Nacional traz no art. 97 a expressão “lei tributária” e no art. 96 a expressão “legislação tributária”. Tais expressões não se confundem, conforme será esclarecido.

O art. 97 do CTN traz a seguinte redação:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Sabbag (2015, p; 618) explica que:

Trata-se de comando normativo que registra os elementos estruturais – e por que não dizer, essenciais – à precisa definição normativa da lei tributária, no bojo de uma tipicidade que se contrapõe à eventual discricionariedade estatal. São eles: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

O doutrinador continua ressaltando que no confronto semântico entre lei e legislação tributária, percebe-se que esta é mais ampla que aquela, ficando evidenciado a diferença entre ambas.

O art. 96 do CTN, conforme mencionado anteriormente, traz a expressão legislação tributária, que aqui ficou claro que se refere a algo mais amplo, a todo o ordenamento jurídico no âmbito tributário, conforme preceitua Sabbag (2015):

A expressão “legislação tributária”, constante do indigitado artigo, designa “lei”, no sentido mais lato possível, ou seja, na acepção ampla de “ordenamento jurídico-tributário”, abrangendo, semanticamente, as *normas legais* (lei em sentido formal) e *normas infralegais* (atos materialmente legislativos).

Assim, Sabbag (2015) conclui que a legislação tributária aglutina as fontes formais primárias (leis em sentido amplo + tratados e convenções internacionais + decretos) e as fontes formais secundárias, que são as normas complementares.

Messa (2022) ensina que lei é a norma geral e abstrata, com edição feita pelo Poder Legislativo competente, observando-se as regras do processo legislativo. Já o termo legislação é a lei em sentido amplo, que compreende a lei, os tratados, os decretos e as normas complementares.

Com o intuito de esclarecer todos os pontos aqui delineados, importante citar a definição dada por Sabbag (2015, p. 620):

Quanto ao conceito de “lei em sentido amplo”, podemos citar as leis ordinárias, as leis complementares, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, as resoluções (do Senado) e os convênios (interestaduais do ICMS), além das emendas à Constituição Federal. A propósito, não arrolamos a Constituição Federal como integrante da legislação tributária, todavia é aceitável sua inserção, uma vez que ela é o próprio fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico.

Em relação aos tratados, o autor salienta que se o mesmo não disser respeito à temática das relações jurídicas pertinentes a tributos, não há como considerar pertencente à legislação tributária.

2.2 OS PRINCIPAIS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL

Há vários anos o Brasil, por meio do Congresso Nacional, entidades, sociedade civil, empresários, vem discutindo acerca de uma reforma tributária que nunca saiu do mundo das ideias.

Há algumas Propostas de Emenda à Constituição em tramitação no Congresso Nacional e também alguns Projetos de Lei sobre alguns impostos que não serão objeto deste trabalho.

Este trabalho focará em duas propostas que hoje são colocadas como as mais importantes do cenário atual ou as mais discutidas, que são a PEC 110/2019, de iniciativa do Senado Federal e a PEC 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados.

A PEC 110/2019 é de autoria do Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP), estando tramitando pelo Senado Federal, com o intuito de alterar o Sistema Tributário Nacional, tendo como relator o Senador Roberto Rocha (PTB/MA).

A proposta inicial era de um imposto único, com a junção de nove tributos: ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-combustíveis e Salário-Educação. Porém, na emenda proposta pelo relator, em lugar de um IBS, seriam dois.

A proposta tem como diretriz principal a instituição de um modelo dual do Imposto de Valor Agregado (IVA). No modelo brasileiro, o IVA seria composto do imposto de bens e serviços (IBS), resultado da fusão do ICMS (imposto estadual) e do ISS (imposto municipal).

Em outra frente, haveria a unificação de impostos federais como o IPI, Cofins e Cofins-importação, PIS e Cide-combustíveis arrecadados pela União, formando o IVA federal.

A PEC 45/2019, por sua vez, foi apresentada em 03/04/2019, pelo Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), com objetivo de alterar o Sistema Tributário Nacional.

Esta PEC busca criar a unificação de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins) em um imposto, o IBS, com alíquota semelhante para todos os setores da economia.

Cada ente federativo deverá estabelecer uma sub-alíquota, que ao final serão somadas e formadas o valor integral do IBS a ser cobrado do consumidor.

2.2.1 Comparação entre a PEC 110/2019 e PEC 45/2019

Correia Neto et. al. (2021) comparou as alterações constitucionais propostas pela PEC 110/2019 (Senado Federal) e a PEC 45/2019 (Câmara dos Deputados), ambas tratando da reforma tributária.

Ficou esclarecido que a PEC 110/2019 tem conteúdo idêntico ao substitutivo aprovado na Comissão Especial da PEC 293/2004 da Câmara dos Deputados em dezembro de 2018.

Para o autor, ambas proposições tem como objetivo principal a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e prestação de serviços.

Assim, ambas acabam por promover a extinção de alguns tributos, criando uma nova base tributável em dois novos impostos, o IBS e um imposto específico sobre alguns bens e serviços (imposto seletivo).

Sobre a competência tributária do IBS, Correia Neto et. al. (2021), diz que a PEC 110 apresenta um tributo estadual, instituído pelo Congresso Nacional. Já na PEC 45, o tributo seria de competência federal, instituído por meio de lei complementar federal.

Pela PEC 110, Correia Neto et. al. (2021) diz que serão substituídos nove tributos: IPI, IOF, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS. Com relação à PEC 45, serão substituídos cinco tributos: IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.

Foi esclarecido pelo autor que a determinação de alíquota presente na proposta da PEC 110 seria feita por lei complementar, havendo uma alíquota padrão, porém poderão ser fixadas alíquotas diferentes da padrão. A PEC 45 prevê que cada ente federado fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal. Fixada o conjunto das sub-alíquotas, forma-se a alíquota única.

Em relação aos benefícios fiscais, Correia Neto et. al. (2021) esclarece que a PEC 110 autoriza a concessão de benefícios fiscais por meio de lei complementar nas operações com alimentos, inclusive destinadas ao consumo animal, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico, educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional. A PEC 45 não permite a concessão de benefício fiscal. Importante destacar que ambos os textos preveem a possibilidade de devolução do imposto recolhido por pessoas de baixa renda.

Sobre a partilha e arrecadação, Correia Neto et. al. (2021) ensina que a PEC 110 prevê que o produto da arrecadação é partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, segundo método previsto nas regras constitucionais, ou seja, a entrega a cada ente de acordo a aplicação de percentuais previstos na Constituição Federal. A

PEC 45 sustenta que a partilha deve ocorrer de acordo com cada sub-alíquota definida pelo ente federado.

Um tema muito importante é relativo à vinculação da arrecadação do IBS para saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES etc. Correia Neto et. al. (2021) explica que a PEC 110 traz a ideia de que o produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método fixado nas regras constitucionais da PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual em relação ao que foi arrecadado para definir a entrega direta de recursos. A PEC 45 vem com a disposição de vincular a cada ente federado o seu percentual de sub-alíquota.

O sistema de transição para a cobrança de tributos também apresenta diferenças, como demonstra Correia Neto et. al. (2021). A PEC 110 estabelece que durante um ano será cobrada uma espécie de contribuição teste de 1%, com a mesma base de incidência do IBS e depois a transição dura cinco anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano. A PEC 45, por sua vez, diz que durante dois anos será cobrado um valor teste de 1% com a mesma base de incidência do IBS, durando oito anos a transição, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos à razão de um oitavo ao ano.

A transição com relação à partilha de recursos, como leciona Correia Neto et. al. (2021), será de quinze anos no total para a PEC 110. A partir da criação, cada órgão federado receberá de acordo com sua parte de arrecadação. Após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, previsto para durar 5 anos, a regra será substituída pelo princípio do destino, à razão de um décimo ao ano. Em relação à PEC 45, a transição será de cinquenta anos. O autor assim explica:

No total, a transição será de cinquenta anos; durante vinte anos a partir da criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberão (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos; (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e (iii) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos); a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela "i" acima) será reduzida em um trinta avos ao ano, passando a receita a ser distribuída segundo o princípio do destino.

Há, ainda, o imposto seletivo. Na PEC 110, Correia Neto et. al. (2021) ensina que esse imposto é cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos de fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações (art. 21, XI da CF), bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. A PEC 45, por sua vez, traz esse imposto como de índole extrafiscal, cobrados sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo. Caberá à lei ordinária definir sobre quais bens, direitos ou serviços irá incidir.

Por fim, a PEC 110 contempla outros temas que não objeto da PEC 45, mas que Correia Neto et. al. (2021) cita devido a sua importância e aqui será reproduzido, uma vez que em consonância com o presente estudo. Assim expõe:

Além do rearranjo da tributação sobre bens e serviços, a PEC 110 contempla outras matérias não previstas na PEC 45, sendo as mais destacadas as seguintes:

- extinção da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**, sendo sua base incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- transferência do **Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), da competência estadual para a federal**, com a arrecadação integralmente destinada aos municípios;
- ampliação da base** de incidência do **Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA)**, para incluir aeronaves e embarcações, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios;
- autorização de criação de **adicional do IBS** para financiar a **previdência social**;
- criação de fundos estadual e municipal** para **reduzir a disparidade** de receita *per capita* entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.

2.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO EM ALGUNS PAÍSES MEMBROS DA OCDE

A reforma tributária é tema de grande importância e relevância mundial, sendo discutida hodiernamente não somente no Brasil, mas em vários países. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), fundada em 1961,

promove constantemente debates acerca de diversos temas, dentre eles a tributação é um dos que mais chamam atenção.

Nesse sentido, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), elaborou uma nota técnica de número 54, em que analisa o sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade de forma a fornecer parâmetros para a reforma tributária no Brasil.

Assim, o presente trabalho busca uma análise dos dados apresentados, com intuito de trazer contribuições do sistema tributário de alguns países para o debate acerca do direito tributário no Brasil.

Com o intuito de facilitar a leitura e a organização de ideias, será apresentada a divisão em Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) incidente sobre rendimentos do trabalho e do capital, contribuições sociais dos trabalhadores e empregadores, imposto de renda sobre o lucro das empresas, impostos sobre o consumo e impostos sobre propriedade.

2.3.1 Imposto de Renda da Pessoa Física

2.3.1.1 Imposto de Renda sobre o Trabalho

O Ipea (2022, p. 6) em sua nota técnica de nº 54 ensina que a OCDE faz recomendações gerais para o imposto de renda de seus países associados. A organização recomenda um sistema progressivo, porém com modelo simples de deduções/créditos e sem discriminação das diversas fontes de renda existentes, o que pode gerar arbitragem, alocação ineficiente do trabalho e capital e inequidade horizontais dos contribuintes.

O Ipea (2022, p. 6) elaborou uma tabela em que sintetiza o sistema de Imposto de Renda Pessoa Física em alguns países da OCDE e no Brasil. A tabela mostra o número de alíquotas, se existe a concessão de crédito tributário, o limite de isenção, as alíquotas mínimas e máximas existentes na legislação e o nível de renda em que é aplicada a alíquota máxima.

Tabela 1						
IRPF: características em economias avançadas da OCDE e na América Latina - países selecionados (2020)						
País	Número de alíquotas	Crédito tributário	Parcela isenta ¹ (Int\$ milhares - mensal)	Alíquota mínima (%)	Alíquota máxima (%)	Faixa máxima ² (Int\$ milhares - mensal)
Austrália	4		1,03	19,0	45,0	10,20
Bélgica	4		0,99	25,0	50,0	4,57
Canadá	5	X	0,93	15,0	33,0	15,13
França	4		1,14	11,0	45,0	17,94
Alemanha	3(3)		1,06	14,0	45,0	30,48
Itália	5	X	1,01	23,0	43,0	9,47
Japão	7		0,39	5,0	45,0	32,42
Coreia do Sul	7		0,14	6,0	42,0	48,24
Holanda	3	X	2,94	9,7	49,5	7,20
Portugal	7		0	14,5	48,0	11,61
Espanha ⁴	5		0,74	19,0	45,0	7,99
Suécia	1	X	4,85	52,0	52,0	4,85
Reino Unido	3		1,44	20,0	45,0	17,30
Estados Unido	7		0	10,0	37,0	43,20
Colômbia	6		2,39	19,0	39,0	67,04
Chile	6		1,61	4,0	35,0	14,33
México	19	X	0,03	1,9	35,0	30,93
Brasil	4		0,81	7,5	27,5	1,98
Média da OCDE-14	5		1,19	17,4	44,6	18,61
Média da América Latina - 4	9		1,21	8,1	34,1	28,82
Fonte: Ipea (2022)						
Notas: ¹ Int\$ = R\$ 2,36 brasileiros - BRL (2020).						
² Faixa mensal em que começa a ser aplicada a alíquota máxima em Int\$ milhares.						
³ Alemanha: na primeira faixa, entre 14% e 42%, a alíquota aumenta linearmente a renda.						
⁴ Espanha: imposto de renda central e regional somados. Exemplo para Madri.						
⁵ Estados Unidos: apenas o imposto de renda federal.						

Os países de economia avançada da OCDE costumam ter imposto de renda com tabela progressiva, com alíquotas que começam entre 10% e 20%, atingindo o máximo de 40% e 50%. Em 2020, a parcela isenta ficou na média de Int\$ 1.200,00 mensais ou R\$ 2.832,00 (Ipea, 2022, p.6).

Segundo o instituto, no Brasil a faixa isenta e a alíquota inicial de imposto são mais baixas que nos países de economia avançada da OCDE. A alíquota de 27,5% é a mais alta do Brasil, estando abaixo dos outros países e sendo aplicada a um nível de renda menor que de outros países, conforme pode ser verificado da tabela 1.

2.3.1.2 Imposto de Renda sobre o Capital

O Ipea (2022, p. 9) traz em sua nota técnica recomendações gerais sobre a tributação da renda de capital (alugueis, juros, dividendos e ganhos de capital).

Tabela 2				
Tributação efetiva marginal sobre dividendos, ganhos de capital e o lucro corporativo global (2020). (Em %)				
País	Lucro distribuído		Lucro global	Ganhos de capital ¹
	IRPF (dividendos)		IRPJ + IRPF (dividendos)	
	Alíquota ²	Deduções do IRPJ	Alíquota	Alíquota
Austrália	24,3	X	47,0	11,8
Bélgica	30,0		47,5	0,0
Canadá	39,3	X	55,2	13,4
França	34,0		55,1	34,0
Alemanha	26,4		48,4	26,4
Itália	26,0		43,8	26,0
Japão	20,3		44,0	20,3
Coreia do Sul	40,3	X	56,7	22,0
Holanda	26,3		45,6	31,0
Portugal	28,0		50,7	28,0
Espanha	23,0		42,3	23,0
Suécia	30,0		45,0	30,0
Reino Unido	38,1		49,9	20,0
Estados Unidos	28,9		47,2	29,2
Colômbia	0,0	X	37,0	10,0
Chile	33,3	X	40,0	40,0
México	17,1	X	42,0	10,0
Brasil ³	0,0		34,0	15,0
Média da OCDE-14	29,6		48,5	22,5
Média da América Latina-4	12,6		38,3	18,8

Fonte: Ipea (2022)

Notas:	¹ Para ativos retidos em período superior a dois anos
	² A alíquota efetiva leva em consideração impacto da dedução total ou parcial do IRPJ pago pela empresa sobre o lucro distribuído na Austrália, no Canadá, na Coreia do Sul, na Colômbia, no Chile e no México
	³ Brasil: ganho de capital até R\$ 5 milhões

Sobre a tributação de dividendos, a nota técnica traz a descrição de alguns pontos importantes. Alguns países tributam dividendos como uma tabela normal de imposto de renda, como Estados Unidos e Austrália. No entanto, a maioria possui um sistema de tributação separado com uma alíquota proporcional, na maioria das vezes menor que a aplicada sobre rendimentos do trabalho, sendo recolhida exclusivamente na fonte – chamado sistema dual.

Ainda, o Ipea (2022, p. 8) esclarece que o Brasil isenta o IRPF sobre dividendos, embora tenha uma tributação do IRPJ mais elevada que os demais países. Tal fato não chega a compensar a isenção completa sobre dividendos. O estudo aponta que para atingir a média das economias avançadas da OCDE com uma tributação marginal global do lucro de 48,5%, o Brasil pode instituir uma tributação sobre dividendos de

20%, mantendo a atual alíquota de IRPJ em 34%, ou minorar o imposto para 25%, com a tributação de dividendos em 30%, em uma tabela progressiva – ou ao redor de 25% com alíquota única.

Por fim, esclarece que a vantagem da tributação da distribuição de dividendos em relação ao lucro corporativo por meio do IRPJ, é que aquela é pessoal, podendo seguir uma tabela progressiva, o que traduz em mais justiça. Em contrapartida, a principal vantagem da tributação do lucro pelo IRPJ é o fato de poder tributar diretamente as subsidiárias de empresas internacionais.

Chega-se à conclusão, portanto, que o ideal é um sistema que inclui os dois tipos de tributação do lucro.

2.3.2 Contribuições Sociais

Sobre as contribuições sociais, o Ipea (2022, p. 9) esclarece:

O sistema de contribuições sociais dos países-membros da OCDE é bastante diverso. Nos países da América Latina (México, Colômbia e Chile), o sistema contributivo é muito baixo, em oposição aos países europeus. As contribuições sociais são vinculadas ao gasto com a seguridade social, principalmente previdência, podendo ser usadas para formar fundos ou para financiar o gasto corrente em sistema de repartição. Nos fundos de previdência, se altos salários tiveram uma alta contrapartida por parte do empregador, o sistema pode acabar se tornando regressivo, concentrando renda, mesmo que a alíquota seja proporcional (igual para todos). Por isso, muitos países-membros da OCDE aplicam alíquotas patronais menores para altos salários e alíquotas patronais maiores para baixos salários. Por sua vez, as alíquotas pagas pelos trabalhadores geralmente são proporcionais e sujeitas a um teto previdenciário.

2.3.2.1 Contribuição Previdenciária do Trabalhador Formal

O sistema tributário dos países-membros da OCDE é bastante diverso. Na maioria dos países europeus, os empregadores pagam altas alíquotas sobre a folha de salários, o que também ocorre no Brasil, enquanto os trabalhadores estão limitados a um teto previdenciário.

Tabela 3								
Contribuição previdenciária do trabalhador formal: características em economias avançadas da OCDE e na América Latina - países selecionados (2020)								
País	Dedução do IRPF	Parcela isenta ¹	Alíquotas					Valor do teto ¹ (Int\$ milhares - mensal)
			Número	Regressiva	1ª Faixa	Última faixa (%)	Extrateto	
Bélgica	X		1		13,7	13,70		Sem teto
Canadá			3		1,6	5,00		4,14
França	X		2	X	11,3	10,10	0,4	14,00
Alemanha	X		2	X	19,9	10,50		9,33
Itália	X		2		9,5	10,50		13,01
Japão	X		3	X	14,5	5,30	0,3	13,52
Coreia do Sul	X		3	X	9,0	4,50	0,8	9,61
Holanda	X		1		27,7	27,70		3,65
Portugal	X		1		11,0	11,00		Sem teto
Espanha	X	1,68	1		6,4	6,40		6,51
Suécia	X	0,19	1		7,0	7,00		5,13
Reino Unido		1,00	2	X	12,0	12,00	2,0	5,32
Estados Unidos			2	X	7,7	7,70	1,5	11,48
Chile			1		7,0	7,00		5,39
México			2		1,3	1,70		7,00
Brasil	X		4		7,5	14,00		2,73
Média da OCDE-13					11,6	10,10		8,70
Média da América Latina-3					5,3	7,60		5,04

Fonte: Ipea (2022)

Nota¹: 1 Int\$ = 2,36 BRL (2020)

De acordo com a tabela, pode-se concluir que quase todos os países da OCDE permitem a dedução do gasto em contribuição previdenciária no IRPF, nos moldes do que ocorre no Brasil, exceto Canadá, Reino Unido e Estados Unidos. O sistema de alíquotas previdenciárias do Brasil não difere muito da maioria dos países da OCDE, de acordo com Ipea (2022, p. 10).

2.3.2.2 Contribuição Previdenciária do Empregador

De acordo com Ipea (2022, p. 11), a maioria dos países europeus, de forma similar ao Brasil, possuem altas alíquotas para os empregadores sobre a folha de salários, embora haja o uso de alíquotas regressivas – alíquotas patronais menores para salários mais altos. O estudo ainda evidencia que as alíquotas regressivas em fundos de previdência reduzem a desigualdade, uma vez que os altos salários obtêm proporcionalmente menores contrapartidas para seus fundos de previdência que os baixos salários. Como no Brasil o Regime Geral de Previdência (RGPS) é solidário (Marinho, 2017) e até redistributivo, uma vez que todas as contribuições são usadas para financiar a previdência, não é necessário haver alíquotas regressivas.

Tabela 4					
Contribuição social dos empregadores: Características em economias avançadas da OCDE e na América Latina - países selecionados (2020)					
País	Alíquotas (%)				Valor do Teto ¹ (Int\$ milhares - mensal)
	Número	Regressiva	1ª Faixa	Última faixa	
Bélgica	1		27,10	27,1	
Canadá	3	X	2,20	7,2	4,10
França	3	X	35,90	17,1	
Alemanha	2	X	19,90	10,5	9,30
Itália	1		31,60	31,6	13
Japão	3	X	15,10	1,0	
Coreia do Sul	3	X	10,08	2,6	
Holanda	1		12,70	12,7	6,26
Portugal			23,80	23,8	
Espanha	1		29,90	29,9	
Suécia	1		31,40	31,4	
Reino Unido	1		13,80	13,8	
Estados Unidos	4	X	8,30	2,4	
Chile			0,00	0,0	
México	2		6,50	7,6	0,58
Brasil	1		20,00	20,0	
Média da OCDE-13			20,20	16,2	
Média da América Latina-3			8,80	9,2	

Fonte: Ipea (2022)

Nota¹: 1 Int\$ = 2,36 BRL (2020)

Pela análise da tabela 4, a nota técnica (Ipea, 2022), conclui que a contribuição sobre a folha de salários dos empregadores varia de 0% no Chile a 36% na França. Seis países de economias avançadas da OCDE (Canadá, França, Alemanha, Japão, Coreia do Sul e Estados Unidos) adotam alíquotas regressivas para as contribuições patronais dos fundos de pensão, ou seja, os maiores salários têm contrapartida proporcionalmente menor por parte de empregadores.

2.3.2.3 Contribuição Previdenciária do Trabalhador Autônomo

A tabela a seguir mostra o sistema de contribuição previdenciária dos trabalhadores autônomos em doze países de economias avançadas da OCDE e quatro países latino-americanos, conforme dados do Ipea (2022, p. 12).

Tabela 5					
Contribuição previdenciária do trabalhador autônomo: características em economias avançadas da OCDE e na América Latina - países selecionados (2020)					
País	Alíquotas (%)				Valor do Teto ¹ (Int\$ milhares)
	Número	Regressiva	Mínima	Máxima	
Bélgica	2	X	20,5	14,2	9,9
Canadá	1		10,5	10,5	4,1
França	7	X	42,0	30,4	
Itália	2		24,0	25,0	9,9
Japão	Ver nota 2				
Coreia do Sul	1		9,0	9,0	5,6
Holanda	2	X	27,7	5,7	6,0
Portugal	1		21,4	21,4	9,2
Espanha	1		30,0	30,0	6,6
Suécia	2		10,2	29,0	1,0
Reino Unido	3	X	9,0	2,0	6,0
Estados Unidos		X	15,3	2,9	
Chile	1		7,0	7,0	
Colômbia	5	X	0,0	12,0	11,7
México	Ver nota 3				
Brasil	3		5,0	20,0	2,7
Média da OCDE-12			20,0	16,4	6,5
Média da América Latina-4			4,0	13,0	7,2

Fonte: Ipea (2022)

Notas:	¹ 1 Int\$ = 2,36 BRL (2020)
	² No Japão, os trabalhadores autônomos devem recolher mensalmente o valor de Int\$ 161,00
	³ No México, os trabalhadores autônomos devem recolher mensalmente Int\$ 66,00 ou Int\$ 184,00

Observa-se que no primeiro grupo de países, as alíquotas situam entre 9% (Reino Unido e Coreia do Sul) e 42% (França). Além disso, é possível constatar que Bélgica, França, Holanda, Reino Unido e Estados Unidos adotam alíquotas regressivas, ou seja, menores para maiores rendas do trabalho autônomo (Ipea, 2022, p. 12).

No Brasil, o sistema é progressivo. Assim, os autônomos podem aposentar-se por tempo de contribuição apenas se contribuírem com 20% sobre seu salário-contribuição. Há a modalidade de plano simplificado, em que podem contribuir com 10% do salário-mínimo para aposentadoria apenas por idade ou 5% no plano destinado a contribuintes de baixa renda e microempreendedores individuais (MEIs), de acordo com Ipea (2022).

2.3.2.4 Carga Tributária sobre Salários

De acordo com o Ipea (2022), a OCDE faz anualmente um levantamento da carga tributária efetiva sobre o trabalho em seus países-membros, com a inclusão das contribuições sociais e do imposto de renda. Geralmente esse estudo é feito com a inclusão de cinco estratos de renda, porém os dados apontados mostrarão apenas a carga tributária para o salário médio.

País	Salário médio ¹ (Int\$ milhares)	Contribuição previdenciária (%)		IRPF (%)		Total (%)
		Empregador	Trabalhador	Federal	Local	
Austrália	5,28	6,0	0,0	24,1	0,0	24,1
Bélgica	5,31	27,1	14,0	17,3	7,1	38,4
Canadá	4,04	10,4	7,5	11,1	4,7	23,2
França	4,33	36,3	11,3	16,0	0,0	27,3
Alemanha	5,87	19,9	20,1	18,8	0,0	38,9
Itália	3,73	31,6	9,5	17,1	2,4	29,0
Japão	4,27	15,4	14,5	3,0	4,9	22,3
Coreia do Sul	4,44	10,8	9,0	5,5	0,5	15,0
Holanda	5,77	12,1	12,5	16,2	0,0	28,7
Portugal	2,79	23,8	11,0	16,4	0,0	27,4
Espanha	3,59	29,9	6,4	7,6	7,2	21,1
Suécia	4,43	31,4	7,0	-13,7	31,3	24,7
Reino Unido	4,82	10,9	9,3	14,0	0,0	23,3
Estados Unidos	5,02	8,2	7,7	10,5	6,3	24,4
Colômbia ²	1,00	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Chile	2,00	0,0	7,0	0,0	0,0	7,0
México	1,16	11,8	1,4	9,4	0,0	10,8
Brasil 100% ³	1,08	20,0	8,4	1,3	0,0	9,7
Brasil 200% ⁴	2,16	20,0	11,2	7,3	0,0	18,5
Brasil 500% ⁵	5,40	20,0	5,6	19,1	0,0	24,7
Média da OCDE-14	4,55	19,6	10,0	11,7	4,6	26,3
Média da América Latina-4	1,31	8,0	4,2	2,7	0,0	6,9

Fonte: Ipea (2022)

Notas:	¹ 1 Int\$ = 2,36 BRL (2020)
	² Na Colômbia, a faixa do salário médio não contribuiu para a previdência e não há contribuição patronal
	³ Brasil 100% = salário médio igual a R\$ 2.543,00 em 2020, de acordo com IBGE (2021)
	⁴ Brasil 200% = salário médio igual a R\$ 5.086,00 em 2020, de acordo com IBGE (2021)
	⁵ Brasil 500% = salário médio igual a R\$ 12.715,00 em 2020, de acordo com IBGE (2021)

A tabela 6 mostra a tributação efetiva sobre os salários, diferente do que ocorreu na tabela 3 e 4, quando foi mostrada uma tributação legislativa. Em relação ao Brasil, ressalta o Ipea (2022), devido ao fato de o salário médio ser muito baixo e representar apenas cerca de 20% do salário médio dos países da OCDE, a tabela testou cenários para níveis de representatividade a 100%, 200% e 500% o salário médio no Brasil, chegando ao montante de R\$ 2.543,00, R\$ 5.086,00 e R\$ 12.715,00, respectivamente.

Em relação às altas rendas, o Ipea (2022) destaca que o Brasil se encontra abaixo dos outros países, tendo em vista a pouca progressividade do IRPF.

2.3.3 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

O Ipea (2022, p. 14) evidenciou em sua nota técnica que a OCDE está preocupada com a mobilidade das sedes das empresas multinacionais, especialmente as do setor digital.

Ainda, a nota explicou que em 2021, por meio de um comitê inclusivo de 151 países promovido pela OCDE-G20, foi acordado um imposto mínimo de 15% e a

transferência de 25% dos lucros das maiores mundiais para os países onde estão os consumidores.

Há dois pilares, conforme Ipea (2022, p. 14) que norteiam o acordo. O primeiro diz a que as cem maiores empresas globais com faturamento superior a US\$ 20 bilhões terão de redistribuir 25% dos seus lucros extraordinários, ou seja, o que ultrapassa o seu lucro normal, que foi fixado, provisoriamente, em 10%, para os países em que estão seus consumidores. O lucro distribuído será tributado na alíquota de 15%.

O segundo pilar diz que para evitar a competição tributária com excesso, foi estabelecida uma alíquota mínima efetiva de 15% para empresas com faturamento global superior a 750 milhões de euros. Para os países com alíquotas inferiores terão que transferir o excedente para os países dos consumidores. É o caso, por exemplo, de Hungria e Irlanda, que assinaram o acordo, mas mantém alíquotas de 9% e 12,5%, respectivamente, no cenário atual.

Tabela 7	
Alíquota legislativa do imposto de renda sobre o lucro - grupo de países (2020)	
Grupo de países	Alíquota (%)
Ilhas Virgens, Ilhas Cayman, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Turks e Caicos	0
Hungria, Bulgária e Irlanda	set/13
Lituânia, Maurícius, Romênia, Hong Kong, Cingapura, Croácia, Polônia, Eslovênia, Reino Unido e República Tcheca	15-19
Estônia, Islândia, Rússia, Finlândia, Tailândia, Eslováquia, Suíça, Suécia, Dinamarca, Turquia e Noruega	20-22
Israel, Grécia, Luxemburgo, Indonésia, Holanda, Bélgica, China, Áustria, Espanha e Chile	23-25
Estados Unidos, Canadá, Coreia do Sul, Itália, Nova Zelândia e África do Sul	26-28
Peru, Japão, Alemanha, México, Argentina, Austrália, Costa Rica	30
Portugal e França	32
Brasil	34
Índia	48

Fonte: Ipea (2022)

É possível verificar que o Brasil possui o segundo maior imposto em relação à tributação do lucro. O nível é de 34%, que segundo a nota técnica do Ipea é relativa ao IRPJ mais Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, estando atrás apenas da Índia. Entretanto, devido a isenção do IRPF na distribuição de lucros e dividendos, a

tributação global sobre o lucro no Brasil encontra-se na prática no mesmo nível da OCDE (Ipea, 2022, p. 14).

2.3.4 Imposto sobre o Consumo

2.3.4.1 Imposto sobre o Valor Adicionado

A nota técnica nº 54 do Ipea (2022, p. 15) esclarece que a OCDE sempre defendeu a extinção de sistemas com múltiplos impostos sobre o consumo, para um sistema de IVA, unificado em âmbito nacional e com alíquota única, visando aumentar a base tributária e a arrecadação, reduzindo custos administrativos sem distorcer as decisões econômicas.

	Padrão	Reduzida	Super-reduzida A	Super-reduzida B
Austrália	10,0	0,0		
Bélgica	21,0	12,0	6,00	0,0
Canadá ¹	13,0-15,0	5,0	0,0	
França	20,0	10,0	5,5	2,1
Alemanha	19,0	7,0		
Itália	22,0	10,0	5,0	4,0
Japão	10,0	8,0		
Coreia do Sul	10,0	0,0		
Holanda	21,0	9,0		
Portugal	23,0	13,0	6,0	
Espanha	21,0	10,0	4,0	
Suécia	25,0	12,0	6,0	0,0
Reino Unido	20,0	5,0	0,0	
Estados Unidos				
Chile	19,0			
Colômbia	19,0	5,0	0,0	
México ²	16,0	0,0		
Brasil	8,7-22,0			
Média da OCDE-14	18,1			
Média da América Latina-4	19,0			

Fonte: Ipea (2022)

Notas: ¹Conforme Província
²Alíquota de 8% para os estados da fronteira norte

A tabela 8 mostra as alíquotas padrão e reduzidas de IVA em quatorze economias da OCDE e em quatro países da América Latina. No Brasil foi considerada uma alíquota sobre o consumo entre 8,7% e 22%, que vem do resultado de uma alíquota do Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins) de 3,65%, somada a uma alíquota média padrão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – desconsiderando as contribuições na base de cálculo desse imposto, segundo novo entendimento do Supremo Tribunal

Federal (STF) – de 18% para operações internas, 12% transações interestaduais com destino à regiões Sul e Sudeste e 7% nos demais casos. Além de uma alíquota de 5% para o ISS, desconsiderando o IPI, que possui alíquota majorada para combustíveis, cigarros, bebidas, dentre outros (Ipea, 2022, p. 15).

2.3.4.2 *Excise taxes*: Impostos Específicos sobre Consumo

Os impostos específicos sobre consumo (*excise tax*) incidem sobre o consumo de certos bens que geram externalidades negativas à sociedade (Ipea, 2022, p. 16). Tais externalidades podem resultar em gastos com saúde (cigarro e bebidas) e poluição (combustíveis fósseis).

Tabela 9			
Tributos (<i>excise tax</i> mais IVA) do preço final ao consumidor (2019)			
(Em %)			
	Gasolina	Diesel	Cigarro
Austrália	35,9	37,5	58,9
Bélgica	58,1	56,8	77,5
Canadá	32,0	27,0	66,2
França	62,5	58,9	80,3
Alemanha	61,3	52,3	70,4
Itália	64,3	59,8	75,9
Japão	47,0	34,0	63,1
Coreia do Sul	50,8	48,5	73,9
Holanda	64,9	53,8	72,2
Portugal	61,8	51,3	73,6
Espanha	53,8	48,5	78,3
Suécia	61,8	49,7	68,5
Reino Unido	63,1	60,7	80,5
Estados Unidos	18,6	20,1	43,0
Chile	48,9	28,1	89,1
Colômbia	22,0	14,4	
México	13,8	13,8	67,6
Brasil	36,8 ¹	21,0 ¹	71,0 ²
Média da OCDE-14	52,6	47,3	70,2
Média da América Latina-4	30,4	19,3	75,9

Fonte: Ipea (2022)

Notas:	¹ Fonte: Petrobras. Disponível em: < bit.ly/3JbE3c6 >.
	² Fonte: Machado (2020)

A análise da tabela 9 permite identificar que o percentual de impostos no preço final da gasolina e do diesel foi muito superior a quatorze países de economias avançadas da OCDE do que nos quatro países da América Latina selecionados, inclusive o Brasil, aproximadamente, duas vezes superior. Em relação aos cigarros, a proporção foi similar. (Ipea, 2022, p. 17).

2.3.5 Imposto sobre a Propriedade

Os impostos sobre propriedade, como lembra o Ipea (2022), são compostos por diferentes categorias, geralmente com aplicação fragmentada em diferentes impostos por diferentes níveis de governo. Em alguns casos é possível ver uma tendência regressiva (impostos sobre a transferência de propriedade ou operações financeiras) e outros revelam tendência altamente progressiva (heranças e riqueza).

	Predial e territorial	Heranças e doações	Transferência de imóveis	Transferência financeira	Riqueza líquida
Austrália	X		X		
Bélgica	X	X	X	X	
Canadá	X		X		
França	X	X	X	X	
Alemanha	X	X	X		
Itália	X	X	X	X	
Japão	X	X	X		
Coreia do Sul	X	X	X	X	
Holanda	X	X	X		
Noruega	X				X
Portugal	X		X		
Espanha	X	X	X	X	X
Suécia	X		X		
Suíça				X	X
Reino Unido	X	X	X	X	
Estados Unidos	X	X			
Argentina	X			X	X
Chile	X	X			
Colômbia	X		X	X	X
México	X		X		
Brasil	X	X	X		
Média da OCDE-16 (%)	93	63	81	44	7
Média da América Latina-5 (%)	100	40	60	40	25

Fonte: Ipea (2022)

A tabela 10 mostra o uso de cinco diferentes tipos de impostos. O Brasil encontra-se na média da OCDE, com o imposto predial e territorial (IPTU e ITR), imposto sobre herança (ITCMD) e o de transferência de imóveis. É possível visualizar que o país não adota nenhuma tributação sobre transferência financeira ou sobre fortuna, uma vez que ainda não foi regulamentado o Imposto sobre Grandes Fortunas, embora esteja previsto na Constituição Federal e seja uma realidade para grande parte dos países da OCDE.

Tabela 11				
Alíquotas máximas sobre a propriedade (2019)				
	Heranças (para filhos)	Transferência de imóveis	Transferência financeira	Riqueza líquida
Austrália		7		
Bélgica	30	13	0,35	
Canadá		5		
França	45	6	0,3	
Alemanha	30	9		
Itália	4	18	0,2	
Japão	55	6		
Coreia do Sul	50	13	0,45	
Holanda	20	6		
Noruega				0,85
Portugal		8		
Espanha	32	11	0,2	3,25
Suécia		4		
Suíça			0,3	1
Reino Unido	36	12	0,5	
Estados Unidos	40 ¹			
Argentina			1,2 ²	0,75
Chile	25			
Colômbia		2	0,4 ³	1
México		4,5		
Brasil	8	3		
Média da OCDE-16 (%)	21,4	7,4	0,14	0,3
Média da América Latina-5 (%)	6,6	1,9	0,32	0,4
Fonte: Ipea (2022)				
Notas:	¹ Nos Estados Unidos, somente grandes heranças são tributadas (acima de U\$11,4 milhões)			
	² Na Argentina, no caso de depósitos e saques, a alíquota é de 0,6%			
	³ Na Colômbia, o imposto incide tanto sobre depósitos quanto para saques			

A tabela 11 apresenta a alíquota máxima sobre heranças (em caso de parentesco, ou seja, herança entre pais e filhos), da transferência de imóveis, transferência financeira e riqueza líquida.

Na nota técnica, Ipea (2022), ficou constatado que a média da alíquota máxima entre descendentes diretos do imposto sobre heranças em dezesseis economias avançadas da OCDE foi de 21,4%, sendo a média dos países da América Latina de 6,6%. A alíquota máxima definida no Brasil pelo Senado Federal é de 8%, sendo aplicado por muitos estados da federação em sistemas progressivos.

Nos países latino-americanos o imposto sobre transferências de imóveis situa entre 2% e 3%, inclusive o Brasil. Em relação aos impostos sobre a transferência financeira, estes são restritos ao mercado de capitais nos países de economias avançadas da OCDE, com alíquotas que variam entre 0,2% a 0,5%, com os dados obtidos do Ipea (2022). Na Argentina e Colômbia, no entanto, o imposto atinge saques e transferências bancárias.

2.4 QUAL REFORMA QUE O BRASIL PRECISA

2.4.1 Do Ponto de Vista Empresarial

Ferreira (2016, p. 29) trata em sua obra da reforma tributária do ponto de vista empresarial e logo no início já destaca:

O empresariado requer, em primeiro lugar, um sistema tributário que não seja inimigo, que não o confronte nem o ajude a ser derrotado pelo concorrente externo (inclusive internamente). O empresário quer um sistema tributário de qualidade, racional e que não gere externalidades negativas. Em 2015, depois de décadas de deterioração, debater qualidade do sistema tornou-se mais importante do que o debate sobre o tamanho da carga tributária.

O autor destaca que tributação e competitividade tem sido temas recorrentes quanto aos debates no Congresso Nacional nos últimos tempos. Embora diga que a recomendação feita aos parlamentares da Comissão de Finanças e Tributação em 2011 possa parecer estranha, pois é difícil imaginar que os representantes do povo iriam aprovar e o Governo sancionar medidas contra a população, isso ocorre com certa constância.

A justificativa de Ferreira (2016, p. 30) é que o foco de quem decide e comanda é sempre o caixa. A União preocupa com seu caixa, Estados e Municípios, idem. Na visão do autor, talvez, por isso, as propostas globais que passaram pelo Congresso Nacional nos últimos anos tenham sido abatidas por sucessivas crises macroeconômicas que minguam os tesouros públicos.

E encerra com questionamento: qual melhor momento para propor e concluir uma reforma tributária de qualidade? Na bonança ou no centro de uma crise econômica?

2.4.2 Tributação e Competitividade

Ferreira (2016, p. 30) salienta que os debates acerca dos efeitos perversos da tributação na competitividade brasileira, remontam a 1990, momento que se tornaram mais contundentes e recorrentes, no marco da abertura comercial brasileira.

E esse aumento de debates tem ainda, como gênese, a Constituição Federal de 1988, ao redistribuir competências e encargos aos três entes federativos, trazendo efeitos danosos na tributação e, conseqüentemente, na competitividade das empresas brasileiras. (Ferreira, 2016).

O autor prossegue dizendo que a União, os Estados e Municípios começaram uma guerra silenciosa, adotando medidas isoladas que comprometeram ainda mais a qualidade do sistema tributário. Enquanto as trocas comerciais eram ainda relativamente fechadas os efeitos desse sistema tributário ainda não tinham se revelado como ocorreu com o passar do tempo. A inflação e o câmbio favorecido, lembram o autor, tiveram papel importante durante longo período, mascarando questões como produtividade e competitividade, além da incompetência na gestão de negócios.

Com o decorrer do tempo, as reações de Estados dominam a literatura, como lembra Ferreira (2016, p. 32), tais como: guerra fiscal para atrair investimentos produtivos; guerra fiscal para atrair importações e resultar em receita de ICMS na transferência do bem importado de um Estado para o outro; substituição tributária desmedida, liderada pelo Estado de São Paulo e que alastrou aos demais Estados; aumento de alíquotas de ICMS incidentes sobre produtos de consumo obrigatório, concentrando a arrecadação em alguns poucos, com destaque para energia + telecomunicações + petróleo e seus derivados, antes de 1988 esses produtos eram tributados pelo IUM (Imposto Único sobre Minerais, Combustíveis e Energia) com alíquota máxima de 8%; exageros no IPVA, ITBI, ITCMD, tanto no valor quanto na alíquota; retenção de créditos fiscais de exportadores; defesa intransigente da incidência por dentro do ICMS, com apoio do Congresso Nacional, dentre outros.

Lembra ainda o autor que os Municípios também não ficaram inertes nessa corrida maluca, pois utilizaram-se da extraordinária ampliação do rol de serviços tributados pelo ISS (LC 116, de 31 de julho de 2003), com o uso da alíquota máxima na maioria das vezes, além de exageros no IPTU.

Tudo isso fez com que os debates no âmbito empresarial tomassem mais fôlego, sendo cada vez mais organizados e constantes, focando a competitividade. Ferreira (2016, p. 33) salienta:

O meio empresarial, mais objetivo, focou a competitividade – inicialmente em aspectos pontuais. Posteriormente, propôs e insistiu na defesa de modelos tributários construídos sob esse foco, sem se descuidar da capacidade de geração de receita para os três entes federativos.

O autor ressalta, no entanto, que com a impossibilidade de uma reforma ampla, que abrangesse todo o sistema, os empresários acabaram aceitando reformas pontuais, principalmente que trouxessem benefícios para seus pleitos, deteriorando ainda mais um sistema prejudicado, que não comporta mais remendos.

2.4.3 Características estruturais do Sistema Tributário

Ferreira (2016, p. 35) destaca que o sistema tributário nacional é complexo, oneroso e causa insegurança jurídica, tendo excesso de tributos e obrigações acessórias, sendo cumulativo e pouco transparente. É um inimigo da produção, as exportações e os investimentos, sendo um inimigo da competitividade. Concentra múltiplas incidências sobre uma mesma base (faturamento) e mesma função (consumo), pelos três níveis de governo. É um agente de estímulo a uma competição federativa suicida. Por fim, em sua visão, tem que o sistema é um fator de estímulo à Guerra Fiscal predatória.

Para o autor, há elevada ausência de compromisso com a qualidade sistêmica (obsolescência); a competitividade nacional (não propício à harmonização global); o investimento produtivo (anticompetitividade, investimento, exportação e emprego); a simplificação (complexo e caro), as boas relações entre fisco e contribuinte (estimula conflitos; o combate à informalidade e à sonegação, estimulando ambos.

Em contrapartida, lembra que o compromisso do sistema é com o caixa dos entes federativos; a disputa cada vez maior por receitas maiores entre União, Estados e Municípios.

Tudo isso faz com que Ferreira (2016, p. 41) salienta:

Insisto que o principal esforço deveria se destinar à viabilização do modelo mais adequado ao País em um mundo globalizado, aberto e altamente competitivo. E depois de fazer ajustes equalizadores para que União, Estados e Municípios possam financiar seus gastos. É evidente que o debate sobre gastos é importante, mas sempre que é colocado no meio do debate mais amplo e

qualitativo ele inibe e inviabiliza a questão principal. A questão previdenciária e assistencial corre em paralelo. Com qualquer modelo torna-se a cada tempo mais essencial aprofundar e debater sobre seus gastos em relação ao PIB, que já superam 11%, enquanto a receita previdenciária vem bem abaixo (6,31% do PIB em 2010). Apesar do custo político, mudanças devem ser encaradas pelo lado das despesas previdenciárias (boa parte delas, meramente assistenciais).

2.4.4 Ajustes Pontuais com Características Estruturais

Para Ferreira (2016, p. 59), alguns ajustes pontuais com características estruturais poderiam ser adotados enquanto a reforma necessária não vem, sendo eles: a definição de regras claras, confiáveis e estáveis sobre créditos fiscais federais e estaduais, respeito aos créditos; fim da tributação sobre o investimento produtivo; o estabelecimento de um regulamento único sobre o ICMS, contribuindo para uma tributação mais adequada e contemporânea, extinguindo ou modificando o CONFAZ; acabar com o cálculo por dentro na apuração do ICMS; disciplinar a substituição tributária ou desistir do ICMS, pois substituição tributária como regra é a negação do imposto; reduzir a burocracia, pois a receita tem produzido muitas normas, estimando um acréscimo de 10% da carga tributária das empresas.

2.4.5 Um Sistema Internacionalmente Alinhado

Por fim, Ferreira (2016, p. 60), defende um modelo poliglota, que seja comparável ao de nossos concorrentes, que permita mensurar e comparar seus efeitos na competitividade nacional.

Para o autor, o modelo a ser seguido é o do IVA Nacional de Administração compartilhada entre os três entes federativos e repartição imediata e automática da receita pelo estabelecimento bancário. Logo, $IVA = ICMS + PIS + COFINS + CIDE + IPI + ISS$. Para tanto, transição de 5 anos como garantia de que não haveria perda de receita. Defende que pode haver o IVA amplo por etapas, incorporando o ICMS e o ISS depois de testada de início a eficácia do mesmo apenas com tributos federais. Defende ainda incorporar a CSLL ao Imposto sobre a Renda.

Ainda, defende a simplificação de impostos sobre a propriedade de bens (IPTU, IPVA, ITBI, ITCM e ITR). Deve-se manter os tributos regulatórios de importação, exportação, IOF.

Ferreira (2016, p. 61) defende alguns avanços já conquistados, que na sua visão deveriam permanecer:

Alguns avanços devem ser preservados, ainda que não seja clara a relação entre eles e a competitividade, mas no contexto tributário nacional, interno, são importantes. A referência é para a sistemática de apuração e recolhimento do **IR – Lucro Presumido**. Alcança milhões de empresas. É um modelo que atende ao princípio da simplicidade e não onera exageradamente. **Instituição do Simples; instituição do Simples Nacional; Instituição do Micro Empreendedor Individual**. Esses institutos representam avanços – econômicos e sociais – mas têm de ter regras de saída. Devem focar o crescimento da empresa que, uma vez adulta, deve caminhar por conta própria, sem a eterna bengala do Estado. Os tetos que conceituam essas pontes devem ser estáveis e duradouros, não se justificando elevá-los de tempos em tempos. Não se pode transformar a MPE no cidadão que recusa a maioria.

Para concluir, Ferreira (2016, p. 62) sustenta:

O que defendo, repito para enfatizar, eu e a entidade que represento, é um modelo tributário poliglota, que fale a nossa língua e também a de nossos concorrentes, adequado às necessidades econômicas, infraestruturais e sociais do País e sua crescente importância econômica no mundo globalizado.

Aduz o autor ainda que as propostas de reforma tributária e demais medidas tributárias infraconstitucionais, com raras exceções, tem características em comum como o foco no caixa na União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, reféns da economia e do imediatismo, tem visão curta em relação à competitividade nacional, distante olhar sobre o interesse do País e da sociedade.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme amplamente exposto no corpo do trabalho, a reforma tributária no Brasil é matéria de urgência, visando trazer um ambiente onde as empresas possam ter competitividade e as pessoas serem tributadas de maneira justa, condizente com sua renda.

O atual sistema tributário brasileiro resume-se em um emaranhado de normas, além da legislação complexa, que traz grandes problemas para seus operadores, gerando em muitas ocasiões o pagamento incorreto de tributos ou a bitributação.

Tudo isso afeta a competitividade e a saúde de empresas, colocando as companhias nacionais em desvantagem quando comparadas às empresas estrangeiras.

O cidadão comum também sofre com um sistema injusto, que prestigia quem ganha mais em detrimento dos mais pobres, ao focar sua tributação no consumo (Stefano, 2019) e esquecer de tributar de maneira justa e equânime quem recebe grandes salários.

Não se pode olvidar que o Código Tributário Nacional remete a 1966 e a Constituição Federal a 1988, estando aquele ultrapassado com a realidade hodierna no cenário mundial.

O país necessita de um sistema tributário que seja claro, simples, capaz de ser entendido pelos seus operadores, sem necessidade de um emaranhado de normas e regras infralegais, garantindo a competitividade das empresas a nível nacional e internacional e atuando de maneira justa com as pessoas naturais.

Os debates no Congresso Nacional, por meio das Emendas Constitucionais 45/2019 e 110/2019 devem avançar, buscando modernizar e simplificar o sistema tributário brasileiro, trazendo justiça e simplificando o complexo sistema atual.

Portanto, embora as diretrizes da chamada reforma tributária possam trazer debates que nem sempre convergem, é unânime o pensamento de que o Brasil precisa, cada vez mais, da reforma para garantir um sistema justo, eficaz, simples, que atenda aos anseios dos entes federados, bem como da população em geral, garantindo competitividade para as empresas e justiça para os cidadãos comuns.

As principais propostas de emendas constitucionais são PEC 110/2019 (Senado Federal) e a PEC 45/2019 (Câmara dos Deputados), ambas tratando da reforma tributária. Ambas proposições tem como objetivo principal a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e prestação de serviços, por meio de um sistema de tributação mais simplificado, com menos impostos e uma tributação mais eficiente. Os tributos atualmente existentes seriam juntados, formando um tributo.

O tema em questão é amplo, passível de muitos debates que não são objeto deste trabalho como o tipo de reforma ideal para as pessoas físicas, a forma de

instituição do imposto único ou dois impostos sem que isso afete as receitas dos entes federados, a tributação ou não das grandes fortunas, dentre outros. Tais temas podem ser objeto de estudo para complementação e formação de convencimento quanto ao tipo de reforma ideal para o Brasil.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. - São Paulo: Saraiva, 2016.

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. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28/09/2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros et. al. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**: Consultoria Legislativa. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019> > Acesso em: 12/08/2022.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **A Reforma Essencial II: Reforma Tributária - esqueçam a reforma tributária [uma análise independente, sob a ótica empresarial, dos debates tributários pós 2002]**. 1. Ed. Brasília: RN & Marini Editora e Comunicação LTDA, 2016.

JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. **O Sistema Tributário dos Países da OCDE e as Principais Recomendações da Entidade**: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária no Brasil. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf Acesso em: 03/07/2022.

KNECHTEL, Maria do Rosário. **Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada**. 1ª Ed. Curitiba: InterSaberes, 2014.

LOPES, Filipe. Complexidade tributária é uma das causas da baixa complexidade brasileira. Fecomercio, 2021. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/complexidade-tributaria-e-uma-das-causas-da-baixa-competitividade-brasileira>. Acesso em: 08/12/2022.

MARINHO, Ricardo Aurélio Madeira. Características dos Regimes Próprios da Previdência. Revista RPPS do Brasil, 2017. Disponível em: <https://www.revistarppsdobrasil.com.br/caracteristicas-dos-regimes-proprios-de-previdencia-social/>. Acesso em: 08/12/2022.

MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro**. 8ª Ed. São Paulo: Rideel, 2022.

MONTEIRO, José Carlos Braga. Por que é tão complexo o Sistema Tributário Brasileiro? Portal tributário, 2014. Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/artigos/porque-e-tao-complexo-o-sistema-tributario-brasileiro.htm>. Acesso em: 08/12/2021.

PICHILIANI, Mauricio Carlos. **Manual de Direito Tributário**. 1. Ed. São Paulo: Rideel, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

STEFANO, Daniela. Entenda porque os pobres pagam mais impostos no Brasil. Brasil de Fato, 2019. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil>. Acesso em: 08/12/2022.