

CLAUDIA DA SILVA OLIVEIRA

A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS

CURSO DE DIREITO – FACULDADE FIBRA
ANÁPOLIS-2018

CLAUDIA DA SILVA OLIVEIRA

A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho de Conclusão de Curso de Direito da Faculdade FIBRA como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em direito, sob a orientação da Ms. Marcia Beatriz.

ANÁPOLIS – 2018

CLAUDIA DA SILVA OLIVEIRA

A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS

Anápolis, ____ de _____ 2018.

BANCA EXAMINADORA

“Dedico esse trabalho a Deus que sempre direcionou a
minha vida e quem tem feito maravilhas por mim. ”

AGRADECIMENTOS

Hoje finalizo uma valiosa etapa de minha vida, esse é um momento muito importante para mim, nada disso seria possível sem a presença de Deus em minha vida, sem Ele eu nada seria. Obrigada por tudo meu Deus.

Agradeço a minha MÃE, que nunca mediu esforços para fazer com que eu seguisse os caminhos certos, sempre me deu amor, carinho e sempre torceu pela minha vitória, é o meu maior exemplo de coragem, obrigada por cada ensinamento. Gostaria que meu pai estivesse aqui neste momento, mas sei que ele sempre está me olhando e cuidando de mim, sinto que ele também está orgulhoso. Aos meus irmãos que tanto amo e sempre depositaram paciência e confiança a mim, vocês fazem parte do que eu sou.

Agradeço ao Rafael, homem ao qual me orgulho de ter compartilhado anos de minha vida, que admiro pelo coração enorme que tem, que sempre me disse para não ter medo, que não há problemas em ser como se é, sempre me disse para seguir em frente e acreditar em mim, sem você eu teria enlouquecido, essa conclusão não é só minha, é nossa!

Meus agradecimentos aos amigos que dividiram comigo o dia a dia dessa jornada e sempre me davam força para concluir esse sonho.

A Márcia Beatriz que foi responsável pela orientação deste trabalho, esteve comigo e teve toda a paciência de me confortar nas horas das dificuldades, obrigada por me honrar com sua orientação.

OLIVEIRA, Claudia da S. **A reforma tributária e seus reflexos**. 2018. 47. Trabalho de Conclusão de Curso - Bacharel em Direito – Faculdade FIBRA, 2018.

RESUMO

Todas as questões inerentes à economia brasileira vêm sendo cada vez mais discutidas e tem tomado grandes espaços no cenário tributário, uma vez que se tem notado a grande necessidade da tão sonhada Reforma tributária, que já foi tema de muitas propostas, nas quais visam simplificar e harmonizar o atual Sistema Tributário Nacional. No que se refere à Reforma Tributária sempre existe polemica, uma vez que se sugere uma contrapartida de melhor qualidade do governo em relação aos contribuintes, quando se fala em reformulação de tributos geram-se conflitos, principalmente diante da existente guerra fiscal entre os entes competentes. Nesse contexto a proposta de Reforma tributária que é objeto desse estudo, visa diminuir a quantidade de tributos sobre o consumo, que acaba por onerar de forma significativa aos contribuintes, visando redistribuir a competência de arrecadação e a criação de um órgão que irá ter uma maior autonomia para fiscalizar. Diante do estudo realizado é possível concluir a necessidade da aprovação da reforma proposta, uma vez que se visa a criação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), a eliminação da guerra fiscal entre os entes competentes e diminuir os índices de sonegação.

Palavras-chave: Guerra Fiscal e Tributária; Imposto sobre Valor Agregado; Reforma Tributária no Brasil; Sistema Tributário Nacional; Tributo.

OLIVEIRA, Claudia dos S. **The tax reform and its reflexes**. 2018. 47. Trabalho de Conclusão de Curso - Bacharel em Direito – Faculdade FIBRA, 2018.

ABSTRACT

All questions inherent to the Brazilian economy have been increasingly discussed and have taken great places in the tax scenario, once we have noticed the importance of the long-awaited Tax Reform, which has been the subject of many proposals, in which aim to simplify and harmonize the current National Tax System. As far as the Tax Reform there is always polemics, once a counterpart is suggested of a better quality of the government in relation to the taxpayers, when we talk about reformulation of tributes, conflicts arise, especially in the face of the existing fiscal war between competent authorities. In this context, the proposed Tax Reform, which is the subject of this study, aims to reduce the amount of taxes on consumption, which ultimately significantly overtax the taxpayers, aiming at redistributing the collection competence and the creation of an agency that will have greater autonomy to oversee. In front of the study carried out, it's possible to conclude the need for the approval of the proposed reform, since it is intended the creation of VAT (Value Added Tax), the elimination of the fiscal war between the competent entities and to reduce the indices of misappropriation.

Keywords: Fiscal and Tax War; National Tax System; Tax Reform in Brazil; Tribute; Value Added Tax.

LISTA DE ILUSTRAÇÃO

Figura 1 – Evolução da Carga Tributária no Brasil - 2002 a 2016 (%PIB)	15
Figura 2 – Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2015)	16
Figura 3 – Carga Tributária - Brasil e Países da América Latina e Caribe (2015) ..	17

LISTA DE TABELA

Tabela 1 – Cenário Atual Atinente aos Impostos.....	30
Tabela 2 – Novo Modelo de Partilha de Tributos.....	39

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	03
1.1 Breve Histórico.....	03
1.2 Tributos	06
1.3 Impostos.....	07
1.4 Taxas	08
1.5 Contribuições de Melhorias	10
2 CARGA TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS NA ECONOMIA.....	14
2.1 Carga Tributária.....	14
2.2 Capacidade Contributiva	18
2.3 Capacidade Contributiva x Consumo.....	20
3 REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS ASPECTOS.....	26
3.1 Necessidades de Reforma	26
3.2 Aspectos Relevantes.....	27
3.3 Sobre a Relatoria da Proposta.....	28
3.4 Tributos Alcançados.....	29
3.4.1 Imposto sobre o valor agregado (IVA).....	31
3.4.2 Imposto seletivo (IS)	32
3.4.3 Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR).....	33
3.4.4 Imposto sobre operações e bens e serviços (IBS).....	33
3.4.5 Imposto sobre circulação de bens e serviços (ICMS).....	39
3.5 Cenário Panorâmico dos Impostos Federais.....	40
3.6 Cenário Panorâmico dos Impostos Estaduais.....	42
3.7 Cenário Panorâmico dos Impostos Municipais.....	43
3.8 Super Fisco e a Administração Tributária.....	43
CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS.....	46

INTRODUÇÃO

A convivência entre indivíduos, seja em família, nossa primeira sociedade, escola, vizinhos, bairro, município, estado, país, continente prepara o indivíduo para desfrutar das benesses de uma vida estruturada. Nem todos param diuturnamente para pensar como os alimentos do café da manhã chegaram a sua mesa, mas para cada item que ali está uma relação entre pessoas ocorreu.

Para que o caos não se instaure nestas pequenas relações abrimos mão de algumas coisas, uma delas, e talvez a mais controversa, seja permitir que o Estado governe nossa sociedade. O Estado garante o direito de propriedade para quem plantou o trigo que está no nosso pão de todo dia. É o Estado que garante que o trabalhador rural que cultivou o milho tenha direito a um salário, condições de trabalho, aposentadoria. Cabe, também, ao Estado a relação de compra e venda entre o produtor e o moinho e deste com a padaria. Ao sair de casa para comprar o pão passamos por ruas feitas pelo Estado.

Para sustentar toda essa cadeia de intervenções, construções e condutas uma máquina Estatal se faz necessária. Está precisa de dinheiro para pagar sua existência. E um dos deveres sociais de um povo é manter pecuniariamente o Estado por meio de tributos. É objetivo deste trabalho mostrar um panorama atual de como está essa relação do cidadão com os tributos e o Estado.

O atual Código Tributário Nacional (CTN) tem se mostrado cada vez mais obsoleto, completa 53 anos neste ano de 2018. Observamos que o nosso CTN é tão antigo quanto às menções de necessidade de Reforma Tributária pelo Congresso Nacional, pois os contribuintes cada vez mais questionam a máquina pública inflada e serviços prestados de menos, em contrapartida o Estado alega sonegação das tributações e a constante necessidade de aumentar a arrecadação.

Como pano de fundo para essa análise, escolheu-se o Projeto de Emenda Constitucional de número 31, de 09 de abril de 2007 (PEC 31/2007). Debruçado sobre este expediente é intento deste trabalho acadêmico, de maneira simples e acanhada, trazer à baila os conceitos técnicos de tributos que permeiam o atual Sistema Tributário para poder elevar o debate dos novos tributos propostos pela reforma, tema

do primeiro capítulo; mostrar os reflexos da carga tributária na economia do Brasil, tema do segundo capítulo, e de posse desses conceitos nivelados apresentar os impactos da Reforma Tributária que está tramitando no Congresso Nacional, tema do terceiro e último capítulo.

A relevância, nestas breves palavras, é mostrar ao cidadão como sua participação no Estado é importante, pois um cidadão consciente dos seus deveres sabe que o Estado é reflexo das suas ações, ou seja, se queremos a grandeza que o Brasil merece devemos sim nos atentar ao que pagamos, como pagamos, de maneira clara e sem sonegação para, assim, ter plena capacidade de cobrar em Estado enxuto, eficiente e livre de corrupção.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 Breve Histórico

Não existe relação mais conturbada do que a existente entre o cidadão e Estado quando se orbita a relação pecuniária que os une. Existe sim matérias de sumo quilate no ordenamento Brasileiro como saúde, educação, devido processo legal, contudo todas essas bandeiras estão ligadas para o cidadão como um direito básico a sua existência em sociedade e, a outro lado, o Estado como fornecedor destes direitos básicos.

Mas a matéria sobre a qual este se debruça é o que paga, um cidadão, para o outro fornecer, como substituto legal das políticas públicas e sociais. O Estado precisa de recursos para atender as necessidades públicas, por isso uma relação tributária entre estes dois polos.

Vittorio Cassone esmiúça este tema com a seguinte passagem:

Estado é a nação, o povo, ou a sociedade, politicamente organizada. Povo, são os habitantes de uma localidade ou região. Nação é um povo, geralmente fixo, num território, ligado por origem, tradição, lembranças, costumes, cultura, interesses e aspirações em comuns e, em geral, por uma língua. Sociedade é o conjunto de pessoas que vivem em certas faixas de tempo e espaço, unidas pelo sentimento de consciência de vida em grupo. O Estado desenvolve atividades políticas, econômicas, sociais, administrativas, financeiras, educacionais, políticas, que tem por fim regular a vida humana em sociedade, por isso que a finalidade do Estado é a realização do bem comum. (CASSONE, 2002, p. 25).

Ora, o Estado ao desenvolver sua finalidade necessita de recursos. Parte deles vem por receitas derivadas, prestações patrimoniais impostas aos cidadãos, como contrapartida ao fornecimento de serviços e manutenção.

Essa relação de contribuinte e tributo vem de uma relação jurídica antiga. Hodiernamente, essa relação é questionada por um povo que reclama de altas contribuições, muitas das vezes cobradas umas sobre os valores de outras, e um Estado incapaz de gerir recursos e entregar bons resultados.

Além desta infeliz realidade, o ordenamento é formado por um emaranhado de normas que são de difícil compreensão pelo cidadão comum e

por brigas judiciais entre os entes federativos sobre a origem de tributos e taxas. No intuito de esclarecer e justificar a compreensão do tema, faz-se necessário, primeiro, buscar um pouco o que representa o atual ordenamento jurídico e trazer alguns conceitos a fim de ampliar o debate.

A matéria tributária brasileira reside basicamente em dois fortes pilares, a saber, a Constituição Federal de 1988 e a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN. Aqui se urge esclarecer que a Lei 5.1752/66 versa sobre o Sistema Tributário Nacional e veio a instituir normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estado e Municípios.

Célia Helena Costa, ao comentar o Código Tributário Nacional, ensina que a Lei 5.172/66 o “CTN tem sido recepcionada pelos sucessivos textos constitucionais na qualidade de Lei complementar”, uma vez que a referida lei se deu sob a égide da Constituição Federal de 1946. (FREITAS, 2004, p.17).

A atual carta Magna trata da matéria tributária no Capítulo I do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), em seus artigos 145 a 162 Constituição federal (BRASIL, 1988), destes cabe ressaltar:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

A nossa Constituição traz a previsão da criação e regulamentação de tributos nas três esferas de poder visto que o Brasil é um ente que adota o sistema Federativo para regulamentar as ações do Estado nas diferentes relações com seus cidadãos.

Regina Helena Costa (2009, p.19), explica, que:

A pluralidade de pessoas dotadas de competência legislativa e, assim, com aptidão para instituir tributos (art. 24, I, CF), conduz a um sistema tributário COMPOSTO DE MÚLTIPLOS DIPLOMAS LEGAIS. Desse modo, o sistema tributário nacional é o resultado de um plexo normativo formado basicamente pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais, pelas leis complementares – entre as quais se inclui o Código Tributário Nacional -, e pelas leis ordinárias de cada pessoa política.

Vittorio Cassone (2002, p. 27) recorda que é nos artigos da CF/88 que os constituintes previram a relação jurídica que assegura que toda legislação tributária seguira os tramites para legalidade, mas que acima disso, guardada no artigo dos direitos fundamentais, reside a obrigatoriedade da relação jurídica entre cidadão e Estado:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Corroborando com tal ensinamento Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.139), ao mencionar que:

[...] o homem é um ser relacionado. As mais variadas relações ligam os homens: relações de afeto, de política, de religião, de parentesco etc. o direito, como sistema social de normas, disciplina grande parte dessas relações, especialmente por normas legisladas. Diz mesmo o preceito constitucional que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Assim, o tributo, hodiernamente, além de principal é a mais importante fonte de arrecadação de dinheiro para o financiamento de atividades públicas, isso se dá em razão de o Estado ter o dever de atender às necessidades públicas, como segurança, educação, saúde, entre outros. No entanto, para esses serviços serem efetivados é essencial à presença de recursos financeiros.

1.2 Tributos

O ordenamento é formado por um emaranhado de normas que são de difícil compreensão para o cidadão comum e por brigas judiciais entre os entes federativos sobre a origem, competência, fator gerador de tributos e taxas. Nesta seara nasce o clamor por uma reforma tributária na qual será mais clara a competência, origem, incidência dos recursos e de outra sorte um cidadão compelido a pagar com mais clareza a sua contraparte do pacto, evitando assim a sonegação. A reforma tributária não vai colocar a termo todos os problemas, mas se propõe a sanear vários temas e acalmar um clamor social.

Barbosa Nogueira (1995, p.29) relembra:

As receitas do Estado provem de atividades econômico-privadas dos entes públicos, dos monopólios, de empréstimos, e principalmente da imposição tributária (fiscal, para fiscal e extrafiscal). O direito de tributar do estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas “receitas derivadas” ou tributos, divididos em impostos, taxas e tanto o Estado, ao “exigir”, como a pessoa sob sua jurisdição, ao “contribuir”, devem obedecer a determinadas normas, cujo conjunto o Direito Tributário.

Ao iniciar o assunto pertinente à necessidade de Reforma Tributária, se faz necessário entender o que são os tributos e seus impactos na economia.

O art. 3º e seguintes do CTN definem tributos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato

ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Tributo, para Cassone (2002, p.27), é certa quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigados a pagar ao Estado (União, Estados, distrito Federal e Municípios) quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias.

Já para Regina Helena Costa (2009, p. 21):

A definição legal, com, pela ênfase dada ao caráter pecuniário da prestação, faz compreender a natureza do tributo. Trata-se de relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo – no caso, o FISCO – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro. É uma obrigação ex lege, vale dizer, nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, compulsória. Não possui caráter sancionatório – que a distingue da multa, outra prestação pecuniária compulsória. Por fim, a sua exigência se dá mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significando que não há discricionariedade deferida ao administrador tributário na ação estatal de exigir tributos.

Nesse diapasão, entende-se que nem todo tributo é imposto, pois é dividido em impostos, taxas e contribuições de melhorias.

1.3 Impostos

Os impostos são todos os valores arrecadados de pessoas físicas e jurídicas, nos quais incidem em todos os bens de consumo, renda e patrimônio, sendo dividido em Federais, Estaduais e Municipais.

Os artigos 16 e seguintes do CTN tratam dos impostos e a quem compete a arrecadação.

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

Art. 18. Compete:

I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

Para Nogueira (1995, p.157), “as duas características fundamentais do imposto estão implícitas nessa definição, quais sejam, a de cobrança geral e a de não ser contraprestacional”.

Completa, “o imposto é a viga mestra da arrecadação tributária é um levantamento pecuniário junto aos particulares, baseando apenas em uma medida geral de capacidade econômica ou contributiva e em virtude da competência tributária” (NOGUEIRA, 1995, p.158).

Abrilhanta o debate Regina Helena Costa (2009, p.51), ao comentar o artigo 16 do CTN:

O conceito, que não é dos melhores, tem o mérito de caracterizar o imposto em relação a taxa e à contribuição de melhoria, as duas outras espécies de receita tributária. Estabelecendo que seu fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relacionada com o contribuinte, indica a não-vinculação da receita. E isto por que o imposto tem caráter geral, sem vantagem específica para o contribuinte. Está é a característica mais marcante da espécie de que se cuida, como manifestação maior do poder político que impõe um dever, de caráter geral, sem gerar, em contrapartida, benefício específico ou vinculação orçamentaria. Como as demais espécies do gênero, é pago exclusivamente em dinheiro.

Por isso que Cassone (2002, p.86) diz que os impostos se destinam a custear as despesas gerais do Estado (assim entendido a U-E-DF-M), tais como: sua estrutura administrativa, pagamento do funcionalismo público, execução de obras públicas, segurança nacional etc.

1.4 Taxas

No que tange as taxas, são diretamente ligadas aos serviços prestados ou postos à disposição do contribuinte, podendo ser cobrada apenas pelo ente

competente, não sendo divisíveis. Um exemplo que podemos utilizar de taxas é a iluminação pública, neste caso podendo ser cobrada pelo município prestador do serviço.

O artigo 77 do CTN (BRASIL, 1966) trata das taxas e formas de cobrança.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Já a Constituição Federal (BRASIL, 1988), no artigo 145, assim define e dá suas características:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - [...]

II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.160) reforça em seu trabalho a competência comum federal, estadual e municipal de criar as taxas e sua finalidade, mas ressalta que:

[...] em relação às taxas a competência é comum, porém cada pessoa jurídica de direito público poderá cobrá-las em razão do exercício regular de poder de polícia, isto quer dizer, somente quando exercer poder de polícia que lhe tenha sido conferido pela Constituição e em relação aos serviços prestados ou postos à disposição haverão de ser somente os que a Constituição atribui ao respectivo governo tributante. Se o exercício de polícia não for regular ou o serviço não for de atribuição da entidade tributante, a taxa será ilegítima. Neste sentido pode-se dizer que também, em relação a taxa, existe uma certa distribuição de competência, não diretamente pela fixação do fato gerador de cada uma e sua partilha, mas em razão do respectivo poder de polícia e das respectivas atribuições dos diferentes governos.

Para Eliana Calmon a palavra taxa é imprecisa, isso “porque na linguagem jurídica pode significar preço público ou contraprestação por um

serviço. Daí a preocupação do direito pretoriano em estabelecer a diferença dos institutos, o que ensejou, a edição da súmula 545 do Supremo Tribunal Federal”. (FREITAS, 2004, p. 437).

Segue o texto da súmula 545/STF:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

Sucinta as palavras de Cassone (2002, p.89) quando resume que “o cerne da taxa consiste em que a materialidade do fato gerador repousa sempre e necessariamente numa prestação de serviços cuja atividade é ínsita à soberania do Estado, diretamente referida ao obrigado”. Assim também entende a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a matéria, no julgamento da ADI número 948, por meio de seu pleno, em 09 de novembro de 1995, com a ilustre relatoria do Ministro Francisco Rezek. Jurisprudência que como ressalta a ementa do julgado já era firmada no excelso tribunal:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA JUDICIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA: TRIBUTO DA ESPÉCIE TAXA. PRECEDENTE DO STF. VALOR PROPORCIONAL AO CUSTO DA ATIVIDADE DO ESTADO. Sobre o tema da natureza jurídica dessa exação, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de se tratar de tributo da espécie taxa (Representação 1.077). Ela resulta da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte. A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça. Ação direta julgada parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 5º do artigo 114 do Código Tributário de Goiás. Brasília (DF), 09 de novembro de 1995. MINISTRO FRANCISCO.

1.5 Contribuições de Melhorias

As contribuições de melhorias são cobradas sempre em acordo com as contraprestações de serviços do governo, que traga benefícios diretos ao cidadão e contribuinte.

O art. 81 (BRASIL, 1966) do CTN trata das contribuições de melhorias e prevê que deve haver a previsão do produto arrecadado para cobrir o investido

na melhoria e o art. 82 do mesmo diploma traz a lista taxativa das obrigações a serem cumpridas.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Matéria também acolhida pelos constituintes no inciso III do artigo 145 (BRASIL, 1988) da Carta Magna de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – [...]

II – [...]

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

O Decreto-lei número 195 (BRASIL, 1967), de 24 de fevereiro de 1967, recepcionado no atual ordenamento jurídico, aborsda explicitamente a matéria:

Art 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive tôdas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra sêcas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Art 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei.

Cassone (2002, p.100) explica que “a indispensabilidade da valorização do imóvel circunvizinho à obra pública realizada cuja contribuição haverá de ser exigida proporcionalmente à valorização obtida”.

No entendimento de Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.164) cabe ressaltar:

Entendemos que a contribuição de melhoria continua levando em conta a obra pública, que, uma vez concretizada, provoque valorização dos imóveis por ela atingidos. Vale dizer: a contribuição de melhoria continua vinculada à valorização imobiliária. Ocorre que nem sempre a obra pública provoque benefícios (valorização) aos imóveis por ela tangenciados. Dependendo da sua natureza, poderá até provocar uma depreciação dos referidos imóveis. Nestes casos, não terá ocorrido, evidentemente, o fato gerador da contribuição de melhoria, por que não houve benefício algum aos proprietários.

Eliana Calmon comenta que a contribuição de melhoria “tem como particular característica a inexistência de alíquota ou de base de cálculo. Tem como limite o custo total da obra, o qual deve ser rateado entre os que se beneficiarem com a valorização imobiliária, sendo esta valorização o limite individual cobrado de cada beneficiário”. (FREITAS, 2004, p.452).

2 CARGA TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS NA ECONOMIA

2.1 Carga Tributária

A carga tributária de um país se dá entre a razão da somatória de todos os impostos arrecadados dividido pela riqueza deste país. Nesta conta o tributo é o grande protagonista desta arrecadação. Assim, quanto maior for o percentual maior será a carga Tributária.

O Banco Central do Brasil, por intermédio do Tesouro Nacional, emitiu uma Nota Técnica Conjunta sob o número 03/2016/CESEF/STN, de 31 de março de 2016, com o seguinte cálculo para a apuração da carga tributária:

Para o escopo desse trabalho, a estimativa da carga tributária corresponde à razão entre o total dos tributos arrecadados pelas três esferas de governo (União, estados e municípios), bem como pelas entidades do Sistema S (SESI, SENAI, SEBRAE, SENAC, etc.) e pelo Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), e o produto interno bruto (PIB). O PIB utilizado nesse trabalho corresponde ao indicador oficial publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. IBGE em 01/03/2018. (TESOURO NACIONAL, 2018).

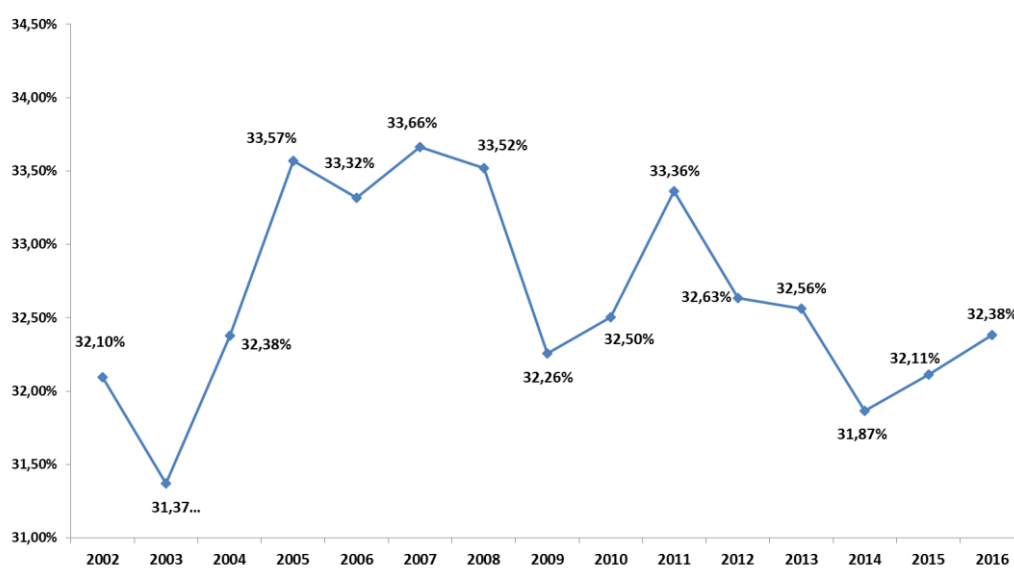
Já a Secretaria da Receita Federal (2016), responsável legal pela apuração dos dados para a confecção do ementário Carga Tributária no Brasil, periódico de publicação anual, traz no corpo do volume do ano de 2016, disponibilizado em dezembro de 2017, traz a seguinte assertiva:

O Estudo da Carga Tributária no Brasil de 2016 não apresenta mudanças metodológicas significativas em relação aos anos anteriores. A partir de 2016, com a implantação de novo plano de contas aplicado ao setor público, os códigos de receita e despesa orçamentária da União, provenientes do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira), disponibilizados pela STN, foram alterados. Como consequência dessa alteração, alguns itens de receita foram agregados. Para não prejudicar a comparação da série histórica, aplicou-se para os anos anteriores as mesmas agregações de 2016. Também, os dados da arrecadação dos estados e municípios foram revisados para refletir informações mais acuradas fornecidas pelos entes estatais federados à STN. Com relação ao Produto Interno Bruto (PIB), em virtude das revisões ocorridas, o PIB 2015 teve o seu valor aumentado em relação ao valor divulgado em 2016. Na apuração da Carga Tributária, busca-se aferir o fluxo de recursos financeiros direcionado da sociedade para o Estado que apresente características econômicas de tributo, independentemente de sua denominação ou natureza jurídica. Portanto, na análise de pertinência ou não de inclusão de uma receita no cômputo da Carga Tributária Bruta (CTB), o juízo econômico prevalece sobre o jurídico. Em geral, consideram-se no cálculo da CTB os pagamentos compulsórios (definidos em lei) realizados por pessoas físicas e jurídicas, inclusive as de direito

público, para o Estado, excluindo-se aqueles que configurem sanção, penalidade ou outros acréscimos legais. (RECEITA FEDERAL, 2016).

Assim, mesmo tendo o viés de sofrer alterações por planos econômicos, política ou, até mesmo, crises econômicas de ordem mundial, o índice resultante do pagamento de tributos dividido pela capacidade produtiva de um país (PIB) tem se mostrado um importante balizador para comparação entre planos econômicos, partidos políticos e, acima de tudo, como um comparativo entre países. (RECEITA FEDERAL, 2016).

Figura 1 - Evolução da Carga Tributária no Brasil - 2002 a 2016 (%PIB)



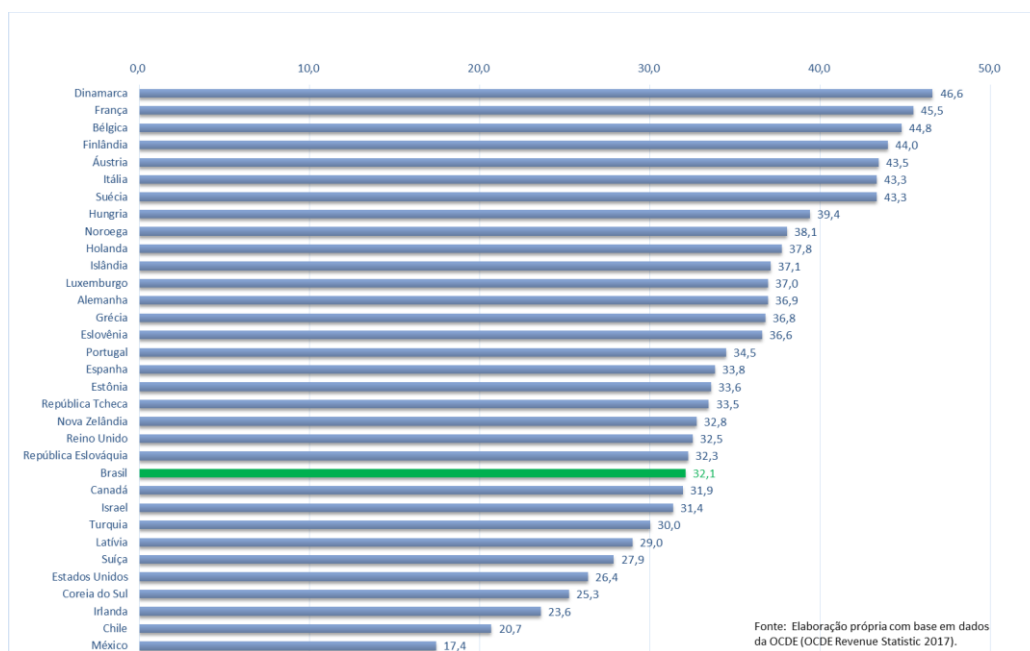
Fonte: RECEITA FEDERAL, 2016.

Por análise simples, é possível perceber que a oscilação em percentual parece bem irrisória, visto que o maior índice se deu em 2007 (36,66%) e o menor em 2003 (31,37%). As diferenças de cinco pontos percentuais aconteceram entre o primeiro mandato do presidente Luiz Inácio Lula da Silva e seu segundo mandato.

A nível global, o Brasil está sim abaixo de muitos países que fazem parte da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), organização internacional de 35 países que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de mercado, que procura fornecer uma plataforma para comparar políticas econômicas, solucionar problemas comuns e coordenar políticas domésticas e internacionais. A maioria dos

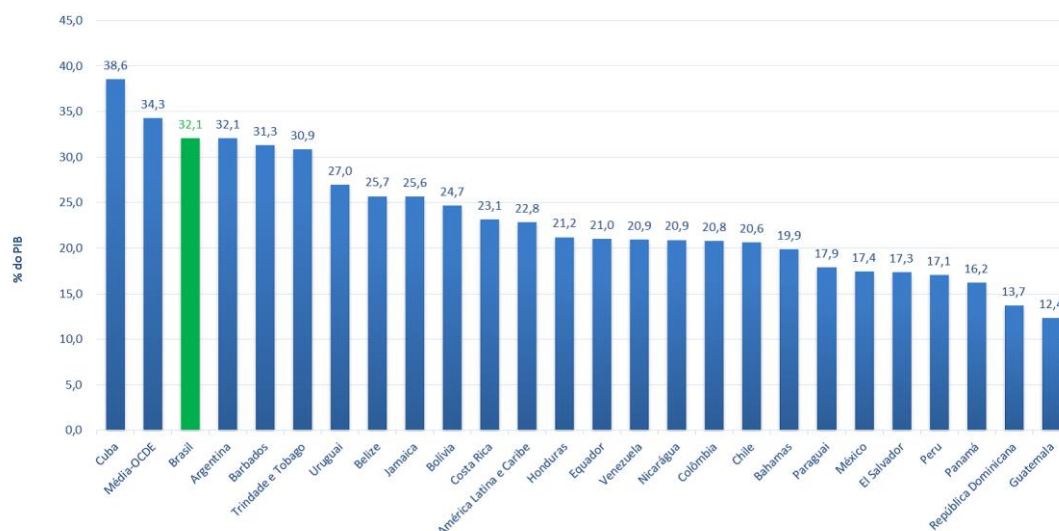
membros da OCDE é composta por economias com um elevado PIB per capita e Índice de Desenvolvimento Humano e são considerados países desenvolvidos. (PORTAL AMAZÔNIA, 2017).

Figura 2 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2015)



Fonte: RECEITA FEDERAL, 2016.

Embora corpulenta nossa Carga Tributária, insta salientar que ela não é maior do mundo, mas também não quer dizer que ela não seja alta se compararmos a outros países Latino Americano, como por exemplo, Uruguai, Argentina, Chile.

Figura 3 - Carga Tributária - Brasil e Países da América Latina e Caribe (2015)

Fonte: RECEITA FEDERAL, 2016.

Entretanto, em se tratando de Brasil, a problemática não é o peso da carga tributária, e sim a ausência de retorno daquilo do que o contribuinte paga, isso porque nós somos o país que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade de acordo com o Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade-IRBES, além de termos um baixíssimo Índice de Desenvolvimento Humano. (GAZETA DO POVO, 2014).

De acordo com artigo veiculado em 19 de junho de 2017, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) informa que “pelo sexto ano consecutivo, o Brasil é o país com pior retorno à população nas esferas federal, estadual e municipal, quando comparado aos 30 países que possuem as maiores cargas tributárias do mundo, em relação às áreas de saúde, educação e segurança”. Avaliando o IRBES, que é obtido por meio da Carga Tributária multiplicado pelo Índice de Desenvolvimento Humano, é uma medida resumida do progresso a longo prazo em três dimensões básicas do desenvolvimento humano: renda, educação e saúde. (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2017).

Segundo a notícia supramencionada:

O destaque desta edição é a Suíça, que no último estudo figurava em quarto lugar e agora aparece na liderança, como o país que, mesmo

com uma carga tributária não tão elevada, de (26,90%) consegue oferecer à população serviços públicos de qualidade. Já a Austrália que era líder do ranking, passou a ocupar a quarta posição, ficando atrás da Coreia do Sul e dos Estados Unidos. O Brasil, mesmo com arrecadação altíssima (33,65% do PIB, em 2014), não consegue aplicar esses recursos de forma que a população tenha um melhor retorno desses valores, ficando atrás, inclusive, de países da América do Sul, como Uruguai e Argentina. O levantamento aponta que, apesar de terem cargas tributárias muito próximas à do Brasil, no ano de 2014, a Espanha com (33,20%) ocupa a 12ª posição; a República Tcheca com (33,50%) assume a 15ª; e Grécia com (35,90%) que mesmo em 20º lugar, estão muito à frente do País no que se refere à aplicação de recursos em benefícios dos seus cidadãos. (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2017).

Ou seja, se levarmos em consideração o peso da Carga Tributária, o índice de retorno é ínfimo, para não dizer demasiadamente escasso. Isso quer dizer que a partir do momento que o contribuinte cumpre com suas obrigações e o Estado não cumpre com as suas respectivamente, automaticamente ocorre a omissão do pagamento desses tributos e daí surge outro problema; a sonegação, que está diretamente relacionada à ausência desse retorno. Ninguém paga por uma coisa que não vê utilidade. E esse foi outro motivo para a concepção da Reforma Tributária.

2.2 Capacidade Contributiva

Nossa Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988) foi fruto de grande clamor social, estudos e de política. Os constituintes mais uma vez afirmaram:

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;

Extrai-se do inciso terceiro que um dos objetivos da Nação é erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades. Este estudo quedou na análise que os tributos têm nesta obrigação do Estado com sua população.

Senão vejamos, até aqui mostramos que é dever do estado fornecer serviços e políticas públicas em prol do povo, e estes contribuírem para fomentar pecuniariamente tais ações.

Já foi destacado que a sonegação como uma provável resposta, claro que não é a única, para a insatisfação popular pelo valor pago por serviços precários. O que o povo sente no bolso e no cotidiano já ficou, também, demonstrado nos índices retro apresentados.

Aqui, cabe ressaltar, que no Brasil existem inúmeras diferenças sociais bem como regionais, a tal ponto, de nossa Constituição abordar o tema a nível de objetivos fundamentais do Estado. Para tal feito, necessário se faz nivelar os iguais e elevar os desiguais para haver equivalência nas cotas partes contributivas.

Dentro deste, raciocínio a participação de cada cidadão seria definido através do seguinte critério; Capacidade Contributiva, ou seja, cada um pagaria de acordo com seu patrimônio, quanto mais você tem mais você contribui, até que as medidas frutos dos clamores sociais conduzissem o Brasil para um novo panorama.

No artigo 145 §1º da Constituição Federal (BRASIL, 1988) diz o seguinte:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ressalta Cassone (2002, p.116) que “o texto constitucional, ao utilizar-se das expressões “sempre que possível” (quanto a pessoalidade dos impostos) e “serão graduados” (aqui, a progressividade), está-se dirigindo ao legislador, que, para tanto, é detentor de certa dose de discricionariedade.

Entretanto, para esse raciocínio do Estado funcionar seria necessário tributar tudo aquilo que se demonstra em riqueza, nesse sentido a engrenagem estaria mais perto do ideal. Ocorre que no Brasil acontece o contrário. Não se tributa mais a riqueza em patrimônio, se tributa mais o consumo. A realidade é que se criou uma infinidade de tributos que incidem sobre o consumo que influencia diretamente no preço final do produto. Consequentemente o consumidor que vai comprar este produto acaba subjaz pela carga absurda.

Acerca do tema:

Essa disposição constitucional veio confirmar o que já era tido como pacífico pela doutrina, que o Direito Tributário assenta-se na capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o tributo só pode ser exigido no momento em que houver ato, fato ou negociação jurídica apreciável economicamente. E Essa capacidade contributiva deve ser medida em face do montante da tributação a incidir sobre determinado ato, fato ou negócio jurídico economicamente apreciável, de modo a não lhe esgotar, de imediato ou no tempo, conforme o tipo tributário, a finalidade a que se destina". (CASSONE, 2002, p.116).

Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.12) faz o seguinte apanhado:

O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Como já se dizia na antiguidade, "onde nada existe, até o Imperador perdeu seu tributo". Se o imposto é captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico-jurídico-econômicos e mesmo psicológicos". Se esse levantamento tem de ser feito dentro do conceito de justiça social, deve ser medido pelo critério da capacidade contributiva. Grizotti propôs como conceito da capacidade de pagar impostos a soma de riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

Exemplificando o tema:

Mesmo na doação a título gratuito – que pode levar à ideia de que não há substrato econômico -, em verdade ele existe, à medida que o donatário tem algo apreciável economicamente, podendo suportar o ônus do imposto em face ao acréscimo patrimonial. O mesmo, porém, não se pode dizer de uma amostra grátis (de remédio, de bebida etc.), em que, de tão diminuto o valor, chega a ser economicamente inexpressivo, merecendo intributalidade; para tal exegese, conjuga-se o princípio da capacidade contributiva com os critérios da proporcionalidade e da razoabilidade. (CASSONE, 2002, p.116).

2.3 Capacidade Contributiva x Consumo

Diversos institutos já corroboram que quanto menor a renda maior é o consumo proporcionalmente. As famílias com renda maior de 40 salários mínimos têm um potencial grande de consumo, porém, na prática, proporcionalmente o consumo é baixo, elevam uma carga tributária em torno de 21%. De acordo com a pesquisa esse fenômeno é denominado "regressividade". Isso quer dizer que aquele que ganha menos, acaba pagando mais tributos e a carga tributária que incide sobre essas famílias geram em torno de 50%. (CARTA CAPITAL, 2017).

Como já apresentado e debatido, o arcabouço jurídico do Direito Tributário está tão intimamente ligado a tradições antigas que a legislação está se perdendo no tempo e na compreensão. O comércio, não só no mundo como no Brasil, vem adquirindo nuances que permitem a sonegação ou a falta de alcance de ações, fatos e negócios jurídicos não abarcados como fatos geradores de tributos.

É notório que qualquer alteração neste ramo do Direito exige parcimônia, estudo e observância a todos os princípios que regem a relação Estado com seus cidadãos. Por outra via, os contribuintes querem mudanças na prestação e qualidade dos serviços prestados, mas não gostariam de arcar com o ônus desta melhoria. De certo que os constantes escândalos de corrupção que assolam o Brasil, se punidos, evitados e impedidos de acontecer, já gerariam um superávit incrível aos cofres públicos. Entretanto, o mundo não pode simplesmente aguardar o arrastar das ações penais ou de uma repentina mudança de ânimos políticos para ver a máquina pública em extrema eficiência.

São exemplos desta flagrante realidade, a pessoa jurídica pagar alíquotas menores que a pessoa física, sem em muitas vezes não cumprir com seu papel social que justifica tal diferenciação; ou nos proprietários de aeronaves, embarcações de luxo, máquinas agrícolas etc. que são dispensadas de pagar impostos, isto posto por que o IPVA somente incide sobre automóveis e não sobre todos os veículos automotores.

Diante desse quadro, nasce a necessidade de ocorrer uma reforma premente nesse sistema, para tentar amenizar a sonegação e, conseqüentemente, diminuir a revolta da sociedade quanto a ineficiência nos gastos públicos. Esta revolta foi agravada com a edição da Lei Complementar número 131, de 27 de maio de 2009, popularmente designada “lei da transparência” que trouxe ao contribuinte, de forma clara, os tributos inerentes que incidem sobre a relação de consumo, a destinação destes recursos nas três esferas da administração pública. Este normativo aliado a Constituição Federal e a Lei número 8.070, de 11 de setembro de 1990.

Mesmo a LC/131 sendo um diploma de apenas três artigos, é sem dúvidas impactante a sua abrangência e força para cidadãos que estão buscando explicações para formular cobranças junto as políticas públicas e seus gestores.

Portal do Palácio do Planalto (2009):

Art. 1 - O art. 48 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Art. 2 - A Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos 48-A, 73-A, 73-B e 73-C:

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Art. 73-A. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

Este colecionado de regras regulamentou a relação jurídica para a cobrança da sociedade, o conhecimento dos números e a punibilidade para o descumprimento das prerrogativas cedidas ao controle.

De certo, que por si só, a lei não resolve os casos de corrupção e de agentes público transgressores e incorrentes em improbidade administrativa. Entretanto, entregou a sociedade os meios necessários para qualquer um, e é qualquer um mesmo, fazer sua diferença junto a sociedade e alertar o todo. Isto, para uma sociedade que se acostumou a esquecer para quem deu seu voto, o mandato de representatividade pública, endosso para gerir o bem público, na mão de alguns obstinados guerreiros tem mostrado toda a revolução de escândalos que diariamente são narrados nas páginas e telas de notícias.

O art. 150, § 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988) elenca a determinação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços

Corroborado pelo Art. 6º da lei 8.070.90 CDC (BRASIL, 1990):

São direitos básicos do consumidor:

III - a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem; (Redação dada pela Lei nº 12.741, de 2012)

Estes diplomas e o texto constitucional, são responsáveis por um enorme volume de informações inclusive que todo o cidadão hoje manipula. Basta o contribuinte atentar para um simples cupom fiscal de uma compra rotineira para abastecer a dispensa de sua residência. Lá irá constar os tributos que incidem sobre aqueles produtos. Além de revelar parte da composição de preços ao consumidor das empresas varejistas, neste pequeno pedaço de papel está uma semente do grande celeiro que garante os cofres públicos, ou seja, aqueles reais descontados do cidadão comum, que por algumas vezes se acha afastado da tributação de seu patrimônio, descobre que a obra pública a sua frente ou o salário do funcionário público que o desdenha no atendimento público saiu direto de sua carteira.

Outro exemplo prático, hodierno, em ascensão nos julgamentos e nos contratos de trabalho nasce da distorção tributária que há hoje no Brasil entre pessoa física e pessoa jurídica. Para, de um lado as empresas fugirem das suas obrigações trabalhistas e do risco, inerente, da exploração da atividade econômica e de outras contribuintes alcançarem uma ilusão de pagar menos tributos, mesmo que abrindo mão de outros direitos, pois a carga tributária entre PJ e PF ser de grande monta em números percentuais conviver-se com um fenômeno denominado pela jurisprudência de “pejotização”.

Esta abominação gerada nas relações trabalhistas se refere à contratação de serviços pessoais, exercidos por pessoas físicas, de modo subordinado, não eventual e oneroso, realizada por meio de pessoa jurídica constituída especialmente para esse fim, na tentativa de disfarçar eventuais relações de emprego que evidentemente seriam existentes, fomentando a ilegalidade e burlando direitos trabalhistas.

Em julgados recentes, o TRT 18 vem, em inúmeros votos de seus membros, debatendo a matéria da “pejotização” e os seus desdobramentos no Direito brasileiro. No julgamento de Recurso Ordinário, RO -0010278-02.2017.5.18.0014, a terceira seção, na relatoria do iminente Desembargador Mario Sergio Bottazzo, na data de 06 de abril de 2018, emanou as seguintes palavras:

Destaco que o citado Gerente de Vendas é o proprietário da primeira reclamada, a qual, segundo a reclamante, decorreu de uma "pejotização" dos seus diretores incentivada pela segunda ré. Prosseguiu dizendo que "o mesmo gerente, Sr. Menahem" (proprietário da primeira reclamada) se apropriou de R\$ 12.806,81 referentes às comissões devidas à autora em razão das vendas realizadas em favor da empresa Fortaleza Empreendimentos. (DESEMBARGADOR MARIO SERGIO BOTTAZO, 2018).

Na segunda turma do mesmo Tribunal, na relatoria do Desembargador Geraldo Rodrigues do Nascimento, em 15 de março de 2018, também trouxe à baila este assunto:

Os documentos de fls. 79/80 também sugerem a existência de uma proposta de emprego nos mesmos moldes noticiados pelo reclamante, inclusive quanto à remuneração ajustada (R\$12.000,00). Por outro lado, enquanto a proposta de emprego fora efetivada em maio/2015 (fls. 62, 79/80), a pessoa jurídica constituída pelo autor, a pedido das

reclamadas, foi aberta em 17/06/2015, reforçando a tese de fraude. Assim, na mesma trilha da decisão recorrida, reputo comprova a chamada de "pejotização" da pessoa física. A figura é extremamente conhecida nesta Justiça Especializada e consiste na prática na qual o contratante, visando eximir-se das obrigações correspondentes à relação de emprego, busca os serviços de um trabalhador que tenha firma estabelecida (CNPJ) ou dele exige a abertura da firma, exatamente para depois alegar que a relação havida entre as partes é meramente civil/comercial, pois a contratação ocorrera com uma pessoa jurídica, o que não se admite. (DESEMBARGADOR GERALDO RODRIGUES DO NASCIMENTO, 2018).

Essa matéria já percorre os escaninhos dos tribunais não é de hoje. No Tribunal Superior do Trabalho, sob a relatoria do Ministro Aloysio Corrêa da Veiga, em 06 de setembro de 2017, no voto do julgamento do Agravo de Instrumento AIRR-636-04.2014.5.02.0063, assim manifestou aos seus pares:

O sistema jurídico pátrio considera nulo o fenômeno hodiernamente denominado de "pejotização", neologismo, pelo qual, se define a hipótese em que o empregador, para se furtar ao cumprimento da legislação trabalhista, obriga o trabalhador a constituir pessoa jurídica, dando roupagem de relação inter-empresarial a um típico contrato de trabalho que exige o reconhecimento do vínculo de emprego. (MINISTRO ALOYSIO CORRÊA DA VEIGA, 2017).

3 REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS ASPECTOS

3.1 Necessidades de Reforma

Pode-se observar com o material até aqui ventilado que, a Constituição Federal é o pilar que sustenta o Sistema Tributário Nacional, pois é ela que outorga a competência, determina os princípios, estabelece as limitações ao poder de tributar, além de determinar as formas de compartilhamento da arrecadação.

Exposto os princípios, conceitos, atribuições e destinação dos tributos no Brasil, o presente estudo passa a demonstrar a extensão, as discussões e o alcance da reforma tributária que hoje está em apreciação no Congresso Nacional no expediente de Projeto de Emenda Constitucional de número 31 de 09 de abril de 2007 (PEC 31/2007), apresentada pelo então Deputado Virgílio Guimarães do Partido dos Trabalhadores de Minas Gerais (PT/MG).

Este expediente, PEC 31/2007, recebeu dezesseis novos apensos de Projeto de Emenda à Constituição, a saber, PEC 45/2007; PEC 91/2007; PEC 106/2007; PEC 129/2007; PEC 165/2007; PEC 165/2007; PEC 166/2007; PEC 167/2007; PEC 219/2008; PEC 225/2008; PEC 226/2008; PEC 227/2008; PEC 230/2008; PEC 233/2008; PEC 242/2008; PEC 248/2008; e PEC 382/2009, mais oito pareceres e quatrocentos e oitenta e cinco Emendas ao Projeto Base.

Atual, se faz o debate, visto que, é notório, a necessidade da diminuição do número de impostos tributados visando a retomada do crescimento econômico e de todas as benesses, sejam econômicas e sociais, usando como mola mestra o direcionamento dos tributos para a renda e não para o consumo, como adotado pelo sistema vigente.

A principal proposta apresentada visa a unificação dos tributos atuais buscando aliviar sua repercussão na grande massa, responsável por maior parte do consumo de bens e serviços, mas com a menor fatia de patrimônio e renda.

Estas estratégias se justificam na medida que a tributação não recai sobre o consumo, propulsão de qualquer economia lastreada pelo capitalismo, assim aumentando a possibilidade de recuperação da economia, distribuindo renda, abrindo postos de trabalho, reestruturando setores, no curto a médio prazo, enquanto a tributação sobre as riquezas nivelará socialmente a balança de tributação entre os cidadãos, tudo isso mobilizado para aumentar o volume de arrecadação do Governo para a promoção do equilíbrio das finanças estatais.

Para tanto, trata-se de uma mudança Constitucional, denominada Emenda Aglutinada, várias alterações ao mesmo tempo, dando norte para o arcabouço jurídico modificar toda a estrutura de competência e consequentemente o modo de partilhar essa receita tributária. Na verdade, trata-se uma engrenagem, e que para haver consonância, todas as esferas precisam trabalhar com o mesmo objetivo.

3.2 Aspectos Relevantes

O alvo principal da reforma não é mexer na Carga Tributária, ou seja, no quanto os brasileiros gastam com seus tributos, mas sim melhorar a eficiência da arrecadação, transmitir normas para o alcance de tributar, aliviar os tributos da cadeia produtiva, otimizar a destinação dos recursos aos cofres públicos. Pode ser que, a primeira leitura, algumas pessoas fiquem confusas com esta questão emblemática, afinal, muitos reclamam da alta carga tributária que pagam. Entretanto, como já demonstrado, o que gera inconformismo popular, na verdade é o que o povo recebe como serviço por parte do Governo.

Outra questão que possivelmente será arguida é: qual será a justificativa para uma reforma se o peso da carga tributária irá continuar a mesma coisa? Essa resposta é bem contundente e simples: a mudança vai ocorrer na forma de como os cidadãos são tributados, pois de nada acrescentaria uma mudança no texto constitucional se o resultado apenas gerasse mais insegurança pública, haja vista, que a sonegação fiscal aumenta no mesmo passo que se aumenta a carga de tributos.

Assim, tem-se que estaria instaurada uma grande injustiça se ao reformular a maneira de tributar, aqui envolvendo todos os seus aspectos, sem promover uma equiparação na capacidade de contribuir, ressalvadas as grandes diferenças do nosso país, uma reforma para aumentar a arrecadação das esferas do poder do Estado, se estes entes não sofrerem uma robusta e detalhada maneira de empregar a verba e de ter esses gastos auditados com eficiência, ou seja reforma tributária só alcançará seus verdadeiros objetivos, apadrinhados pelas garantias constitucionais, se houver grande combate à sonegação fiscal e a corrupção.

Não precisa ser nenhum grande conhecedor de economia para entender que esse modelo arcaico, defendido pela atual maneira de tributar, de aumentar tributo para tentar compensar os cofres públicos e os Estados, que estão falidos, não funciona, ou seja, quanto mais o Estado aumentar os tributos maior será a parcela da população que vai deixar de pagar.

3.3 Sobre a Relatoria da Proposta

O relator da proposta, Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB/PR), apresenta uma vida pública longa e dedicada a representatividade parlamentar. Foi Deputado Federal Revisor na legislatura de 1991 até 1995; se manteve de 1995 à 1999; voltando a ocupar a Câmara dos Deputados na legislatura de 2003 até o ano de 2007; retornou ao Congresso, ainda como Deputado, de 2011 à 2014; e tem seu mandato outorgado até 2019. Licenciou-se por duas vezes do seu mandato de Deputado Federal, em 2011 e em 2013⁶ para compor o secretariado do Estado do Paraná, sua terra natal, sendo titular da Pasta de Fazenda.

O Deputado Luiz Carlos Hauly, trabalha na esfera tributária há mais de 30 anos. Hauly já foi membro do Conselho Nacional Fazendário (CONFAZ), e hoje tem a árdua tarefa de tentar fazer um relatório de modo que seja mais aceito pelos Estados e Municípios. Já que na proposta inclui a exclusão de alguns tributos como o ICMS, e disso o Estado não quer abrir mão.

A PEC 31/2007 traça os novos rumos da tributação no Brasil, para tanto sugere mudanças, que vão desde a extinção de tributos, como IPI, IOF, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, esses todos federais, bem como do ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços, de alçada municipal.

Como já refrigerado, a Reforma não vislumbra diminuição do percentual tributado, assim, no momento que os referidos tributos forem extintos, surge, no lugar deles um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos, o Imposto Seletivo, de competência federal.

Conforme já observamos, hoje todos os entes políticos podem manipular tributos, tal como criar, majorar, com exceção de alguns tributos específicos, nesse sentido em razão desse poder conferido pela União acabou ocorrendo uma verdadeira Guerra Fiscal, ou seja, na maioria das vezes os entes não mais privilegiam o interesse público, simplesmente oferecem um poder de barganha. Em razão disso é imprescindível à alteração da competência tributária, pois, a partir do momento que o modelo de legislação for centralizado dará fim a esse poder de troca.

Que todo esse paradoxo sirva para que passemos a enxergar uma melhor forma de tributar, um modelo que se coadune mais com a necessidade social, tributando menos o consumo e tributando mais a riqueza (patrimônio e renda) readequando o sistema à solidariedade social, tendo como base, de fato, o Princípio da Capacidade Contributiva.

3.4 Tributos Alcançados

Veremos que o projeto possui três pilares que funcionarão como uma engrenagem que irá fomentar a mudança chamada Reforma. Trata-se de uma engrenagem composta por três fragmentos, Competência, Partilha e Administração Tributária.

Vejamos a baixo cenário atual atinente aos Impostos.

Tabela 1 – Cenário Atual Atinente aos Impostos

Impostos federais	Impostos Estaduais	Impostos Municipais
II	ITCMD	IPTU
IE	ICMS	ITBI
IR	IPVA	ISS
IPI		
IOF		
ITR		
IFG		

Fonte: Claudia Oliveira, 2018.

O texto Constitucional (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2007) a ser alterado engloba vários artigos. Segue alguns destaques:

Art.146 , III [...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Que, uma vez aprovada no atual texto proposto pela PEC 31/2007, passa a vigorar com o seguinte texto:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos no arts. 153, IV e VIII, 155, II, 156, III, e das contribuições previstas no art. 195, I. * 3 2 0 1 9 3 C F 3 8 * 3 2 019 3 C F 3 8 IV - estabelecer limites e mecanismos de aferição e controle da carga tributária nacional, que deverão considerar, dentre outros, a receita tributária dos entes federados, o Produto Interno Bruto e a dívida pública, de forma a propiciar carga tributária compatível com o desenvolvimento econômico e social, bem como assegurar que a melhoria dos indicadores referidos resultem também em benefícios para a sociedade. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2007).

Outra mudança que mostra o enfoque do discutido no trabalho é a inovação do artigo 152 – A (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2007):

Art. 152-A. É vedado aos Estados e ao Distrito Federal, no exercício da competência prevista no art. 155, II, e § 2º, XI, dispor sobre matéria

não relacionada na lei complementar de que trata o inciso XII ou na resolução de que trata o inciso IV, ambos do art. 155, § 2º, ou, ainda que relacionadas, possuam conteúdo ou forma diferentes daqueles nelas constantes.

Criação de novo imposto federal (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2007):

Art.153

VIII - receita ou faturamento da empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei;

§ 3º [...]

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto e da sua sustentabilidade ambiental e de seu processo de produção;

§ 6º Em relação ao imposto previsto no inciso VIII do caput, a lei definirá: * 3 2 0 1 9 3 C F 3 8 * 3 2 019 3 C F 3 8 I - os setores de atividade econômica para os quais sua incidência será não-cumulativa; e II - a incidência sobre o importador de bens ou serviços do exterior, ou a quem a ele for equiparado.”

3.4.1 Imposto sobre o valor agregado (IVA)

Alguns países que possuem um alto desenvolvimento econômico, que crescem na margem do PIB de 15 % a 20%, modificaram sua estrutura de tributação criando o chamado Imposto de Valor Agregado. No entanto, no Brasil foi adotado um sistema parecido com este, porém, ao invés de existir um IVA temos três; ISS, ICMS e IPI.

Ao invés de pagarmos um imposto único sobre o valor da mercadoria, pagamos três impostos diferentes varias vezes sobre o mesmo bem. A tributação incide sobre toda a produção e o consumo, mitigando o Princípio da não Cumulatividade.

O modelo trazido à baila por Haully trará uma legislação centralizada que irá extirpar essa tributação tripla sobre a produção e o consumo e a penas um único imposto ficará incumbido de tributar; porem, sempre destacando o patrimônio e renda visualizando a capacidade contributiva.

O Imposto de Renda não será alvo de modificação com o advento da Reforma Tributária, mas há a percepção robusta de que ele precisa ser alterado trazendo mais isonomia entre a pessoa jurídica e pessoa

física para evitar o fenômeno da “pejotização” e da sonegação, que se acarreta em razão da omissão do pagamento em razão do baixo retorno.

A Reforma sugere a extinção de três Impostos; IPI; IOF; ICMS e ISS. Esses impostos geram uma grande onerosidade ao preço final do produto, uma vez que incidem sobre a produção e o consumo, portanto uma vez extintos irá diminuir o custo da produção e automaticamente o preço venal do produto.

A ideia é colocar nas mãos da União todo imposto atinente à renda, como já é hoje, e tudo que for patrimônio sobrestará nas mãos do Município que fará efeito diretamente na partilha de bens.

Segundo a Constituição federal, na transmissão de bem móvel o imposto Estadual será recolhido ao Estado da situação do bem. A sugestão é que toda transferência de bens moveis e toda prestação de serviço onerosa será tributado de IBS, compartilhando determinada alíquota, ou seja, vai sair das mãos do Município.

3.4.2 Imposto seletivo (IS)

A competência será da União e vai recair apenas em produtos específicos. Tal como, cigarro, combustível, petróleo, veículos importado, energia elétrica, automóveis novos, pneus, etc. Produtos que ao invés de recaírem sobre o IBS se submeterão ao Imposto Seletivo.

A ideia é criar alíquotas mais gravosas para produtos prescindíveis e alíquotas mais brandas para produtos de primeira necessidade, para se ter uma ideia, hoje no Brasil se tributa cerca de 33% em medicamentos, um item essencial à dignidade da pessoa humana é às vezes imprescindível para a sobrevivência. Assim, o IS terá uma conotação extrafiscal, diferentemente do IBS que apesar de se concentrar nas mãos do Estado a sua legislação ficará a cargo do super fisco.

No entanto, insta salientar que somente o IBS não compensaria a arrecadação Estadual, pensando nisso o Imposto Seletivo será diretamente compartilhado entre Estados e Municípios.

3.4.3 Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR)

O ITR Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural Incide sobre os imóveis localizados fora das áreas urbanas dos Municípios. Sendo um imposto que Incide sobre o patrimônio hoje ele é regulado e arrecadado pela União, entretanto a Constituição é clara quando estabelece de forma obrigatória que 50% do ITR arrecadado deve ser compartilhado com os Municípios, e caso o Município fiscalize e arrecade em nome da União ele fica com 100% do tributo. Hodiernamente cerca de dois mil Municípios possuem esse convenio com a União.

O modelo do ITR gerido hoje funciona muito bem além de proporcionar uma segurança arrecadatória ao Município é muito produtivo para ambos. Por esse motivo o Deputado Luiz Carlos Hauly optou por não mexer neste tributo. Assim, o ITR não será alvo de modificação pela Reforma tributária.

Neste contexto de acordo com a reforma, ficará a cargo do Município o ITBI e o IPTU ambos que incidem sobre o patrimônio.

3.4.4 Imposto sobre operações e bens e serviços (IBS)

No lugar do ICMS entrará o IBS (Imposto sobre bens e serviços) esse tributo é uma autentica e fiel cópia do modelo do IVA, assim o imposto não irá incidir várias vezes sobre o mesmo produto, mas sim, somente uma vez.

O argumento para destacar o IBS dentro do relatório é que hoje se tributa mercadoria mesmo que seja mera circulação, mercadorias que transitam de um lugar para o outro mesmo que o titular seja o mesmo.

Uma afirmação um tanto quanto falaciosa uma vez que esse trecho no relatório colide diretamente com a súmula 166 do STJ.

Súmula 166 STJ - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (BRASIL, 1996).

Outra mudança considerável nos Impostos Estaduais incidirá no ITCMD que se tornará tributo Federal, além do mais, se criará outro imposto federal, denominado Imposto Seletivo (IS).

A inovação do imposto de competência municipal e do Distrito Federal está amparado pela seguinte mudança no texto da CFF/88 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2007):

Art. 155 [...]

II – [...]

§2º - [...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá:

a) as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, observando o limite mínimo de sete por cento e o máximo de vinte e cinco por cento e definindo, dentre elas, uma alíquota padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento especificado na forma do inciso V, a;

b) relativamente às operações e prestações interestaduais, as alíquotas de referência, para efeito específico de determinação da parcela do imposto devida ao Estado de origem, nos termos do inciso VI, b;

c) critérios de distribuição e fontes dos fundos mencionados no inciso VII;

V - terá alíquotas uniformes estabelecidas em todo o território nacional, por mercadoria, bem ou serviço, em número máximo de seis, observado o seguinte:

a) o órgão colegiado de que trata o inciso XII, g, proporá a sujeição de mercadorias, bens e serviços a alíquotas diferentes do padrão, submetida à aprovação por resolução do Senado Federal, prevalecendo a sujeição à alíquota padrão para todas as hipóteses não propostas pelo órgão ou não aprovadas pelo Senado;

b) o órgão de que trata o inciso XII, g, poderá redefinir para uma alíquota menor a alíquota aplicável a determinada mercadoria, bem ou

serviço, bem como restabelecer a alíquota definida na forma da alínea a;

c) relativamente à energia elétrica, as alíquotas poderão ser diferenciadas em função da quantidade consumida e do tipo de consumo;

d) lei estadual poderá estabelecer:

1 - adicional de até cinco pontos percentuais, aplicável a operações intra-estaduais relativas a combustíveis e a mais três mercadorias, bens ou serviços, independentemente do limite máximo previsto no inciso IV, a;

2 - redução de até seis pontos percentuais, aplicável a operações com óleo diesel e outros combustíveis com ele misturados;

VI - relativamente a operações e prestações interestaduais, será observado o seguinte:

a) o imposto será calculado pela aplicação da alíquota do bem, mercadoria ou serviço sobre a respectiva base de cálculo;

b) a parcela devida ao Estado de origem será obtida pela aplicação da alíquota de referência prevista no inciso IV, b, sobre a base de cálculo, que, para efeito de apuração dessa parcela, não compreenderá o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação ou prestação configure fato gerador dos dois impostos;

c) a parcela devida ao Estado de localização do destinatário, inclusive nas aquisições feitas por consumidor final na venda ou faturamento direto, será a diferença entre os montantes obtidos na forma das alíneas a e b;

d) a parcela do imposto a que se refere a alínea c não será objeto de compensação, pelo remetente, com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores;

e) o imposto poderá ser cobrado no Estado de origem, nos termos de lei complementar;

f) lei complementar definirá a forma como o imposto devido a que se refere a alínea c será atribuído ao respectivo Estado ou Distrito Federal de localização do destinatário, podendo condicionar ao seu efetivo pagamento o aproveitamento do crédito fiscal a ele concernente para compensação com o montante devido nas operações e prestações seguintes;

g) somente será considerada interestadual a operação em que houver a efetiva saída de mercadoria ou bem do Estado onde se encontrem para o Estado de localização do destinatário, assim considerado aquele onde ocorrer a entrega da mercadoria ou bem;

h) relativamente à prestação do serviço de transporte, somente será interestadual aquela vinculada a mercadorias, bens, valores, semoventes e pessoas, passageiros ou não, cuja contratação preveja como destino físico unidade da Federação diferente daquela onde se iniciou a prestação;

i) nas operações com gás natural e seus derivados, o imposto será devido na forma das alíneas a a c;

j) para efeito do disposto na alínea f, na hipótese de ser estabelecido um sistema de compensação de arrecadação entre as unidades da Federação de origem e de destino, poderá ser estabelecida exceção à regra prevista na alínea d, desde que assegurada a atribuição da integralidade da parcela do imposto a que se refere a alínea c ao Estado de localização do destinatário;

VII - instituindo-se compensação financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, mediante estabelecimento de respectivos fundos de desenvolvimento, ficará vedada a concessão de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido ou qualquer outro incentivo ou benefício, fiscal ou financeiro, vinculado ao imposto, exceto:

a) para atendimento ao disposto no art. 146, III, d, hipótese na qual poderão ser aplicadas as restrições previstas nas alíneas a e b do inciso II;

b) a isenção e redução de base de cálculo para operações e prestações definidas pelo órgão colegiado a que se refere o inciso XII, g;

c) nas hipóteses previstas em lei complementar, relacionadas com tratados e convenções internacionais, regimes aduaneiros especiais, áreas aduaneiras especiais, regimes de bagagem e outras situações especiais relativas às atividades de comércio exterior, bem como a áreas sob tratamento fiscal diferenciado;

d) para atendimento de programas de incentivo à cultura e de assistência social, nos termos definidos em lei complementar; VIII - terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma autônoma estadual, ressalvado o previsto no inciso V, d;

IX – [...]

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, a qualquer título, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) [...]

c) sobre a transferência interestadual de bem ou mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular;

X - [...]

XI - a instituição por lei estadual limitar-se-á a estabelecer a exigência do imposto na forma disciplinada pela lei complementar de que trata o inciso XII;

XII – [...]

a) definir fatos geradores e contribuintes do imposto; b) dispor sobre substituição tributária, inclusive, se for o caso, sobre transferência de responsabilidade pelo pagamento da parcela do imposto a que se refere o inciso VI, c;

b) [...]

c) [...]

d) [...]

e) [...]

f) assegurar o aproveitamento do crédito relativo à remessa de serviços e de mercadorias para outro Estado, com a observância do disposto no inciso VI, d, e do crédito relativo ao montante cobrado nas operações anteriores decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente, segundo critérios que estabelecer;

g) dispor sobre a competência e o funcionamento do órgão colegiado integrado por representante de cada Estado, do Distrito Federal e da União;

h) disciplinar o processo administrativo-fiscal;

i) definir as bases de cálculo, de modo que o montante do imposto as integre, inclusive nas hipóteses do inciso IX;

j) dispor sobre regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 146, III, d, e para definição de tratamento diferenciado para o produtor rural, pessoa física ou jurídica, segundo parâmetros e critérios que estabelecer;

l) prever sanções, inclusive retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais, aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento da legislação do imposto, especialmente do disposto no inciso VII;

m) dispor sobre o processo administrativo de apuração das infrações da legislação do imposto praticadas pelos Estados e Distrito Federal e seus agentes, bem como definir órgão que deverá processar e efetuar o julgamento administrativo;

n) definir a forma como o Estado de localização do destinatário exercerá a sujeição ativa na hipótese do inciso VI, c;

o) prever a obrigatoriedade da prestação, por meio eletrônico, das informações relativas à realização de cada operação e prestação, no momento de sua realização, a sistema integrado de informações, disponível às administrações tributárias;

p) estabelecer formas, critérios e limites para a concessão de benefícios e incentivos fiscais voltados ao fomento industrial e agropecuário, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais;

q) definir parâmetros para a fixação de alíquotas compatíveis com o equilíbrio nos mercados de biocombustíveis e suas alternativas;

XIII - compete ao órgão colegiado de que trata o inciso XII, g, mediante aprovação pelo número de votos definido em lei complementar, observado o mínimo de noventa e cinco por cento de seus membros:

- a) editar a regulamentação de que trata o inciso VIII;
- b) autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, observado o disposto no art. 150, § 6º;
- c) estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais;
- d) fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto;
- e) estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização na hipótese do inciso VI, c; f) estabelecer mecanismos para evitar acúmulo de crédito, especialmente para as cadeias produtivas dos bens, produtos e serviços sujeitos à menor alíquota, admitindo-se para isso redução de base de cálculo, postergação da incidência ou do pagamento do imposto para etapa subsequente, assim como requisitos para suspensão do imposto nas operações com empresas definidas como exportadoras, e criação de câmaras de compensação.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I, II e VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§ 7º Ressalvado o disposto no § 2º, X, b, a incidência do imposto de que trata o inciso II do caput, em relação à energia elétrica, ocorre também nas etapas de produção, de transmissão, de distribuição, de conexão e de conversão, até a sua destinação final.

Sendo assim, o Estado abrindo mão desses Impostos, um novo tributo deverá ser criado para compensar a perda da arrecadação, no caso do Município o ISS e no caso do Estado o ICMS.

Uma observação, por sua vez oportuna, é que o IPVA, tributo Estadual, sofrerá uma ampliação, não só incidirá sobre veículos terrestres, mas também recairá sobre embarcações, e aeronaves. No entanto, vale ponderar uma ressalva atinente a essa questão, pois, hoje o tributo é pago no foro de licenciamento do veículo, mesmo que o contribuinte circule em outro Estado. Entretanto, no caso de aeronaves e embarcações, o registro é único, para tanto o relatório deixa a desejar nesse sentido, pois, não especifica como será feita a partilha, mas especifica que a matéria será regulada por Lei Complementar. E muito embora o IPVA seja um tributo Estadual a partir da reforma será

legislado pelo Estado porem, a arrecadação sobrestará integral nas mãos do Município.

3.4.5 Imposto sobre circulação de bens e serviços (ICMS)

Um dos motivos da reforma tributária ainda não ter saído do papel é porque sempre que se fala em reforma se pensa em diminuição de receita. Pensando nisso, a proposta foi estabelecida de modo que ninguém vai deixar de arrecadar de imediato, ela ocorrerá de forma gradativa.

No modelo tributário vigente, se compartilham entre os entes; o Imposto e um tipo de Contribuição que é a CIDE (Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico). No entanto a ideia é; ampliar esse sistema de partilha, porém, de forma gradativa. Haverá um processo de transição de aproximadamente 5 anos e visa sua total eficácia após 15 anos de aprovação da reforma. Portanto, hoje, caso sendo aprovado esse novo sistema o ente político não terá impacto na sua arrecadação, o que ele arrecada hoje será mantido.

Esse novo modelo de partilha de tributos garante que para os próximos dois anos não haverá nenhuma alteração da carga tributária em face do total de receitas que o ente arrecada.

Assim diz o texto na íntegra: “(...) nos cinco primeiros exercícios após o início da vigência desta emenda o produto da arrecadação será distribuído entre a União Estados e Municípios na mesma proporção de acordo com algumas regras”. Isso no que se refere à IR, IS, ITCMD, IPVA e IBS.

Para tanto com a reforma o cenário se modificará. Vejamos.

Tabela 2 - Novo Modelo de Partilha de Tributos

Impostos federais	Impostos Estaduais	Impostos Municipais
-------------------	--------------------	---------------------

II	IBS	IPTU
IE	IPVA	ITBI
IR		
ITCMD		
IS		
ITR		
IFG		

Fonte: Claudia Oliveira, 2018.

3.5 Cenário Panorâmico dos Impostos Federais

IPI e IOF serão extintos e consubstancialmente serão incorporados ao IBS.

Serão criados o IS (imposto seletivo) que incidirá sobre bens e mercadorias específicas, delimitando as categorias de produtos sobre os quais ele incide.

Incidirá na importação.

Não incidirá na exportação, privilegiando o mercado internacional.

As alíquotas serão diferenciadas trazendo um caráter extrafiscal.

Possibilidade de aumento desse tributo no mesmo ano, respeitando o princípio da anterioridade.

Serão definidos os critérios de partilha através de Lei Complementar.

O ITCMD passará a ser de competência da União, porém, com toda a arrecadação pertencente aos municípios.

Incidirá quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou quando o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Apesar de ser competência da União, toda sua arrecadação será dos municípios, transferindo-se para lei complementar a definição dos critérios de partilha entre os municípios.

Sua lei definirá a parcela da arrecadação que a União reterá para financiar as atividades de arrecadação, cobrança e fiscalização, e o modo como os municípios poderão participar do processo. Através da capacidade Tributária.

Será criada uma regra constitucional para garantir a incidência do imposto de renda sobre algumas verbas que são classificadas como indenizatórias, mas que, na verdade aumentam o patrimônio acima do custo do material indenizatório. (Quando a indenização for maior do que o prejuízo material essa diferença incidirá a indenização).

Insta salientar que deverá ser definido em quais tipos de dano recairá essa regra, pois atualmente o relatório é omissivo, não especifica se refere à dano moral ou material.

Inovação do texto Constitucional (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2007):

Art. 156-A Os impostos previstos nos arts. 153, IV e VIII, 155, II, e 156, III, serão recolhidos de acordo com as regras do sistema integrado de liquidação de tributos, conforme lei complementar que definirá:

I - o aproveitamento recíproco do saldo de créditos fiscais acumulados do contribuinte, relativamente aos impostos mencionados no caput;

II - as condições referentes à ordem e preferência das operações de transferência dos créditos fiscais;

III - o período mínimo de acumulação de créditos fiscais, sem possibilidade de aproveitamento na apuração do respectivo imposto, apto a credenciar o aproveitamento recíproco mencionado no inciso I, bem como o prazo de decadência desse direito;

IV - mecanismo integrado de recolhimento, com guias unificadas e documentos fiscais eletrônicos;

V - regime especial de fiscalização e controle dos contribuintes que utilizem a liquidação integrada com aproveitamento recíproco de créditos, admitindo-se a fixação de prazos especiais de decadência e prescrição das obrigações tributárias que ensejaram créditos de determinado imposto utilizados na liquidação de débitos de outro;

VI - a forma pela qual será realizada a cobrança dos créditos indevidamente utilizados, incorporando as garantias e preferências inerentes às obrigações de natureza tributária, inclusive tipificando o ilícito e respectivas sanções;

VII - as hipóteses excepcionais em que a apuração dos impostos pagos de acordo com sistema integrado não deva atender ao princípio da não incorporação de imposto na base de cálculo de outro, que deve prevalecer para os impostos mencionados no caput;

VIII - a forma pela qual cada ente tributante será compensado em razão da absorção de crédito gerado na contabilidade de imposto de titularidade de outro ente, autorizada a criação de fundo, ou câmara de compensação, com vinculação de parcela do produto da arrecadação de impostos ou retenção de transferências constitucionais. Parágrafo único. As regras de apuração do imposto devido e as demais normas não atinentes à liquidação integrada permanecerão sob a competência dos entes titulares dos impostos mencionados no caput.

3.6 Cenário Panorâmico dos Impostos Estaduais

Extinção do ICMS, que foi incorporado ao IBS.

Regulamentação única, não cumulativa, proibição de qualquer tipo de benefício fiscal, exceto para alimentos, medicamentos, transportes público coletivo, de passageiros e bens do ativo imobilizado.

Incidência nas exportações e nas locações de bens e direitos definidas em lei complementar e nas demais operações com bens intangíveis e direitos.

Não incidência nas exportações e nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Arrecadação fiscalização e a cobrança pelo Super fisco Nacional.

Inclusão na incidência do IPVA, da propriedade de veículos automotores aquáticos e aéreos (lanchas e jatinhos).

Criação do Imposto sobre Operação com Bens e Serviços IBS (IVA), de competência dos Estados e instituído pelo Congresso Nacional.

Exclui a incidência no do IPVA os veículos de uso comercial barcos de pesca, aviões comerciais de passageiros e caminhões de carga. (Imunidade)

3.7 Cenário Panorâmico dos Impostos Municipais

Extinção do ISS, que foi incorporado ao IBS.

Para evitar que os municípios exerçam sua capacidade tributária plena, uma Lei Complementar Federal determinará as alíquotas mínimas dos impostos municipais, limites para concessão de benefícios fiscais, bem como uma política de reajustes mínimos da base de cálculo em caso de omissão do legislador local.

Para reforçar a arrecadação do IPTU e do ITBI, criou-se a possibilidade de celebração do convenio do município com a união para a arrecadação, fiscalização e cobrança.

3.8 Super Fisco e a Administração Tributária

Foi implantado no projeto a figura do Super Fisco, trata-se de uma entidade que irá concentrar toda legislação dos tributos Estaduais de impacto sob o consumo (No que tange ao IBS), acompanhado é claro de lei Complementar. Como dissemos anteriormente a competência será do Estado, porem será regulado pelo Congresso Nacional.

De acordo com o relatório;

[...] o IBS será fiscalizado pelo Super Fisco Nacional formando o conjunto dos Fiscos Estaduais com possibilidade de inclusão por Lei Complementar dos fiscos Municipais. O Super Fisco terá garantia de unidade, indivisibilidade, independência financeira, funcional e autonomia administrativa, será financiado com parcelas dos impostos que arrecadar e seu dirigente máximo será escolhido pelos governadores dos Estados e do Distrito Federal. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2007).

Muito embora termos hoje a figura do CONFAZ, que hoje é a Super Receita, tem o mesmo modelo, e administram todos os tributos Federais inclusive as contribuições previdenciárias que antes eram fiscalizadas pelo próprio INSS, porém, ainda subsiste uma guerra fiscal entre os Estados. Assim, a finalidade do Super fisco é operar uma administração tributária mais coerente, isonômica e equalizada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Compreende-se que, uma vez debruçado sobre a tributação e seus desdobramentos no Brasil, existe a necessidade de atualizar o Sistema Tributário pátrio. A matéria jurídica exige Emenda à Constituição e decorrentes atualizações no Código Tributário Nacional, bem como nos estaduais e municipais, para promover uma reestruturação da produção de riquezas, aquecimento do comércio, aumento nas vagas de emprego e decorrente transformação na arrecadação do Estado, deixando de se concentrar no consumo e objetivando a renda.

Uma vez analisado os conceitos e termos jurídicos, a influência e os reflexos da atual tributação e as propostas que tramitam no Congresso Nacional, Reforma Tributária, é possível compreender que a Carga Tributária que incide, atualmente, sobre a economia brasileira gira em torno de 33% a 35% do PIB, porém, um ponto crucial desta pesquisa, foi demonstrar que mesmo com a aprovação da PEC a Carga Tributária não sofrerá redução de maneira imediata, o que por um lado frustra a sociedade.

Foi possível observar, no decorrer da pesquisa, que a proposta em debate é a simplificação do atual sistema tributário, uma vez que se demonstra complexo e oneroso, tanto para o contribuinte quanto para a administração, assim, propõe-se a redistribuição, a unificação e extinção de alguns tributos, para que reduza o impacto aos contribuintes, pois vai diminuir o impacto da tributação nas relações de consumo.

De certo que a Reforma não sana todos os anseios. Existe a necessidade de se estender o estudo da tributação, seja observando os hábitos e necessidades internas, seja comparando o Brasil com economias e sociedades mundiais consolidadas, visando a melhora na gestão pública, oferta de serviços públicos, diminuição na inadimplência e sonegação fiscal.

Diante disso, conclui-se que o sistema tributário se constitui num sincronismo de normas e regras, de nulidades e aplicações com o objetivo real de arrecadar, mas que não está promovendo o desenvolvimento social a que se propõe, pelo contrário, que está ampliando as diferenças entre classes dentro da sociedade. A reforma tributária, independente da necessidade de simplificação e redução da carga, deve

trabalhar para reduzir o impacto financeiro da tributação sobre os preços dos produtos, possibilitando uma melhor distribuição de renda e justiça fiscal e social.

REFERÊNCIAS

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PEC 31/2007 Proposta de Emenda à Constituição**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>>. Acesso em 07 de mai. 2018.

CARTA CAPITAL. **Sistema Tributário Brasileiro reforça a desigualdade, diz Oxfam**. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/sistema-tributario-reforca-desigualdade-diz-oxfam>>. Acesso em 07 de mai. 2018.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: Fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FREITAS, Vladimir P. de. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GAZETA DO POVO. **Brasil tem pior retorno em bem-estar social entre países com mais tributos**. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/economia/brasil-tem-pior-retorno-em-bem-estar-social-entre-paises-com-mais-tributos-8j5n4pvzg4qqxh3e8uj1yilhq>>. Acesso em 07 de mai. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **CNPL: Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>>. Acesso em 07 de mai. 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PORTAL AMAZÔNIA. **Educação brasileira no contexto da OCDE**. Disponível em: <<http://portalamazonia.com/osiris-silva/educacao-brasileira-no-contexto-da-ocde>>. Acesso em 06 de mai. 2018.

PORTAL DO PALÁCIO DO PLANALTO. **LEI COMPLEMENTAR Nº 131, DE 27 DE MAIO DE 2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em 12 de mai. 2018.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil**. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em 06 de mai. 2018.

TESOURO NACIONAL. **Carga tributária bruta do Governo Geral foi de 32,36% do PIB em 2017**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-foi-de-32-36-do-pib-em-2017>>. Acesso em 04 de mai. 2018.