



ANA JULIA SILVA E ALMEIDA

**A PEC 110/2019: UMA ANÁLISE SOBRE A REFORMA
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

**LAVRAS – MG
2020**

ANA JULIA SILVA E ALMEIDA

A PEC 110/2019: UMA ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Monografia apresenta à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Direito, para obtenção do título de Bacharel.

Profa. Dra. Daniela Olimpio de Oliveira
Orientadora

**LAVRAS – MG
2020**

ANA JULIA SILVA E ALMEIDA

A PEC 110/2019: UMA ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

**DRAFT AMENDMENT CONSTITUTION 110/2019: AN ANALYSIS OF THE
BRAZILIAN TAX REFORM**

Monografia apresenta à Universidade Federal de
Lavras, como parte das exigências do Curso de
Direito, para obtenção do título de Bacharel.

APROVADA em 10 de dezembro de 2020.
Profa. Dra. Daniela Olimpio de Oliveira - UFLA
Dra. Janaína Diniz Ferreira Andrade – ADVOGADA
Dr. Gilberto Bergamin Neto - ADVOGADO

Profa. Dra. Daniela Olimpio de Oliveira
Orientadora

**LAVRAS – MG
2020**

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente à Deus, por ter me dado o dom da vida e as oportunidades de crescer como pessoa e profissional.

Gostaria de agradecer também aos meus pais, por todo carinho, educação, apoio e tudo de mais maravilhoso que me proporcionaram, em especial, por todo amor. À minha família, digo o mesmo, sem vocês, eu não seria quem sou, obrigada pelo carinho, apoio e por segurarem minha mão em cada passo que eu dou. Em especial, a minha avó Efigênia, que foi quem me alfabetizou e teve um peso enorme em me fazer apaixonar pela leitura, pelo estudo, pela cultura e pela espiritualidade.

Aos meus queridos amigos, muito obrigada por estarem comigo, nos meus dias bons e ruins, pela força, ajuda e pela confiança no meu trabalho e na minha trajetória. Em especial a Mariana Corvino, Vitor Luis, Paula Oliveira, Natália Alvarenga, Gabriela Maia, Aline Santos, Larissa Correia, Izabelle Lopes, Keroline Ferreira e Emmanuel Porto, sem vocês minha graduação não seria a mesma.

À Empresa Júnior de Direito, Jurídica Júnior, por ter me moldado na profissional e pessoa que sou hoje, bem como todos os seus membros (em especial Gustavo Duarte, Rafaela Garcia, José Mariano, Gilberto Bergamin e José Silvano).

Muito obrigada!

RESUMO

A economia brasileira e seu desenvolvimento estão em constante mudanças, o que gera mudanças dentro do cenário legislativo e jurídico. Para acompanhar o mercado e suas oscilações, bem como para auxiliar o contribuinte, alcançar os direitos fundamentais da população e contribuir para o desenvolvimento do país, é que existe todo o aparato tributário. No entanto, com as constantes mudanças e uma crescente concentração da recursos no ente da União, faz-se necessário uma reforma tributária que vise reequilibrar os entes federativos e suas receitas, conforme os objetivos que a Constituição Federal tem por base. Com isso em vista, o presente trabalho, utilizando da abordagem indutiva, através da pesquisa bibliográfica e documental, além da comparação e projeções de gráficos e estudos prévios, busca investigar a Proposta de Emenda Constitucional 110/2019, fruto do Senado, em comparação com outros textos que também propõem a reforma tributária. Para tanto, após uma apresentação da PEC 110/2019 e suas principais alterações, e uma comparação com outro texto proposto pela Câmara (a PEC 45/2019), adentra-se na análise de um novo imposto proposto, um imposto sobre o Valor Agregado (IVA), chamado de IBS, e quais consequências e benefícios ele poderá trazer ao sistema brasileiro. Após, busca-se analisar a PEC 110/2019 sob a luz da praticidade fiscal e do federalismo. Os resultados concluem que a PEC 110/2019, e até a PEC 45/2019 em comparação, são constitucionais, visto que o desenho federativo proposto constitucionalmente busca o equilíbrio entre os entes federativos, logo, desde que sejam feitos ajustes em seu texto para que a reforma do sistema não fira tal equilíbrio federativo e a autonomia dos entes, os textos poderiam ser executados, em especial o texto da proposta 110/2019.

Palavras-chave: Reforma tributária. Federalismo. IBS. IVA.

ABSTRACT

The Brazilian economy and its development are constantly changing, which generates changes within the legislative and legal scenario. To accompany the market and its fluctuations, as well as to assist the taxpayer, to achieve the fundamental rights of the population and contribute to the development of the country, is why the tax apparatus exists. However, with constant changes and an increasing concentration of resources in the Union, a tax reform that aims to rebalance the federal entities and their revenues is necessary, according to the objectives that the Federal Constitution is based on. With this in mind, the present work, using the inductive approach, bibliographic and documentary research, in addition to the comparison and projection of graphs and previous studies, seeks to investigate a Constitutional Amendment Proposal 110/2019, the result of the Senate, in comparison with other texts that also propose a tax reform. Therefore, after a presentation of PEC 110/2019 and its main changes, and a comparison with another text brought up by the Chamber (PEC 45/2019), a new tax will be analyzed, a value added tax (VAT), called IBS, and which the consequences and benefits that it can bring to the Brazilian system. Then, there will be an analysis of PEC 110/2019 in the light of fiscal practicality and federalism. The results concluded that the PEC 110/2019, and even PEC 45/2019 in comparison, are constitutional, since the federative design adopted a constitutionally balanced research or the balance between the federative entities, therefore, provided that the same adjustments are done in its text so that a reform of the system will not hurt the federative balance and the autonomy of the entities, the captured texts can be executed, in particular the text of the proposal 110/2019.

Keywords: Tax reform. Federalism. IBS. VAT.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	7
2.	A PEC 110/2019 E AS MUDANÇAS PROPOSTAS	8
2.1	A PEC 110/2019: principais alterações	8
2.1.1	Vinculação das receitas: distinções entre as PEC 110/2019 e PEC 45/2019	11
2.2	UMA MUDANÇA REGULATÓRIA	11
2.2.1	Um imposto federal sobre Bens e Serviços Específicos	12
2.2.2	O novo IPVA	13
2.2.3	A transferência da competência do ITCMD e o direcionamento de sua receita.	13
2.3	O SISTEMA DE TRANSIÇÃO DA PEC 110/2019 (UM DIÁLOGO COM A PROPOSTA DA CÂMARA)	14
2.3.1	A Tributação de Origem: a transição das PECs e a mudança da origem para o destino	14
3.	O IBS COMO UM IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)	21
3.1	O IBS como um tributo indireto	26
3.2	O IBS e a devolução parcial do imposto a famílias de baixa renda	27
3.3	As possibilidades de melhora do texto da PEC 110/2019	28
4.	PRATICIDADE FISCAL E FEDERALISMO	29
4.1	Praticidade Fiscal	29
4.2	Federalismo	31
5.	CONCLUSÃO	35
	REFERÊNCIAS	38

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é a forma pela qual o Estado pode efetivar as pautas básicas e necessárias dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal. Atualmente, a configuração de nosso sistema vem causando desequilíbrio entre os entes federativos (União, Estados e Municípios), seja por endividamento com outros entes, seja pela guerra fiscal entre os Estados.

Nesse contexto, as discussões sobre uma reforma tributária ressurgiram, trazendo propostas as Casas legislativas. Dentro dessas propostas, as mais destacadas, na atualidade, são as PECs 110/2019 (fruto do Senado) e a PEC 45/2019 (fruto da Câmara dos Deputados).

O presente trabalho busca analisar a PEC 110/2019 em todo o seu âmbito, as mudanças que ela trará, sua comparação com a PEC 45/2019 e, por fim, sua efetividade, constitucionalidade e respeito aos princípios constitucionais e tributários. Após uma análise das PECs, a escolhida para ser contemplada nesse trabalho foi a 110/2019, sobre os motivos de escolha da mesma podemos destacar: é uma PEC que simplifica de uma maneira maior a vida do contribuinte/empresário ao extinguir mais tributos (nove); possui um tempo de transição mais curto e mais simplificado entre o sistema tributário atual e o que a mesma propõe; e permite uma maior visualização das fases do novo tributo que se propõe a trazer (sendo esse de incidência sobre Bens e Serviços). A PEC 45/2019, possui os mesmos objetivos e é desenhada de uma maneira semelhante, apesar de ser diferente em seu modo de divisão de competências e no modo de transição e repartição das receitas. Ressalta-se que ambas as PECs têm pontos importantes e que poderiam ser combinados em uma única proposta.

A questão principal a ser analisada é se a PEC 110/2019 trará benefícios à tributação brasileira e se o texto da proposta precisaria de alterações, visando se enquadrar melhor na nossa configuração de Estado e repartição de entes. Portanto, por meio da análise das modificações propostas e uma comparação à luz dos princípios tributários e constitucionais, além de uma identificação dos motivos que geraram o desequilíbrio federativo e fiscal, é que se pretende responder a essas problemáticas.

O presente trabalho se dividirá da seguinte forma: primeiramente iremos analisar o texto da PEC 110/2019, nos debruçando sobre as mudanças de competência, passando por um comparativo entre a PEC 110/2019 e a PEC 45/2019, e a análise da proposição de um Imposto sobre Valor Agregado, assim como das mudanças referentes ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), a mudança do Imposto sobre Transição Causa Mortis e Doação

(ITCMD) e a destinação de sua receita, e a exibição de como seria a transição do sistema tributário atual para o proposto pela PEC 110/2019, seus benefícios e riscos numa comparação com a outra proposta. Dentro dessas discussões, um ponto importante que será traçado é a análise mais aprofundada do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) como um tributo indireto e como será sua configuração dentro do contexto brasileiro. Por fim, iremos discutir sobre os princípios da praticidade fiscal e do federalismo e como tais vão ao encontro da discussão da reforma tributária e todos os pontos de mudança propostos pela tal.

Espera-se, ao final concluir se o texto presente na PEC 110/2019 é compatível com nosso sistema federativo para a possível reforma tributária se embasar e se tal texto necessitaria de recortes ou revisões ou complementações para se tornar mais efetivo.

2. A PEC 110/2019 E AS MUDANÇAS PROPOSTAS:

Durante os anos, as Casas legislativas brasileiras receberam algumas propostas de emendas constitucionais com o objetivo de alterar aspectos da tributação brasileira. Algumas mais importantes podem ser destacadas, como as PECs nº 293/2004, a 45/2019 e a 110/2019.

É bom entender que a PEC 110/2019 surgiu com o conteúdo idêntico ao substitutivo aprovado pela Comissão Especial da PEC nº 293/04, ou seja, esta passou por muitos debates e modificações de seu projeto inicial e veio a se tornar a PEC 110/2019, uma das mais comentadas atualmente dentro do cenário nacional, diante das votações e debates sobre o assunto. Apesar das similaridades das PECs 45/2019 e 110/2019, em seus propósitos de extinguir alguns tributos e criar dois novos impostos, elas possuem bastantes diferenças.

As semelhanças se encontram, basicamente, no fato de instituírem o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), usando de referência os países desenvolvidos, a exemplo do mecanismo do *excise taxes*¹, sendo o IBS um Imposto sobre Valor Agregado, assim como nos moldes europeus ou como dos Estados Unidos, em que existe um imposto indireto cobrado sobre a industrialização, a venda e a comercialização de mercadoria.

Já no que diz respeito às suas peculiaridades, o presente trabalho buscará analisar a PEC 110/2019, suas principais mudanças sugeridas e o que faltaria em seu texto. É o que passa a expor.

2.1 A PEC 110/2019: principais alterações

¹ A *excise tax* é um imposto indireto muito comum, utilizado nos Estados Unidos que incide sobre bens que estão numa lista prévia. Funcionam, na maioria das vezes, como o ICMS e o IPI brasileiros, onde são recolhidas do produtor e embutidas no valor final do produto.

Começando pelas competências e distribuições, a PEC 110/2019 é fruto do Senado, e propõe um tributo Estadual, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que seria instituído pelo Congresso.

Conforme a presente justificativa no próprio projeto da PEC 110/2019, tem-se que:

O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais.

A PEC 45/2019, elaborada pela Câmara dos Deputados, implementaria, por sua vez, a proposta de um imposto federal que seria instituído por lei complementar federal. Um cuidado a mais se faz necessário com a fixação das parcelas das alíquotas destinadas aos entes: estas seriam definidas por leis ordinárias elaboradas por cada um deles.

No que diz respeito à PEC 110/2019, essa propõe extinguir nove tributos². Sendo eles:

a) Sete impostos federais:

- I. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI),
- II. Imposto sobre Operações Financeiras (IOF),
- III. a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico, nesse caso, de combustíveis (Cide-Combustíveis),
- IV. o Salário-Educação (que suplementa as despesas públicas com educação elementar)
- V. a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins),

² **Art. 17.** Ficam revogados, a partir do sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional:

- os arts. 153, IV e V do caput (produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários) e §§3º e 5º;
- art. 155, I e II do caput (transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; e 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) e §§ 1º a 5º;
- 156, III do caput (serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar) e § 3º;
- 157, II; 158, IV; 159, 11 e III e §4º; 161, I;
- 177, §4º (A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (...));
- 195, I, "b" e "c" (A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;
art. 195, IV (do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar) e §12.

- VI. o Programa de Integração Social (PIS) e
- VII. o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), sendo estes últimos programas de complementação do governo para segurar os trabalhadores com seguro-desemprego, aposentadoria, morte ou doenças graves, etc.;
- b) Um imposto estadual: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Bens (ICMS); e
- c) Um imposto municipal: Imposto Sobre Serviços (ISS).

Além disso, há uma previsão sobre mudanças quanto às competências de impostos já existentes: O Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação (ITCMD) que deixam de ser de competência estadual para se tornarem de competência federal.

A PEC 110/2019, em seu art. 155, §6º, VIII³ autorizaria, também, a concessão de benefícios fiscais, para o IPVA, nas operações relativas a alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de caráter urbano, saneamento básico, educação infantil e bens do ativo imobilizado, entre outros.

Existe, ainda, a previsão da devolução do tributo incidentes sobre bens e serviços recolhido para contribuintes de baixa renda (que seria regulada por lei complementar), desde que comprovado, conforme seu o art. 146, IV⁴.

No lugar dos nove impostos extintos, surgiriam dois outros:

- i) o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), que seria de competência estadual; e
- ii) um Imposto Seletivo, de competência federal, possuindo natureza extrafiscal (ou seja, que procura intervir ou regular uma atividade econômica à qual o Estado tenha interesse, seja este de estimular ou desincentivar certos comportamentos da sociedade), sendo que a sua

³Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: § 6º O imposto previsto no inciso III (propriedade de veículos automotores):

VIII- não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

⁴Art. 146. Cabe à lei complementar:

IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda.

base de cálculo recairá sobre produtos e serviços que serão definidos por uma lei complementar a ser redigida posteriormente⁵. Quanto aos produtos que não sofrerem a incidência desse Imposto Seletivo, estes serão taxados pelo próprio IBS.

2.1.1 Vinculação de receitas: distinções entre as PEC 110/2019 e PEC 45/2019

Comparando as duas PECs no quesito de vinculação das arrecadações, a PEC 110/2019 propõe que o produto da arrecadação do imposto seja vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método proposto na própria PEC. Desse modo, ela também aplica um percentual sobre a arrecadação para definir a entrega direta de recursos ou pisos mínimos.

Já a PEC 45/2019 propõe que o destino das arrecadações está vinculado a parcelas das alíquotas de cada ente, “fixada em pontos percentuais e denominadas alíquotas singulares” (NETO, e col., 2019). Logo, vemos que já de início, as PECs divergem muito em alguns aspectos.

2.2 UMA MUDANÇA REGULATÓRIA

A PEC 110/2019 traz uma nova leitura, com caráter regulatório, do art. 153, da Constituição adicionando um inciso VIII ao mesmo, trazendo para a União a competência para instituir imposto sobre operações com:

- i) petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural;
- ii) cigarros e outros produtos do fumo;
- iii) bebidas alcoólicas e não alcoólicas
- iv) energia elétrica;
- v) serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI; e
- vi) veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Os itens i, ii e iii se referem basicamente ao IS (Imposto Seletivo), com caráter extrafiscal e regulatório. Já o item “vi” se refere basicamente a mudança de competência do

⁵Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

IV -por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

I - será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar;

IPVA, que foi da esfera estadual para a federal, e passou a incluir o que há muito já vinha se discutindo da incidência desse imposto sobre os veículos aéreos e aquáticos.

Nessa vereda, é importante fazer duas divisões para que entendamos melhor o que o inciso VIII do art. 153, CF da PEC 110/2019 se refere:

2.2.1 Um imposto federal sobre Bens e Serviços Específicos:

Na primeira parte do artigo 153, VIII⁶, conforme a proposta da PEC 110/2019, vemos que a União disporá sobre o imposto referente aos produtos destacados especificamente. Logo, teremos um imposto federal sobre esses bens, com a adição dos serviços de telecomunicações. Nesse ínterim, fica a cargo da União controlar algumas condutas e consumos. É importante destacar que essa é uma forma da União intervir na esfera econômica, de forma regulatória ou protetiva ao cidadão.

Como exemplo, temos o caso dos combustíveis, sendo esse um setor de importância para a economia brasileira e que não pode sofrer com variações exageradas, visto seu poder de afetar todo o resto da cadeia econômica. Além disso, temos também dentro dessa conduta extrafiscal uma maneira de assegurar direitos fundamentais, como o direito a saúde, por poder sobretaxar produtos que a prejudicam. Exemplo pode ser citado nos casos de impostos sobre produtos do fumo e derivados e bebidas alcoólicas, ao torna-los mais onerosos e desincentivar seu consumo, da mesma forma que já ocorre atualmente com o IPI. Esse imposto, além de ter ordem extrafiscal, seria cobrado sobre bens ou serviços os quais o Estado pretende desestimular o consumo, e não trará uma lista prévia de bens ou serviços sobre os quais ele incidirá, cabendo a decisão à lei ordinária ou à medida provisória.

Outro ponto seria o fato da proposta, em seu art. 153, §6º, III⁷, dizer que tal imposto não incidirá na exportação de bens e serviço, de forma a não intervir em outra seara de imposto, e propondo que uma lei estabelecerá a forma de devolução do imposto que onere esses bens e serviços.

⁶ Art. 153. VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21 , XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21 , XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

§ 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

III - não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar

Além disso, esse mesmo artigo, em seu §6º, IV⁸, estabelece que sobre os cigarros e produtos do fumo, assim como as bebidas alcoólicas, não poder incidir alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, da PEC⁹, ou seja, não poderá ter alíquota superior à do IBS.

2.2.2 O Novo IPVA

Ponto importante, já na parte final da proposto ao art. 153, VIII¹⁰, figura no fato do IPVA, que passará a ser de competência federal, ser inerente a veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Trazendo a mudança da inclusão dos veículos aéreos e aquáticos, crítica que vinha sendo usada há muito tempo, visto que, em regra, os proprietários desses tipos de veículos possuem uma capacidade contributiva maior, já que esse tal objeto pressupõe um investimento mais voluptuoso. Com isso, o governo poderá efetivar de uma melhor forma o princípio da capacidade contributiva, que já é tão desrespeitado com os impostos regressivos e ter um aumento em suas arrecadações, já que itens que gerariam grande parte da receita estavam excluídos do sistema tributário.

No entanto, ao mesmo tempo que inclui esses novos tipos de automotores, exclui veículos de uso comercial destinados à pesca e ao transporte público de passageiros ou de cargas, em termos de lei complementar, em sua proposta de emenda ao art. 155, §6º, III¹¹.

Como veremos mais a frente, esse tipo de imposto que, apesar de não visar alcançar uma política distributiva de recursos, poderá auxiliar na reforma tributária de forma a corrigir as distorções que o IBS poderá trazer por ser um tributo regressivo, assim como outros impostos à exemplo do IR, etc.

2.2.3. A transferência da competência do ITCMD e o direcionamento de sua receita:

⁸ Art. 153. § 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

IV - não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;

⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

¹⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21 , XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

¹¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir

§ 6º O imposto previsto no inciso III (propriedade de veículos automotores):

III - não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados exclusivamente à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas, nos termos da lei complementar.

O Imposto Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), antes instituído pelos Estados e Distrito Federal, passaria a ser de competência da União, segundo a proposta da PEC 110/2019, em seu art. 153, IX¹², porém teria sua receita destinadas aos Municípios, conforme colocado no art. 158, VI¹³.

Esse tipo de mudança de competência, mostra como cada vez mais o país segue uma tendência centrípeta ao invés da centrífuga como seria a ideia a nós apresentada pelo federalismo e a repartição dos entes. Além disso, essa centralização de competência do ITCMD para o âmbito federal indica uma tributação da renda/herança de forma a se tomar como uma política nacional de reforma tributária de justiça, de forma a uniformizar as alíquotas e alcançar princípios como o da capacidade contributiva de uma forma mais uniforme, assim como alcançar uma política redistributiva de forma mais efetiva.

Com os Impostos sobre Valor Agregado ascendendo nas outras economias, cada vez mais, veremos essa tendência de concentrar a elaboração de normas na legislação, assim como está sendo proposta a criação do nosso Imposto Sobre Bens e Serviços. Por isso, é importante uma análise categórica e cuidadosa de nossa lei, já que o federalismo é um princípio basilar em nossa Constituição e que constitui o estribo da nossa República Federativa Brasileira. Logo, apesar de concentrar a competência, a proposta deve ainda sim respeitar a clausula pétrea do federalismo.

2.3 O SISTEMA DE TRANSIÇÃO DA PEC 110/2019 (UM DIÁLOGO COM A PROPOSTA DA CÂMARA):

2.3.1 A Tributação de Origem: a transição das PECs e a mudança da origem para o destino

Um ponto importante a se enfrentar quando se trata de uma substituição de impostos é como mudar de sistema sem que os entes percam. Para isso é necessário entender que o ISS e o ICMS são as maiores fontes de renda municipal e estadual, respectivamente. E em ambos, o imposto é recolhido, em regra, no estado ou município de origem. O ICMS, na atual legislação (LC 87/96, art. 11), via de regra, é cobrado no local onde se encontre o bem, ou o estabelecimento. O ISS, por sua vez, é cobrado, também via de regra, no local do estabelecimento do prestador do serviço (conforme art. 3º, LC 116/03).

Ambos possuem exceções, mas o ponto principal é que na maioria dos casos, os tributos que mais geram renda aos Estados e Municípios são cobrados em sua origem e não no local em que o serviço será prestado ou que o bem será destinado. Sendo que, via de regra, esses são os

¹² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IX - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

¹³ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

VI - o produto da arrecadação do imposto federal sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

locais que mais contam com consumidores, e é essa população que precisa ver essa renda revertida em investimentos para o bem público.

Essa questão é importantíssima, visto que ambas as propostas que tramitam no Congresso querem mudar essa ótica da tributação da origem para a tributação no destino. Ambas seguem a lógica de que o destino é onde existe o consumo e, por consequência, os consumidores (a população), e é lá que merece existir mais investimento, visto que estamos em um sistema democrático que visa o bem estar social, logo, nada mais justo do que investir em locais onde existem maior aglomeração e que precisará de mais infraestrutura para suportá-la. Esse ponto da tributação no destino que as propostas trazem ficará mais evidente quando o sistema de transição for explicado abaixo.

É importante também que entendamos como funcionaria essa transição do nosso sistema atual para o sistema proposto, sendo proposta uma transição da seguinte forma no texto da PEC 110/2019: haverá uma contribuição teste de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, durante um ano. Após, teremos uma transição que durará 5 anos, na qual, os entes não poderão alterar as alíquotas dos impostos que serão extintos. Além disso, a repartição das receitas se realizará na forma prevista nos art. 2º à 15 dos Atos de Disposição Constitucionais Transitórias (ADCT) da PEC 110/2019.

No que se refere aos sistemas de transição, é interessante fazer uma comparação entre a proposta da Câmara e do Senado para entendermos melhor os mecanismos.

Nas palavras de ORAIR E GOBETTI, temos uma comparação entre os dois sistemas, no qual a proposta da Câmara

estabelece um período de teste de dois anos sucedido de um período de transição propriamente dito de oito anos. Durante o teste, o IBS será introduzido com uma alíquota módica de 1%. Em compensação, a alíquota da Cofins será reduzida a fim de ocasionar uma perda na arrecadação em montante igual à estimativa de ganho de receita com o IBS. Nos oito anos subsequentes, as alíquotas de cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) serão gradualmente reduzidas, ao ritmo de um oitavo por ano, até zerarem no último ano da transição. Paralelamente, as alíquotas de referência do IBS serão majoradas para repor, em cada ano da transição, a estimativa de perda de receita ocasionada pela redução das alíquotas dos cinco tributos, após deduzir o ganho arrecadatório com a introdução do IS federal no primeiro ano da transição.

Se essas alíquotas referências se mantiverem estáveis, a arrecadação ficará relativamente estabilizada nesse sistema de calibragem proposto. Não há restrições para que os entes federados fixem alíquotas maiores ou menores do que as de referência, no entanto, o autor acredita que o mais provável de acontecer seria que essa carga tributária gravite em torno do patamar atual do sistema tributário vigente ao longo desse período de transição. Ou seja, apesar de existir essa liberdade aos entes de colocar uma alíquota maior ou menor, a tendência é que

os entes mantenham as cargas atuais durante essa mudança tributária. Essa perspectiva será analisada mais abaixo.

Já quanto à Proposta do Senado:

Esse mecanismo de calibragem de alíquotas para assegurar que os ganhos arrecadatórios com os novos tributos apenas neutralizarão as perdas com os antigos, sem alterar (ou pouco alterando) a arrecadação global, foi incorporado na proposta do Senado. Os prazos de transição, porém, são mais curtos. O período de teste com alíquota de até 1% do IBS (e redução compensatória na Cofins) é abreviado para um ano, e a conclusão da transição é em mais cinco anos, período no qual as alíquotas de nove tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, Cide-combustíveis, IOF, Pasep e salário-educação) seriam reduzidas em um quinto a cada ano até zerarem – ao mesmo tempo que as alíquotas do IBS estadual e do IS federal serão gradualmente majoradas e fixadas nos níveis que repõem a perda de arrecadação com os antigos tributos.

O perigo dessa transição se encontra em que mesmo que a carga tributária permaneça constante (o que é uma hipótese, tendo em vista a liberdade dos entes), essa uniformização do imposto sobre bens e serviços irá trazer prejuízos, para investidores que contavam com as alíquotas e benefícios fiscais do modelo antigo, e que provavelmente, perderiam esse volume investido no novo modelo.

O que se propõe é que, para que se reduzam essas perdas, os mecanismos de transição sejam suaves, e garantam a simultaneidade do modelo novo e do antigo, sendo que esse irá desaparecendo gradualmente. Por tal motivo, ter-se-ia um período de migração de dez anos pela proposta da Câmara e seis pela do Senado (não se contando o período teste). A proposta é facilitar a adaptação dos contribuintes, além de uma suavização/redução dos prejuízos para os investidores que aplicaram renda contando com o sistema antigo.

O mecanismo de transição das duas propostas tem a mesma lógica de repartição em duas fases, na primeira que se baseia na receita atuais dos impostos a serem substituídos que seriam decrescidas ao longo do tempo; já a segunda etapa será com base em novos critérios, nos quais iriam crescendo gradualmente até se tornarem os únicos do sistema.

A proposta de transição da Câmara levará cinquenta anos. Durante os vinte primeiros, a parcela das receitas do IBS será repassada anualmente para cada Estado e Município de modo a repor o valor equivalente à perda do ICMS e ISS. O excedente será repassado aos Estados e Municípios de acordo com os critérios do novo modelo que se baseia no destino. Já num segundo momento, os trinta anos finais, os repasses do IBS que estavam sendo feitos pelo critério de reposição das perdas serão reduzidos em 1/30 avos por ano, até zerarem.

Já a proposta do Senado prevê quatorze anos de transição, também divididos numa etapa inicial de quatro anos e uma segunda de dez. De acordo com ODAIR E GOBETTI, na primeira, a distribuição do IBS e do IS seguirá um único critério, baseado em coeficientes calculados pela participação de cada um dos entes nas receitas dos tributos que serão eliminados, por meio de

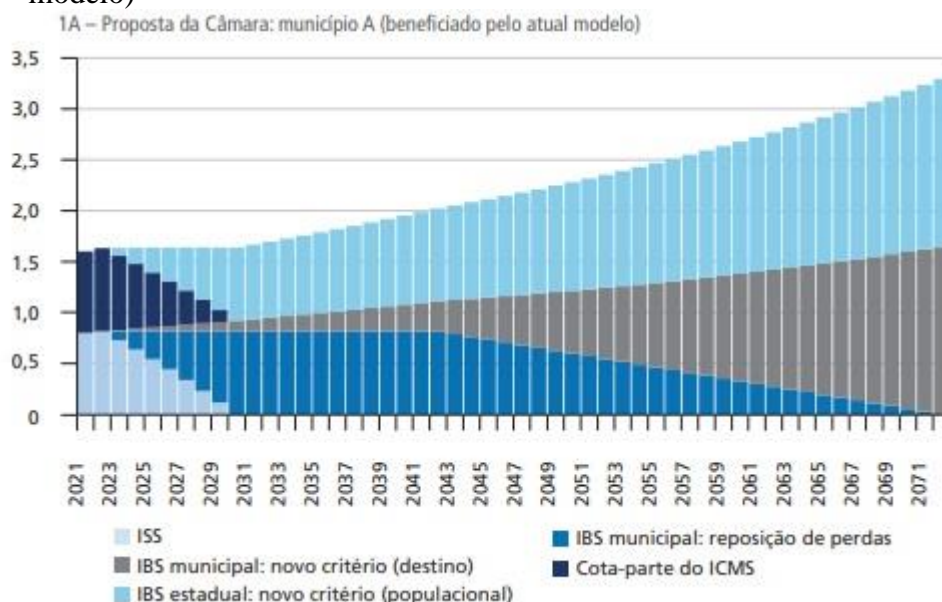
uma média dos três exercícios anteriores. Esses coeficientes seguem sendo calculados nos dois primeiros anos da etapa final, e, após a eliminação dos antigos tributos, são congelados e utilizados como referência para a partilha nos anos subsequentes.

Durante a etapa final, a repartição dos novos tributos seguirá uma média ponderada de dois critérios: i) o de coeficientes, que reproduz a partilha dos antigos tributos; e ii) do novo modelo baseado no destino. A média é ponderada por pesos variáveis ao longo do tempo, com o peso do primeiro critério definido inicialmente em 90% e caindo 10p.p. por ano até zerar, e o peso do segundo, começando em 10% e crescendo em montante equivalente até 100% no último ano da transição.

As questões a serem analisadas no que se refere a PEC 110/2019 se referem ao fato de ser uma proposta que tem um prazo de transição mais curto, e isso traz aspectos positivos e negativos. O risco de perdas é maior pelo mecanismo de transição no que se refere aos orçamentos de unidades dos entes federados beneficiados pelo atual modelo.

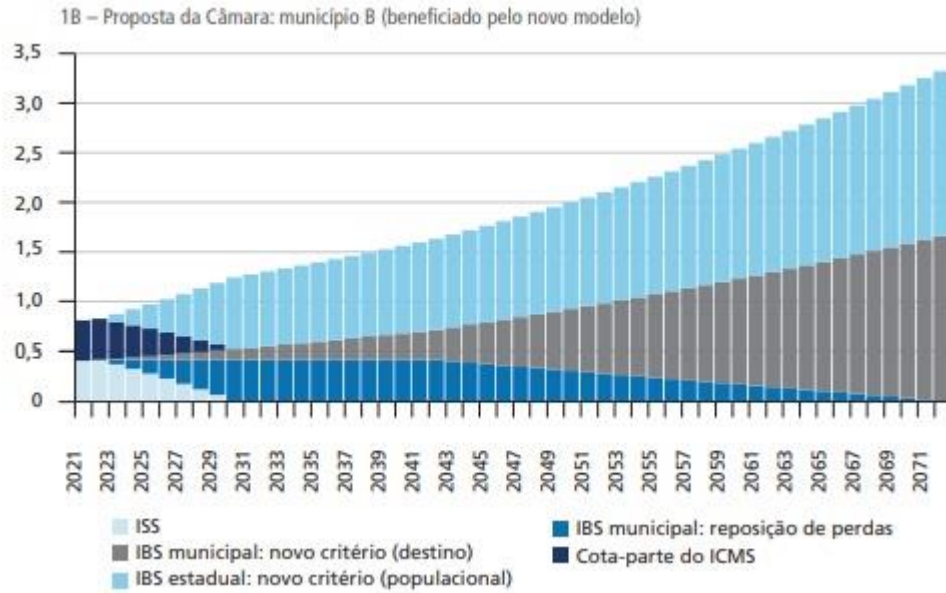
Confira abaixo a simulação da trajetória das receitas de dois municípios hipotéticos segundo as regras de transição da proposta da Câmara (PEC no 45/2019) e da proposta do Senado (PEC no 110/2019).

Figura 1: Simulação da trajetória da receita do Município A na proposta da Câmara (atual modelo)



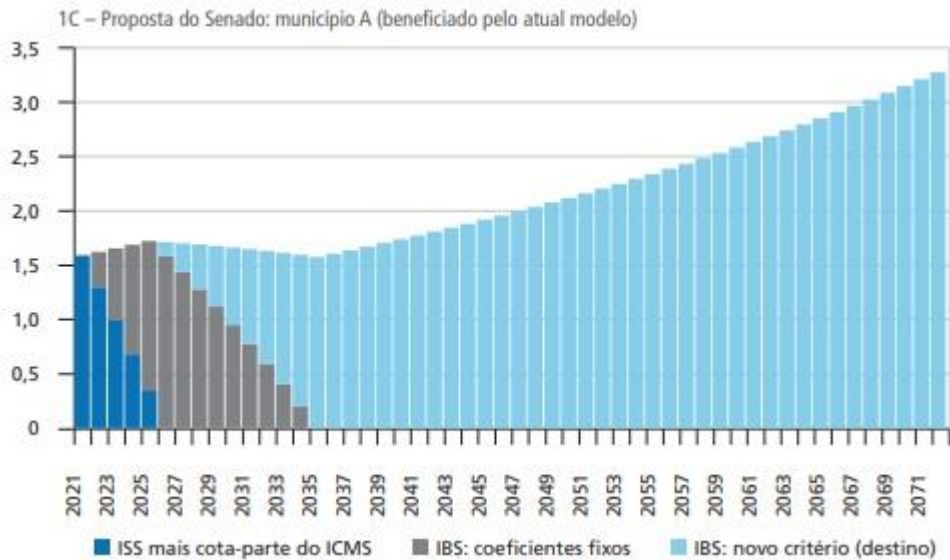
Fonte: ORAIR & GOBETTI, 2019.

Figura 2: Simulação da trajetória da receita do Município B na proposta da Câmara (novo modelo)



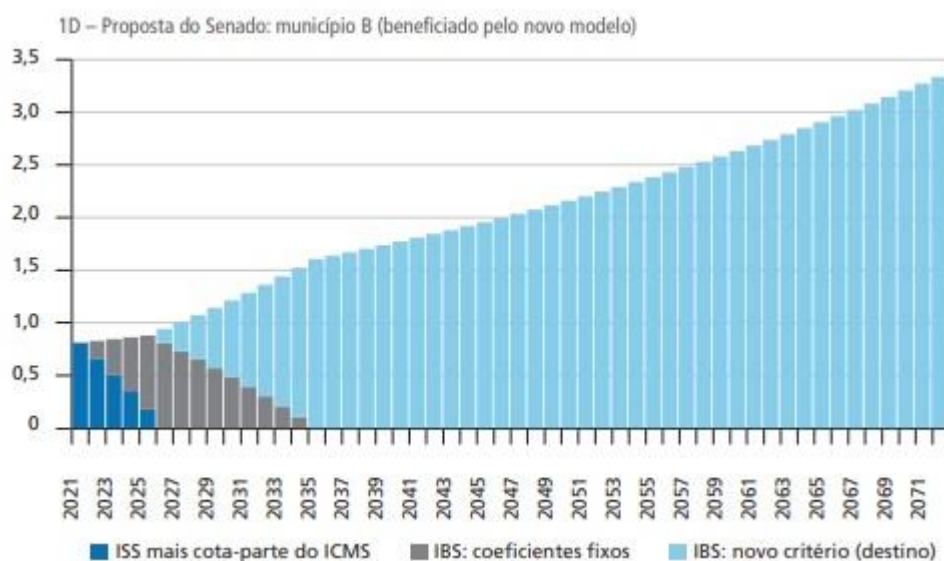
Fonte: Orair & Gobetti, 2019.

Figura 3: Simulação da trajetória da receita do Município A na proposta do Senado (atual modelo)



Fonte: Orair & Gobetti, 2019.

Figura 4: Simulação da trajetória da receita do Município B na proposta do Senado (novo modelo)



Fonte: Orair e Gobetti, 2019.

Os gráficos 1A e 1B simulam as trajetórias das receitas nos dois municípios segundo as regras de transição da proposta da Câmara. Após dois anos iniciais de teste, as receitas de ISS e de cota-parte do ICMS começam a cair, até zerar em 2030, ao passo que as do IBS vão crescendo e sendo repartidas por dois critérios distintos. O primeiro é o de reposição da perda do ISS. Tal reposição é integral por vinte anos e torna-se parcial e decrescente nos anos seguintes. Esse critério assegura que a soma do ISS com os repasses do IBS municipal pelo critério de reposição de perdas fique constante (em valores reais) durante todos os anos do período 2023-2042 para os dois municípios nos gráficos 1A e 1B. O excedente de receitas do IBS municipal, desde 2023, é distribuído pelos critérios mais equitativos do novo modelo baseado no destino, e dá início ao processo de convergência das receitas dos dois municípios. A partir de 2043, o repasse relativo à reposição de perdas começa a declinar e um volume cada vez maior de receitas do IBS é repartido pelos novos critérios no destino. Nessa etapa da transição, a reposição pelas perdas deixa de ser integral e há chances de eventuais municípios terem perdas reais de receitas. No nosso exemplo nos gráficos 1A e 1B isso não ocorre. A convergência prossegue com as receitas do município B crescendo mais que as do município A, até se igualarem em 2072.

É importante notar a partir dos gráficos, que nos casos de perdas de receita, a proposta da Câmara não prevê uma solução para as reposições das perdas da cota municipal do ICMS pelo IBS estadual, ela apenas dá foco para a substituição do ISS pelo IBS municipal e do ICMS pelo IBS estadual.

Além disso, a proposta da Câmara sugere que esse último (a substituição do ICMS pelo IBS estadual) que pertence aos municípios será repartido conforme o critério populacional. Isso virá a ser um problema visto que os municípios que tenham elevado valor adicionado fiscal se comparado com suas populações, poderão sofrer grande perdas de receitas no início da transição

(conforme mostrado no exemplo do gráfico 1A com o município A no biênio 2029-2030). Ainda mais quando a proposta não cuida de pensar em um fundo para amenizar tais perdas e disparidades.

A simulação da proposta do Senado se encontra nos gráficos 1C e 1D e seu sistema de transição é desenhado conforme já explicado anteriormente: num prazo de 14 anos, onde nos quatro primeiros temos a distribuição das receitas dos novos tributos conforme coeficientes de participação de cada ente nas receitas dos tributos eliminados. Após isso, há um congelamento nesse cálculo, que será utilizado como referência para partilha nos anos seguintes. Na etapa final a distribuição segue dois critérios: i) o de coeficientes, que reproduz a partilha dos antigos tributos; e ii) o do novo modelo baseado no destino.

A primeira fase, no gráfico, é representada dos anos 2022 a 2025, já no ano de 2026-2034 a partilha começa a ser feita pela média ponderada dos dois critérios, com pesos decrescentes para o de coeficientes e crescentes para o novo critério do destino.

Em 2026 começa a convergência, para, por fim, termos as receitas igualadas em 2035. Ou seja, 37 anos antes do que na proposta da Câmara. E apesar do município A incorrer em perdas reais durante os anos de 2026-2035 a proposta do Senado prevê um fundo para conter esse tipo de disparidade.

É importante notarmos também que, sistemas de transição não são relativamente fáceis de executar, e de satisfazer toda a sociedade, mas é importante que tais sistemas prevejam certos prejuízos e trabalhem de forma a preveni-los e, caso não consigam tal prevenção, remediá-los.

Apesar das perdas, temos que relativizá-las com as mudanças que a reforma tributária pode trazer em termos de crescimento da arrecadação dos entes federados, principalmente no que tange à questão da tributação para o destino dos bens e serviços. Essa mudança de modelo tributário tem muito potencial para alavancar a economia brasileira a médio e longo prazo e melhorar a distribuição da renda principalmente em locais onde o consumo é maior, que geralmente são os que concentram mais população e que tem mais necessidade de premissas básicas, como infraestrutura e educação.

Além disso, não podemos deixar de citar que a PEC 110/2019 previu um método para lidar com essas perdas, que viria por meio de um fundo¹⁴. Esse fundo tem a finalidade de reduzir

¹⁴ **Art. 159-A.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios constituirão:

I - fundo para reduzir a disparidade da receita per capita entre os Estados, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura;

II - fundo com os mesmos objetivo e destinação, em relação aos Municípios.

essas disparidades de receitas per capita entre os municípios, mas terá uma parcela dos recursos a ser destacada para lidar e compensar eventuais perdas nas receitas de municípios que venham a acontecer durante essa transição. Apesar da proposta não mencionar a fonte desses recursos ela propõe que esse fundo seja definido e regulamentado por meio de lei complementar.

Essa falta de regulamentação quanto à esse fundo ainda gera certa resistência dos representantes que discutem as propostas, e uma sugestão levantada por ORAIR E GOBETTI poderia existir caso o Executivo federal assumisse um papel protagonista e abrisse mão de receitas para viabilizar a constituição desse fundo regional, além de também poder atuar na coordenação dos governos subnacionais, com o objetivo de mediar essa situação e encontrar uma solução viável para todos.

3. O IBS COMO UM IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA):

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é uma forma de tributação aplicada a bens e serviços na forma de um imposto geral, que é proporcional ao preço do produto. Ou seja, nada mais é do que uma porcentagem que se aplica ao preço do produto final. Essa agregação de valor irá acontecer desde o início de sua produção (no caso de um bem) ou do serviço, sendo, portanto, um imposto indireto. Como no caso, por exemplo, de uma indústria de brinquedos, que pratica o fato gerador do IPI, por exemplo, o recolhe, mas o repassa, embutido no preço, para o próximo da cadeia.

O IBS tem como objetivo unificar os impostos cobrados do consumidor e facilitar o processo de tributação, melhorando a transparência ao deixar mais claro como os produtos e serviços serão tributados. O ponto mais significativo que a PEC 110/2019 trouxe para luz das discussões é a criação desse Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que seria nomeado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Para alguns autores, a implantação dos IVAs no Brasil seria importante face a uma simplificação dos impostos e do recolhimento, porém a maioria desses projetos são barrados pelas casas legislativas visto que os Estados e Municípios já têm sua receita tão reduzida que receiam por desvios ou desvinculação da receita para a União.

§ 1º Considera-se receita per capita para fins do disposto neste artigo a receita dos impostos próprios arrecadada pelo ente federativo, deduzida das entregas constitucionais transferidas e adicionada das recebidas, e dividida pela população.

Art. 11. Da ADCT. A lei complementar de que trata o art. 159-A da Constituição Federal definirá parcela do fundo de que trata o inciso I do referido artigo, destinada a reduzir eventuais perdas de receitas dos Municípios em decorrência da aprovação desta Emenda Constitucional, dispondo sobre critérios de repartição dos recursos.

Nesse âmbito, foi elaborada por SERGIO PRADO apud DERZI E SANTIAGO algumas hipóteses de como o IBS poderia se configurar caso fosse implantado:

Numa primeira hipótese de implantação, precisaríamos ter um país federal “altamente concentrado, em que o governo central cumula as competências legislativa, administrativa e arrecadatória do IVA”, transferindo o orçamento e a respectiva receita para os outros entes, como exemplo da Índia e da Austrália.

Outra hipótese de implantação do IBS seria em caso de termos “uma relativa descentralização da administração e arrecadação do IVA, mas concentra-se o poder de legislar em mãos da União”, podendo se diferenciar no fato da União ter competência integral ou parcial para legislar. Na Alemanha, o que acontece é a hipótese de a União legislar integralmente.

Além disso, teria a hipótese também de haver “uma descentralização máxima dos poderes de legislar, arrecadar e apropria-se da receita do IVA, não prescindindo (...) de um sistema de repartição da respectiva receita”, que é como funciona o sistema tributário do Canadá.

A questão a ser debatida sobre a competência e a centralização ou descentralização dos poderes para legislar, administrar ou arrecadar, se pauta principalmente na divisão federativa feita no país pela Constituição. Esse é um ponto importante a ser debatido, visto que de fato, o texto da PEC 110/2019 traz para os Estados a competência de grande parte da tributação com o IBS, e para a União com a competência do IS, porém, a competência dos municípios é retirada e propõe-se essa compensação pela perda com uma parcela maior de receita a ser destinada aos municípios.

Os mesmos autores citados acima, no entanto, consideram que o sistema de tributação alemão - no qual existe a competência única para legislar na mão da União, mas que descentraliza a administração e a fiscalização do tributo – seria o mais adequado para o Brasil, visto que apesar de ser competência integral da União a regulamentação, os Estados exercem grande interferência na atuação legiferante por meio do Conselho Federal, que seria formado por governadores dos Estados, com a função de atenuar a influência política e também partidária, porque nesse caso cada governador se preocupará com a receita destinada a seu estado, além de poderem ter a iniciativa de elaborarem leis federais e vetar as leis aprovadas pela Câmara que poderão prejudicar seus estados. (DERZI & SANTIAGO, 2007).

É possível se utilizar do argumento deles, por analogia, para com a PEC 110/2019 uma vez que as diferenças se baseiam na competência fixar-se nos Estados, no entanto, deverá haver uma interferência na atuação legiferante da União e dos Municípios da mesma forma,

principalmente porque a PEC 110/2019 propõe que vários de seus pontos sejam regulados por leis complementares, forma que torna possível a discussão e pontuações de assuntos para inclusão ou exclusão nos textos dessas leis pelos Municípios, principalmente, por meio de seus representantes, nas Casas legislativas.

As vantagens de um IVA na tributação brasileira começariam na simplificação do tributo, facilitando a fiscalização contra sonegações (evasões), e também ajudar no fato da incidência não alcançar o maior preço no mercado. No entanto, uma lista de desvantagens pode ser redigida como: a incidência final nas vendas dos varejos facilitaria a evasão, retardaria o recolhimento do imposto e, segundo os autores, geraria supostamente uma cumulatividade residual de difícil eliminação (DERZI & SANTIAGO, 2007), que atingiria o consumidor e as classes mais pobres, essa última questão que se impõe sobre a regressividade desse imposto afetar ainda mais a renda das classes mais pobres também será trabalhada mais abaixo, neste mesmo item.

Apesar dos autores listarem essas desvantagens, como a incidência final nas vendas dos varejos, visto que seria um tributo cumulativo, conforme o que já temos no sistema atual, esse suposto problema levaria a uma facilidade na evasão do pagamento, visto que, segundo os autores, com uma cadeia maior de consumo e sua incidência lá no final, o recolhimento do imposto seria retardado até essa última etapa e abriria um lapso temporal maior para evasões de pagamentos de tributos.

Temos também uma lista elaborada por GOMEZ SABAINI (apud DERZI E SANTIAGO, 2007), aonde mais inconvenientes são listados como:

- i) a distorção da alocação dos recursos econômicos;
- ii) a distorção nos preços dos bens;
- iii) desestímulo à exportação: não se pode devolver o imposto contido nos insumos e bens de capital, que serão incorporados ao valor do bem exportado;
- iv) estímulo a importação de bens: o tributo relativo à importação alcançaria apenas a etapa final dos bens;
- v) efeitos nos preços finais de aumento progressivo; e
- vi) uma administração mais cara: necessidade de uma fiscalização ampla, visto a não vinculação entre os contribuintes.

Dentro da PEC 110/2019, o imposto sobre bens e serviço (IBS), terá uma base de incidência que consiste basicamente em “todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapam

da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo atualmente em vigor.” (NETO, NUNES, ARAUJO & SOARES, 2019), tratando-se, portanto, de um imposto indireto.

Com relação as definições de alíquotas e outras definições importantes ao IBS (imposto sobre bens e serviços), uma lei complementar fixaria as alíquotas do imposto, criando assim uma alíquota padrão, podendo diferir conforme o bem ou serviço, porém sendo aplicada de forma semelhante em todo o país, no caso da PEC 110, e o que for arrecadado seria partilhado entre todos os entes federativos conforme as regras descritas na própria Emenda, conforme já exposto no **item. 2.3.1**, de acordo com aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre o IBS.

No que se refere ao IVA em si (o IBS), existem questionamentos sobre seu funcionamento em um país em que já temos grandes disparidades contributivas, visto que ele é um imposto de alíquota unificada para bens e serviços, o que traria mais regressividade ao sistema tributário.

A questão da regressividade de um imposto como o IBS, assim como nos casos de todos os IVAs, é que o imposto não pode ser visto de forma separada do sistema, e sim analisado em um conjunto. Assim, os IVAs tem perfil principalmente arrecadatório, e não o fim de auxiliar políticas distributivas, então para que o sistema tributário como um todo funcione de modo mais equilibrado, temos que ter a compensação dessa regressividade por outras partes do sistema, outros impostos, como no caso do Imposto de Renda, que é um imposto mais plausível de ser utilizado como instrumento para fins distributivos.

Para responder a suposta desvantagem levantada anteriormente neste item sobre o fato de uma cumulatividade residual desse imposto afetaria as famílias mais pobres temos uma importante análise que foi feita por ORAIR E GOBETTI. Sua conclusão é que a uniformização das alíquotas sobre bens e serviços não necessariamente torna o perfil da tributação mais regressivo no sentido que prejudicaria os mais pobres aos mais ricos.

Por qual motivo a uniformização das alíquotas não torna a tributação mais regressiva? No gráfico abaixo foi realizada uma simulação, com as proporções dos cinco principais tributos sobre bens e serviços (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) na renda média domiciliar per capita de diversas classes sociais.

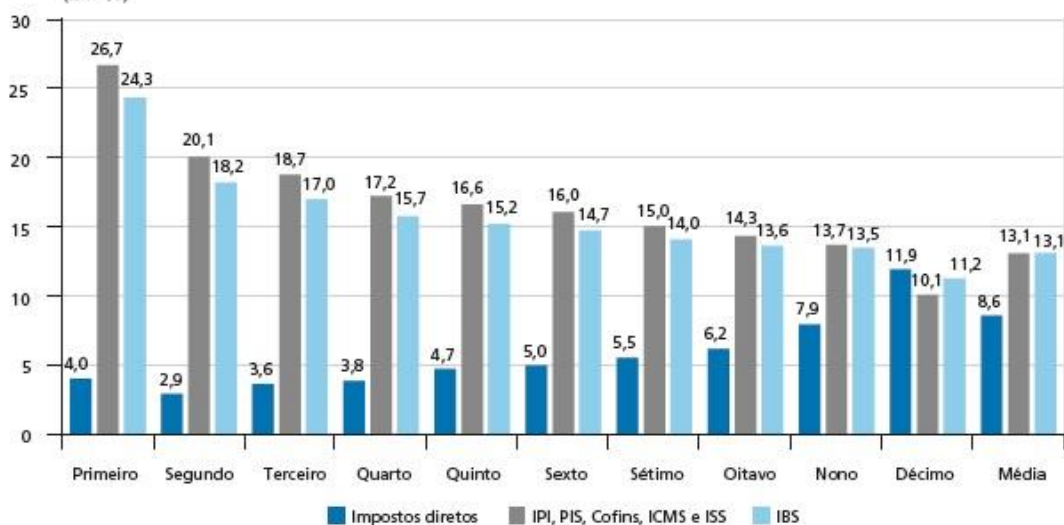
O resultado é que os impostos sobre bens e serviços mencionados acima já são regressivos. Eles decrescem da renda dos mais pobres para os mais ricos (26,7% da renda do primeiro décimo da distribuição e caindo gradualmente até 10,1% da renda do décimo mais rico). No exercício de substituição feito no gráfico sugere-se que a substituição por uma alíquota

uniforme atenua um pouco essa regressividade, continua havendo um decréscimo a medida que subimos da classe mais baixa para mais alto, mas as porcentagens diminuem (de 24,3% da renda do décimo mais pobre para 11,2% da renda do mais rico).

Outros estudos que foram feitos alinhados com o estudo do gráfico abaixo, como o da OCDE¹⁵, sugerem que as alíquotas diferenciadas conforme vemos no sistema atual, além de ineficientes (visto serem diversas tornando difícil o trabalho do contribuinte na hora de calcular e recolher), beneficia mais as classes altas do que baixas, tanto em termos absolutos como relativos.

No entanto, temos que ter o cuidado de que apesar dessa uniformização não necessariamente tornar o sistema mais regressivo, é necessário que se reveja e institua alíquotas especiais ou isenções para bens essenciais (como alimentos básicos e medicamentos). Felizmente, é o que os textos das propostas se dispõem a fazer.

GRÁFICO 2
Peso dos impostos atuais com alíquotas diferenciadas (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) e do IBS com alíquota uniforme, por décimos da distribuição da renda domiciliar *per capita* (Em %)



Fonte: Silveira (2012).
 Elaboração dos autores.

No gráfico 2, apresentamos as proporções dos cinco principais tributos sobre bens e serviços (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) na renda média domiciliar *per capita* de cada um dos décimos da distribuição, extraídas do trabalho seminal de Silveira (2012), que aplica as inúmeras legislações de alíquotas, desonerações e isenções tributárias para cada um dos produtos constantes na cesta de consumo das famílias da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (ORAIR E GOBETTI, p. 36-37)

¹⁵ OECD, 2016, p. 47; OECD e KIPF, 2014 apud ORAIR E GOBETTI, p. 36-37.

Existe grandes questionamentos quanto a regressividade do IBS e sobre como ele irá afetar o poder de compra de famílias mais pobres, tendo em vista que teria uma alíquota unificada para bens e serviços. Do ponto de vista econômico, a uniformização de alíquotas incidentes ajudaria a resolver diversas arbitrariedades nos tratamentos tributários nacionais, no entanto ela inviabilizaria o uso de alíquotas diferenciadas para fins de políticas distributivas. Apesar disso, existe na proposta esse pensamento de alíquotas diferenciadas ou isenções já próprias para bens de consumo essenciais e medicamentos¹⁶.

No que se refere aos fins de políticas distributivas o presente trabalho demonstrará mais a frente que apesar de o sistema tributário como um todo ter a função de regular os fins das políticas distributivas, esse imposto não tem esse viés, mas poderá sim, aliado a outros impostos que possuem de fato essa função (como o Imposto de Renda) melhorar e equilibrar as questões distributivas.

3.1 O IBS como um tributo indireto:

Um tributo indireto, como no caso do IBS ou do ICMS, é aquele que recai sobre a produção e circulação de bens e serviços, e, apesar do contribuinte de direito ser o vendedor ou prestador de serviço, esses tributos são repassados aos produtos ou serviços, direcionando assim o ônus do pagamento, que fica por conta do contribuinte de fato, na maioria das vezes, o consumidor final.

Um dos grandes problemas, levantados por Hugo Brito Machado Segundo, sobre o IBS seria o fato de que

quando o “contribuinte de direito” pleiteia algum “direito” no âmbito da relação tributária, como, por exemplo, a devolução de uma quantia paga de maneira indevida, a administração tributária e o Judiciário afirmam que ele não pode fazê-lo, por ter “repassado” o ônus ao “contribuinte de fato”, que seria quem “na verdade” teria pagado o tributo, conforme se interpreta do art. 166 do CTN. Mas, se o contribuinte dito “de fato” pleiteia judicialmente o reconhecimento desse mesmo direito, igualmente se lhe nega, ao argumento de que ele não tem relação jurídica com o Fisco. Em suma: no Brasil, o contribuinte “de fato” não é tão “só de fato” assim. Em verdade, sua existência tem vários efeitos jurídicos, mas todos destinados a tirar direitos do “contribuinte de direito”, sem atrai-los para si ou transferi-los a qualquer outra pessoa: faz com que evaporem. (MACHADO SEGUNDO, 2019)

¹⁶ Art. 155. § 6º, VIII (vide nota de rodapé n. 3)

Na Europa, por exemplo, a Corte de Justiça já pacificou essa anomalia de forma a não presumir o repasse nem de forma integral e nem em todas as operações, além de não se poder presumir (DERZI & SANTIAGO, 2007, p. 13) que ele se dará sempre sobre o consumidor final, além disso, a Corte parece bem preocupada com o mercado e os preços visto que também pacificou que mesmo tendo havido repasse, ainda seria o caso de devolução ao contribuinte de direito, porque aconteceria deste repassar esse valor nos preços das mercadorias ou serviços, levantando os preços, o que poderia reduzir vendas e causar prejuízos para economia, conforme também analisado por Hugo de Brito Machado Segundo.

Outro problema levantado seria a própria devolução ou restituição, já que muitos contribuintes apenas pagam e não tem noção de como é a legislação sobre a tributação, dificultando um acesso à jurisdição e nesse âmbito milhares de pessoas, sem a informação correta, acabam pagando até mais do que deveriam, e não questionam judicialmente por não saber que estão pagando mais.

3.2 O IBS e a devolução parcial do imposto à famílias de baixa renda:

No caso da PEC 110/2019, “o IBS terá uma alíquota padrão para a maioria dos bens e serviços e possíveis alíquotas diferenciadas ou benefícios fiscais para bens e serviços específicos definidos na lei complementar que regulamentará o imposto” (ORAIR E GOBETTI).

Esse problema foi enfrentado de forma a trazer a instituição de um mecanismo de devolução de impostos para famílias de baixa renda e algumas exceções de alíquotas previstas na legislação nacional¹⁷, como no caso de bens mais básicos e serviços do mesmo tipo, como alimentos essenciais, medicamentos, transporte público coletivo, saneamento básico e educação.

No que se refere à devolução parcial do imposto pelas propostas, esse poderia ser efetivado via transferências com base em cadastros de programas sociais do governo federal, ou outras data-bases que cruzam dados das pessoas físicas e de consumo das famílias. De qualquer maneira, existe a previsão na PEC 110/2019, em seu art. 146, IV¹⁸, de que uma lei complementar ficará responsável por definir critérios e condições para tal ressarcimento e pela maneira a qual se dará tal devolução.

¹⁷ art. 155, §7º, VIII da PEC 110/2019

¹⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar:

IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda.

Logo, a simples uniformização das alíquotas do IBS pode (e deve) ser combinada com mais mecanismos para atuar a regressividade, se esse for o problema. De modo a combinar o a reforma tributária (que propõe o IBS), combinada com a devolução parcial do imposto para famílias de baixa renda, conforme dito acima, e a utilização de impostos de caráter mais pessoais (como o IR), entre outras combinações, para alcançar esse equilíbrio distributivo e contributivo.

3.3 As possibilidades de melhora do texto da PEC 110/2019:

Um ponto já trabalhado anteriormente é o fato de que o IBS não pretende, por si só, contornar a regressividade presente no sistema brasileiro e nem em si mesmo, no entanto, poderia ser inserido nas propostas dispositivos de forma a sanar tal problema.

Como levantado por ORAIR E GOBETTI (2019), as alíquotas do IBS seriam calibradas apenas para neutralizar as perdas com os impostos a serem eliminados, sem alterar a estimativa de arrecadação, e bastaria estabelecer que a calibragem de alíquotas seria feita de modo a neutralizar as perdas com antigos impostos, liquidadas de medidas adicionais de ganhos de receita. Ou talvez estabelecer diretrizes para que essas medidas adicionais tenham como foco ampliar a arrecadação do Imposto de Renda, que é considerado o instrumento para se perseguir os objetivos distributivos pelo lado da arrecadação.

Além disso, os autores também propõem que a reforma deveria ser complementada por mudanças nos demais mecanismos de partilha do nosso modelo, principalmente no que tange as graves distorções que temos perante aos royalties (sobretudo do petróleo) e no rateio dos Fundos de Participação dos Estados (FPE's) e Fundos de Participação dos Municípios (FPMs), bem como no Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF)¹⁹.

Falta, no texto das propostas, alguma menção e solução para a realização de créditos acumulados dos contribuintes, efetivando a ideia da praticidade tributária; um maior incentivo as empresas e a geração de empregos que poderia ser feita utilizando desses créditos, etc. Além disso, a proposta poderia trabalhar melhor assuntos como as contribuições sociais e como utilizar dos impostos pessoais para atingir os fins distributivos já comentados nesse trabalho.

Ressaltamos que a PEC 110/2019 é uma proposta necessária e organizada, mas que necessita de alguns recortes/ajustes nos pontos não elencados na proposta, pois já que iremos reformar o sistema, que o façamos de modo completo.

¹⁹ Estes são fundos que constituem uma das modalidades de transferência de recursos financeiros da União para os Estados e Municípios, conforme prevista no art. 159 da Constituição Federal.

Nessa seara poderíamos sim pensar em garantia de não cumulatividade de outros impostos; a configuração de um sistema fiscal rápido e eficaz para a realização de créditos acumulados dos contribuintes, efetivando a ideia da praticidade tributária citada nos parágrafos acima, bem como um maior incentivo as empresas e a geração de empregos que poderia ser feita utilizando desses créditos, etc.

4. PRATICIDADE FISCAL E FEDERALISMO

4.1 Praticidade Fiscal:

O princípio da praticidade fiscal, mais conhecido como praticidade tributária, pode ser conceituado como sendo “todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis” (DERZI, p. 104). Esse princípio, apesar de não ser explícito dentro da legislação, traz ao direito tributário o dever de utilizar-se de racionalidade para a maximização da eficiência à um menor custo para o Estado e o fisco. Ou seja, é o dever de trazer à pratica tributaria uma forma de aplicação das leis que funcione para o fisco e o contribuinte, mas que não seja demasiadamente morosa. Claramente, é um requisito que pressupõe um estudo da realidade e do contexto, além da capacidade contributiva face aos fatores econômicos que estão em atuação.

No entanto, esse é um princípio que não deve ser aplicado apartado de outras premissas básicas do direito tributário como a tipicidade, a legalidade e a capacidade contributiva, entre outros. Sendo que a sua aplicação em apartado gera problemas como os descritos por Eduardo Maneira:

Vislumbra-se no chamado princípio da praticidade tributária eficiência e celeridade na imposição tributária, bem como mecanismos contra a evasão, e em seu nome adotam-se técnicas simplificadoras de arrecadação, com fatos impositivos presumidos, e, conseqüentemente, bases de cálculo presumidas, muitas vezes em flagrante afronta à princípios e garantias constitucionais (MANEIRA, 2004).

Esse tipo de princípio deve andar lado a lado à outras premissas, de forma a trazer uma justiça célere, mas com um devido processo legal. E, segundo o professor Sacha Calmon (apud MANEIRA, 2004), a praticidade seria um atributo da legalidade, no sentido de que a lei deve ser exequível e de possível aplicação. Ou seja, primeiramente, deve se olhar a legalidade para depois atribuir à mesma a praticidade.

A praticidade ainda, tem também a função de trazer mudanças, de forma a adequar a norma à realidade do contribuinte, por meio de mudanças, novas leis, novos entendimentos,

etc., devendo ser um princípio a ser levado em conta no momento de elaboração de leis, instruções normativas, entre outras ferramentas tributárias. Ou seja, a praticidade também tem a função de adequar-se à capacidade contributiva do contribuinte face ao contexto econômico. Exatamente por isso, PINTO (2008) traz a exposição de que

O contexto político e social, na era globalizada, exige, assim, que o interprete, bem como o criador e aplicador da lei estejam sintonizados com a máxima efetividade do comando normativo, buscando que os atos jurídicos se adaptem ao primado da justiça material, à verdadeira percepção de que o elemento valorativo (econômico) dos cidadãos possa ser claramente aferido.

A reforma tributária traz à tona o assunto de uma maior celeridade e facilidade para o sistema tributário, e essa é a proposta que o Imposto sobre Valor Agregado (o IBS) também traz, se olharmos sobre uma égide de outros sistemas econômicos que o adotaram. No entanto, ao analisar qualquer proposta de intervenção na nossa política tributária, devemos nos ater aos princípios constitucionais primeiramente, para ao seu lado alocarmos o princípio da praticidade. Conforme a crítica feita por Eduardo Maneira

Nós não podemos também, em nome da praticidade, como parece que vem ocorrendo na visão do STF, estarmos atrapalhando, ou arranhando, ou deixando de aplicar outros princípios. Falar em praticidade é, antes de tudo, falar em justiça; falar em praticidade é, antes de tudo, falar em racionalidade. (MANEIRA, 2004)

Dito isto, passa-se a questão das mudanças do sistema tributário, que envolvem a praticidade, a simplificação e a adequação ao contexto em que nos inserimos (principalmente face as desigualdades fiscais entre entes federativos). A reforma tributária poderá ser o caminho para a execução de tais mudanças, principalmente face a implementação de um imposto único sobre bens e serviços, o IBS, de forma a facilitar (e incluir a praticidade tributária) na atuação do fisco, que aconteceria com a diminuição do número de impostos. Porém, não podemos esquecer que apesar da PEC citada propor tais mudanças, ela não extinguirá - e nem poderia extinguir - nenhum tipo de defesa que o contribuinte terá contra o fisco em caso de abusos, e muito menos retirará algum outro princípio basilar ao qual a praticidade deve estar atrelado. Portanto, ao olharmos o texto da proposta, não devemos visualizar somente a diminuição no trabalho do fisco, mas também se o contribuinte, em sua realidade e capacidade contributiva, está sendo respeitado constitucionalmente.

Existem discussões acerca da praticidade dentro do texto das PECs e se essas não poderiam ferir os limites da praticidade, visto existirem alguns desafios que o sistema tributário nos apresenta e as PECs enfrentam. Um dos pontos já levantados nesse trabalho seria se as

emendas, com a proposta de um Imposto de Valor Agregado (IVA) que incidiria no final da cadeia produtora, não aumentariam o trabalho do fisco visto termos uma postergação do recolhimento de tal tributo. Também existem as questões do fato de existir essa postergação traria maiores chances de evasões fiscais.

Em termos de comparação, tendo em vista que a maioria dos tributos atuais do nosso sistema operam por lançamento via homologação, o trabalho do fisco continuaria o mesmo, visto que haveria apenas a substituição de vários tributos, por dois (no caso da PEC 110/2019). Logo, acredita-se que não haveria um aumento no trabalho, talvez apenas haja uma equiparação. No entanto, com o numero de impostos reduzidos a apenas dois, e um deles com alíquota simplificada, o trabalho de revisão e homologação do fisco tende a se tornar mais simples.

Apesar disso, a principal questão ainda se pauto no princípio federativo e se ao darmos tamanha importância a praticidade estaríamos de fato ferindo a distribuição de poderes dos entes, tal tema será trabalhado mais profundamente no próximo item, visto merecer maior destaque.

4.2 Federalismo:

O federalismo é a forma de Estado adotada pelo Brasil e seu conceito, apesar de muito discutido, pode ser considerado, segundo WAISMANN (1971, apud SEVERINI, 2011), como sendo um conceito de textura aberta, ou seja, um conceito que não se encontra plenamente delimitado, visto que existem atualmente diversas formas de federalismo, que se diferem quanto à origem, configurações, etc., tornando impossível definir o federalismo como um modelo estrutural fixo. No entanto, o federalismo funciona, de forma que se

consiste em um sistema de governo onde há divisão de poder entre um governo central e governos regionais (subnacionais) não soberanos. (...)

Nesse contexto, o federalismo funciona como um sistema intermediário entre a centralização do poder característica do governo unitário e a dispersão de poder presente na confederação, em que a atuação do governo central se torna bastante restrita ante a amplitude da soberania dos estados confederados. (SEVERINI, 2011)

Ou seja, se constitui numa distribuição de competências e equilíbrios entre seus entes ao executá-las. Além disso, existe algumas premissas em um estado federativo, como é o caso brasileiro, vejamos:

No sistema federativo, a estabilidade institucional é assegurada constitucionalmente, garantindo-se as competências dos entes autônomos (governos regionais); a vedação ao direito de secessão (direito de retirada); a já referida soberania exercida pelo ente federal (união); a auto-organização dos Estados-membros por meio de constituições estaduais; a presença de órgão legislativo representativo dos Estados-membros; e a existência de um tribunal constitucional que atue de modo independente, com a função

precípua de zelar pela preservação da ordem jurídica (BARROSO, 1982 apud SEVERINI, 2011)

Dentro do sistema tributário brasileiro, o federalismo é premissa básica. Nosso sistema tributário é conhecido por ser muito assentado em tributos indiretos sobre o consumo, além de ter uma carga tributária enorme.

Numa análise do sistema, como um todo, podemos ver que a concentração dos recursos na União enfraquece a autonomia dos outros entes federativos, no que diz respeito à suas receitas e ao poder de executar direitos fundamentais previstos pela Constituição. Surge assim uma ação centrípeta, ao contrário do que seria previsto no texto constitucional (ação centrífuga). Além disso, temos também uma característica bastante ruim aos contribuintes consumidores, visto que há uma grande regressividade no sistema, em que os tributos acabam incidindo sobre o consumo, numa disparidade com os contribuintes produtores que repassam e se desoneram dessas alíquotas.

Em tese, o sistema tributário brasileiro foi desenhado de modo federalista e que buscasse justiça tributária por meio da progressividade dos impostos, previsão de impostos sobre grandes fortunas, heranças, doações, etc. No entanto, o constituinte, por meio de emendas e alterações constitucionais encontrou uma maneira de reconcentrar as contribuições na entidade da União, o que acabou gerando uma guerra fiscal entre os estados federados, como no caso do ICMS, onde há disparidade das legislações estaduais, diversas alíquotas, e disputas entre os estados com incentivos e isenções fiscais, causando uma quebra no que deveria ter sido um equilíbrio tributário entre os entes.

Por meio dos princípios do Direito Tributário, podemos entender como o sistema tributário foi desenhado ao redor do federalismo, uma forma de Estado no qual deve haver um equilíbrio entre os entes da federação, no caso do Brasil um equilíbrio deveria existir entre a União, os Estados e os Municípios, sem hierarquias, mas percebe-se também emendas na Constituição que provocaram um desvio nesse sentido, gerando muita concentração no ente da União (um esforço centrípeto). O princípio da Uniformidade Geográfica, por exemplo, fixado no art. 151, I da CF prevê que a tributação da União será uniforme e não criará distinções em relação aos Estados, Municípios e Distrito Federal, não sendo necessário, se seguíssemos o texto Constitucional à risca, uma guerra fiscal entre estados federados.

Essas disparidades e desequilíbrio de tributação entre os entes foi um dos grandes motivos pelo qual o tema de uma reforma tributária/fiscal ressurgiu com grande força. No entanto, temos grandes problemas a serem discutidos face a reforma, visto que existem diversas

alegações de que uma reforma que vise alterar e reequilibrar os entes federativos poderia ferir o próprio federalismo, clausula pétrea da Constituição, em seu art. 60, §4º, I.

Sobre o assunto, SEVERINI (2011) se manifesta no sentido:

(...) Na análise da noção de federalismo, ele não depende de um exato escopo de divisões de competências entre os entes, mas, diferentemente, apenas pressupõe que haja concomitância entre diferentes níveis de governo, sendo todos autônomos. Parece mais razoável, nesse sentido, o entendimento de que a vedação do art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal pretende apenas estabelecer o limite mínimo de sobrevivência do federalismo brasileiro.

E MANEIRA & LIMA (2018):

Embora o pacto federativo desenhado em 1988 realmente tivesse por premissa a repartição de competência tributária plena aos Estados e Municípios, a clausula petrea entabulada no Texto Constitucional jamais pretendeu impor a imutabilidade desta forma específica de promover a autonomia dos Estado e Municípios. Outro desenho institucional poderia ser adotado para o federalismo fiscal, desde que garantisse a autonomia financeira dos entes subnacionais, e não crie uma situação de submissão política ao Poder Central. Logo, a questão em debate não deve ser se a unificação da tributação sobre o consumo afronta, abstratamente, o pacto federativo (o que parece equivocado), mas se os mecanismos adotados para tanto acarretam concretamente uma perda de autonomia política ou financeira dos Estados e Municípios.

Nesse sentido, a reforma tributária deve ser analisada de uma forma em que não haja um ataque ao federalismo, ou uma incitação à um maior desequilíbrio entre os entes. Esse limiar é de difícil aferição, e por tal motivo, todas as proposições levadas às Casas legislativas devem ser analisadas calmamente.

A PEC 110/2019, nesse sentido, busca justamente reequilibrar as tributações dos entes, acabando com incentivos fiscais e pondo fim a guerra fiscal que ocorre entre os Estados. A extinção de alguns impostos, principalmente o ICMS e o ISS, está relacionada com a criação de outro (o IBS), de competência estadual, mas que exigirá um alinhamento entre os entes e um sistema de repasse diferenciado do atual, no qual os Municípios receberão um repasse maior. E uma mudança na competência de outros impostos (como no caso do IPVA e ITCMD, que passarão a ser competência federal). Portanto, a maior proposta dentro da PEC 110/2019 visa realmente acabar com disparidades tributárias e fiscais dentro dos Estados da federação, e levarem as rendas aferidas com os impostos para o destino final, e não mais para a origem, pois essas foram um dos grandes motivos que causaram o desequilíbrio na federação e o endividamento dos Estados, trazendo a União para o socorro.

Um dos grandes pontos a ser debatido no que se refere às propostas diz respeito à modelagem que elas adotam e se ferem ou não o pacto federativo, por supostamente retirarem

a autonomia federativa dos estados e municípios para gerirem os orçamentos, visto que os bens e serviços seriam taxados sobre uma alíquota uniforme. Em contrapartida, os entes federados terão autonomia orçamentaria no que se refere a administrarem individualmente suas alíquotas.

A PEC 110/2019 preserva a autonomia dos Estados que assumirão a competência pelo IBS se sujeitando a legislação nacional, e para compensar aos municípios à perda da competência de tributação sobre serviços (ISS) prevê uma ampliação na transferência para os municípios.

Temos atualmente, uma grande concentração de competência e arrecadação no ente da União, dando margem para uma disparidade para os demais entes. Nesse arcabouço, a proposta do Senado busca subdividir novamente essas competências, trazendo para os estados o destaque ao dar-lhes a competência pelo IBS, mas deixando o Imposto Seletivo que possui uma base ampla de incidência ainda à competência da União, para compensá-la pela perda da competência de outros diversos impostos.

No caso da PEC 45/2019 os entes preservarão sua autonomia de forma a gerir suas alíquotas individualmente, sendo que a União, os Estados e os Municípios compartilharão a mesma base de cálculo do IBS que será uniforme em todo território nacional, no entanto, cada um irá ter autonomia para fixar suas alíquotas por legislação própria.

De acordo com ORAIR E GOBETTI, seria mais interessante ter um

imposto nacional administrado conjuntamente pelos três entes federados, cada um com suas próprias alíquotas, sem eliminar a autonomia federativa, ao contrário da alternativa de um imposto estadual partilhado, que retira a competência tributária dos municípios. Assegura-se, assim, a flexibilidade para que cada estado e município altera sua alíquota de acordo com suas necessidades fiscais, desde que essa alíquota seja a mesma para todos os bens e serviços. (ORAIR E GOBETTI, 2019, p.53)

Se compararmos, nesse ponto, a proposta da Câmara traz um ponto mais positivo, visto que propõe uma solução mais compartilhada de atribuições e competências aos três entes, enquanto a PEC 110/2019 se fixa mais numa ótica de colocar em destaque os Estados, e praticamente retiram a competência municipal no pacto federativo, no entanto, a compensando com essa perda por meio de um repasse maior. Nesse ponto, a proposta do Senado merece um maior questionamento e quem sabe reanálise por parte do Legislativo, de forma a buscar uma maneira de exercitar também a competência dos Municípios no desenho federativo.

Sobre a viabilização de uma reforma num escopo de interpretação do art. 60 da Constituição de forma a não ferir o federalismo, e, principalmente, falando sobre a PEC em questão, temos que:

Há de se verificar, portanto, na análise do escopo da reforma pretendida, se ela

se revela potencialmente danosa à autonomia de algum ente, seja no curto ou no longo prazo, a fim de que se possa afirmar se ela se compatibiliza ou não com o teor do art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal de 1988. (...) Resta, portanto, exposta a análise da compatibilidade ou não de uma reforma fiscal, com a inevitável revisão das competências detidas por cada esfera de governo e com o art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal de 1988, contexto em que nos posicionamos pela viabilidade da reforma, desde que resguardado o equilíbrio necessário à preservação da autonomia dos entes no curto e longo prazo. (SEVERINI, 2011)

Por fim, nos atendo à esse tipo de interpretação, fica claro que se levarmos a letra da lei à risca, a tendência é que os entes federativos fiquem cada vez mais desequilibrado em relação às suas contas perante ao fisco, além de levar a um endividamento dos Estados para com a União, o que, por si só, fere o princípio do federalismo que visa o equilíbrio federativo.

Portanto, a reforma tributária, e principalmente a proposta de PEC 110/2019 em seu Imposto de Valor Agregado, deve ser vista não como um ataque ao federalismo, mas sim como uma forma de sua devida efetivação. Tais pontos se efetivam na PEC 110/2019 quando existe uma maior transferência de receitas, por meio da destinação dos impostos para o destino, e não para a origem.

Para tanto, temos que entender que o federalismo busca efetivar um equilíbrio entre os entes, e o sistema tributário, constituído no modelo atual, após todas suas emendas, está ferindo esse equilíbrio ao concentrar as receitas no ente da União. Logo, as propostas buscam trazer para os Estados e os Municípios essas receitas, dando-lhes a autonomia para administrar tais receitas. Além disso, a proposta de trazer a receita para o destino, conforme já discutido anteriormente, trará mais benefícios a locais populosos, justamente os locais que precisam de mais investimento em infraestrutura e outras premissas básicas.

Logo, conforme já discutido por Eduardo Maneira, não podemos entender a unificação da tributação sobre o consumo como uma afronta ao pacto federativo. Devemos nos atentar se esses mecanismos acarretam uma perda de autonomia. Porém, as propostas deixam a autonomia dos Estados e Municípios intactas na questão da administração de suas receitas, e isso é que deveria ser entendido como autonomia dos entes, não uma interpretação do termo autonomia de forma a engessar o texto constitucional.

5. CONCLUSÃO:

A reforma tributária proposta pela PEC 110/2019 tem seu objetivo pautado na simplificação dos impostos sobre o consumo, o fim da guerra fiscal entre os Estados e o reequilíbrio dos fiscos dos entes.

O presente trabalho é importante para que o cidadão brasileiro e, as Casas legislativas, como representantes do povo, se atentem a pontos que deverão ser incluídos ou alterados (como o caso da distribuição de competência, a falta de uma política de combate a regressividade do sistema como um todo por meio de outros impostos, entre outras) de maneira a concretizar uma reforma efetivamente benéfica a todos, sem distinção de entes, de classes ou indivíduos. Ao cidadão brasileiro, uma análise como essa é importante visto que é necessário que a população compreenda o que essa reforma agregará para sua vida, ou a dificultará.

A PEC 110/2019 trará várias modificações ao sistema atual, como: uma unificação da legislação estadual, por meio de lei complementar nacional; uma uniformização administrativa dos entes, tanto na arrecadação, quanto nos procedimentos e interpretação de leis; uma vedação as isenções fiscais ou incentivos, o que tem como objetivo pôr fim à guerra fiscal; uma uniformização das alíquotas do imposto, que será fixada por lei complementar e facilitará ainda mais o reequilíbrio entre os entes; a inclusão de novos objetos como fatos geradores (como no caso do IPVA para aero motores e veículos aquáticos), etc.

Esta é uma proposta que atinge principalmente um ponto muito debatido por diversos setores, que é o da tributação na origem dos tributos indiretos. Com seu método e a inserção do IBS haverá uma mudança estrutural no sistema tributário brasileiro de modo a levar a tributação para o destino, o que visa beneficiar os locais com maior número de consumidores e consequentemente os locais onde existe um maior volume populacional.

Claramente o texto necessita de debates, principalmente em pontos mais genéricos em que se joga o assunto para leis complementares (como no caso dos fundos para lidar com as disparidades entre as regiões).

A proposta conta com pontos negativos como no caso das perdas por parte de alguns municípios durante o período de transição, mesmo que compensadas pelos fundos, conta também com um grave problema debatido que seria a perda de autonomia e competência federativa por parte dos municípios, que acredito ser o ponto de maior relevância. Contudo, conforme já debatido durante o trabalho, a Constituição Federal propõe que o país mantenha ao menos um desenho federativo, não precisando ser extremamente engessado no que refere ao seu texto, principalmente quando se refere à tributação, que acompanha de perto os desenhos econômicos do país. Logo, o importante é que a PEC 110/2019 e a proposta de reforma que ela

traz não fira de maneira vital o sistema federativo, bastando que deixe algumas atribuições fundamentais perante o desenho legislativo.

A PEC 110, ainda, traz grandes potenciais também quando traz um período mais curto de transição, o que tem o potencial de alavancar a economia brasileira de forma mais rápida e promover a transição de uma forma mais eficaz; outro ponto é a devolução do tributo para famílias de baixa renda e ainda a seletividade de um imposto sobre bens e serviços essenciais.

Os questionamentos apresentados, principalmente no que se refere à regressividade do IBS, são importantes, mas acredito que devam ser resolvidas pelo sistema como um todo e por isso a importância de discutir implementações dentro dessa proposta.

A regressividade do IBS pode (e deve) ser resolvido de um modo sistêmico, por meio de outros impostos, como o IR e o próprio IGF, conforme já citados acima, impostos esses que visam (e visariam no caso do IGF) ter um cunho mais redistributivo.

Ressaltamos que a PEC 110/2019 é uma proposta necessária e organizada, mas que necessita de alguns recortes/ajustes nos pontos não elencados na proposta, como numa garantia da não-cumulatividade ampla dos impostos; a configuração de um sistema fiscal rápido e eficaz para a realização de créditos acumulados dos contribuintes, efetivando a ideia da praticidade tributária; um maior incentivo as empresas e a geração de empregos que poderia ser feita utilizando desses créditos, etc. Além disso, a proposta poderia trabalhar melhor assuntos como as contribuições sociais e reduzir a tributação da receita.

Por fim, destaca-se que, por ser ainda uma proposta, a PEC 110/2019 ainda não é uma certeza no horizonte da reforma tributária, e futuramente, se uma reforma tributária realmente se concretizar, faz-se necessário um estudo aprofundado da sua organização e de sua efetividade.

REFERÊNCIAS

D'ÁVILA, A. L. V.; LIMA, L.D. & OLIVEIRA, R. G. **Descentralização e federalismo: a política de saúde em novo contexto – lições do caso brasileiro**. In: Ciência e Saude Coletiva. [online]. 2002, vol.7, n.3, pp.493-507.

DERZI, Misabel Abreu Machado e SANTIAGO, Igor Mauler. **A Harmonização dos IVAs no Brasil para o Desenvolvimento Produtivo**. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. São Paulo: Fórum, 2007, pp. 527-51.

DERZI, Misabel A. Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo, RT, 1988.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **IBS pode corrigir ou amplificar problemas da tributação indireta brasileira**. Conjur: 31 de jul. de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-31/consultor-tributario-ibs-corriger-ou-amplificar-problemas-tributacao-indireta>> . Acesso em: 08 de set. de 2019.

MANEIRA, Eduardo. **O Princípio da Praticidade no Direito Tributário**. In: Revista Internacional de Direito Tributário. Associação brasileira de Direito Tributário. V. 1, n. 2, jul.-dez. de 2004.

MANEIRA, Eduardo. LIMA, Daniel S. **30 Anos da Constituição: sistema tributário nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ. Rio de Janeiro: n. 34, p. 58-75, dez. 2018.

MARTINS, Ives Gandra S. **O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica**. Revista dos Tribunais, 2016. v. 969. Jul. 2016.

NETO, Celso B. Correia, NUNES, Fabiano S., ARAUJO, José Evande C., SOARES, Murilo R. C. Consultores Legislativos da Área III Direito Tributário e Tributação. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Consultoria Legislativa Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 06 de set. de 2019.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax policy reforms in the OECD 2016**. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/tax-policy-reform-in-the-oecd-2016-9789264260399-en.htm>>.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; KIPF – KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE. **The distributional effects of consumption taxes in OECD countries**. Paris: OECD Publishing, 2014. (OECD Tax Policy Studies, n. 22). Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries-9789264224520-en.htm>>.

ORAIR, Rodrigo Octavio, GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma Tributária E Federalismo Fiscal: Uma Análise Das Propostas De Criação De Um Novo Imposto Sobre O Valor Adicionado Para O Brasil**. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea – 2019.

PINTO, Tiago G. de Carvalho. **Princípio da praticidade tributária e suas implicações para a eficiência administrativa.** E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH. Belo Horizonte: v. 1, n. 1, nov-2008.

SEVERINI, Tiago. **O pacto federativo brasileiro e os limites à reforma fiscal.** Revista SJRJ, Rio de Janeiro: v. 18, n. 31, p. 191-207, ago. 2011.