



Universidade do Estado da Bahia – UNEB
Departamento de Ciências Humanas – Campus IV
Colegiado do Curso de Bacharelado em Direito

Edinaldo Lima da Luz

**REFORMA TRIBUTÁRIA E A NECESSIDADE DE TRATAR DESIGUALMENTE
OS CONTRIBUINTES DESIGUAIS**

JACOBINA-BA

2023

Edinaldo Lima da Luz

**REFORMA TRIBUTÁRIA E A NECESSIDADE DE TRATAR DESIGUALMENTE
OS CONTRIBUINTES DESIGUAIS**

Monografia apresentada no Curso de Bacharelado
em Direito, como instrumento avaliativo parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Edelson Silva Reis.

JACOBINA-BA

2023

TERMO DE APROVAÇÃO

Edinaldo Lima da Luz

REFORMA TRIBUTÁRIA E A NECESSIDADE DE TRATAR DESIGUALMENTE OS CONTRIBUINTES DESIGUAIS

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito na Universidade do Estado da Bahia, pela seguinte banca examinadora:

Professor Me. Edelson Silva Reis – Orientador

Universidade do Estado da Bahia

Mestre em Direito Público

Professor Maurício Alves de Souza Moreira - Examinador

Universidade do Estado da Bahia

Mestrando em Educação

Professor Ms. Valmir Lacerda Cardoso Júnior – Examinador

Universidade do Estado da Bahia

Mestre em Segurança Pública, Justiça e Cidadania

Jacobina – Bahia, 17 de Julho de 2023



**TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAÇÃO DE TRABALHO
DE CONCLUSÃO DE CURSO**

(x) Monografia () Artigo () Dissertação () Tese

Na qualidade de titular dos direitos de autor da publicação, autorizo a Universidade do Estado da Bahia – UNEB, a disponibilizar por meio do Repositório Institucional Saber Aberto, endereço eletrônico: <http://saberaberto.uneb.br/>, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o texto integral da obra supracitada, para fins de divulgação e de preservação digital da produção científica brasileira, a partir desta data.

Identificação:

Autor	Edinaldo Lima da Luz
E:mail	edinaldogeo@hotmail.com
Título	Reforma tributária e a necessidade de tratar desigualmente os contribuintes desiguais
Orientador (a)	Prof. Me. Edelson Silva Reis
Campus/Curso/ Programa	Curso de Bacharelado em Direito
Data de defesa	17, de julho de 2023

LICENÇA DE DIREITO AUTORAL

Na qualidade de titular dos direitos de autor do conteúdo supracitado, autorizo a Universidade do Estado da Bahia a disponibilizar a obra, gratuitamente, de acordo com a licença pública Creative Commons, Licença 4.0 Unported por mim declarada sob as seguintes condições:

Permitir uso comercial da obra? () Sim (x) Não

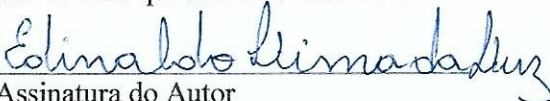
Permitir modificações em sua obra?

() Sim

() Sim, contanto que outros compartilhem pela mesma licença

(x) Não

A obra continua protegida por direito autoral e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.


Assinatura do Autor

16/03/2026
Data de autorização.

Dedico este trabalho a minha mãe que dedicou parte de sua vida para o meu desenvolvimento.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me dar força, inteligência e sabedoria na vida acadêmica. Agradeço a minha família pela dedicação e apoio nessa caminhada. Agradeço também aos professores que, com suas lições, contribuíram enormemente para o meu desenvolvimento enquanto estudante de direito, em especial ao meu orientador Edelson Silva Reis. E, não poderia deixar de citar o apoio e companhia dos amigos que compartilharam bons momentos ao longo dessa jornada.

“A injustiça em qualquer lugar é uma ameaça à
justiça por toda parte.”

(Martin Luther King)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar se o atual modelo tributário brasileiro promove injustiça tributária e a ampliação das desigualdades sociais e se há necessidade de uma reforma tributária no Brasil. O estudo do modelo tributário vigente no Brasil é de extrema relevância, pois a depender do modelo adotado (direto/ progressivo ou indireto/ regressivo) e da proporção que os tributos incidem sobre o salário do contribuinte (o quanto da salário do contribuinte é comprometido para o pagamento de tributos) poderá ocorrer injustiça tributária e a ampliação das desigualdades sociais e a violação de direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal. Partimos da hipótese de que o atual modelo tributário brasileiro contribui para a injustiça tributária e a ampliação das desigualdades sociais, uma vez que adota uma metodologia regressiva ou indireta de cobrança de tributos, pois no Brasil tributa-se preponderantemente o consumo em detrimento da renda e do patrimônio do contribuinte. Utilizamos a metodologia da revisão bibliográfica que consiste na revisão da literatura a partir de livros, artigos científicos, monografias, dissertações e teses já publicados e que tratem do tema e usamos o método qualitativo para análise dos impactos da tributação sobre a vida do brasileiro e se há a necessidade de que seja efetuada uma reforma tributária em relação à tributação que incide sobre os contribuintes pessoas naturais.

Palavras-chave: Reforma tributária. Justiça tributária. Capacidade contributiva. Tributação regressiva.

ABSTRACT

The present work aims to analyze whether the current Brazilian tax model promotes tax injustice and the expansion of social inequalities and whether there is a need for a tax reform in Brazil. The study of the current tax model in Brazil is extremely important, because depending on the model adopted (direct/progressive or indirect/regressive) and the proportion that taxes are levied on the taxpayer's salary (how much of the taxpayer's salary is committed to the payment of taxes) there may be tax injustice and the expansion of social inequalities and the violation of fundamental rights and guarantees provided for in the Federal Constitution. We start from the hypothesis that the current Brazilian tax model contributes to tax injustice and the expansion of social inequalities, since it adopts a regressive or indirect tax collection methodology, since in Brazil consumption is predominantly taxed to the detriment of income and of the taxpayer's assets. We use the bibliographic review methodology, which consists of reviewing the literature from already published books, scientific articles, monographs, dissertations and theses already published and that deal with the subject, and we use the qualitative method to analyze the impacts of taxation on the life of Brazilians. and whether there is a need for a tax reform in relation to taxation on natural person taxpayers.

Keywords: Tax reform. Tax justice. Contributory capacity. Regressive taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS = Contribuição sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços

CCJ = Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania

CPMF = Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CRLV = Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo

CRV = Certificado de Registro de Veículo

CSLL = Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN = Código Tributário Nacional

DLSP = Dívida Líquida do Setor Público

DRU = Desvinculação de Receitas da União

EC = Emenda Constitucional

FDR = Fundo de Desenvolvimento Regional

FMI = Fundo Monetário Internacional

FSE = Fundo Social de Emergência

IBS = Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS = Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE = Imposto de Exportação

IGF = Imposto sobre Grandes Fortunas

II = Imposto de Importação

IOF = Imposto sobre operações financeiras

IPCA = Índice de Preços ao Consumidor Amplo

IPI = Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU = Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA = Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR = Imposto de Renda

IRPJ = Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

ISS = Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITCMD = Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR = Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

IVA = Imposto sobre o Valor Agregado

IVC = Imposto de Vendas e Consignações

LC = Lei Complementar

LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal

MPs = Medidas Provisórias

NCM = Nomenclatura Comum do Mercosul

PEC = Proposta de Emenda à Constituição

PIB = Produto Interno Bruto

PT = Partido dos Trabalhadores

RFB = Receita Federal do Brasil

RGPS = Regime Geral de Previdência Social

RPPS = Regime Próprio de Previdência Social

SD = Seguro-Desemprego

STJ = Superior Tribunal de Justiça

STN = Sistema Tributário Nacional

SUS = Sistema Único de Saúde

TCU = Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 - MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	14
1.1 -Tributação. Finalidades. Classificação dos tributos.	14
1.2 - Formas de tributação	22
1.3 - Capacidade contributiva e outros princípios	25
2 - DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO	28
2.1 - Tributação sobre bens e serviços.....	28
2.2 - Tributação sobre a renda	34
2.3 - Tributação sobre o patrimônio	35
3 - DIAGNÓSTICO E REFORMA TRIBUTÁRIA	40
3.1 - Ajustes fiscais e reflexos na política tributária.....	40
3.2 - Histórico das reformas tributárias pós Constituição de 1988.....	47
3.3 - Proposta de reforma em andamento no Congresso Nacional e outras possibilidades.....	49
CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

O presente trabalho fará uma análise acerca do Modelo Tributário Brasileiro, mais conhecido como Sistema Tributário Nacional (STN), com um recorte que deságua no tema Reforma tributária e a necessidade de tratar desigualmente os contribuintes desiguais.

Há muito que se discute sobre uma necessidade de *reforma tributária* no Brasil, e é muito pertinente se falar em reformar o STN, pois a *tributação* é um tema importante e caro, sobretudo, para quem é economicamente menos favorecido.

O atual *modelo tributário* adotado no Brasil contribui para a ampliação das desigualdades sociais, uma vez que adota uma *metodologia regressiva e indireta de cobrança de tributos*, ou seja, tributa-se preponderantemente o consumo em detrimento da renda e da propriedade.

Partimos da indagação: o modelo tributário vigente no Brasil permite um tratamento justo para todos os contribuintes, pessoas físicas, ou será necessário que sejam feitas adequações para garantia da justiça tributária?

Foi utilizada a metodologia da revisão bibliográfica que consiste na revisão da literatura a partir de livros, artigos científicos, monografias, dissertações e teses já publicados e que tratem do tema.

Aplicando-se o método qualitativo foi realizada uma análise acerca dos impactos da tributação sobre a vida do brasileiro e se há a necessidade de que seja efetuada uma reforma tributária com a finalidade de se alterar a metodologia de cobrança dos tributos incidentes sobre o consumo dos contribuintes enquadrados como pessoas físicas.

No primeiro capítulo faremos uma análise do atual modelo tributário brasileiro. Para tanto, realizaremos uma abordagem acerca da tributação brasileira, das suas finalidades, da classificação dos tributos, das formas de tributação, do princípio da capacidade contributiva e outros Princípios basilares do STN.

Primeiramente traremos uma visão geral do *modelo tributário brasileiro* vigente, a conceituação do que é tributação, do que é tributo, as finalidades fiscais, extrafiscais e parafiscais dos tributos.

Dando seguimento, traremos a classificação dos cinco tributos que são adotados pelo STN, sendo eles: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais.

Em seguida serão abordadas as formas de tributação direta ou progressiva e indireta ou regressiva adotadas no Brasil, quais tributos são *progressivos* e quais são *regressivos* e as consequências decorrentes da adoção da Regressividade e Progressividade dos tributos.

Dando sequência, serão analisados os principais princípios que são aplicados ao Direito Tributário e a importância da aplicação desses princípios para a garantia de uma tributação justa e comprometida com o desenvolvimento socioeconômico brasileiro.

No segundo capítulo serão abordados os principais tributos que incidem sobre bens, serviços, renda e patrimônio, e os impactos desses tributos sobre os contribuintes, especialmente aqueles que possuem um menor poder aquisitivo.

Serão apresentadas as características dos tributos, tais como: ente federativo competente para instituí-los e arrecadá-los, sua base legal, seu fato gerador, sua finalidade, sujeito ativo, sujeito passivo e a composição da base de cálculo.

No terceiro capítulo será realizado um diagnóstico acerca das reformas tributárias ocorridas ou propostas no Brasil e, para tanto. Serão abordadas também as principais medidas de ajustes fiscais realizadas pelos presidentes da República entre os anos de 1994 e 2022 e quais os impactos da política de austeridade na tributação e nos gastos e investimentos públicos.

Num segundo momento será realizada uma análise do histórico das Reformas Tributárias e/ou propostas ocorridas pós Constituição de 1988 até o ano de 2022.

Por fim, será analisada a proposta de Reforma Tributária que está em tramitação no Congresso Nacional e também outras possibilidades de aperfeiçoamento do STN que não estão em discussão na reforma proposta pela PEC 45/2019.

1 - MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Neste primeiro capítulo realizaremos uma análise do atual modelo tributário brasileiro. Para tanto, faremos uma abordagem acerca da tributação brasileira, das suas finalidades, da classificação dos tributos, das formas de tributação e do princípio da capacidade contributiva e outros princípios basilares do Sistema Tributário Nacional.

O STN, está fundamentado nos arts. 145 a 156 da Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional (CTN) e nas legislações complementares e ordinárias oriundas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

1.1 -Tributação. Finalidades. Classificação dos Tributos.

Tributação é a atividade do Estado que consiste, predominantemente, em fiscalizar e arrecadar tributos, ou seja, é o direito conferido ao Estado para cobrar do contribuinte (pessoa natural ou jurídica) uma prestação pecuniária compulsória em função da aquisição de bens, serviços, renda ou patrimônio móvel ou imóvel.

De acordo com o art. 3º do CTN, *in verbis*, 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”.

Da análise do referido art. 3º do CTN, extraímos as principais características do tributo:

- a) *Prestação pecuniária* – que se traduz como sendo a obrigação imposta ao contribuinte de entregar ao Estado uma parte do patrimônio, mediante o

pagamento em dinheiro, por meio de cheque¹ ou estampilha (selo adquirido pelo contribuinte para comprovar o pagamento de tributos de certos produtos), nos termos do art. 162, inciso I, do CTN. Vale ressaltar que o tributo não pode ser pago sob a forma de bens ou mediante a prestação de trabalho ou serviços.

- b) *Prestação compulsória* – trata-se de uma operação marcada pela coercibilidade, não sendo um ato voluntário, facultativo ou decorrente de um contrato, afastando-se assim a autonomia de vontade do contribuinte, por outro lado, nota-se claramente a aplicação do princípio da supremacia do interesse público quando da arrecadação do tributo, portanto, não é dado ao contribuinte a opção de se opor ao pagamento, restando apenas a submissão à imposição de contribuir com as receitas do Estado.
- c) *Não é sanção* – tributo não é sanção ou multa e não pode ser empregado com tal finalidade. Contudo, o descumprimento de uma obrigação tributária sujeita o contribuinte a aplicação de uma sanção, e, se aplicada uma determinada multa pela inadimplência de uma obrigação tributária, não ocorre a extinção do dever de pagar integralmente o tributo, é o que preceitua o art. 157 do CTN, ou seja, a multa (punição) não é tributo, mas adquire natureza tributária a partir do momento em que transitar em julgado as eventuais reclamações e/ou recursos administrativos.
- d) *Instituído por Lei* – em se tratando de tributo, requer que seja instituído por lei *stricto sensu*, aprovada pelo Poder Legislativo, e não por normas *lato sensu* (decretos, instruções, resoluções, portarias, dentre outras).
- e) *Procedimento administrativo* – para ser cobrado depende de formalização por meio de lançamento, procedimento previsto no art. 142 do CTN. É uma atividade

¹ Quando o contribuinte paga um tributo por meio de cheque este será recebido com a cláusula *pro solvendo*, ainda que não tenha sido feita tal ressalva. Isso quer dizer que a quitação do tributo só se dará após a compensação do cheque com êxito.

administrativa vinculada e não discricionária. Pelo lançamento através de documento, é possível quantificar e qualificar a obrigação tributária. Destaque-se que o lançamento não pode ocorrer de forma verbal, não permite ao administrador tributário a utilização de mecanismos de oportunidade ou conveniência, pois é um ato plenamente vinculado, embora a maioria dos lançamentos sejam feitos pelos contribuintes, sem prejuízo do Fisco corrigir de ofício.

A tributação possui as finalidades fiscais, extrafiscais e parafiscais, conforme a espécie do tributo instituído. Embora exista essa distinção notória na finalidade dos tributos, cabe destacar que estes, de modo geral, trazem consequências fiscais (arrecadação), extrafiscais (dimensão regulatória da economia ou defesa de interesse social) e parafiscais (*pro societate*, em favor de entidades paraestatais).

AMARO, citado por SABBAG (2022), faz a devida definição entre a finalidade fiscal e extra fiscal do tributo:

[...] Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos à entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias [...].

Nota-se claramente que a principal finalidade do tributo é a arrecadação de recursos financeiros (fiscal) para o financiamento das atividades estatais, bem como, das necessidades coletivas denominada de tributação fiscal.

No entanto, e com a sua devida importância, a tributação extrafiscal tem por finalidade precípua, regular a economia, contribuir para a redistribuição de renda, a defesa da economia nacional, orientar os investimentos privados para setores produtivos e promover o desenvolvimento regional e setorial, entre outros.

No que diz respeito à parafiscalidade, que é a tributação instituída em favor de categorias profissionais (sindicatos² e conselhos de classe) ou para assegurar benefícios sociais (previdenciários ou assistenciais), CARVALHO (2022) traça as seguintes considerações:

Inúmeros são os casos de tributação parafiscal no direito positivo brasileiro. O pedágio cobrado pelo DERSA (Desenvolvimento Rodoviário S. A. — entidade paraestatal); as quantias exigidas pela OAB (Ordem dos Advogados do Brasil — autarquia federal) e muitos outros... Todas as espécies impositivas são instrumentos idôneos da parafiscalidade. Quer as exações vinculadas (taxas e contribuições de melhoria), quer as não vinculadas (impostos). O pedágio pago ao DERSA, pelos veículos que transitam por estradas sob a administração dessa entidade, por exemplo, tem a natureza jurídica de taxa, ocorrendo o mesmo com a contribuição previdenciária que se reclama do empregado. Já com relação ao empregador, o tributo assume a feição de imposto.

Sendo assim, a parafiscalidade pode ser entendida como o fenômeno em que a lei tributária nomeia um sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares. Vejamos nas palavras de SABBAG (2017):

Os tributos, como regra, são instituídos, arrecadados e fiscalizados pela mesma entidade impositora. Todavia, no bojo da parafiscalidade, despontam as contribuições parafiscais, cuja instituição é realizada por uma pessoa política – geralmente a União –, e as atividades de arrecadação e fiscalização, pelo ente parafiscal ou parafisco. Na trilha da melhor terminologia, dir-se-ia que o poder político e legiferante de instituição do gravame é conhecido por competência tributária – uma atividade indelegável. De outra banda, o poder administrativo de arrecadação e fiscalização da contribuição parafiscal recebe o nome de capacidade tributária ativa – um mister delegável (ver arts. 7º e seguintes do CTN). A contribuição parafiscal é tributo devido a entidades paraestatais, em razão de atividades especiais por elas desempenhadas.

No que diz respeito aos tributos, no Brasil, a doutrina majoritária, a despeito das três espécies que estão positivadas no art. 145 da CF/88 e no art. 5º do CTN, considera a existência de cinco espécies de tributos no STN – *Teoria Pentapartida* –, sendo elas: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais.

² A Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017) retirou a natureza tributária da contribuição sindical, uma vez que alterou a redação do art. 579 da CLT para condicionar o desconto à prévia e expressa autorização do trabalhador, assumindo natureza contratual. BRASIL. Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113467.htm. Acesso em 23 abr. 2023.

Prevalece o entendimento de que as espécies de tributos são cinco, ressaltando que elas são autônomas e inconfundíveis entre si. Na classificação a seguir serão considerados os seguintes tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais.

O *imposto* está previsto no art. 16 do CTN e no art. 145, inciso I, da CF/88. Segundo o art. 16 do CTN, trata-se do tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ou seja, não está atrelado a qualquer atuação do Poder Público, mas sim à atividade do contribuinte. Portanto, trata-se de uma exação unilateral.

Depende exclusivamente da realização, pelo particular, do fato gerador, não exigindo uma contraprestação estatal direcionada ao contribuinte que está submetido a transportar o imposto para as finanças do Estado para custear despesas públicas gerais ou universais em respeito ao princípio da não afetação disposto no art. 167, inciso IV, da CF/88:

Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Vale ressaltar que o princípio da não afetação dos impostos não é absoluto e a vinculação desses tributos pode ser realizada nas exceções e nos limites do que estabelece a lei e pode ser instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de acordo com as competências previstas na Lei.

A *taxa* é um tributo vinculado à ação estatal, isto é, está associada à atividade pública e não exige ação do particular como ocorre com o imposto. Portanto, a taxa exige uma atuação estatal e só pode ser cobrada do contribuinte quando o estado exerce determinada atividade em favor daquele que se beneficia da atividade executada pela Administração Pública. Trata-se de uma exação bilateral.

Está disciplinada no art. 145, inciso II, da CF/88 c/c o art. 77 do CTN e tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia (exemplo, fiscalização e concessão de alvará, mediante o pagamento da taxa de alvará) ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Em observância ao princípio da legalidade tributária, a *taxa* deverá ser instituída por lei ordinária. Submete-se, portanto, aos princípios constitucionais tributários da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da isonomia e aos demais princípios que se fizerem necessários ao correto uso desse tributo.

Pode ser instituída pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios de acordo com as competências previstas na Lei.

A *contribuição de melhoria* é o tributo autônomo exigido dos proprietários de bens imóveis valorizados a partir da realização de uma obra pública e não de um serviço público.

Essa exação tem como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar a cada imóvel beneficiado, é o que diz o art. 81 do CTN, contudo, segundo SABBAG (2022), “em relação a tal exação prevalece a ideia de proporcionalidade ao benefício especial recebido, em decorrência da obra pública”.

De acordo com SABBAG (2022):

A contribuição de melhoria, tem por finalidade, evitar o enriquecimento ilícito do particular, sendo respaldada em fundamento moral de que se deve indenizar o Estado por essa vantagem econômica especial, independente de tê-la requerido. Não há consenso doutrinário quanto aos critérios adotados para a cobrança da contribuição de melhoria.

O tributo em discussão encontra previsão legal no art. 145, inciso III, da CF/88 e nos arts. 81 e 82 do CTN.

O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização do bem imóvel em decorrência de uma obra pública. A valorização, a partir da obra pública realizada é condição *sine qua non* para a imposição da exação nos limites legais expostos acima.

Segundo SABBAG (2022), “para que se configure o fato imponible da exação, não basta que haja obra pública, nem que haja incremento patrimonial imobiliário. É preciso haver direta relação entre a obra e a valorização”.

A contribuição de melhoria, tributo de competência comum, pode ser instituída pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esses são os sujeitos ativos desse tributo. O sujeito passivo da exação será o proprietário do imóvel, art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN.

O *empréstimo compulsório* ocorre por meio de empréstimos que a União obtém dos contribuintes de forma compulsória, isto é, por imposição. É importante mencionar que o valor emprestado junto ao contribuinte, necessariamente, deve ser devolvido na forma estabelecida pela Lei Complementar (LC) que instituiu o referido empréstimo.

Vale frisar, é necessário que tal norma determine o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate. A receita é vinculada. O tributo em discussão tem como base legal o art. 15 do CTN e o art. 148 da CF/88. Tais dispositivos elencam as situações em que pode ser instituído o empréstimo compulsório.

Não há consenso entre os doutrinadores brasileiros acerca da natureza jurídica do empréstimo compulsório. Parte da doutrina o defende como um tributo, enquanto outra parcela o tem como um contrato que é celebrado entre a União e o contribuinte.

De acordo com SABBAG (2022), existem duas teorias sobre a natureza jurídica do empréstimo compulsório, vejamos:

É de relato histórico a existência paralela de duas teorias que sempre tentaram decifrar a natureza jurídica do empréstimo compulsório: a primeira sustentava que o empréstimo compulsório não era tributo, mas um “empréstimo público”; a segunda, congregando a maioria dos estudiosos da matéria, defendia que o empréstimo compulsório não era empréstimo público, mas, verdadeiramente, um tributo.

Atualmente a doutrina majoritária reconhece o empréstimo compulsório como sendo um tributo e não um contrato. A competência para instituição de tal tributo é privativa da União, que, se necessário for, nos casos previstos em lei, o fará mediante Lei Complementar.

As *contribuições sociais* são espécies autônomas de tributos, cuja finalidade é a arrecadação de receitas para o financiamento de atividades de interesse público, e o beneficiamento de grupos determinados. Sujeitam-se aos princípios constitucionais tributários da legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, dentre outros.

Segundo SABBAG (2022), “as contribuições sociais são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo”.

A doutrina, por muito tempo, tratou as contribuições como *parafiscais*, porém, atualmente tem prevalecido a ideia de *contribuições especiais* ou simplesmente contribuições. Nos arts. 149 e 149-A da CF/88, encontramos as contribuições e as competências de instituição atribuídas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Vejamos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

§ 1º-A. Quando houver déficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

§ 1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

§ 1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002).

Por fim, cabe destacar que as contribuições são espécie de tributo vinculado, ou seja, não podem ser usadas para fins diversos daqueles previstos em lei.

1.2 - Formas de tributação

Ao Estado é permitido intervir no domínio econômico como agente normativo e regulador, no intuito de desempenhar as funções de fiscalização, incentivo e planejamento indicativo ao setor privado sempre com fiel observância aos princípios constitucionais da ordem econômica.

Quando da sua criação, a tributação foi idealizada como forma de custear os gastos com os serviços públicos, de forma que os cidadãos fossem os responsáveis pelo financiamento do Estado, ou seja, a função tributária era a da fiscalidade (arrecadação).

Posteriormente a prerrogativa estatal de tributar passou a ser utilizada também como instrumento de interferência na economia, com o fim de influenciar na direção dos setores econômicos, buscando retificar desarranjos em setores da atividade econômica, servindo como instrumento de intervenção na medida em que são normas indutoras. É a chamada função de extrafiscalidade.

Além das funções da fiscalidade e da extrafiscalidade, existe ainda o uso da tributação com o objetivo de arrecadar recursos para custear atividades como aquelas da previdência social, de organização sindical, do sistema financeiro de habitação, entre outras. Trata-se da para-fiscalidade.

Um dos tributos com função interventiva são as *contribuições de intervenção no domínio econômico*, que foram criadas com o objetivo de regulação econômica. Seja na mera arrecadação, seja com a utilização dos recursos arrecadados, essa exação se propõe a equilibrar as forças do mercado.

São impostos regulatórios de intervenção consagrados no ordenamento jurídico brasileiro o Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

O II cumpre um papel importante de regulação econômica, serve este, com sua função extrafiscal, como ferramenta de proteção para a indústria nacional, uma vez que busca equilibrar os preços entre os produtos estrangeiros e nacionais. Muito mais do que um instrumento de arrecadação (função fiscal) de recursos financeiros para o Estado, sua principal função é extrafiscal (regulação do mercado).

Já o IE visa regular as exportações de produtos nacionais, de modo que não haja um desabastecimento do mercado interno pela destinação exclusiva de determinados bens para o mercado externo. Sendo assim, o IE tem caráter quase exclusivamente monetário e cambial, com a finalidade de disciplinar os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior e preservar as receitas de exportação.

O IPI é um tributo seletivo em função da essencialidade do produto, tendo sido instituído com função extrafiscal. Suas alíquotas podem ser minoradas em função da essencialidade de um bem ou majoradas diante de bens de luxo, supérfluos como perfumes, ou de consumo nocivos à saúde como bebidas e cigarros.

As deduções do Imposto de Renda (IR) para estimular a formalização dos trabalhadores domésticos, serve de mecanismo para a distribuição das riquezas, uma vez que permite que os trabalhadores sejam remunerados com base no que é estabelecido em lei.

Através do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) é realizada a regulação do mercado imobiliário, evitando-se assim, que o imóvel seja objeto de especulação imobiliária e como instrumento garantidor de que o bem imóvel cumpra sua função social. Dessa forma, ocorre uma intervenção do Poder Público na regulação do uso do solo urbano.

O Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), além de exigir o cumprimento da função social do imóvel rural, é usado como importante mecanismo de combate aos latifúndios improdutivos e como meio auxiliador de redistribuição da terra ou propriedade rural.

O IOF, que embora possua função fiscal, uma vez que permite a arrecadação de somas consideráveis para os cofres públicos, se notabiliza por sua função preponderantemente extrafiscal, se mostrando um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, bem como de títulos e valores mobiliários.

A forma como os tributos alcançam os contribuintes também são de grande relevância no que diz respeito ao estudo do STN, principalmente, em virtude das consequências que eles

podem acarretar para o contribuinte. No Brasil os tributos podem incidir de forma direta ou indireta sobre os bens, serviços, renda e patrimônio do contribuinte como veremos a seguir.

Os *tributos diretos ou progressivos* são aqueles que incidem diretamente sobre determinados bens e sobre a renda do contribuinte. Na cobrança dessa exação, leva-se em consideração a capacidade contributiva do contribuinte. Esses tributos seguem o princípio da proporcionalidade, ou seja, quanto maior a renda do cidadão, maior será o valor devido ao fisco.

Sendo assim, cada contribuinte é levado a arcar com um ônus proporcional ao bem que adquiriu ou em função da renda incorporada ao seu patrimônio. Os impostos diretos fazem distinção entre os contribuintes que se encontram em diferentes condições econômicas e com isso, contribuem para o fomento da justiça tributária e o combate às desigualdades sociais.

São exemplos de tributos diretos: o Imposto de Renda, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto Territorial Rural e o Imposto Predial e Territorial Urbano.

Os *tributos indiretos ou regressivos* são aqueles que incidem sobre o consumo, seja em forma de serviço ou através da aquisição de bens. Não é aplicado aos tributos indiretos o princípio da capacidade contributiva, ou seja, na cobrança desse tipo de exação não é levando em conta a capacidade econômica do contribuinte. É o que prevalece no Brasil.

Esse tributo é suportado pelo consumidor final através da chamada repercussão econômica ou translação. Os impostos indiretos não fazem distinção entre os contribuintes que se encontram em diferentes condições econômicas e com isso, contribuem para o fomento da injustiça tributária e a ampliação das desigualdades sociais.

São exemplos de tributos indiretos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto Sobre Serviços (ISS).

Vale ressaltar que na distribuição da carga tributária do Brasil, 11% são de impostos diretos e 89% de impostos indiretos. O contrário ocorre nos Estados Unidos, onde 85% são impostos diretos e 15% são indiretos. (Fonte: Agência Câmara de Notícias).

1.3 - Capacidade contributiva e outros princípios

O *princípio da capacidade contributiva* está previsto no art. 145, §1º, da CF/88. Vejamos:

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. (Grifos nossos).

Esse princípio visa assegurar a efetivação do princípio da igualdade, e, atuando em harmonia com o princípio da isonomia tributária, tem por objetivo a busca por uma justiça fiscal e tributária.

O princípio da capacidade contributiva é considerado o valor que assegura a igualdade na tributação, ou seja, na cobrança de um tributo, deve-se levar em consideração a capacidade econômica ou contributiva que o contribuinte possui para pagar uma determinada exação. Segundo SABBAG (2022):

[...] Diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário.

Portanto, esse princípio tem como objetivos claros impedir a prática de discriminações arbitrárias e acima de tudo, alcançar, de forma efetiva, a justiça tributária de modo que cada contribuinte seja tributado conforme o quanto da sua capacidade econômica possa suportar.

O *princípio da isonomia tributária* está positivado no art. 150, inciso II, da CF/88, que diz:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

De acordo com esse princípio é proibido tratar de forma desigual os contribuintes que se encontrem em situação de igualdade, e por outro lado, é possível abstrair que os contribuintes que se encontram em desigualdade perante outros contribuintes devem receber um tratamento desigual, com vista a assegurar a justiça tributária.

Tal princípio visa coibir injustas discriminações em razão de classe ou condição social do contribuinte. De acordo com SABBAG (2022), a seletividade apresenta-se como:

[...] Uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, § 1º, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social.

O *Princípio da Seletividade* ou da *Essencialidade* está previsto no art. 153, §3º, inciso I, e no art. 155, §2º, inciso III, ambos da CF/88.

O *princípio da seletividade tributária* objetiva elevar ou reduzir a alíquota dos *Impostos Indiretos* objetivando diminuir ou aumentar a carga tributária de um bem de acordo com a sua essencialidade, sendo assim, ao se aplicar esse princípio, para um bem considerado essencial, será efetuada uma redução da alíquota, por outro lado, para um bem que não seja essencial, será majorada a alíquota com o fim de se promover justiça fiscal. Tal princípio pode ser aplicado ao ICMS e ao IPI.

O *princípio do mínimo existencial*, ou *mínimo necessário*, *mínimo indispensável* e *mínimo imponível*, pode ser considerado como sendo o necessário para assegurar ao cidadão a garantia de direitos fundamentais tais como uma vida digna, com acesso a saúde, alimentação, moradia e educação de qualidade.

No ordenamento jurídico brasileiro o dispositivo que mais se aproxima da noção de mínimo existencial é o inciso IV do art. 7º da Carta Magna, pois ao apontar as necessidades vitais básicas que devem ser atendidas pelo salário mínimo, oferece uma ideia basilar acerca dos parâmetros que norteiam o chamado mínimo existencial.

Contudo, o dispositivo legal ao estabelecer que o salário mínimo deve ser nacionalmente unificado, desconsidera o fator das disparidades regionais tão latentes no Brasil. Em nossa pátria, o mínimo existencial pode variar de uma região para outra e o salário mínimo unificado, não é capaz de atender às necessidades básicas em todas as regiões do país.

Esse princípio está intimamente ligado ao tema da tributação, pois ao tributar, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem levar em consideração a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte e não podem confiscar (art. 150, inciso IV, da CF/88) do contribuinte aquilo que lhe é mínimo para a existência.

Trata-se de um o postulado constitucional previsto no art. 150, inciso IV da CF/88, que estabelece que o poder de tributar tem limite, não podendo atingir a renda do contribuinte de modo que ocorra o confisco daquilo que é inerente ao particular, ou seja, a carga tributária não pode ultrapassar o aceitável, sendo considerado confiscatório o tributo que exceder a capacidade contributiva.

Outros princípios tributários que se coadunam com o princípio em destaque são: princípio da isonomia tributária, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade.

Ao tributar, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem levar em consideração a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte e não podem confiscar aquilo que é próprio do contribuinte – *princípio da vedação ao confisco tributário* –, art. 150, inciso IV, da CF/88.

Vale ressaltar que em relação ao tema da extrafiscalidade o *princípio da vedação ao confisco* poderá ceder espaço para uma tributação mais elevada, sem, contudo, se perder de vista os limites legais.

2 - DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO

Nesse capítulo abordaremos os principais tributos que incidem sobre bens, serviços, renda e patrimônio, dos contribuintes pessoas naturais, buscando mensurar o impacto sobre os contribuintes, especialmente aqueles que possuem um menor poder aquisitivo ou menor capacidade econômica.

2.1 - Tributação sobre bens e serviços

Basicamente incidem sobre bens e serviços os seguintes impostos: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto Sobre Serviços.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, com previsão legal no art. 155, inciso II, da CF e na LC 87/96. O tributo em destaque foi instituído através da Emenda Constitucional (EC) 18/65.

SABBAG (2017), caracteriza o ICMS da seguinte forma:

ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da EC n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.

De acordo com o art. 4º da LC 87/96, c/c art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, da CF/88, o ICMS tem como sujeito passivo: pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, importadores de bens de qualquer natureza, prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e/ ou prestadores de serviços de comunicação.

Vale ressaltar que o polo passivo da relação jurídica, pode ser ocupado por um terceiro, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador conforme o que está previsto no art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

A CF/88, em seu art. 150, § 7º, também traz essa possibilidade no contexto da substituição tributária progressiva, ou seja, mediante a escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, configurando, com isso, uma antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido.

SABBAG (2017), afirma que:

Impende destacar, no entanto, que, no âmbito do ICMS, é corriqueiro o fenômeno da Substituição Tributária Regressiva ou “para trás”, marcada pela ocorrência do fato gerador em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida. Trata-se do fenômeno do diferimento. O diferimento é a postergação do recolhimento do tributo indireto para um momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador. Está inserido no contexto tributacional do ICMS, havendo a efetiva extinção do crédito tributário (= pagamento) pelo “contribuinte de fato”, e não pelo “contribuinte de direito”. Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador.

Sendo assim, além das hipóteses de sujeitos passivos apresentadas no art. 4º da LC 87/96, e do sujeito passivo decorrente da obrigação da realização da substituição tributária progressiva, temos ainda, a possibilidade de um sujeito passivo em função da substituição tributária regressiva como se observa no trecho transcrito acima.

Da dicção do art. 155, inciso II, da CF/88, extrai-se o núcleo base do fato gerador do ICMS, que é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, acrescido da ressalva presente no dispositivo legal, ainda que iniciados no exterior.

Circulação, de acordo com a doutrina, é a mudança de titularidade jurídica do bem que não pode ser confundida com a mera movimentação física do bem, sendo necessário que ocorra a *circulação jurídica* do bem, ou seja, o bem tem, necessariamente, que sair da titularidade de um sujeito e passar à titularidade definitiva de outro sujeito.

É importante destacar que a circulação de bens com a finalidade de: transferência de mercadorias entre a matriz e a filial, para uso e consumo e para exibição em mostruário não está sujeita à incidência de ICMS.

Entende-se como mercadoria bem ou coisa móvel. É caracterizada por sua destinação, ou seja, é mercadoria o bem ou coisa móvel adquirido com a finalidade de revenda ou venda. A energia elétrica é tratada como mercadoria para efeito da incidência do ICMS.

SABBAG (2017), faz as seguintes considerações acerca de mercadoria:

Saliente-se que mercadoria são bens móveis que podem ser comercializados, devendo haver intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem. Além disso, essa atividade deve ser habitual. Por essa razão, a saída eventual de bens do ativo fixo ou imobilizado de uma empresa não configura circulação de mercadorias, mas mera circulação de bens desgastados pelo uso. O conceito de mercadoria deve passar pelo bem adquirido com a finalidade de ser vendido. Nesse sentido, todos os bens móveis, ainda que potencialmente, podem ser absorvidos no conceito, desde que, na ótica do vendedor, tenham sido adquiridos com intuito de revenda.

Podem compor a base de cálculo do ICMS:

I - o *valor da operação*, em se tratando de operação de circulação de mercadoria, II - o *preço do serviço*, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação e III - o *valor da mercadoria ou bem importado*, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do II, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio II e das despesas aduaneiras.

As alíquotas do ICMS são estabelecidas em conformidade com o art. 155, § 2º, incisos IV e V, alíneas “a” e “b” da CF/88, transcritos abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Ao Senado Federal é dada a prerrogativa de estabelecer as alíquotas de ICMS, aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, por sua vez, os Estados e o Distrito Federal podem estipular as alíquotas internas, sempre em consonância com as resoluções do Senado Federal.

O IPI é um imposto de competência da União. Tem previsão legal no art. 153, inciso IV, da CF/88. Trata-se de um imposto real com incidência sobre os produtos industrializados³.

Sua principal finalidade é fiscal (arrecadação de recursos financeiros), no entanto, possui importante participação como mecanismo de regulação de mercado, uma vez que, pode ser usado para tornar mais onerosos os produtos considerados supérfluos e nocivos à saúde, e por ser seletivo em função da essencialidade do produto sobre o qual está incidindo.

De acordo com o art. 51 do CTN, o IPI terá os seguintes sujeitos passivos ou contribuintes⁴: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Da dicção do art. 46 do CTN, se extrai as hipóteses de fatos geradores do IPI. São eles: I - importação (o início do desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira); II - saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado; III - aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido; IV - outras hipóteses específicas da lei, como no caso de saída de produtos de estabelecimentos equiparados a industrial ou a primeira saída por revenda de produtos importados, etc.

Quanto à base de cálculo do IPI, essa está sujeita ao fato gerador que deu origem ao imposto, conforme prevê o art. 47 do CTN. Vejamos:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

³ Art. 46, Parágrafo único, do CTN. Considera-se *industrializado* o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

⁴ Art. 51, Parágrafo único, do CTN. Para os efeitos deste imposto, considera-se *contribuinte* autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

No que diz respeito às alíquotas do IPI, elas são proporcionais à essencialidade do bem sobre o qual incide a exação. Por se tratar de imposto sujeito à seletividade, como mencionado anteriormente, suas alíquotas variam de 0% a 365,63%, conforme seja o produto essencial ou supérfluo.

Segundo SABBAG (2017), O IPI “será calculado mediante aplicação da alíquota do produto (constante da TIPI, que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante do Decreto n. 2.376/97), sobre o respectivo valor tributável. Destaque-se que a arrecadação oriunda de bebidas, cigarros e veículos perfaz a maior parte da arrecadação deste imposto”.

O ISS, é um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal (art. 147, *in fine*, CF/88), devendo ser instituído mediante lei ordinária municipal. Tem previsão legal no art. 156, inciso III, da CF/88, no Decreto-Lei 406/68 e na LC 116/2003. Foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro através da EC 18/65, se considerado seu atual formato.

No que diz respeito ao sujeito ativo da exação, há muita divergência quanto a quem pertence o direito de obter os bônus decorrentes das prestações de serviços⁵. Tal divergência é notória na LC 116/2003, na doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Em decorrência, tem-se a chamada guerra fiscal entre os municípios.

O ISS, nos termos do art. 5º da LC 116/2003, recai sobre os prestadores de serviços, que podem ser empresas ou mesmo profissionais autônomos, ainda que não tenham estabelecimentos fixos, com exceção dos prestadores de serviços sujeitos ao ICMS (prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e/ ou de comunicação), bem como, os prestadores de serviços exportados para o exterior.

Esse imposto tem como fato gerador os serviços da Lista anexa (que não se trata de uma lista fechada, podendo o município que desejar cobrar ISS e assim proceder, instituindo tal exação por meio de lei ordinária municipal, adotar no todo ou em parte a citada lista, bem como, criar outros serviços não constantes desta) da LC 116/2003.

⁵“O ‘serviço’ é um ‘bem intangível, imaterial e incorpóreo’, que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra. A prestação do serviço tributável pelo ISS é aquela *in commercium*, com um negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica – até porque “a natureza incorpórea do serviço não impede que sua prestação tenha conteúdo econômico”. (SABBAG, 2017).

Segundo SABBAG (2017), não estão inclusos no fato gerador do ISS os seguintes serviços:

a) a prestação de serviço a si próprio; b) a prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício; c) a prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de sociedade; d) a prestação de serviços para o exterior (isenção heterônoma para o ISS, prevista no art. 156, § 3º, II, da CF e art. 2º, I, da LC n. 116/2003); e) a prestação de serviços pelo próprio Poder Público (imunidade tributária recíproca – art.150, VI, “a”, CF); f) a prestação de serviço público específico e divisível, com utilização efetiva ou potencial, por se tratar de campo de incidência das taxas de serviço (art. 145, II, CF); g) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (campo de incidência do ICMS – art. 155, II, CF c/c art. 1º, § 2º, da LC n. 116/2003); h) o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras (art. 2º, III, da LC n. 116/2003).

A base de cálculo do ISS, de acordo com o art. 7º da LC 116/2003, como transcrito abaixo, é o preço do serviço, que no entendimento doutrinário, trata-se do valor bruto do serviço, excluídos os juros, seguros, multas ou indenizações. Vejamos:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Quanto às alíquotas do ISS, elas têm previsão legal nos arts. 8º e 8º-A da LC 116/2003, podendo ser fixas ou proporcionais, de acordo com o perfil do sujeito passivo.

É importante frisar que os impostos regressivos (indiretos) incidem sobre o consumo, estão inclusos no preço de bens e serviços, de maneira que é repassado para o consumidor, que de fato é quem arca com o ônus desse tributo, podendo ser desproporcional ao poder aquisitivo do contribuinte, considerando que é destinado a todos e não leva em consideração a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Merece ressaltar, que mesmo em se tratando de imposto real, a Constituição Federal de 1988 (art. 145, § 1º) preconiza que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Do mesmo modo, o princípio da seletividade não corrige tal distorção, uma vez que ao reduzir a alíquota do ICMS e/ou do IPI de um produto essencial, por exemplo, o feijão (acondicionado)⁶, favorece pessoas de alto poder aquisitivo, assim como ao majorar o IPI de um vinho, prejudica as pessoas de menor poder aquisitivo, assim ocorre com o ISS de serviços essenciais de saúde e educação.

2.2 - Tributação sobre a renda

Nesse item a abordagem será acerca do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza ou, simplesmente, Imposto sobre a Renda, previsto no art. 153, inciso III, da CF/88 e no art. 43 e seguintes do CTN.

O *IR*, é um imposto de competência da União, cuja finalidade é fiscal (arrecadatória), apresentando-se como a principal fonte de receita tributária do citado ente. Pode ser utilizado com a função de meio para redistribuição de renda.

São enquadrados como contribuintes do IR as pessoas naturais ou jurídicas detentoras de renda ou proventos de qualquer natureza (art. 153, inciso III, da CF/88). São contribuintes do imposto de renda as pessoas naturais cuja renda esteja enquadrada acima da faixa de isenção do imposto conforme a tabela divulgada pela Receita Federal do Brasil (RFB).

As pessoas jurídicas estrangeiras, que atuam no Brasil, serão consideradas como contribuintes nos moldes daquelas que são genuinamente brasileiras.

Nos termos do art. 121, parágrafo único, incisos I e II, do CTN c/c art. 45, parágrafo único, do CTN, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda, figurando o empregado como contribuinte, e o empregador, como responsável.

Havendo omissão de retenção do IR, a fonte pagadora terá como sanção uma multa pelo não cumprimento da obrigação, por outro lado, deve ser cobrado o imposto não recolhido da pessoa natural, contribuinte do imposto.

⁶Trata-se do feijão distribuído por meio da indústria, submetido a processo padronizado de acondicionamento dos grãos.

De acordo com o art. 44 do CTN, a base de cálculo do IR é a soma do montante real que se agrega ao patrimônio do contribuinte. É o montante real, arbitrado ou presumido, da renda (vale ressaltar que não existe renda presumida) e do provento de qualquer natureza.

O fato gerador do IR é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda decorrente do capital, do trabalho ou da união de ambos e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda.

Com previsão legal no art. 153, § 2º, inciso I, da CF/88, o IR será balizado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. Por *generalidade* tem-se à sujeição passiva da incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato gerador da exação.

Já a *universalidade* demarca o critério atrelável à base de cálculo do gravame, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da denominação da receita ou do rendimento.

Por sua vez, a *progressividade* do IR (não tão real no Brasil, sobretudo nos últimos anos, quando já é verificada uma tendência para a regressividade da aplicação da exação) prevê a variação positiva da alíquota do imposto à medida que há aumento de base de cálculo.

Atualmente, as alíquotas vigentes no Brasil são as seguintes: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, contribuindo para um incremento de cerca de 20% na arrecadação tributária brasileira.

2.3 - Tributação sobre o patrimônio

Basicamente incidem sobre o patrimônio os seguintes impostos: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural.

O *IPVA* é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal (sujeitos ativos), com previsão legal no art. 155, inciso III, da CF/88. É importante frisar que essa exação não está prevista no CTN, pois seu surgimento se deu posteriormente à promulgação do Código.

Nos termos do art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88, as normas gerais relativas ao *IPVA* devem ser definidas por Lei Complementar, contudo, inexistente no Brasil lei

complementar instituidora dessas normas gerais, sendo assim, cabe aos Estados e ao Distrito Federal exercerem a competência legislativa plena nessa matéria como prevê o art. 24, § 3º, CF/88.

O sujeito passivo dessa exação é o proprietário (aquele no nome de quem está licenciado o veículo) do veículo automotor. Pode ser uma pessoa natural ou uma pessoa jurídica.

O fato gerador do IPVA é a propriedade – comprovada através do Certificado de Registro de Veículo (CRV) ou através do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo (CRLV) do licenciamento do ano anterior –, de veículo automotor de qualquer espécie, excluindo-se a mera detenção do veículo, o uso ou mesmo a posse.

A cobrança do IPVA é anual, podendo ser efetuada em primeiro de janeiro de cada ano ou na data constante do calendário estabelecido por lei estadual. Em se tratando de veículo novo, o fato gerador se dá na data de aquisição do veículo, por outro lado, em caso de veículo automotor importado, na data do desembarço aduaneiro.

A base de cálculo do IPVA é o valor venal⁷ do veículo ou o preço comercial de tabela, isto é, o valor de mercado, nessa última hipótese, utilizam-se as tabelas anuais elaboradas e publicadas pelo poder tributante, que se baseia em publicações especializadas para edição das tabelas finais.

Quanto à alíquota, esta será estabelecida em lei ordinária estadual, devendo ser proporcional, não existindo limite máximo a ser fixado. Em função da progressividade, as alíquotas do IPVA poderão ser diferenciadas considerando-se o tipo e finalidade aplicada ao veículo, como prevê o art. 155, § 6º, inciso II, da CF/88.

A EC 42/2003, ao incluir o inciso I no § 6º do art. 155, da CF/88, delegou ao Senado Federal a estipulação de alíquotas mínimas para cobrança do IPVA pelos Estados e pelo Distrito Federal.

O IPTU é um imposto de competência Municipal (sujeito ativo) nos termos do art. 156, inciso I, da CF/88, que deve ser instituído por meio de lei ordinária municipal. Essa exação tem previsão legal nos arts. 32 e seguintes, do CTN e no art. 156, inciso I, da CF/88.

⁷Estimativa que o Poder Público realiza sobre o preço de determinados bens.

Diferentemente do IPVA, visto acima, que é exigido exclusivamente daquele que possui a propriedade do bem, entre os sujeitos passivos do IPTU estão o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor, é o que se observa nos arts. 32 e 34, ambos do CTN.

O supra citado art. 32 do CTN, define como fato gerador do IPTU “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana⁸ do Município”. A cobrança desse imposto é anual, com base na data de primeiro de janeiro de cada ano.

Com base no art. 1.248, do CC/2002, bens imóveis por *acessão física* (natural) é tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada ao solo, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

Inclui-se na acessão física (natural) a formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, e, sobretudo, aquilo que se une por construção e edificação, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

De acordo com o art. 33, parágrafo único, do CTN, a base de cálculo do IPTU é o valor venal (estimativa de preço para uma transação de propriedade efetuada pelo Poder Público) do bem imóvel.

Em relação às alíquotas do IPTU, elas são progressivas em observância ao disposto no art. 182, § 4º, inciso II, c/c art. 156, § 1º, incisos I e II, (incluídos pela EC 29/2000), ambos da CF/88. Como se depreende dos dispositivos constitucionais, há à possibilidade de variação das alíquotas (progressividade) do imposto em análise.

Portanto, o IPTU é um imposto eminentemente marcado pela progressividade. Progressividade esta que precisa está explícita na lei ordinária municipal, em observância ao princípio da legalidade. A progressividade do IPTU é a mesma que verificamos no caso do IR (analisado anteriormente) e do ITR (que será analisado na sequência).

O *ITR* é um imposto de competência da União, previsto no art. 153, inciso VI, da CF/88. Tem como base legal os arts. 29 e seguintes, do CTN, o art. 153, inciso VI, da CF/88 e o Decreto 4.382/2002.

⁸Art. 32, § 2º, do CTN. A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Embora o ITR seja um imposto de competência da União, poderá ser fiscalizado e cobrado pelos Municípios, na forma da lei, desde que não implique na redução de imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, é o que prescreve o art. 153, § 4º, inciso III, da CF/88. Esta é uma opção conferida aos Municípios brasileiros.

O sujeito passivo dessa exação é aquele que detém qualquer direito de gozo, de um bem imóvel rural, seja pleno ou limitado. De acordo com o art. 5º do Decreto 4.382/2002, são sujeitos passivos o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) ou o possuidor (*ad usucapionem*, isto é, aquele com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião).

Cabe destacar que em situações nas quais exista um possuidor e um proprietário, pelo fato de a propriedade ser o fato gerador, o proprietário, e não o possuidor, é que será o contribuinte do ITR. Aplica-se essa hipótese, por exemplo, nos casos de arrendamento do terreno rural. Nessa situação, o arrendatário tem a posse, mas o proprietário é quem tem o ônus de pagar o ITR.

Contudo, se os elementos da propriedade não estiverem reunidos sob o poder de uma só pessoa, o ITR alcançará aquele que detém o domínio útil ou a posse da propriedade.

O fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano, é o que se observa do art. 29, do CTN. *O ITR*, “de competência da União, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do Município”. Nota-se que a propriedade deve estar situada na zona rural⁹.

Segundo o art. 30 do CTN c/c Art. 11, da Lei 9.393/1996 e com o art. 32, do Decreto 4.382/2002, a base de cálculo do ITR é o valor fundiário do imóvel. Para a doutrina esse valor é o da terra nua – sem nenhum investimento, sem equipamentos ou construções para atividades rurais, como plantações, pecuária ou outras atividades –, de acordo com o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro de cada ano.

⁹De acordo o art. 6º, da Lei nº 5.868/1972, zona rural é aquela que se destina à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que tiver área superior a um hectare.

Quanto às alíquotas do ITR, elas são proporcionais e progressivas, segundo o grau de utilização da área rural. A fixação da alíquota é feita segundo critérios do art. 34 do Decreto 4.382/2002. Vejamos:

Área (ha): de até 50 há, grau de exploração/utilização: 80%, alíquota: 0,03%;

Área (ha): de até 50 há, grau de exploração/utilização: até 30%, alíquota: 1,00%;

Área (ha): acima de 5.000 há, grau de exploração/utilização: 80%, alíquota: 0,45%;

Área (ha): Acima de 5.000 há, grau de exploração/utilização: até 30%, alíquota: 20,0%.

A EC 42/2003 incluiu o § 4º, e os incisos I, II e III, ao art. 153, da CF/88, conferindo progressividade ao ITR, visando, com a variação de suas alíquotas, desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e a não incidência sobre as pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel.

Por fim, é importante destacar, que o ITR possui a função extrafiscal, cujo objetivo é auxiliar o disciplinamento estatal da propriedade rural, atuando como um importante instrumento de política agrária, com vistas ao combate dos latifúndios improdutivos, ao fomento da reforma agrária e a consequente redistribuição de terras no Brasil.

Percebe-se claramente que os impostos que incidem sobre o consumo de bens e serviços abordados nesse capítulo, são regressivos e não levam em conta a capacidade contributiva do contribuinte, por outro lado, os impostos sobre a renda e o patrimônio são progressivos, pois levam em conta a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte.

3 - DIAGNÓSTICO E REFORMA TRIBUTÁRIA

Neste capítulo será realizado um diagnóstico acerca das reformas tributárias ocorridas ou propostas no Brasil e, para tanto, serão discutidos os ajustes fiscais e seus reflexos na política tributária, o histórico das reformas tributárias pós Constituição de 1988, e, por fim a proposta de reforma tributária que está tramitando no Congresso Nacional, bem como, outras possibilidades de aperfeiçoamento do STN.

3.1 - Ajustes Fiscais e Reflexos na Política Tributária

Por *ajuste fiscal* ou medidas de austeridade tem-se o conjunto de medidas econômicas utilizadas para reequilibrar as contas públicas em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). Para tanto, cortam-se gastos públicos. Essa política é adotada quando o país enfrenta desequilíbrio econômico, ocorrendo déficits, ou seja, as despesas são maiores que as receitas.

Diante do cenário apresentado acima, o governo adota medidas como cortes de gastos que afetam diretamente os salários, programas sociais, investimentos públicos, direitos trabalhistas, direitos previdenciários, congelamento de orçamentos, aumento da tributação e privatização de empresas e companhias públicas.

No Brasil, nas últimas décadas temos notado que os ajustes fiscais fazem parte das agendas dos governos de esquerda e de direita, sejam eles conservadores ou liberais em termos sociais e econômicos. Vemos ainda que as razões para os ajustes são apresentadas de formas diferentes diante dos trabalhadores, dos empresários e dos investidores.

As medidas adotadas no ajuste fiscal visam o alcance do chamado *superávit primário*. Esse resultado é alcançado quando as contas públicas, dentro de um ano, fecham positivas, sendo assim, as receitas superam as despesas. Quando há superávit primário, o governo consegue economizar para o pagamento de juros da dívida pública.

Ao final do primeiro mandato de Fernando Henrique Cardoso (FHC), o Brasil apresentava sérios problemas econômicos. Naquele momento o país já não apresentava mais superávit primário como em 1994, mas sim um déficit acima de US\$10,9 bilhões conforme apontam OLIVEIRA; TUROLLA (2003):

Como resultado da âncora cambial e da conseqüente apreciação do câmbio, o saldo em transações reais experimentou deterioração quase contínua durante o Plano Real. O superávit evaporou rapidamente com a apreciação da taxa de câmbio no segundo semestre de 1994, o que se somou a uma intensificação do ritmo de crescimento com a estabilização dos preços. De um superávit de US\$4,8 bilhões em 1994, o país passou a um déficit de US\$10,9 bilhões em 1995, o qual se aprofundou daí em diante. De fevereiro de 1997 a janeiro de 1998, esse déficit atingiu o seu pico histórico de US\$19,7 bilhões.

Esse cenário resultou na tomada das medidas de austeridade expressivas do segundo governo do presidente FHC em 1999, quando foi anunciado um plano econômico ortodoxo logo após o governo contrair um empréstimo de US\$59,5 bilhões junto ao Fundo Monetário Internacional (FMI) buscando solucionar a degradação que ocorria no Plano Real¹⁰.

Ainda no primeiro mandato de FHC, ocorreram alguns ajustes, sendo os mais importantes, as propostas de Emenda Constitucional de reforma da previdência e reforma administrativa, a lei que possibilitou o refinanciamento de dívidas estaduais e municipais; o ajuste patrimonial por meio de privatizações e o reconhecimento de passivos contingentes¹¹.

No segundo mandato foram observados ajustes na área fiscal. Nesse sentido, implantou-se o plano de estabilidade fiscal desde outubro de 1998, com vistas a definir o patamar do superávit primário do setor público. Para tanto, foram estabelecidas as metas de superávit primário com o objetivo de estabilizar a razão Dívida Líquida do Setor Público (DLSP)/PIB.

O citado plano de estabilidade fiscal se concentrou no aumento de receitas por meio da elevação da carga tributária, contudo, em paralelo, houve um crescimento vertiginoso das despesas, uma vez que o governo encontrou dificuldades na aprovação de reformas estruturais e medidas voltadas para a contenção de despesas.

Mesmo diante das dificuldades de apoio político para aprovação dos ajustes, o governo FHC conseguiu, logo em seguida, as aprovações da Lei de Responsabilidade Fiscal

¹⁰ O Plano Real foi um processo de estabilização econômica iniciado em 1993 e o seu sucesso representou a quebra da espinha dorsal da inflação no Brasil. A entrada em circulação do real em 1º de julho de 1994 mudou o cenário de uma inflação que, no acumulado em doze meses, chegou a 4.922% em junho de 1994, às vésperas do lançamento da nova moeda. (Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/planoreal>. Acesso em: 22 jun. 2023).

¹¹ O termo “contingente” é utilizado para passivos não reconhecidos nas Demonstrações Financeiras das empresas em virtude de sua existência depender de um ou mais eventos futuros incertos que não estejam totalmente sob controle da companhia. (Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Conting%C3%A4ncias-e-Passivos-Contingentes.aspx#:~:text=%E2%80%8BPASSIVOS%20CONTINGENTES&text=O%20termo%20%E2%80%9Ccontingente%E2%80%9D%20%C3%A9%20utilizado,totalmente%20sob%20controle%20da%20companhia>. Acesso em: 22 jun. 2023).

(LRF), do Fator Previdenciário do INSS (com a pretensão de acabar com a base de cálculo que define o valor do benefício por tempo de contribuição), bem como, uma parte da reforma administrativa.

O governo FHC interferiu na política habitacional (redução de investimentos) reduzindo o financiamento para aquisição da casa própria por meio da Caixa Econômica Federal e, conseqüentemente, diminuiu o acesso à casa própria aos brasileiros que se valiam dos programas habitacionais federais para adquirir um imóvel naquele momento.

O governo FHC cortou gastos públicos de forma significativa. Dessa medida de austeridade os resultados foram: redução dos gastos com pessoal, desvalorização e diminuição do valor do salário mínimo, aumento da taxa de desemprego, redução da participação dos salários na renda brasileira, ampliação da pobreza e a queda no valor real médio dos benefícios da Previdência Social.

Outra medida de ajuste fiscal, cujo objetivo era a redução de gastos públicos e não o aumento de receitas, implantada por FHC, foi a Desvinculação de Receitas da União (DRU)¹², criada em 1994 com o nome de Fundo Social de Emergência (FSE), com o intuito de estabilizar a economia logo após o Plano Real. Somente no ano 2000, o nome foi trocado para DRU.

Ao ser eleito, Luiz Inácio Lula da Silva (Lula) se mostrou disposto a seguir a linha da ortodoxia macroeconômica, se comprometeu com a estabilidade econômica e com o combate à inflação, pois no primeiro mandato, aderiu ao tripé flutuação cambial, metas de inflação e austeridade fiscal, bem como, à manutenção do Plano Real.

Seguindo os passos do seu antecessor, o presidente Lula aderiu à DRU como medida de ampliação de receitas para gastos que não possuem vinculação legal obrigatória. Com isso, Lula dava indícios de que não abriria mão da política de austeridade fiscal e ortodoxia macroeconômica já implementada no Brasil por FHC.

Sobre a política do primeiro mandato do presidente Lula, TEIXEIRA; PINTO (2012), afirmam que:

¹²É um mecanismo que permite ao governo federal usar livremente 20% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas. A principal fonte de recursos da DRU são as contribuições sociais, que respondem a cerca de 90% do montante desvinculado. (Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>. Acesso em: 22 jun. 2023).

No âmbito da política fiscal, o governo Lula, notadamente no 1º mandato, manteve o *démarche* do governo anterior, qual seja: o crescimento sustentável passa pelo ajuste definitivo das contas públicas, o que significa medidas destinadas à geração de superávits primários suficientes para reduzir a relação dívida/PIB. Tal reducionismo da política fiscal – que implicitamente significa preservação da riqueza financeira – limitou a capacidade do Estado em ampliar os investimentos públicos.

Segundo DRUCK; FILGUEIRAS (2006), a política macroeconômica do governo Lula seguiu os rumos daquela adotada por FHC adotando elevados superávits fiscais, aumento constante da dívida pública e redução dos investimentos sociais. Vejamos:

Na política macroeconômica, o governo Lula elevou os superávits fiscais primários para mais de 4,25% do PIB. Por isso, juntos, o segundo governo Cardoso e o governo Lula (até julho de 2006) propiciaram ao capital financeiro um montante de mais de um trilhão de reais de juros da dívida pública e pagaram, com os superávits primários, R\$ 468,5 bilhões (correspondendo a 8% e 8,2% do PIB, respectivamente, no segundo governo Cardoso e no governo Lula). Apesar disso, a dívida pública foi acrescida, entre 1995 e julho de 2006, em mais R\$ 817,1 bilhões – condicionando, decisivamente, os gastos sociais.

Contrariando as expectativas, o governo Lula praticou uma política econômica ortodoxa – baseada na redução de gastos públicos –, voltada para o atingimento da estabilidade econômica e o controle da inflação (o combate da inflação é um ponto positivo para qualquer governo), e, como consequência, atingiu as metas de superávits primários tão esperadas pelo mercado e pelo FMI.

Somente no governo 2007-2010, é que Lula diminuiu a rigidez da política econômica autorizando a adoção de medidas voltadas à ampliação do crédito ao consumidor e ao mutuário, o aumento real no salário mínimo, a adoção de programas de transferência de renda direta, a criação do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), a ampliação da atuação do BNDES para estimular o investimento público e privado, entre outras.

É importante destacar que a política econômica do governo Lula foi fortemente influenciada pela ortodoxia econômica (sempre justificada pelas ameaças das fugas de capital, das crises cambiais e da volta da inflação), sobretudo no primeiro mandato. Essa escolha trilhou um caminho contrário aos interesses dos grupos sociais tradicionalmente representados pelo Partido dos Trabalhadores (PT).

No ano de 2014, no afã de reequilibrar o orçamento através de cortes de gastos públicos, o governo brasileiro, cuja presidente era Dilma Rousseff, editou as Medidas Provisórias (MPs) 664 e 665. Essas MPs geraram efeitos nocivos em relação às relevantes

conquistas sociais dos brasileiros, uma vez que dificultaram o acesso ao Seguro Defeso, Seguro Desemprego (SD), aos benefícios previdenciários e ao abono salarial.

Sobre a mudança no critério de acesso ao abono salarial implementada pela MP nº 665/2014, CAETANO; CAMPOS; CHAVES; CORSEUIL; TOMELIN (2015), afirmam que:

Outra modificação proposta pela MP no 665/2014 é a mudança no valor pago aos beneficiários do abono salarial. No modelo antigo, o valor era de 1 SM por trabalhador. Com a nova MP, o valor passa a ser proporcional à quantidade de meses trabalhados no ano, sendo o máximo de 1 SM se o trabalhador tiver trabalhado doze meses. O cálculo do benefício passa a ser $(1/n) \times SM$, onde n representa a quantidade de meses trabalhados no ano-base e SM é o valor do salário mínimo vigente.

Percebe-se claramente que o objetivo do governo Dilma era limitar ou reduzir consideravelmente o valor pago a cada trabalhador na forma de abono salarial visando a diminuição dos gastos públicos. Dessa forma, reduziu-se as rendas das famílias de trabalhadores que se enquadravam entre os beneficiários do abono salarial.

Já em relação a mudança de critérios para o acesso ao seguro defeso e ao seguro-desemprego CAETANO; CAMPOS; CHAVES; CORSEUIL; TOMELIN (2015), nos mostra que:

No universo de trabalhadores impactados com as mudanças da Medida Provisória no 665/2014, foram desconsiderados aqueles trabalhadores que possuíam menos de seis meses trabalhados em 2014, visto que este conjunto de trabalhadores não atendia a regra anterior de exigência mínima de seis meses de trabalho para acesso ao seguro-desemprego [...] Já na MP no 665 como um todo, a preocupação com contenção de gastos no curto prazo já parece ter tido um papel mais relevante. São várias as restrições implementadas em critérios de elegibilidade dos programas abarcados na MP no 665/2014, tornando-os mais restritivos, sem uma contrapartida de melhora inequívoca de focalização. Esse é o caso, por exemplo, da restrição de acesso às primeiras duas parcelas da modalidade formal do seguro-desemprego, ou da exigência de um tempo mais ampliado de atividade pesqueira, no caso de seguro defeso.

Como se observa do texto reproduzido acima, as novas regras de acesso ao seguro defeso e ao seguro desemprego contribuíram para a exclusão de um elevado número de trabalhadores do acesso a esses benefícios tão relevantes para aqueles que não estão, momentaneamente, inseridos no mercado de trabalho.

A política de austeridade econômica seguiu com Michel Temer que assumiu a Presidência da República após a conclusão do processo de *impeachment* da presidente Dilma Rousseff em 31 de agosto de 2016. Temer mostrou-se empenhado em colocar em prática a

mais severa agenda *neoliberal* já vista no Brasil. Para tanto, se esforçou para aprovar a EC 95/2016.

A EC 95/2016, congelou e estabeleceu o teto dos gastos públicos por 20 anos (válido até 2036), salvo reposição da inflação no ano anterior a partir das medições do Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), fixando para as despesas em geral o ano base de cálculo o orçamento de 2016 e para a saúde e a educação o ano de 2017.

Essa disciplina fiscal só poderá ser revista no ano de 2026 mediante lei complementar de iniciativa exclusiva do presidente da República, uma única vez em cada mandato, independentemente de eventual melhoria da economia do país e/ou o incremento de receitas tributárias. É a mais rígida medida de austeridade já verificada na economia brasileira.

Dessa forma, ao invés de estabelecer medidas com o intuito de aumentar as receitas públicas ou fomentar estímulos diretos à atividade econômica brasileira, se preocupa tão somente em inibir o aumento real da despesa pública primária com o propósito de garantir o pagamento dos juros da dívida pública.

Os doutrinadores apontam que a EC 95/2016 promoverá, inevitavelmente, cortes nas verbas destinadas ao Sistema Único de Saúde (SUS) e a educação, os investimentos em infraestrutura, ciência e tecnologia e pesquisa universitária. Dessa forma, essa EC contribui para o retrocesso social e ampliação das desigualdades sociais no Brasil, bem como, a precarização do estado de bem-estar social.

O teto de gastos públicos implementado pela EC 95/2016 durante o governo Temer, está a serviço da retirada de direitos sociais, atenta contra o projeto constituinte de 1988, que estabelece a necessidade de intervenção do Estado para a redução das severas desigualdades sociais e econômicas brasileiras. Vejamos o que diz MARIANO (2017):

O teto de gastos públicos do governo federal brasileiro, implementado pela EC 95/2016, é, portanto, uma ofensiva conservadora de retirada de direitos sociais, tendo como alvo prioritário o projeto constituinte de 1988, que exige a intervenção do Estado para a redução das severas desigualdades sociais e econômicas, necessária para uma economia verdadeiramente soberana. O ataque também é à concepção neo-desenvolvimentista desse mesmo projeto constituinte, que reserva ao investimento público papel essencial ao estímulo do investimento privado e do crescimento do setor produtivo nacional, com o intuito de reduzir a dependência do país às potências estrangeiras hegemônicas.

Os efeitos negativos da EC 95/2016 vão desde a diminuição da renda dos mais pobres, fechamento de postos de trabalho, redução da concessão de benefícios previdenciários,

aumento de juros, diminuição da arrecadação de receitas públicas obtidas através de tributos, precarização do SUS e da educação e o fechamento de pequenas empresas em virtude do enfraquecimento da economia.

O governo do presidente Jair Bolsonaro, iniciado em janeiro de 2019, seguiu a linha da política econômica neoliberal com enfoque na retirada de direitos sociais elementares. Essa afirmação pode ser exemplificada por meio da reforma da previdência social instituída pela EC 103/2019 que afetou drasticamente as regras da aposentadoria para alguns grupos da sociedade.

A reforma previdenciária resultou, entre outras coisas, no aumento das idades mínimas necessárias para a aposentadoria, redução no valor do benefício por meio da aplicação de uma fórmula de cálculo mais dura, restrição de conversão de tempos especiais em comuns, unificação das espécies dos benefícios de aposentadoria que passa a ter modalidade única e rigidez das regras de transição.

Sobre a extinção da aposentadoria por tempo de contribuição, que segundo o governo, gerava prejuízos ao sistema previdenciário devido às aposentadorias precoces em virtude da falta de fixação de idade mínima para obtenção do benefício, AZEVEDO; CARVALHO (2022), afirmam que:

A aposentadoria por tempo de contribuição foi extinta sob a alegação de que a referida aposentadoria não exigia idade mínima, o que permitiria aposentadoria precoce e causava prejuízo ao sistema [...] É fato que a aposentadoria por tempo de contribuição poderia gerar a possibilidade de aposentadoria por volta dos cinquenta ou cinquenta e cinco anos, evidentemente depois do segurado já ter contribuído por trinta anos (se mulher) ou trinta e cinco anos (se homem), porém como retardamento do ingresso do jovem ao mercado de trabalho e a manutenção das contribuições por trinta e trinta e cinco anos, essa precocidade restou praticamente impossível.

A reforma promovida pela EC 103/2019, fixou critérios mais rígidos para o acesso à aposentadoria e mudanças nas regras de cálculo, tanto no regime que atende majoritariamente aos trabalhadores do setor privado, ou seja, o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) como no regime dos servidores públicos da União vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).

A reforma da previdência social além de não atingir algumas alas dos militares, permitiu que parte das regras de acesso aos benefícios, adotadas no âmbito da União, não sejam aplicadas aos servidores vinculados ao RPPS de Estados e Municípios que devem ser sujeitados a uma reforma previdenciária própria dos respectivos Estados e Municípios.

Essa *reforma* é considerada, por parte significativa da doutrina, a mais incisiva da história brasileira, pois retira direitos essenciais dos contribuintes, sobretudo, daqueles que recebem menos de dois salários mínimos e estão vinculados ao RGPS.

O governo Bolsonaro pouco se importou com as consequências nocivas decorrentes da aprovação da reforma previdenciária, no entanto, celebrou muito a economia com a previdência, que economistas pró-governo estimulam em mais de 150 bilhões de reais – ressalte-se –, pagos a duras penas pela classe trabalhadora desse país.

3.2 - Histórico das reformas tributárias pós Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 inaugurou o atual Sistema Tributário Nacional, no entanto, poucos anos após a vigência da atual Constituição se iniciaram as discussões para reformulação do complexo STN. Desde 1994, houve várias propostas de reformas tributárias e muito se discutiu a complexidade do STN e a forma de tributação sobre o consumo (tributação regressiva).

Sobre o atual STN, MARTINS (2000), afirma que: “o sistema é caótico, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência”.

A insatisfação com o STN desencadeou quatro grandes tentativas de reformas tributárias, que foram propostas entre 1988 e 2018. Sendo uma nos governos FHC, duas nos governos Lula, e uma quarta iniciada pelo Parlamento em 2017 e que deságua na proposta ora em discussão no Congresso Nacional.

As propostas tiveram como foco a substituição de todos ou de alguns dos tributos incidentes sobre o consumo por um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), contemplando (mercadorias, serviços, direitos e intangíveis), e com incidência sobre todas as etapas da cadeia produtiva de forma não cumulativa, isto é, compensando-se, em cada fase do processo produtivo, os impostos pagos nas etapas anteriores.

Em 1995, no governo FHC, de iniciativa do Poder Executivo, foi apresentada a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 175. Essa PEC foi relatada na Câmara dos

Deputados pelo ex-Deputado Mussa Demes, sendo aprovada na Comissão Especial daquela Casa Legislativa em 1999.

A PEC tinha como objetivos: I) criar um IVA-*dual* (federal e estadual) cobrado no destino em substituição ao IPI, ICMS e ISS; II) criar uma Contribuição Social sobre o IVA, em substituição à COFINS, PIS/Pasep e Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); e III) um Imposto de Vendas a Varejo Municipal. No entanto, a PEC foi retirada de discussão e arquivada.

Em 2003, no primeiro governo Lula, foi apresentada a PEC 41, de iniciativa do Poder Executivo. A PEC teve como relator o ex-Deputado Virgílio Guimarães. Na tributação do consumo, a PEC estabelecia: I) a regulamentação do ICMS por Lei Federal; II) extinguiu o IPI; e III) criava uma alíquota federal incidente sobre a mesma base do ICMS.

Dessa forma, passaria a existir um IVA-*dual*, em parte federal e em parte estadual, cobrado integralmente na origem, e com a distribuição do produto arrecadado entre os Estados nas operações interestaduais, definida pelo Senado Federal. Alguns pontos dessa PEC foram promulgados por meio das ECs 42/2003 e 44/2004.

O debate sobre a necessidade de uma reforma tributária no Brasil se fez presente no segundo governo Lula e resultou na PEC 233/2008, de iniciativa do Poder Executivo, que teve como relator o ex-Deputado Sandro Mabel.

Pela PEC 233/2008, aprovada na Comissão Especial devia ser criado: I) um IVA federal, unificando a Contribuição para o PIS/Pasep, a COFINS e a contribuição do Salário-Educação; e II) unificava e nacionalizava a legislação do ICMS e trazia soluções para acabar com a guerra fiscal do ICMS.

Os governos Dilma Roussef e Michel Temer, diante da dificuldade de aprovação de uma reforma tributária ampla, abandonaram a ideia de modificação radical no Sistema Tributário Nacional, buscando aprimorá-lo pontualmente, usando tão somente a legislação infraconstitucional, como ocorreu anteriormente nos governos FHC e Lula.

Diante do insucesso na aprovação de uma ampla reforma tributária no período pós Constituição de 1988, a Câmara dos Deputados, em julho de 2015, criou uma Comissão Especial com a finalidade de analisar, estudar e formular proposições relacionadas à reforma tributária. Essa Comissão Especial apresentou resultados importantes. Vejamos o que diz NUNES; ARAÚJO; OLIVEIRA (2023) sobre os trabalhos da Comissão Especial:

O primeiro relator designado foi o ex-Deputado André Moura, depois substituído pelo ex-Deputado Luiz Carlos Hauly. Posteriormente, a discussão foi deslocada para a Comissão Especial destinada a proferir parecer à PEC nº 293, de 2004, do Poder Executivo, permanecendo a relatoria com o ex-Deputado Hauly [...] Essa discussão terminou por ser a semente da proposta de reforma tributária iniciada em 2019 e que atualmente se encontra em discussão. O substitutivo à PEC nº 293, de 2004, aprovado na Comissão Especial no dia 11/12/2018, foi integralmente incorporado à PEC nº 110, de 09 julho de 2019, apresentada no Senado Federal. Paralelamente, uma das emendas apresentadas naquela Comissão Especial foi convertida na PEC nº 45, de 03 de abril de 2019, apresentada na Câmara dos Deputados.

O amadurecimento da discussão nas duas Casas Legislativas, levou a Câmara dos Deputados e o Senado Federal a criar uma Comissão Mista Temporária da reforma tributária, para produzir uma proposta que unificasse os dois textos. Em 12 de maio de 2021, o relator Deputado Aguinaldo Ribeiro apresentou o substitutivo (atual PEC 45/2019), mas a Comissão Mista foi extinta antes de apreciar a proposição.

Contudo, o Senado, decidiu continuar a discussão a partir do substitutivo da Comissão Mista, mediante a análise da PEC 110/2019, pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ). Em 16 de março de 2022, o relator, então Senador Roberto Rocha, apresentou novo substitutivo com algumas alterações em relação ao texto anterior, contudo, essa PEC foi arquivada.

3.3 - Proposta de reforma em andamento no Congresso Nacional e outras possibilidades

Atualmente está em discussão no Congresso Nacional a PEC 45/2019 (com a *máxima vênia*, fusão das PECs 45/2019 e 110/2019). Essa PEC foi objeto de um longo debate conjunto na Câmara Federal e no Senado Federal, resultando no substitutivo apresentado à Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária em maio de 2021. Vejamos o que diz NUNES; ARAÚJO; OLIVEIRA (2023) sobre essa PEC:

Iniciado o terceiro Governo Lula, o Poder Executivo decidiu priorizar a reforma tributária a partir da discussão acumulada, mas entendeu que a melhor solução seria a construção do texto pelo próprio Parlamento. Nesse sentido, em 9 de fevereiro de 2023, o Presidente da Câmara dos Deputados criou o Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45, de 2019.

A PEC 45/2019 prevê a extinção do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da COFINS que serão substituídos pelo Imposto sobre Valor Agregado (IVA), por sua vez, dividido em Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para Estados e Municípios e Contribuição sobre Bens e

Serviços (CBS) para a União e uma sobretaxa chamada de Imposto Seletivo¹³.

A base de incidência do IBS será qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou com serviço, inclusive direitos a eles relacionados, bem como a importação de bem ou serviço, ainda que realizada por contribuinte não habitual do imposto, independentemente de qual seja a sua finalidade. Não incidirá sobre exportações.

De acordo com o PEC 45/2019 o IBS e o CBS serão instituídos por Lei Complementar e cada ente federativo poderá fixar, por Lei Ordinária, sua alíquota própria. A alíquota será a mesma para todas as operações com bens ou serviços em cada ente.

Contudo, as primeiras alíquotas serão fixadas por Resolução do Senado Federal, com base em cálculo elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), de forma a manter a arrecadação dos entes federados, mas, a qualquer momento, cada ente pode alterar sua alíquota por lei própria.

Vale ressaltar que o IBS e o CBS da PEC 45/2019 são tributos não cumulativos, dessa forma, o aproveitamento do crédito, em regra, é vinculado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior, podendo a lei complementar estabelecer hipóteses nas quais o aproveitamento do crédito independa do efetivo recolhimento do IBS e do CBS.

A receita decorrente do imposto recolhido que gere créditos ao adquirente será retida e utilizada somente para: compor o produto da arrecadação no caso de aproveitamento do crédito pelo contribuinte ou ressarcir créditos acumulados pelo contribuinte. Lei Complementar disporá sobre o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.

A PEC estabelece que não será permitida a concessão de benefício fiscal, porém, admite-se a concessão de regimes favorecidos, por Lei Complementar, por até 12 anos após a instituição do IBS e do CBS, para a) atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais; b) serviços de educação; c) serviços de saúde; d) transporte público coletivo e rodoviário de cargas; e e) entidades beneficentes de assistência social.

Essa PEC traz ainda a hipótese da concessão de regimes diferenciados para bens

¹³ A base de incidência do *Imposto Seletivo* será a importação, a produção ou comercialização de cigarros e outros produtos do fumo (derivados ou não do tabaco), bebidas alcoólicas e outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Não incidirá sobre exportações.

imóveis, serviços financeiros, combustíveis e lubrificantes, compras/contratos da Administração Pública, bens de capital e Zona Franca de Manaus.

No que diz respeito às pessoas naturais, a PEC prevê tratamento diferenciado para a população de baixa renda uma vez que a União cobrará adicional de imposto destinado a financiar programas de devolução do imposto para essas famílias. Vale ressaltar que os produtos da cesta básica (a ser definida por Lei Complementar), terão alíquota zero de CBS.

Em relação às pessoas jurídicas, traz a possibilidade de tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas, mantém o Simples Nacional, facultando aos optantes a inclusão ou não do IBS e do CBS. No entanto, quem incluir o IBS e o CBS no Regime do Simples não poderá se apropriar dos créditos do imposto nem transferir créditos ao adquirente de seus bens e serviços.

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) será progressivo e não incidirá sobre as transmissões e doações a organizações da sociedade civil e a institutos de pesquisa científica sem fins lucrativos, observadas as condições estabelecidas em Lei Complementar.

A PEC 45/2019, em relação ao IPTU, propõe que a base de cálculo desse imposto seja atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos, observados os critérios gerais estabelecidos em lei municipal, cujo limite será o valor de mercado do imóvel.

Propõe mudanças no IPVA para abranger veículos aquáticos e aéreos, estabelecer alíquotas máxima e mínima e possibilitar que suas alíquotas sejam diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos.

A PEC 45/2019 também propõe a criação do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), cujo objetivo é a redução das desigualdades regionais. O FDR será financiado por um percentual das receitas adquiridas com os tributos exclusivos da União (Imposto Seletivo, que vai incidir sobre produtos como álcool e cigarro, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que vai substituir PIS, COFINS e IPI).

Na partilha da arrecadação do IBS cada ente federativo tem sua parcela da arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua alíquota. Já em relação ao CBS e o *Imposto Seletivo* ocorre a arrecadação pela União, com repasses para Estados, Distrito Federal e Municípios.

No que diz respeito à transição do sistema de cobrança dos tributos, durante dois anos é cobrada a parcela federal do CBS e extintos o PIS e a COFINS. Durante três anos, haverá redução progressiva das alíquotas de ICMS e ISS e o aumento correspondente da alíquota do IBS de modo a manter a arrecadação, com os benefícios fiscais dos impostos antigos reduzidos na mesma proporção.

Finalmente o Brasil parece caminhar para uma reforma tributária significativa e aguardada a tanto tempo. Tal reforma é fruto de um amplo debate em vários segmentos. Vejamos o que diz NUNES; ARAÚJO; OLIVEIRA (2023):

O amadurecimento da discussão nos últimos anos, na academia, na sociedade e, principalmente, no Parlamento, em conjunto com a disposição de diversos atores políticos relevantes para a mudança, parecem ter aberto uma janela de oportunidade para, finalmente, concluirmos uma Reforma Tributária adequada para corresponder à grandeza de nossos desafios.

De fato, com a proposta de reforma tributária da PEC 45/2019, o Brasil está dando um passo significativo no sentido de aperfeiçoar e simplificar o STN, porém, ainda há matérias importantes que precisam ser colocadas em pauta como as que são apresentadas a seguir.

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto na CF (art. 153, VII), passados mais de 34 anos da promulgação da Carta Magna, nunca foi regulado. Na verdade, ao longo de mais de três décadas, apenas dois presidentes da República tentaram, sem êxito, implantar o IGF: Fernando Henrique Cardoso (1995-2002) e Luiz Inácio Lula da Silva (2003-2010).

Através da PEC 233/2008 apresentada pelo então deputado federal Maurício Rands (PT-PE, hoje sem mandato e filiado à REDE), foi proposta a substituição do IGF por uma Contribuição Social sobre Grandes Fortunas (CSGF), a ser cobrada anualmente sobre patrimônio superior a 8.000 vezes o limite de isenção mensal do IR (R\$16.896.000,00 em 2023).

A CSGF contaria com três alíquotas (0,5% sobre patrimônio entre 8.000 a 25.000 X isenção IR; 0,75% entre 25.000 a 75.000 X isenção mensal do IR; e 1% sobre patrimônio acima de 75.000 X isenção mensal IR.

O debate acerca do tema sempre fez parte das discussões no Brasil, sobretudo, no âmbito acadêmico, contudo, a criação do IGF encontra resistência, pois os especialistas em direito e em economia apontam que a implantação do IGF poderia acarretar a retirada de capitais do Brasil, sonegação do IR e até mesmo o desestímulo de investimentos.

Vejamos o que afirmam OLIVEIRA; JÚNIOR (2015), sobre os argumentos da não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas:

No Congresso constituinte de 1988, a proposta de criação de Imposto sobre o Patrimônio Líquido (IPL) foi rejeitada na Comissão de Sistematização e, seu lugar, foi compensado com o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e sua regulamentação transferida para lei infraconstitucional, o que nunca ocorreu. Uma grande jogada dos defensores da propriedade, que sabiam, de antemão, que o IGF, pelas suas características, encontraria fortes resistências para ser aprovado.

Embora não sejam conhecidos os motivos para não tratar do IGF, ficou evidente que durante os governos dos presidentes da República Dilma Rousseff, Michel Temer e Jair Bolsonaro o debate caiu no esquecimento e, com isso, o Brasil tem deixado de arrecadar bilhões de reais, pois não regulamentou esse imposto previsto constitucionalmente.

Verifica-se que nos últimos anos houve uma defasagem elevada na tabela do Imposto de Renda das Pessoas Naturais, dessa forma, pessoas que seriam isentas, têm sido enquadradas como contribuintes do IR.

No governo do presidente Jair Bolsonaro (2019-2022), tivemos a maior defasagem da história, a partir do plano real (1994), pois não houve atualização da tabela do IR das pessoas naturais. Vale lembrar que o presidente Bolsonaro encaminhou o PL 2337/2021 para a Câmara dos Deputados com proposta de alterações e correções no IR.

É importante destacar que o ex-presidente Bolsonaro encaminhou para a Câmara dos Deputados o Projeto de Lei 2337/2021 propondo alterações tanto no Imposto de Renda das Pessoas Naturais quanto no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), inclusive no que diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

De acordo com o projeto – com as modificações feitas quando da sua aprovação na Câmara dos Deputados –, passará a incidir Imposto de Renda sobre os dividendos, aplicando-se a alíquota de 15%, destaque-se que no projeto enviado pelo governo a proposta era de 20%, mas os deputados reduziram para 15%.

Atualmente, o IR incide apenas sobre o lucro das pessoas jurídicas, de maneira que os dividendos que são distribuídos para sócios e acionistas de organizações empresárias ou sociedades simples não são alcançados por qualquer dedução na forma de Imposto de Renda.

O projeto também cria o instituto do lucro presumido para atingir as utilidades destinadas pela pessoa jurídica aos sócios e às pessoas ligadas a estes, pois é uma prática bastante comum, no meio empresarial, a sociedade estabelecer pró-labore dentro da faixa de isenção para as pessoas físicas, onde a organização beneficia sócios e seus familiares custeando despesas pelas pessoas jurídicas.

O projeto visa alcançar o lucro presumido da cessão pela pessoa jurídica, de veículos, imóveis, bem como o seguro e a manutenção desses bens, além do custeio de viagens, hospedagens, diárias e pagamento de salários e encargos aos sócios e às pessoas ligadas a estes.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica será reduzido de 15% para 8%, mantido o adicional de 10% para lucros anuais acima de R\$240.000,00. A CSLL geral será reduzida de 9% para 8%, enquanto a dos bancos de 20% para 19% e a das seguradoras e demais financeiras de 15% para 14%.

No entanto, essas reduções somente serão possíveis mediante a diminuição dos atuais incentivos fiscais e o aumento da arrecadação global da União para que não haja redução de receitas e o consequente desequilíbrio das contas públicas.

De início o terceiro governo Lula promoveu a atualização da tabela do IR. A última atualização da tabela do IR tinha ocorrido em 2015. Há 8 anos a faixa de isenção havia sido fixada em R\$1.903,98. Desde então, a inflação foi de aproximadamente 50% e nenhum reajuste aconteceu.

Com a nova tabela, mais de 13 milhões de pessoas serão beneficiadas e não pagarão nada de imposto de renda, nem na fonte, nem na declaração de ajuste anual. Quem ganhar acima disso pagará apenas sobre o valor excedente. Empregados, autônomos, aposentados, pensionistas e outras pessoas físicas que recebam até R\$2.640,00 não terão que pagar IR.

Para operacionalizar a nova medida a faixa de isenção foi ampliada para R\$2.112,00 sendo permitida a dedução automática de R\$528,00. Dessa forma, quem ganha até R\$2.640,00 deixará de pagar Imposto de Renda.

Ao longo deste capítulo foi possível perceber que os ajustes fiscais retiram direitos trabalhistas, previdenciários, sociais e contribuem para o aumento da carga tributária,

trazendo, dessa forma, reflexos negativos na política tributária brasileira comprometendo a renda do brasileiro, sobretudo, daqueles que fazem parte de famílias de baixa renda.

Por outro lado, verifica-se que muitos são os debates acerca da necessidade de uma ampla reforma tributária que contemple os tributos incidentes sobre bens, serviços, renda e patrimônio de modo que sejam feitas simplificações na metodologia de tributação, combates às injustiças tributárias e sociais oriundas da reforma tributária promovida através da CF/88.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho foi realizado um estudo do atual modelo tributário brasileiro a partir dos principais conceitos aplicados na tributação brasileira, finalidades dos tributos, classificação dos tributos, formas de tributação e dos princípios basilares do STN. Foram analisamos os principais tributos que incidem sobre bens, serviços, renda e patrimônio, e os impactos desses tributos sobre os contribuintes, especialmente aqueles que possuem um menor poder aquisitivo.

Foi realizado um diagnóstico acerca das reformas tributárias ocorridas ou propostas no Brasil, das medidas de ajustes fiscais realizadas pelos presidentes da República entre os anos de 1994 e 2022 e quais os impactos da política de austeridade nos gastos e investimentos públicos, por fim foi efetuada uma análise do histórico das reformas tributárias propostas e/ou ocorridas pós Constituição de 1988.

Foi possível identificar que a tributação possui as finalidades fiscais, extrafiscais e parafiscais, conforme a espécie do tributo instituído. Embora exista essa distinção notória na finalidade dos tributos, cabe destacar que estes, de modo geral, trazem consequências fiscais (arrecadação), Extrafiscais (dimensão regulatória da economia ou defesa de interesse social) e parafiscais (*pro societate*).

Essas finalidades são alcançadas através das cinco espécies de tributos que são reconhecidas no STN sendo elas: impostos (fiscal), taxas (parafiscal), contribuição de melhoria (extrafiscal), empréstimo compulsório (fiscal) e contribuições sociais (parafiscal).

Restou evidente que a principal finalidade do tributo é a arrecadação de recursos financeiros (Fiscal) para o financiamento das atividades estatais, bem como, das necessidades coletivas dos cidadãos-contribuintes que são usuários dos serviços públicos.

Constatou-se que o STN adota tanto os tributos diretos ou progressivos que são aqueles que incidem diretamente sobre determinados bens e sobre e serviços adquiridos pelo contribuinte levando em consideração a capacidade contributiva do indivíduo, quanto os tributos indiretos ou regressivos que são aqueles que incidem sobre o consumo, seja em forma de serviço ou através da aquisição de bens sem levar em consideração a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte.

Foi verificado que no Brasil prevalece os impostos indiretos ou regressivos, como o ICMS, o IPI (embora seletivo) e o ISS (na distribuição da carga tributária brasileira 11% são de impostos diretos e 89% de impostos indiretos) que são cobrados sobre o consumo de bens e serviços e não fazem distinção entre os contribuintes que se encontram em diferentes condições econômicas. Esses tributos contribuem para o fomento da injustiça tributária.

Foi constatado que em relação à aplicação dos princípios tributários, o STN ainda precisa evoluir muito, pois a forma de tributação regressiva prevalecente no Brasil não permite a plena aplicação dos princípios basilares para uma tributação que promova justiça tributária e mitigação das desigualdades sociais tão latentes em nosso país.

Percebe-se claramente que o princípio da capacidade contributiva que assegura que deve ser levada em consideração a capacidade econômica/financeira que o contribuinte possui para pagar uma determinada exação, não tem sido aplicado aos principais tributos sobre o consumo e com isso tem permitido que a carga tributária provoque a corrosão de parte importante do salário dos mais pobres.

O princípio da isonomia tributária tem sido violado pela tributação indireta, pois essa forma de tributar trata igualmente os contribuintes desiguais, uma vez que pobres e ricos são tributados de forma idêntica, sobretudo na aquisição de produtos essenciais, quando, em verdade, os contribuintes que se encontram em desigualdade perante outros contribuintes devem receber um tratamento desigual, com vista a assegurar a justiça tributária.

É notório e comprovado que a elevada carga tributária brasileira tem corroído o princípio do mínimo existencial, uma vez que a quantidade de impostos e a proporção destes na composição dos preços dos produtos têm representado um verdadeiro confisco ao salário mínimo (violação ao princípio da vedação ao confisco tributário), praticamente impedindo que o cidadão-contribuinte veja realizados direitos fundamentais tais como uma vida digna, com acesso a saúde, alimentação e educação de qualidade.

No que diz respeito aos Ajustes Fiscais e sua influência na política tributária, restou comprovado que tais ajustes contribuem para a ampliação das mazelas produzidas pelo modelo tributário brasileiro, uma vez que retira recursos de programas de transferência de renda e programas sociais, reduzem salários, congelam investimentos públicos, retiram direitos previdenciários e trabalhistas e exigem o aumento da carga tributária.

É importante destacar que a política de ajustes fiscais foi iniciada no governo de Fernando Henrique Cardoso e continuada nos governos de Luiz Inácio Lula da Silva, Dilma Rousseff, Michel Temer e Jair Bolsonaro, sendo que a DRU criada por FHC foi adotada por todos os presidentes citados.

Ficou comprovado que foram realizadas quatro grandes tentativas de Reformas Tributárias propostas entre 1988 e 2018. Sendo uma nos governos FHC, duas nos governos Lula, e uma quarta iniciada pelo Parlamento em 2017 (que deságua nas propostas ora em discussão no Congresso Nacional). Contudo, não houve mudanças amplas no STN desde 1998.

Também foi constatado que Dilma Rousseff e Michel Temer, diante das dificuldades de aprovação de uma reforma tributária ampla, abandonaram a ideia de uma modificação radical no STN, buscando aprimorá-lo pontualmente, usando tão somente a legislação infraconstitucional, como ocorreu anteriormente nos governos de FHC e de Lula.

Foi observado que atualmente está em discussão no Congresso Nacional a PEC 45/2019 que propõe a criação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) composto do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) Estadual e Municipal, da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do (Imposto Seletivo) para desestimular o consumo de (cigarros, bebidas e produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente).

Restou comprovado, também, que a PEC 45/2019 se preocupou em propor um tratamento diferenciado para as pessoas que pertencem a famílias de baixa renda, com a possibilidade de devolução dos impostos pagos o que representa um avanço importante para o modelo tributário brasileiro no que diz respeito a promoção da justiça tributária e combate às desigualdades sociais.

Nota-se que a PEC 45/2019 também propõe que os produtos da cesta básica, a ser definida por Lei Complementar, terão alíquota zero de CBS outro avanço significativo e importante para as famílias de baixa renda, cujo salário é majoritariamente direcionado para a cesta básica.

Contudo, para além do que está sendo proposto na PEC 45/2019, é preciso que o Executivo Federal e o Legislativo Federal apresentem, discutam, votem e aprovem projetos com mudanças consistentes no STN, como a regulamentação do (IGF); atualização das alíquotas do IR (criando alíquotas mais elevadas para pessoas de alto poder aquisitivo) e

ampliação da faixa de isenção desse imposto; diminuição da tributação sobre o consumo; tributação de lucros e dividendos dos sócios e acionistas de empresas. Também merece atualização as alíquotas do *ITR*, de maneira que leve em consideração o princípio da função social da propriedade e o desestímulo aos latifúndios improdutivos.

Por fim, restou evidente que o modelo tributário brasileiro atual é regressivo, pois privilegia a cobrança indireta de impostos, não cumpre os princípios constitucionais tributários, na medida em que trata igualmente os cidadãos-contribuintes que se encontram em condições econômicas e com capacidades contributivas diferentes, promovendo, dessa forma, injustiça tributária e desigualdades sociais.

Portando, faz-se necessária, uma reforma tributária do sistema tributário vigente no Brasil, com a inversão da lógica de cobrança de tributos priorizando a tributação direta em detrimento da tributação indireta para a consecução de uma justiça tributária plena e um desenvolvimento econômico e social que beneficie a todos os cidadãos-contribuintes.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Arthur *et al.* **A aposentadoria por tempo de contribuição pós-reforma implementada pela Emenda Constitucional n° 103/2019.** Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://ri.ucsal.br:8080/jspui/bitstream/prefix/5007/1/TCCARTHURAZEVEDO.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Reforma tributária divide especialistas sobre nível de arrecadação e pacto federativo.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/884489-reforma-tributaria-divide-especialistas-sobre-nivel-de-arrecadacao-e-pacto-federativo/#:~:text=Na%20distribui%C3%A7%C3%A3o%20da%20carga%20tribut%C3%A1ria,diretos%20e%2015%25%20s%C3%A3o%20indiretos>. Acesso em: 12 abr. 2023.

BRASIL. **Congresso Nacional. PL n° 2337/2021.** Brasília, DF. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=PL%202337/2021. Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. **Congresso Nacional. Senado Federal. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2015. Desvinculação das Receitas da União.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>. Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil De 1988.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 01 maio 2023.

BRASIL. **Decreto n° 4.382, de 19 de setembro de 2002.** Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4382.htm. Acesso em: 07 maio 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 01 maio 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 23 abr. 2023.

BRASIL. **Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 01 maio 2023.

BRASIL. **Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 01 maio 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972.** Cria o Sistema Nacional de Cadastro Rural, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15868.htm. Acesso em: 01 maio 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm. Acesso em: 07 maio 2023.

CAETANO, Marcelo Abi-Ramia *et al.* **Os reflexos das Medidas Provisórias 664 e 665 sobre as pensões, o abono salarial e o seguro-desemprego em suas modalidades defeso e formal.** Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3838/1/td_2067.pdf. Acesso em: 22 jun. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021.

DRUCK, Graça; FILGUEIRAS, Luiz. **Política social focalizada e ajuste fiscal: as duas faces do governo Lula.** Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.scielo.br/j/rk/a/6QKFWnfPFYdKhX6cnDCSgdP/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 jun. 2023.

MARIANO, Cynara Monteiro. **Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre.** Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rinc/a/wJb3fZFMmZh65KfmrcWkDrp/?lang=pt>. Acesso em: 22 jun. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 2000.

NUNES, Fabiano da Silva *et al.* **Reforma Tributária.** Brasília, DF: Consultoria Legislativa, 2023. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/arquivos-pdf/estudo-reforma-tributaria>. Acesso em: 21 jun. 2023.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; JÚNIOR, Geraldo Biasoto. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. **Revista Política Social e Desenvolvimento.** Campinas, v. 25, p. 06-45, 2015. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25_5-11.pdf. Acesso em: 25 jun. 2023.

OLIVEIRA, Gesner; TUROLLA, Frederico. **Política econômica do segundo governo FHC: mudança em condições adversas.** Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.scielo.br/j/ts/a/Bq8MMGKBKCFqY9QLnwNFyfH/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 20 jun. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Manual de direito tributário.** 14. ed. – São Paulo: Saraiva, 2022.

TEIXEIRA, Rodrigo Alves; PINTO, Eduardo Costa. **A economia política dos governos FHC, Lula e Dilma: dominância financeira, bloco no poder e desenvolvimento econômico.** Disponível em: [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.scielo.br/j/ecos/a/WRPZxp3LrymkXcqsR6gmNXD/?format=pdf&lang=pt](https://www.scielo.br/j/ecos/a/WRPZxp3LrymkXcqsR6gmNXD/?format=pdf&lang=pt). Acesso em: 22 jun. 2023.