

# AS PROPOSTAS DE REFORMA SOB O VIÉS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ADEQUADO

---

## *THE REFORM PROPOSALS UNDER THE APPROPRIATE TAX SYSTEM*

**SIMONE CRUZ NOBRE**

Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Pará. Mestre em Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário do Estado do Pará. Pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Auditora Fiscal de Receitas Estaduais - Pará. sequecruz@yahoo.com.br

**Resumo:** O Sistema Tributário Brasileiro é regressivo, complexo e possui uma legislação densa, causando insegurança e alto custo de conformidade fiscal. Fatores que vêm inibindo investimentos. Desta forma, estudos apontam que da forma como está estruturado, caso não se proceda a uma reforma tributária, o Brasil terá dificuldade de fomentar a economia, a competitividade, a produção, de maneira a garantir a geração de empregos e um maior bem-estar à população. O fato é que, uma reforma tributária deve permear não apenas o enfoque fiscal, mas, sobretudo, econômico-social. É necessário, portanto, não apenas garantir o funcionamento da máquina pública, mas enumerar os encargos atribuídos a cada ente público, adequando a partilha das receitas tributárias entre os níveis de governo. Sabe-se que duas propostas já foram apresentadas. No entanto, será que estas estão aptas a responder aos objetivos da tributação enquanto instrumento de redistribuição e de igualdade, dentro das premissas que devem nortear um sistema tributário adequado? Reflexões sobre essa questão é o que o artigo busca fomentar.

**Palavras-chaves:** Sistema Tributário Nacional; reforma tributária; sistema tributário adequado; tributação ótima; cenário tributário.

**Abstract:** The Brazilian Tax System is regressive, complex and has dense legislation, causing insecurity and high cost of tax compliance. Facts that have been inhibiting investments. Thus, studies show that as it is structured, if it does not carry out a Tax Reform, Brazil will find it difficult to foster the economy, competitiveness, production, in order to guarantee job creation and a greater welfare to population. The fact is that a tax reform must permeate not only the fiscal approach but, above all, the social-economic one. Therefore, it is necessary not only to guarantee the functioning of the public machine, but to list the burdens attributed to each public entity, adjusting the sharing of tax revenues between levels of government. It is known that two proposals have already been submitted. However, are they able to meet the objectives of taxation as an instrument of redistribution and equality, within the premises that should guide an appropriate tax system? Reflections on this issue is what the article seeks to foster.

**Keywords:** National Tax System; tax reform; adequate tax system; optimal taxation; tax scenario.

**Sumário:** 1. Introdução - 2. O cenário tributário brasileiro - 3. Premissas para um sistema tributário adequado - 4. As tentativas de reforma no tempo - 5. As propostas apresentadas - 6. Conclusão - 7. Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

O tributo como obrigação compulsória de recursos ainda é um sistema visto com pouca simpatia pelos que estão sujeitos a sua imposição. Por ser uma exceção ao direito de propriedade, a tributação acaba por influenciar o comportamento dos agentes nas decisões sobre produtos a consumir, onde aplicar investimentos, na forma de aquisição ou transmissão de bens, na composição societária, na contratação ou não de mão de obra, dentre tantas outras decisões que acabam sendo tomadas, com foco na análise tributária.

Isso porque, a quantidade de impostos e contribuições sobre o consumo, com a base de incidência fracionada entre os vários entes da Federação, a quantidade de alíquotas, muitas obrigações acessórias a cumprir, contenciosos que se arrastam por um longo período, cujos questionamentos permeiam desde o campo de incidência na classificação de atividades quando sujeitas ao ICMS ou ao ISSQN, como, também, na própria classificação fiscal de um produto são questões que não passam ao largo no momento de constituir uma empresa.

Estudos apontam que da forma como está estruturado o Sistema Tributário Nacional, caso não se proceda a uma Reforma Tributária, o Brasil terá dificuldade de fomentar a economia, a competitividade, a produção, de maneira a garantir a geração de empregos e um maior bem-estar à população.<sup>1</sup>

O fato é que uma reforma tributária deve permear não apenas o enfoque fiscal, mas, sobretudo, econômico-social.

É necessário, portanto, não apenas garantir o funcionamento da máquina pública, mas enumerar os encargos atribuídos a cada ente público, adequando a partilha das receitas tributárias entre os níveis de governo.

Ademais, por termos uma Federação desigual, faz-se necessário a promoção de um federalismo cooperativo, um equilíbrio entre as competências impositivas e a autonomia financeira dos entes federados.

Neste sentido, segundo Resende, as repartições de receita nas três bases tributárias conhecidas: renda, consumo e propriedade, em um modelo ideal, deveriam observar a mobilidade dessas bases. A propriedade imobiliária, por exemplo, em função de sua base física imutável, estaria sob a competência municipal. O consumo, com sua base mais ampla, deveria ser tributado pelos Estados e Municípios. A União ficaria com a competência sobre os tributos sobre a renda originada em qualquer parte do país.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *A reforma tributária necessária para o Brasil – Parte 2*. Disponível em: [www.plataformapoliticasocial.com.br](http://www.plataformapoliticasocial.com.br). acessado em: 7.08.2019

<sup>2</sup> RESENDE, Fernando. *Reforma tributária e federação. Apud Reforma Tributária em questão/ Lauro Morthy...[et al.] (organizadores) – Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003. P. 155*

No entanto, no caso brasileiro, a base tributária sobre o consumo e propriedade está fragmentada entre os três entes federados, gerando complexidade, baixa uniformidade e ineficiência.

Ocorre que o momento não é o mais apropriado para se realizar uma reforma da magnitude que necessitamos. Estamos vivendo uma crise econômica, com alguns Estados enfrentando dificuldades de pagamento de suas folhas de salário, não observando os limites prudenciais da Lei de Responsabilidade Fiscal, além da desarticulação política entre o Parlamento e o Executivo, fatores que podem vir a desfavorecer uma maior reflexão e amadurecimento sobre pontos essenciais da reforma.

Assim, mostra-se interessante verificar onde reside o problema, compreender as premissas que devem nortear um adequado sistema tributário e analisar as propostas apresentadas, a fim de verificar se estas estão aptas a responder aos objetivos da tributação enquanto instrumento redistribuição e de igualdade.

Frente a esta realidade, este artigo propõe abordar o cenário tributário brasileiro, destacando os principais fatores que impactam negativamente o crescimento econômico, a confiança para atrair investimentos e agravam a desigualdade social.

Posteriormente serão estabelecidos os pontos de ancoragem que devem estruturar um sistema tributário adequado. Para isso serão verificadas as duas expressões ideológicas que legitimam o tributo, bem como as quatro máximas que devem nortear uma imposição tributária e a teoria da tributação ótima.

Na sequência serão verificadas as tentativas de reforma no tempo, a fim de verificar se há novidades nas propostas de reforma tributárias apresentadas e avaliar se estas estão aptas a responder aos objetivos da tributação, dentro das premissas que devem nortear um sistema tributário adequado.

## 2. O CENÁRIO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Discute-se uma ampla reforma tributária. Em verdade, quando se fala em reforma, queremos dizer que precisamos refazer, modificar ou corrigir algumas distorções que estejam em desacordo com as diretrizes ou bases anteriormente traçadas. Isso porque, a expressão reforma é caracteriza por uma mudança introduzida em algo para fins de aprimoramento e obtenção de melhorias nos resultados.

Sabe-se, no entanto, que algumas distorções podem ser fáceis de corrigir por meio de uma simples alteração normativa. No entanto, este não é o caso do Sistema Tributário Nacional Brasileiro. Várias críticas lhes são atribuídas, conduzindo-nos a afirmar que precisamos de uma Reforma Tributária de ordem estrutural.

Ponderações são lançadas sobre a carga tributária. Segundo levantamentos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, no ano de 2015, a carga tributária no Brasil representou cerca de 32,90% do seu PIB. Na qual

49,70% estão concentrados na tributação de bens e serviços, 21% sobre a renda, enquanto a tributação sobre propriedade apenas 4,4%.<sup>3</sup>

Embora abaixo dos 34% do PIB, média nos países da OCDE no ano de 2015, os números brasileiros ganham expressão quando comparados com a composição média da carga tributária dos demais países. Isso porque, enquanto a carga tributária média sobre a renda é na ordem de 34,10 % do PIB, a relativa ao patrimônio chega a 5,5% e a relativa a bens e serviços é de 32,4%.<sup>4</sup>

O fato é que, por ter sua base tributária concentrada sobre o consumo, o Sistema Tributário Brasileiro carrega uma alta regressividade.

Isto se deve ao fato que a tributação sobre bens essenciais não distingue o consumidor. Logo, trata da mesma forma consumidores com capacidade tributária diferentes, afetando, principalmente, a camada menos favorecida da população.

Por sua vez, nos impostos diretos, os quais são mais propícios a efetivar o princípio da capacidade contributiva, há uma desoneração da tributação sobre ganhos de capital e dividendos da pessoa jurídica.

A complexidade na legislação tributária sobre o consumo é outro fator que gera alto custo de conformidade fiscal, insegurança e tende a inibir investimentos. É importante ressaltar que hodiernamente, quanto maior a segurança jurídica, a previsibilidade nos resultados do investimento, sem surpresa nas lides administrativas e judiciais na seara fiscal, maior será a inclinação das empresas para investir.

Ênfase deve ser dada a esse ponto, posto que, segundo os levantamentos do Conselho Nacional de Justiça, 60% (sessenta por cento) das demandas judiciais são relativas a conflitos tributários. Fato que reforça a necessidade de uma revisão no Sistema Tributário Nacional, a fim de reduzir custos de ineficiência tanto do Poder Público como da própria iniciativa privada, de modo a direcionar a estrutura do Estado e do contribuinte com questões que, de fato, promovam o desenvolvimento.

Ademais, com a abertura de mercados e a produção intensiva de novos bens, adiciona-se uma dificuldade a mis neste cenário, pois conflitos surgem desde a definição e codificação do produto, gerando dúvidas de interpretação em relação ao seu adequado tratamento tributário.

A título de exemplo, questionamentos surgiram acerca da classificação fiscal da “croc”. Deveria esta ser classificada como sandália de borracha ou sapato impermeável? Somente após um contencioso administrativo de praticamente dois anos, o Conselho de Recursos de Administração Fazendária – CARF proferiu a decisão: é sandália.

<sup>3</sup> OCDE: *Revenue statistic corporate tabels*; Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária de 2015. Disponível em [www.receita.economia.gov.br/dados/receitadados](http://www.receita.economia.gov.br/dados/receitadados). Acessado em 30.07.2019

<sup>4</sup> *Op. cit.*,

O fato é que classificar um produto com NCM errado pode causar, além de impacto em outros tributos como PIS e Cofins, conduzir a sanções tributárias.

Soma-se a este cenário a existência de 27 legislações diferentes regulando o imposto sobre o consumo de maior arrecadação nacional, o ICMS.

Na esfera municipal a situação se agrava consideravelmente. É possível a edição de 5.570 leis para a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza.

É importante pontuar que diariamente são publicados vários atos regulamentares e normativos para dispor sobre aspectos tributários.

Sem contar a excessiva quantidade de obrigações acessórias<sup>5</sup> que estão sujeitas as empresas, onerando consideravelmente os custos com equipamentos, sistemas e equipes de profissionais destinados exclusivamente para esses controles contábeis, além das despesas com consultas tributárias especializadas, demonstrando, assim, a latente necessidade de simplificação.

Com efeito, embora interessante para efetivar um maior controle do fisco sobre o sujeito passivo, o que facilita o exercício dos deveres de fiscalização, tais imposições não devem impor ônus acima do necessário ao contribuinte, sob pena de violar a livre iniciativa e, por via reflexa, a ordem econômica.

O fato é que se exige do contribuinte declarações perante o fisco federal, estadual ou municipal sobre o mesmo dado em formatos diferentes, acarretando redundância de informações. Este fato, inclusive, provocou impacto no relatório do *Doing business*, colocando o Brasil na 181ª colocação, dentre 190 países avaliados, em relação ao número de horas utilizadas para o cumprimento das obrigações determinadas pelo fisco.

Para fins comparativos, a média dos países da OCDE é de 163,4 horas, enquanto que na América Latina é de 342,6 horas. No Brasil são gastas aproximadamente 2.038 horas por ano.<sup>6</sup>

Outro fator de grande descontentamento é o não reconhecimento do princípio da não-cumulatividade. A técnica de se compensar do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço com montante cobrado nas anteriores, assume interpretações diferentes. Para as Fazendas, hoje, somente poderá ser aproveitado o ICMS incidente sobre insumos que foram incorporados à mercadoria durante o processo industrial ou de comercialização. Por sua vez, o contribuinte defende que a não-cumulatividade é direito constitucional e, portanto, entende que este deveria ser um crédito financeiro e não físico.

---

<sup>5</sup> Segundo Daniela Carrera, representante do BID no Brasil, o tempo gasto com o cumprimento das obrigações acessórias no Brasil está em 2.600 horas ao ano. (palestra proferida no *Seminário de Consolidação dos Cenários, Tendências e Desafios da Gestão Fiscal Subnacional Brasileira*. Brasília, 29/09/2014).

<sup>6</sup> SILVA, Thiago Moreira. Nota fiscal eletrônica: facilitação das obrigações acessórias para o empresário. Capítulo 14. *IPEA. Reforma Tributária IPEA – OAB/DF*. p.222

Mas o descontentamento com a regra da não-cumulatividade não se resume ao ICMS. O PIS e Cofins que eram tributos originalmente cumulativos passaram a ser “meio cumulativos” para determinados setores, enquanto em outros, ele é cumulativo.

Por fim, face à necessidade de atração de investimentos, geração de emprego e renda, os Estados têm concedido incentivos fiscais sem maiores reflexões acerca da interferência deste no mercado e a ineficiência econômica em função da sua concessão. Isto porque, muitas vezes, benefícios acabam sendo concedidos a empresas que já estariam inclinadas a se estabelecer no território do Estado, mesmo sem esse estímulo.

### 3. PREMISSAS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO ADEQUADO

Perceber o cenário tributário se faz necessário, tendo em vista que alguns enxergam a tributação como uma interferência do Estado na propriedade do indivíduo e buscam se proteger da ameaça que a história relata. Outros, diversamente, defendem que o direito de propriedade apenas pode ser garantido pela existência do Estado e, assim, o que de fato pertence ao indivíduo seria apenas a parcela após a tributação. Neste sentido, a tributação não enfraquece os direitos, mas os garante.

Em verdade, o tributo por ser concebido dentro de uma sociedade, terá seu conceito influenciado pelas circunstâncias políticas, econômicas, sociais e estará sustentado segundo a ideologia dominante em determinada época. Ou seja, estará sujeito, como bem pontua Bouvier: “a um projeto que a sociedade, a um dado momento, atribuiu globalmente ao imposto”.<sup>7</sup>

Durante os séculos XII ao XVIII, por ainda não existir rigorosamente a ideia de tributo como hoje conhecemos. O tributo era devido em contrapartida aos serviços prestados pelo Estado. Era um pacto entre os detentores de poder e a população, no qual o patrimônio era compulsoriamente tributado.

Torre sintetiza: “O tributo passa a ser o fiador da conquista da riqueza e da felicidade, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio, assumindo o preço da liberdade”.<sup>8</sup>

Assim, na base dos movimentos liberais havia a ideia de tributo como instrumento de permuta.

Somente a partir do século XIX, as teorias sobre a função social do tributo começam a aflorar. O tributo passa a ser entendido como um dever de solidariedade.

<sup>7</sup> BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fi scalgénérale à la théorie de l'impôt*. Paris: LGDL, 2007, p. 14

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 2.

Neste sentido, o tributo representa “um dever ético-social inato da pessoa humana decorrente da qualidade de ser naturalmente social”.<sup>9</sup>

Desta forma, duas grandes expressões ideológicas buscam justificar e legitimar o tributo: a ideologia liberal e a comunitarista.

O sistema tributário liberal é caracterizado pelo financiamento das despesas públicas realizado com o mínimo de interferência do Estado na economia, e com um menor custo.

Por sua vez, o modelo tributário social-democrático, tem por objetivo o financiamento das despesas públicas de forma expressiva na realização dos direitos sociais.

Segundo Sterdyniak o ideal seria um sistema tributário que integrasse, ao mesmo tempo, a preocupação liberal de eficiência econômica e a visão social-democrata da justiça social.<sup>10</sup>

Sustentado nessas duas correntes ideológicas é possível compreender que o tributo é o meio que a sociedade organizada dispõe para financiar as despesas públicas e promover a redistribuição das riquezas.

Estes dois comandos que o tributo agrega definem as características de um sistema tributário ideal: eficiência e equidade.

A eficiência pode ser traduzida no equilíbrio entre as demandas do setor produtivo com os interesses públicos, no qual o Estado exerce a arrecadação dos tributos com o melhor resultado, suprimindo os gastos públicos necessários à promoção dos direitos, com o mínimo de sacrifício da sociedade.

Por sua vez equidade tributária é vista quando o Estado, ao trata todos como iguais, com mesma atenção e respeito, é capaz de reconhecer diferença entre os contribuintes, limitando seu poder de tributar de forma a propiciar igual dignidade.

Isto porque, "Nenhuma nação pode florescer e ser feliz enquanto grande parte de seus membros for formada de pobres e miseráveis."<sup>11</sup>

Nesta senda, é importante não apenas um sistema tributário eficiente, mas que seu arcabouço normativo busque a equidade na tributação, uma vez que o tributo pode não ser responsável pela desigualdade de renda, mas é capaz de criar desigualdade.

---

<sup>9</sup> FAVEIRO, Vitor. *O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, Apud GODOI, Marciano Seabra. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p.159

<sup>10</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. *A reforma tributária brasileira: um enfoque distorcido*. Apud *Reforma tributária em questão!* Lauro Morthy...[et al.] (organizadores) – Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.p.71

<sup>11</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução Getúlio Schanoski Jr. São Paulo: Madras, 2009, P. 598.

---

Assim, Adam Smith, desde o Século XVIII, já relacionava as quatro máximas que devem nortear a imposição de qualquer imposto.

O primeiro postulado refere-se à equidade, assentado no princípio da capacidade contributiva, no qual aduz que “Os súditos de cada Estado devem contribuir para apoiar o governo, da melhor forma possível, de maneira proporcional às suas respectivas habilidades, ou seja, de modo proporcional à renda que eles respectivamente desfrutam sob a proteção do Estado”. E assim, complementa: “Na observância ou na negligência dessa máxima está aquilo que é chamado de igualdade ou desigualdade de tributação”.<sup>12</sup>

O segundo postulado está vinculado à certeza. “O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. O prazo e forma de pagamento, bem como a quantidade a ser paga, devem todos ser claros e evidentes para o contribuinte e para todas as demais pessoas”. E complementa: “A incerteza da taxaçaõ estimula a insolência e favorece a corrupção de uma classe de pessoas que é naturalmente impopular, mesmo quando não são insolentes nem corruptos”.<sup>13</sup>

O terceiro é a conveniência. “Todo imposto deve ser recolhido no momento ou da maneira que, muito provavelmente, for conveniente para o contribuinte pagá-lo”.<sup>14</sup>

O quarto constitui-se no princípio da menor onerosidade possível ou custo/benefício na forma de tributação. “Todo imposto deve ser planejado de tal forma que possa retirar e manter fora dos bolsos das pessoas o mínimo possível além daquilo que ele traz para o tesouro público do Estado”.<sup>15</sup>

Percebe-se, portanto, que a imposição tributária deve ser realizada com equidade, transparência, simplicidade e neutralidade.

Nesta senda, com escopo de identificar as alíquotas a serem impostas pelo Governo perante os diversos bens, os estudos de Ramsey iniciam os primeiros traços para um modelo sobre a teoria do imposto ótimo.

O fato é que a teoria em Ramsey não leva em consideração as diferenças entre os indivíduos. Por cingir sua análise levando em consideração um único agente econômico, Ramsey conclui que as alíquotas devem ser inversamente proporcionais à elasticidade-preço da demanda do bem.

Ocorre que embora eficiente, o imposto em Ramsey seria regressivo, pois conduziria a se ter maiores alíquotas em bens de primeira necessidade e alíquotas menores para bens de luxo.

---

<sup>12</sup> *Op. Cit.*, p 612

<sup>13</sup> *Op. cit.*, P.639.

<sup>14</sup> *Op. cit.*, P. 630.

<sup>15</sup> *Op. cit.*, P.640



Por sua vez, Diamond e Mirrlees, levando em consideração a existência de vários agentes econômicos, reestruturaram a teoria da tributação ótima. Reconhecendo que os bens de consumo da população menos favorecida deveriam receber uma imposição tributária menos pesada, destaca que uma tributação além de eficiente, deve ser isonômica. Nota-se que o entendimento é convergente com o defendido por Sterdyniak.

Assim, assente sobre os postulados da eficiência e equidade a referida teoria traça a diretriz a ser seguida para que um sistema tributário tenha uma menor distorção na decisão dos agentes e uma arrecadação mais eficiente.<sup>16</sup> Em outras palavras, para que a tributação não gere alteração na economia.

Nessa linha, reconhecendo que a tributação gera efeitos sobre a distribuição de renda dos agentes econômicos, mostra-se pertinente que o governo encontre os parâmetros para identificar o imposto ótimo, a fim de que a necessidade arrecadatória do governo seja contraposta com os próprios limites impostos à tributação.

Isto porque, como bem pontuam Barbosa e Siqueira:

A eficiência econômica está relacionada com as distorções que um sistema tributário provoca no comportamento dos agentes econômicos. Um sistema tributário é dito eficiente quando a alocação do recurso é feita de modo a minimizar interferências nas decisões econômicas dos agentes.<sup>17</sup>

Portanto, a teoria da tributação ótima utiliza-se da análise econômica para analisar a combinação de três elementos essenciais: equidade, eficiência e simplicidade.<sup>18</sup>

Desta forma, a teoria do tributo ótimo, fornecendo parâmetros que auxiliam a formulação de política tributária, possibilita ao Poder Público alcançar objetivos redistributivos e arrecadar o suficiente para financiar seus gastos com o menor custo possível.<sup>19</sup>

#### 4. AS TENTATIVAS DE REFORMA NO TEMPO

Embora muito festejada a iniciativa de promover uma reforma tributária, em verdade, esse anseio não iniciou neste governo. Várias tentativas de alteração no sistema tributário brasileiro já haviam sido propostas, mas, por diversos fatores, não lograram êxito.

<sup>16</sup> SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo. *Reforma Tributária no Brasil: por onde começar*. Rio de Janeiro, V. 42, N. Especial 3. 2018, p. 214.

<sup>17</sup> BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra. *Imposto Ótimo Sobre o Consumo: resenha da Teoria e uma aplicação ao caso brasileiro*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro, 2001, p.5.

<sup>18</sup> Em função da dificuldade de estabelecer um parâmetro entre a alíquota do imposto e os custos diretos (Governo) e indiretos (contribuinte), a teoria da tributação ótima ressalta mais o *trade off* entre equidade e eficiência.

<sup>19</sup> BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra. *Imposto Ótimo Sobre o Consumo: resenha da Teoria e uma aplicação ao caso brasileiro*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro, 2001, p.1.

Afirma-se que há necessidade de uma reforma tributária estrutural. Mas, para que seja possível esta percepção e, até mesmo compreender o porquê estão sendo propostos os projetos de alteração no sistema tributário nacional, mostra-se interessante uma breve, mas necessária, retrospectiva das diversas tentativas de reforma no tempo.

A Constituição Federal de 1946 previa 7 impostos para a União, 6 para Estados e 5 para Municípios.

No momento da criação do Sistema Tributário de 1965-1967 a União passou a contar com 12 impostos.<sup>20</sup> Os Estados poderiam instituir 3 impostos,<sup>21</sup> enquanto que os Municípios tinham competência para 2 impostos.<sup>22</sup>

Assim, desde a Constituição de 1988, buscou-se romper com o paradigma da centralização adotado no momento da criação do sistema tributário de 1965-1967, o qual trazia em seu bojo o desejo por um crescimento acelerado.<sup>23</sup>

Naquela época também havia um consenso da necessidade de reforma tributária, porém duas correntes se formaram: uma defendendo alterações pontuais e outra, uma mudança substancial do Sistema Tributário Nacional.

Havia o projeto do IPEA, apresentado em 1987, que visava o desenvolvimento social mais equilibrado e o fortalecimento da Federação, o qual sob essa diretiva propunha: a instituição do Imposto sobre o Valor Agregado, que reuniria os principais impostos indiretos (IPI, ICMS, ISS), a adoção de uma base tributária ampla sobre a renda, a fim de que os ganhos sobre o capital fossem tributados como as outras fontes de renda. Ou seja, tanto as rendas do trabalho e os ganhos de capital seriam tributados.<sup>24</sup> Além disso, o projeto também previa a criação de um imposto geral sobre o patrimônio, um imposto sobre sucessões e doações e um imposto sobre a venda de combustível, minimizando, com este último, a perda do ISS dos Municípios.<sup>25</sup>

O projeto do IPEA pretendia a modificação no sistema de transferência de receitas fiscais, aumentando a partilha de receita e a transferências compensatórias. Enquanto a primeira diz respeito à divisão de receita, a segunda teria como finalidade distributiva, assegurando um mínimo de recursos por habitante nas regiões com nível de renda

---

<sup>20</sup> O imposto de Renda (IR), Imposto sobre propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Importação (II) e sobre a exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Único sobre Minerais (IUM), Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos (IULC), Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), Imposto sobre Transportes (IT), Imposto sobre Serviços de Comunicações (ISC), Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), Empréstimo Compulsório (EC) e a Competência Residual (CR) para outros impostos não previstos no texto constitucional. Também poderia instituir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), para interesses de grupos profissionais e para a seguridade social

<sup>21</sup> O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM)

<sup>22</sup> O Imposto sobre a Propriedade Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Serviços (ISS)

<sup>23</sup> LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014 p.102.

<sup>24</sup> *Op. cit.*, p.147

<sup>25</sup> *Op. cit.*, p.148 -149

mais baixo. Para isso, seriam instituídos dois fundos: o Fundo de Equalização dos Estados e o Fundo Social.<sup>26</sup>

Observa-se que a principal modificação pretendida é a implementação de um sistema de base ampla sobre o consumo, denominado de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA).

Santos conceitua valor agregado como: “o valor adicionado é o valor que foi, em cada etapa produtiva, acrescido (adicionado) ao valor das matérias-primas utilizadas”.<sup>27</sup> Em outras palavras, é o valor resultado da diferença entre o que foi produzido e o que foi gasto com os serviços ou mercadorias adquiridas para a sua produção.

A Segunda Corrente, que previa alterações pontuais nas distorções, era representada pelo projeto Afonso Arinos.

Neste projeto não era proposto grandes mudanças, mas eram aumentadas competências tributárias com a criação de 5 (cinco) novos impostos.<sup>28</sup>

Assim, com a Constituição de 1988 foi realizada a descentralização das competências da União, reduzindo de 13 para 8 o número de impostos que o ente estaria apto a instituir, ficando os Estados e Municípios com 3 (três) impostos respectivamente.

Contudo, segundo Lukic a reforma tributária de 1988 restou inacabada por recusa de mudanças mais importantes relativamente ao ICMS, uma vez que a adoção do IVA teria mudado muito o sistema em vigor à época, cujos resultados não seriam previsíveis.

Um dos problemas surgidos com a descentralização da competência da União, efetivados com a Constituição de 1988, foi a instituição por parte desta, ao longo dos anos, de outras contribuições, como forma resgatar a sua participação nas receitas fiscais. Segundo Estudos do IPEA, em 1986 a receitas de impostos e taxas da União já eram equivalentes às que possuía em 1967.

Isso ocorreu uma vez que as contribuições não eram repartidas com os Estados e Municípios, ao contrário das receitas provenientes dos impostos. Este fato fez com que os Fundos de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios sofram reduções.

Ademais, até hoje, os outros entes da Federação ainda sofrem com a deterioração das receitas transferidas, sempre que o Poder Público Federal concede benefícios fiscais sobre receitas carimbadas.

---

<sup>26</sup> *Op. cit.*, p.150-151

<sup>27</sup> SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração contábil do valor adicionado – DVA: um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas*. Tese de Livre-Docência apresentada à FEA/USP – São Paulo 2007, p.29

<sup>28</sup> Seriam criados o IBS (Imposto sobre a Propriedade de Bens de Caráter Sumptuários), o ITCCMD (Imposto sobre Herança e Doações), o ITM (Imposto sobre Transporte entre Municípios), o IVV (Imposto sobre as Vendas de Varejo) e o ILMB (Imposto sobre Aluguéis de Bens Imóveis).

Frisa-se que ao lado distribuição de competência e das receitas tributárias, a União também realizava transferências negociadas, fruto de negociações políticas. Segundo Varsano, embora fique nas mãos da União grande parte das receitas tributárias, as políticas públicas são delegadas aos Estados e Municípios e o financiamento era suprido por meio dessas transferências negociadas.<sup>29</sup>

Isso faz com que Estados e Municípios se vejam vinculados às diretrizes traçadas pelo governo federal.

Com o novo Sistema Tributário instituído com a Constituição de 1988, mas com *déficit* nas contas públicas, problemas nas finanças públicas e a inflação em alta, mesmo com a previsão de revisão em cinco anos na própria Constituição, já em 1992, no Governo de Fernando Collor de Melo, buscou-se reestruturar as despesas por meio uma reforma tributária, a PEC CERF/92.

O projeto previa a substituição dos impostos sobre o consumo (IPI, ICMS e ISS) por dois impostos: o IVA de competência estadual, cobrado no destino e um imposto seletivo sobre certos produtos ou serviços, como: comunicação, energia elétrica, combustíveis, bebidas, automóveis e cigarros, de competência da União. Seriam extintos o IRPJ e CSLL para substituí-los por um Imposto sobre ativo das empresas e uma Contribuição sobre operações financeiras.

Os Municípios ficariam com a competência sobre a propriedade, unificando o ITR e IPTU.

Em relação às transferências a ideia era que esta teria como base todas as receitas da União e não apenas o IPI e IR. A repartição se daria de forma inversa à renda *per capita*, pela quantidade de habitantes, além do montante da arrecadação dos impostos próprios dos Estados e Municípios.

Em verdade, como bem pontua Lukic:

Assim, as propostas que não tinham sido adotadas na Constituição de 1988, devido à lógica da “sedimentação” e de “*path dependence*”, foram resgatadas novamente, especialmente para lidar com os problemas econômicos relacionados à abertura de mercado e com ajustes fiscais.<sup>30</sup>

O fato é que como a proposta foi de encontro aos interesses da classe empresarial e com o processo de *impeachment* do Presidente Collor, a proposta não passou de mais uma tentativa de reforma.

No mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso, como forma de garantir o processo de estabilização da economia que adveio com o Plano Real de 1994, foi proposta a PEC 175/95.

<sup>29</sup> VARSANO, Ricardo. *Tributação de mercadorias e serviços*. Brasília: IPEA, 1988. P.15

<sup>30</sup> LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014, p.258.

Desenvolvido por especialistas do IPEA, incluindo Fernando Rezende e Ricardo Varsano, a proposta resgatou algumas posições apresentadas antes da implementação da Constituição de 1988, mas com algumas remodelações.

A ideia era alterar o sistema para adaptar ao contexto nacional e internacional. Para isso propôs a extinção dos seguintes tributos: IPI, ICMS, ISS, CSLL, PIS e Cofins, a criação do IVA federal, a criação do IVV (Imposto sobre Vendas a Varejo) e a de um imposto sobre um número limitado de produtos, a saber: cigarros, telecomunicações, bebidas, combustível e energia elétrica.

Com a previsão de extinção do IPI e do ICMS, o IVA federal seria tanto de competência da União como dos Estados, cuja alíquota seria estabelecida pelos dois entes, de forma que a sua somatória representasse a parte correspondente a cada um desses entes. Estimava-se, contudo, que a alíquota final seria menor do que a vigente para o ICMS e o IPI.

Sobre o referido imposto, tanto a União como os Estados poderiam exercer a arrecadação, fiscalização, administração, cuja cobrança seria realizada no destino.

Desta forma, como meio de minimizar as perdas dos Estados produtores, em função do incremento conferido aos Estados consumidores, a proposta previa a criação de um sistema de compensação entre eles.

Havia a pretensão inicial de unir o ISS no IVA Federal. Contudo, houve pressão da associação dos Prefeitos e dos Secretários de Finanças como, também, falta de consenso dentro da própria equipe econômica, que restou expurgada essa pretensão.<sup>31</sup>

Sem poder alterar o sistema de distribuição de receitas entre os entes, uma vez que esta era a premissa estabelecida à época, a novidade era a previsão de um período de transição. A ideia era que ela fosse implementada em etapas.

Contudo, tendo em vista as 107 propostas de emenda apresentada, as disputas regionais, a falta de consenso com a própria equipe de governo e a falta de condução pelo então Presidente na discussão do processo, todos estes foram fatores determinantes para dificultar sua aprovação.

Com o país enfrentando período de instabilidade econômica e a necessidade de alcançar metas fiscais e o nível de arrecadação, ao mesmo tempo em que, em função da concorrência internacional, mostrava-se interessante a redução da carga tributária, o Governo Federal indicou o Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, para buscar um consenso.

O IVA passaria a ser de competência tanto da União como dos Estados, com aplicação de duas alíquotas diferentes. Seriam eliminadas algumas contribuições como:

---

<sup>31</sup> *Op. cit.*, p.274

Cofins, CSLL, PIS, Pasep, CPMF, com a criação de uma contribuição exclusiva sobre o valor agregado, a extinção do ISS e a criação do IVV (imposto sobre venda a varejo) de competência dos Municípios, bem como a previsão de prorrogação do benefício conferido à Zona Franca de Manaus. O princípio do destino seria efetivado por meio de um sistema que previa alíquota estadual zero nas operações interestaduais, mas garantindo um tributo interestadual compensatório, a conhecida regra do barquinho.

No entanto, a proposta formulada pela PEC 175/95, como destaca Dall'Acqua: “acabou sendo sepultada sob críticas de elevar a carga tributária, agravar a complexidade do sistema tributário e desrespeitar o pacto federativo”.<sup>32</sup>

No primeiro mandato do Presidente Lula, devido à instabilidade econômica do país, houve pouco avanço em termos de política fiscal, realizando modificações pontuais, a saber: aumento na alíquota do Cofins e da CSLL, a prorrogação da CPMF e da DRU, além do sistema não cumulativo para o PIS E Cofins e a incidência destes na importação.

Na busca por coalisões para aprovação da reforma, no primeiro mandato do Presidente Lula, foi apresentada a PEC 41/03 que previa a unificação das alíquotas, a manutenção da arrecadação do Estado produtor e o fim da possibilidade de concessão de benefícios fiscais.

É necessário destacar que o projeto não defendia o princípio do destino, nem trouxe a unificação do imposto sobre produção e comércio no IVA.

No entanto, muito embora não tenha sido proposta em um contexto de crise, disputa e conflitos de interesse, principalmente em função da posição de Estados mais ricos, impediram sua aprovação.

Após inúmeras propostas de alterações, o projeto sofreu uma divisão. Questões urgentes e consensuais foram aprovadas na PEC 42/03, enquanto os pontos de maior divergência seriam discutidos na PEC 228-04.

No segundo mandato do Presidente Lula, ressurgiu a tentativa de reforma com a PEC 233/08, de responsabilidade do Secretário de política econômica do Ministério da Fazenda, Bernardo Appy, a qual visava, principalmente, a simplificação do sistema tributário, a redução da carga tributária, a eliminação da guerra fiscal e melhorar a política de desenvolvimento regional do governo.

O projeto previa a criação do IVA-Federal, a extinção de cinco tributos, a unificação da legislação do ICMS e a criação do fundo de desenvolvimento.

A adoção do princípio do destino, como dificultava a aprovação da proposta em função do desinteresse dos Estados mais ricos, não foi incorporada. De igual forma,

---

<sup>32</sup> DALL'ACQUA, Fernando Maida. *Uma análise das propostas de reforma tributárias recentes*. Fundação Getúlio Vargas. Série Relatórios de Pesquisa. Relatório nº 17/2002. São Paulo. 2002, p.19

muito foi debatido acerca da necessidade de previsão de um fundo de equalização, a fim de compensar as perdas entre os Estados que ganham e os que perdem.

No entanto, o centro das divergências novamente era o ICMS e, mais uma vez, pelo poder de veto de Estados do Sudeste, especialmente São Paulo e Minas Gerais a tão desejada reforma tributária não ocorreu.

Como podemos verificar, a necessidade de reforma não saiu da agenda desde o início dos anos 90 e agora ressurgiu.<sup>33</sup>

## 5. AS PROPOSTAS APRESENTADAS

Atualmente foram apresentadas oficialmente duas propostas de Reforma tributária. Uma iniciada na Câmara dos Deputados, Proposta de Emenda Constitucional Nº 45/19, de autoria do Deputado Baleia Rossi e outra, a Proposta de Emenda Constitucional Nº 110/19, apresenta pelo Senado Federal, de autoria do Senador Davi Alcolumbre.

A PEC 45/19 é resultado de cinco anos de estudos do Centro de Cidadania Fiscal (CCif), cuja equipe é formada por Bernardo Appy, propõe a adoção do modelo de tributação de imposto sobre o valor agregado – IVA, reunindo cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) em um único imposto, denominado Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. Cria também um Imposto Seletivo federal sobre produtos com externalidades negativas.

Por sua vez, a proposta que protocolada no Senado Federal é a do ex-deputado Luiz Carlos Hauly, denominada reengenharia tecnológica, fraterna e solidária, a qual propõe um IVA Nacional, por meio da substituição de nove tributos (ISS, ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, CIDE, IOF, Salário Educação) em um único imposto sobre a base de consumo, além da criação de um imposto seletivo e monofásico sob a competência da União e a extinção da CSLL.

Sabe-se, no entanto, que os Estados desenvolveram estudos e deverão propor um sistema de tributação com base também sob o modelo do IVA sobre uma base ampla, incidindo sobre bens, serviços e direitos.

Tanto a União como os Municípios também já sinalizam que pretendem encaminhar projeto alterando, ou mesmo simplificando, a estrutura de impostos sob a sua competência. Fato este que, certamente, poderá provocar um congestionamento de propostas a serem apreciadas.

Ocorre que, como ponderado anteriormente, o contexto político não é o mais adequado para a realização de uma reforma tributária e, em face a esta realidade, não foram apresentadas estratégias macroeconômicas ou maiores estudos entre

---

<sup>33</sup> Nos Governos da Presidenta Dilma Rousseff e do Presidente Michel Temer não tivemos projetos de reforma tributária.

governadores e prefeitos, no que diz respeito às regras de funções, de responsabilidade e de divisão de despesas públicas.

Todavia, é possível destacar alguns consensos nas propostas apresentadas. Por exemplo, o caráter injusto do sistema tributário nacional é ressaltado em todas. Constatando, assim, a necessidade da criação de um sistema redistributivo, onde o combate à regressividade assume papel de destaque.

Com efeito, embora ambos visem à mesma finalidade, as formas de controle para a implementação do modelo divergem. No modelo proposto pela CCif será realizado por meio de um cadastro único dos programas sociais. Ou seja, as famílias que já recebem ajuda do Governo Federal por meio de programas sociais, tipo bolsa família, seriam beneficiados.

Na proposta do ex-deputado Haully, só há referência que será devolvido o tributo sobre bens e serviços pagos por pessoas de baixa renda, sem uma delimitação de como poderia ser operacionalizado.

O fato é que, em função da acentuada diferença regional, precisa ser definido o que se entende por baixa renda. Faz-se imperioso estimar a carga tributária suportável pelo contribuinte, observando a sua capacidade contributiva, a partir da consideração da renda *per capita* de cada região. Isto porque, há uma desigualdade relativa de rendas no país.

É possível constatar que em todas as propostas há a destinação das receitas sendo realizadas pelo princípio do destino. Ou seja, nas operações interestaduais, intermunicipais e de importação, os bens e serviços produzidos serão tributados pela alíquota adotada no Estado ou Município de destino e a arrecadação do imposto destacado no documento fiscal pertence ao destinatário dos produtos e serviços.

Outro ponto comum nas propostas apresentadas é a necessidade de harmonizar a solução de conflito, garantindo maior segurança e uniformidade nas decisões administrativas.

A alíquota também deverá incidir por fora, de forma que a tributação seja aplicada sobre o preço dos bens ou serviços sem que o mesmo faça parte de sua base de cálculo.

O regime de tributação é outro ponto de convergência entre as propostas. A não-cumulatividade é condição para uma perfeita aderência da tributação ao modelo proposto, garantindo o crédito financeiro sempre almejado pelo contribuinte.

Há, contudo, algumas divergências consideráveis entre as propostas apresentadas. Dentre as mais relevantes destaca-se a possibilidade de definição de alíquota. A proposta apresentada pelo CCif propõe uma alíquota de referência, calculada pelo TCU e definida pelo Senado Federal, para todos os setores da cadeia de produção e comércio, dentro de cada ente da Federação. Esta alíquota, contudo, pode ser reduzida

---



e ampliada tanto pelos Estados, como pelos Municípios, dentro de suas respectivas competências relativas.

Por sua vez, na proposta da PEC 110/19, as alíquotas serão padronizadas nacionalmente, podendo ter alíquotas reduzidas ou zeradas, a depender da essencialidade do produto ou serviço.

Outro ponto não convergente entre as propostas está na transição. Enquanto o período de transição dos tributos na proposta do CCif será de 10 anos, sendo que para a distribuição de receitas do IBS entre Estados e Municípios ocorreria em 50 anos. Na proposta do ex-deputado Haully a transição da tributação na origem para o destino dar-se-á em 15 anos.

Em relação à eficiência, ambas as propostas apresentam a cobrança centralizada por contribuinte minimizando os custos no cumprimento de obrigações das empresas, mas atribuindo ao Poder Público a construção de mecanismos de controle. Para tanto, a PEC 45/19 prevê uma fiscalização coordenada pelos Fiscos dos três entes federados e um supersistema nacional. Por sua vez, a PEC 110/19 propõe uma fiscalização integrada pelos três entes e a arrecadação realizada por meio de uma câmara de compensação.

## 6. CONCLUSÃO

O Sistema Tributário brasileiro é demasiadamente complexo, ineficiente, injusto e possui altos os custos de conformidade fiscal. Fatores que limitam o retorno de investimentos e, por si só já justificariam a necessidade de uma reforma tributária.

A tributação no Brasil está concentrada mais na tributação sobre bens e serviços, ou seja, está sustentada mais da metade com tributação indireta.<sup>34</sup> O que nos permite afirmar que, proporcionalmente, são as pessoas com menor capacidade de renda que pagam mais impostos e, indo além, nos facilita entender o porquê o grande ponto da reforma está centrada nos impostos sobre o consumo.

A grande dificuldade reside no fato que o imposto sobre o consumo não consegue enxergar a capacidade contributiva de forma instantânea e essas informações não são perfeitamente reveladas na economia. Neste sentido, o combate à regressividade, que acentua a desigualdade econômica e social, deve, necessariamente, ser um dos sustentáculos desta reforma.

No entanto, se a justiça tributária está ligada à questão de equidade entre os agentes econômicos, a reforma tributária também precisa repensar questões federativas. Revisar competências tributárias e a repartição do valor arrecadado, em função das atribuições constitucionais dos entes federados. Isso porque, sempre é oportuno ressaltar que o

---

<sup>34</sup> No Brasil, a estrutura tributária está 51,02% concentrada na tributação sobre bens e serviços, 18,02% sobre renda, 4,17% sobre a propriedade, 1,61% sobre transações financeiras e 25,18% sobre a seguridade social (folha de salários). Fonte: Ministério da Fazenda e Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad) da Receita Federal/outubro de 2015.

combate às desigualdades sociais e regionais é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Ocorre que, além de observar a equidade, o sistema tributário precisa ser eficiente e simples. Portanto, mostra-se imperioso que a tributação seja realizada sobre fontes que revelem riquezas, com regras uniformes e de fácil aderência, garantindo segurança, com menor onerosidade ao contribuinte.

Logo, a legislação não deve ser complexa. Ou seja, deve propiciar clareza na interpretação dos procedimentos a serem seguidos. Uma tributação simples, com regras claras, certamente, facilitará tanto o trabalho do fisco, como irá reduzir os encargos sobre o contribuinte.

A verdade é que princípios como o da equidade, eficiência, simplicidade, transparência e neutralidade passam a ser atributos desejáveis em qualquer sistema tributário.

Neste sentido, em virtude da realidade econômica do país, percebe-se que as reformas encaminhadas tiveram como diretriz a manutenção da atual carga tributária. Isso significa que o setor industrial, comercial, e o cidadão brasileiro não serão aliviados do ônus tributário.

Ademais, é possível constatar que, na busca em manter as receitas dentro dos patamares de arrecadação de cada ente, não houve uma preocupação em repensar questões federativas, perdendo, assim, uma grande oportunidade de correção de desequilíbrios na repartição de competências.

As grandes inovações nas propostas apresentadas até o momento é a arrecadação centralizada e o sistema de devolução do imposto sobre o consumo. Fora estas, as propostas de reforma tributária até o momento apresentadas não inovam em relação aos projetos encaminhados em governos anteriores.

Sob o viés da tributação adequada, fundamentada na eficiência, equidade e simplificação, podemos verificar que ambas buscam atender a simplificação por meio da redução das obrigações acessórias e a adoção de uma legislação uniforme nacionalmente, relativamente ao imposto sobre o consumo.

A eficiência será implementada por meio dos fiscos atuando de forma coordenada, ou mesmo, integrada através de um superfisco. Um contencioso administrativo harmônico e padronizado contribuirá, certamente, para a redução de litígios tributários.

A equidade, que será fomentada por um modelo de devolução de imposto, demonstra aptidão para amenizar a regressividade da tributação sobre o consumo, posto que se mostrar mais eficiente do que o atual método, realizado por meio da redução na alíquota do imposto.

---

Sabe-se, contudo, que uma reforma tributária certamente gera tensões políticas, econômicas e sociais. Daí a dificuldade de consenso. Nenhum ente quer abrir mão das receitas que já lhes são garantidas pelo sistema atual, mas na expectativa dos empresários, além de simplicidade, a reforma deveria rever a carga tributária imposta.

Uma coisa é certa, frente à situação fiscal de muitos entes da Federação, a reforma tributária que os empresários almejam, com redução da carga tributária, pode não ser a mesma a ser concretizada, mas poderá contribuir para a minimizar o cenário da desigualdade brasileira.

## 7. REFERÊNCIAS

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra. *Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro, 2001.

BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fi scalgénéral et à la théorie de l'impôt*. Paris: LGDL, 2007.

DALL'ACQUA, Fernando Maida. *Uma análise das propostas de reforma tributárias recentes*. Fundação Getúlio Vargas. Série Relatórios de Pesquisa. Relatório nº 17/2002. São Paulo. 2002.

FALCÃO, Maurin Almeida. A reforma tributária brasileira: um enfoque distorcido. *Apud Reforma tributária em questão/ Lauro Morthy...[et al.]* (organizadores) – Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003

FAVEIRO, Vitor. *O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra Editora. 2002, Apud GODOI, Marciano Seabra. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *A Reforma tributária necessária para o Brasil – Parte 2*. Disponível em: [www.plataformapoliticasocial.com.br](http://www.plataformapoliticasocial.com.br). acessado em: 7.08.2019.

RESENDE, Fernando. Reforma tributária e federação. *Apud Reforma tributária em questão/ Lauro Morthy...[et al.]* (organizadores) – Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração contábil do valor adicionado – DVA: um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas*. Tese de Livre-Docência apresentada à FEA/USP – São Paulo 2007.

SILVA, Thiago Moreira. Nota fiscal eletrônica: facilitação das obrigações acessórias para o empresário. Capítulo 14. *IPEA. Reforma Tributária IPEA – OAB/DF*.

SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo. *Reforma tributária no Brasil: por onde começar*. Rio de Janeiro, V. 42, N. Especial 3. 2018.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução Getúlio Schanoski Jr. São Paulo: Madras, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VARSANO, Ricardo. *Tributação de mercadorias e serviços*. Brasília: IPEA, 1988.

---