

QUAL REFORMA TRIBUTÁRIA?

Paulo Kliass¹

Resumo: A importância do debate a respeito dos processos de mudança do regime tributário brasileiro se confirma pela presença do tema de forma quase permanente na agenda política e econômica do País. No entanto, a existência de um conjunto amplo e contraditório de interesses envolvidos no processo de Reforma Tributária termina por limitar o leque de alternativas a serem aprovadas pelo Congresso Nacional. No caso mais recente, optou-se por não incluir medidas que alterem a essência do sistema de tributação existente, em especial sua natureza de elevado grau de regressividade. O caminho escolhido foi o de buscar uma simplificação de aspectos do modelo tributário, em especial a unificação dos diferentes tributos envolvidos no consumo de bens e serviços. A partir da inspiração do paradigma do imposto de valor agregado, o resultado da tramitação da Proposta de Emenda Constitucional nº45 foi confirmado pela promulgação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023. Apesar disso, pouco avançou em temas que pudessem provocar mudanças efetivas e estruturais na essência do ambiente da tributação.

Palavras-chave: reforma tributária; regressividade; imposto de valor agregado; contribuição de bens e serviços.

WHICH TAX REFORM?

Abstract: The importance of the debate regarding the processes of changing the Brazilian tax regime is presented by the presence of the topic almost permanently on the country's political and economic agenda. However, the existence of a broad and contradictory set of interests involved in the Tax Reform process ends up limiting the range of alternatives to be approved by the National Congress. In the most recent case, it was decided not to include measures that alter the essence of the existing taxation system, in particular its highly regressive nature. The path was to seek to simplify aspects of the tax model, in particular the unification of the different taxes involved in the consumption of goods and services. Based on the inspiration of the value-added tax paradigm, the result of the processing of Constitutional Amendment Proposal No. 45 was confirmed by the promulgation of Constitutional Amendment No. 132 of 2023. Despite this, little progress has been made on issues that can cause effective and structural changes in the essence of the taxation environment.

Keywords: tax reform; regressivity; value added tax; contribution of goods and services.

INTRODUÇÃO

A questão da Reforma Tributária no Brasil é um tema recorrente no debate a respeito do modelo econômico e da natureza do sistema de concentração de renda e das desigualdades sociais existentes no País. O processo de superação da ditadura militar que

¹ Doutor em Economia e integrante da carreira de Especialistas em Políticas Públicas e Gestão Governamental, do Governo Federal.

se instalou por um golpe em 1º de abril de 1964 foi coroado com a promulgação de uma nova carta constitucional, rapidamente apelidada de “Constituição Cidadã”. O novo texto foi promulgado em 1988 e contém o Capítulo I do Título VI dedicado exclusivamente ao “Sistema Tributário Nacional”. Trata-se de 18 artigos tratando do tema, com um detalhamento do modelo de tributação distribuído segundo competências distintas para a União, para os Estados (e o Distrito Federal) e para os Municípios.

Desde o início da vigência da nova Carta, já houve um número significativo de alterações no texto. Em particular no capítulo tributário foram introduzidas 20 Emendas Constitucionais entre 1993 e 2023. No entanto, a grande maioria delas não estava relacionada a mudanças na estrutura do modelo de tributação. O processo de votação das chamadas Propostas de Emenda Constitucional (PECs) é complexo e de difícil aprovação. O constituinte originário estabeleceu regras para evitar que maiorias eventuais e casuísticas no futuro conseguissem promover alterações no texto. Assim, faz-se necessário que cada uma das casas legislativas vote a PEC por 2 vezes, com um quórum exigido de 3/5 de manifestações favoráveis à proposição em cada etapa que a proposição esteja submetida a plenário.

Esta é uma das razões, ainda que não a única, para explicar o fato de que a estrutura tributária não tenha sofrido nenhuma mudança em sua essência ao longo do período. Trata-se de um tema em que se manifestam múltiplos e distintos tipos de interesse, na maior parte das vezes que se apresentam de forma antagônica. Tal característica provoca dificuldades na construção de consensos amplos ou de maiorias expressivas e consolidadas.

Por outro lado, quando se menciona o processo caracterizado como Reforma Tributária, no caso brasileiro o conceito já vem imediatamente associado à necessidade de alteração constitucional. No entanto, existem uma série de caminhos possíveis para implementação de mudanças na estrutura mesma do modelo tributário que não exigem mudança no texto constitucional.

Além desta introdução e da conclusão, o presente artigo conta com uma segunda seção que trata de uma análise do modelo tributário existente, uma terceira parte que discute as dificuldades para se alterar o sistema previsto na Constituição e uma quarta seção que analisa a proposta mais recente aprovada pelo Congresso Nacional e promulgada sob a forma da Emenda Constitucional nº 132 de 2023.

1. A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A opção adotada em 1988 pelos parlamentares encarregados pela elaboração da nova Carta Magna para o desenho de sistema de tributos estava marcada, em grande medida, pela reprodução do modelo anteriormente existente. A primeira grande divisão das responsabilidades pela tributação refere-se aos entes federados. O texto atribui diferentes competências de arrecadação segundo a União, os Estados (e Distrito Federal) e os municípios.

A União pode instituir impostos sobre as seguintes atividades ou situações:

- i. importação (II);
- ii. exportação (IE);
- iii. produtos industrializados (IPI);
- iv. renda (IR);
- v. propriedade territorial rural (ITR);
- vi. operações de natureza financeira (câmbio, crédito, seguro e valores mobiliários); e
- vii. grandes fortunas (IGF, na forma de lei complementar).

Aos Estados e Distrito Federal competem a instituição de impostos sobre:

- i. transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- ii. circulação de mercadorias e serviços (ICMS); e,
- iii. propriedade de veículos automotores (IPVA).

Aos Municípios cabe a cobrança de impostos sobre:

- i. propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- ii. transmissão "inter vivos" de bens imóveis; e,
- iii. serviços de qualquer natureza (ISS).

Por outro lado, o texto constitucional também menciona a modalidade tributária da contribuição. Há diferentes modalidades previstas para incidência deste tributo: podem ser aplicadas as contribuições sociais (PIS e COFINS), as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições para a previdência social dos servidores públicos.

Esse complexo modelo carrega no seu interior um delicado sistema de relações políticas, econômicas e tributárias entre os distintos níveis do poder político institucional. O pacto federativo implícito na questão tributária aponta para uma presença mais efetiva da capacidade de arrecadação da União, seguida de Estados e DF, para finalizar com a

parcela ainda mais reduzida dos Municípios. Apesar da euforia da onda municipalista presente no interior dos parlamentares constituintes, esse movimento não logrou a autonomia econômica, financeira e tributária.

Logo após a vigência da nova Constituição, o Brasil assiste a uma generalização de movimentos emancipatórios, com o desmembramento de áreas de municípios existentes e criação de novas cidades. Ao longo do período 1988/2000 foram criados 1.438 novos municípios, número que representa um crescimento expressivo de 35% sobre os 4.121 existentes anteriormente. Essa tendência emancipacionista sofreu uma redução no ritmo de crescimento de novas municipalidades, em razão de medidas adotadas com esse fim, como é o caso da Emenda Constitucional nº 15/1996.

Tabela 1 – Brasil: Total de Municípios

	1988	2000	Diferença	%
Número municípios	4.121	5.559	1.438	35%

Fonte: IBGE.

Essa onda municipalista acabou por se concentrar na emancipação de municípios de menor porte, se for considerado o número de habitantes como parâmetro de classificação. Do total de novos entes municipais criados entre 1988 e 2000, a grande maioria (53%) foi de cidades com menos com 5 mil habitantes. Se incluirmos no cálculo as cidades de até 10 mil habitantes, esse percentual sobe para 80% do total. Esse movimento terminou por provocar graves desequilíbrios no pacto federativo, uma vez que as capacidades tributárias das novas cidades não eram compatíveis com o cumprimento das obrigações constitucionais em termos de serviços a serem oferecidos aos cidadãos e da implementação das políticas públicas previstas na legislação.

Tabela 2 – Municípios criados por população (1988-2000)

Tamanho (1 mil habitantes)	< 5		> 5 < 10		>10		Total	%
		%		%		%		
	765	53%	380	27%	293	20%	1.438	100%

Fonte: SRF.

A situação da carga tributária entre os diferentes entes da federação aponta para essa concentração de recursos na esfera federal. Ao longo das últimas décadas, a União ficou com uma parcela que oscilou entre 66% e 70% do bolo tributário total, ao passo que Estados e Distrito Federal ficaram com 24% e 27%, enquanto os municípios ficaram com algo entre 5% e 7%.

Tabela 3 – Distribuição Carga Tributária entre Entes da Federação (%)

Ente Federativo	2002/03	2004/05	2006/07	2008/09	2010/11	2012/13	2014/15	2016/17	2018/19	2020/21
União	69%	70%	70%	69%	70%	69%	68%	68%	67%	66%
Estados	26%	24%	25%	25%	24%	25%	25%	26%	26%	27%
Municípios	5%	5%	5%	5%	6%	6%	6%	6%	7%	7%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: SRF.

Essa desigualdade na capacidade de arrecadação foi identificada logo no início da vigência da nova Carta e houve uma emenda para corrigir tal distorção em favor da União corrigida logo em 1989. Por meio dela, foram criados mecanismos visando a redistribuição dos recursos tributários arrecadados. Assim o Fundo de Participação de Estados e Distrito Federal (FPE) contaria com o equivalente a 21,5% do total arrecadado com o IR e IPI - ambos da esfera federal. Esse volume deve ser distribuído aos referidos entes por meio de critérios envolvendo a população e a capacidade econômica dos mesmos. Por outro lado, a mesma emenda criou o Fundo de Participação de Municípios (FPM), que seria constituído pelo valor equivalente a 22,5% do mesmo tributo federal.

A natureza da concentração tributária e do volume de repasse de recursos para os municípios foi ainda mais reforçada pela multiplicação do número de novos entes municipais. Assim, o que se verifica é uma acentuação da dependência dos mesmos para com recursos do FPE e do FPM. A baixa capacidade de arrecadação das tesourarias municipais faz com que a maior parte das receitas orçamentárias das cidades não seja originária de tributos próprios. Os dados da tabela abaixo nos mostram que quase a metade de tais entes dependem de repasses dos Estados e da União para mais de 90% de seu total de receitas.

Caso sejam acrescentados os municípios que dependem entre 80% e 90% de repasses de FPM e FPE, esse número chega a 4.340, ou seja, 77% de todos eles. Se

somarmos aqueles que dependem em mais de 50% da transferência dos fundos, chegamos a 5.367 cidades, ou seja, um percentual de 96% do total.

Tabela 4 – Municípios (2021) – % de repasse (FPE e FPM) no total de receitas totais

REPASSES	Nº Municípios	%
> 90%	2.698	48%
< 90% > 80%	1.642	29%
< 80% > 50%	1.027	18%
< 50%	42	1%
sn	161	4%
TOTAL	5.570	100%

Fonte: SICONFI/STN.

Um dos aspectos mais relevantes do sistema tributário instituído em 1988 é a sua natureza regressiva. Como a maior parte dos tributos incide sobre consumo ou sobre os recebimentos de salários/benefícios previdenciários, as camadas da população da base de nossa pirâmide da desigualdade terminam por recolher uma proporção maior de sua renda sob a forma de tributos. Os tributos previstos na Constituição que guardam alguma relação direta com a propriedade ou com o patrimônio são pouco relevantes do ponto de vista de sua capacidade arrecadatória. Do ponto de vista dos municípios existe o IPTU e dos Estados e do Distrito Federal encontra-se o IPVA. A União tem a seu dispor o ITR e nunca foi regulamentada a lei complementar prevista para o IGF. Por outro lado, no campo de uma relação indireta com a propriedade, os Estados e o Distrito Federal podem utilizar o imposto de herança, ao passo que os municípios contam com o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis.

A realidade da carga tributária para 2021 evidencia a natureza regressiva do modelo. De acordo com os dados da Tabela 5, os tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços respondem por quase a metade (44%) do total da arrecadação dos três níveis do governo. Em seguida surgem aqueles que incidem sobre a folha de salários e que têm uma destinação indexada aos regimes de seguridade social, que respondem por

25,5% do total arrecadado. Os tributos sobre a renda representam quase 24% do total, aí incluídos os impostos sobre pessoas físicas e sobre pessoas jurídicas. Finalmente, os tributos sobre a propriedade representam um pouco menos de 5%.

Tabela 5 – Composição da carga tributária por tipo de tributo

	Carga Tributária/PIB %	Tipo de Tributo/Total %
Bens e serviços	14,5	44,0
Folha de salários	8,4	25,5
Renda	7,9	23,9
Propriedade	1,6	4,9
Transferências financeiras	0,6	1,7
Total	32,9	100,0

Fonte: SRF.

Como os tributos sobre a propriedade restringem-se imóveis e veículos automotores, a tributação sobre os patrimônios pertencentes às camadas do topo da pirâmide da desigualdade que caracteriza sociedade brasileira seguem intangíveis no que se refere à sua contribuição ao bolo tributário nacional. Além disso, o imposto sobre a renda da pessoa física apresenta uma escala de alíquotas bastante modesta e injusta. A alíquota máxima é de apenas 27,5% e incide para rendimentos mensais superiores a R\$ 4.664. Isso significa que para efeitos de tal tributo, todos os contribuintes que recebam um pouco mais de 3 salários mínimos (sm) por mês já são considerados “ricos”. Sobre seus ganhos incide a mesma alíquota de quem recebe, por exemplo, 500 sm por mês.

Além disso, é importante mencionar a isenção de imposto de renda sobre lucros e dividendos, medida que vigora desde 1995 com a promulgação da Lei nº 9.249. Assim, a partir de tal mudança, uma parcela significativa dos rendimentos da mão-de-obra que passou a ser contratada por meio de pessoa jurídica e os recursos apropriados sob a forma de lucros e dividendos não contribuem para o fisco. Como tratam-se de setores que também se situam no topo da pirâmide, o próprio imposto de renda deixou de cumprir com alguma função de redução de desigualdade social e econômica.

2. MÚLTIPLOS ASPECTOS E AS DIFICULDADES DE MUDANÇAS

Desde o início da vigência da Constituição de 1988 o Brasil tem assistido a sucessivos movimentos visando a promover alterações no ordenamento constitucional de seus tributos. Chamada genericamente de “reforma tributária”, a intenção perpassa setores e classes distintas, bem como conta com apoio de diferentes interesses vinculados aos entes da federação. Ocorre que o desejo de mudança simplesmente não é suficiente para que a mesma se implemente de fato. Os requisitos de quórum elevado para aprovação de PECs tem inviabilizado grande parte das iniciativas neste sentido.

Quando se trata de alterar as condições de arrecadação de Estados, Distrito Federal e Municípios, por exemplo, o movimento encontra sérias barreiras entre os mesmos, em especial nos momentos em que se debatem aspectos como guerra fiscal ou incidência de ICMS na origem ou no destino do bem ou serviço considerado. Por outro lado, a necessidade de racionalização do processo arrecadatário sobre o consumo recoloca as disputas no interior do pacto federativo de forma explícita. A ideia de agregar diferentes tributos das três esferas de poder, todos eles vinculados ao consumo, em um único imposto de valor agregado (IVA) encontrava dificuldades na hora em que se busca um desenho de proposta consensual.

2.1. A CRIAÇÃO DE UM ÓRGÃO ESPECIAL EM 2008 - SECRETARIA EXTRAORDINÁRIA DE REFORMAS ECONÔMICO-FISCAIS

O governo federal chegou a criar uma secretaria no Ministério da Fazenda especialmente para se encarregar de tais agendas de reformas. Assim em 2008 foi instituída a Secretaria Extraordinária de Reformas Econômico-Fiscais (SEREF) e foi nomeado o então Secretário de Política Econômica, Bernard Appy, para se encarregar das tarefas da nova pasta, em particular da Reforma Tributária. Apesar da novidade, o titular pediu exoneração pouco mais de um ano depois e a estratégia da Reforma Tributária perdeu força na pauta do governo.

No início do terceiro mandato de Lula o tema volta a ganhar prioridade e um órgão especial volta a ser criado novamente. Assim, em janeiro de 2023 é instituída a Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária (SERT) e para ocupar o principal cargo da mesma foi nomeado novamente o próprio Appy. Ao que tudo indica, a opção do núcleo

do governo nesta nova tentativa foi pela priorização do tema da unificação de alguns tributos em torno da ideia de um IVA.

2.2. ABANDONO DE MEDIDAS PARA REDUZIR A REGRESSIVIDADE²

Ao concentrar todas as energias governamentais no tema da centralização dos tributos em um único instrumento de valor agregado, o que se observou foi a confirmação de que não interessava mesmo a apresentação de medidas que abordassem o problema de concentração da renda e do patrimônio. Dessa forma, o debate a respeito do imposto sobre grandes fortunas foi mais uma vez deixado de lado, mesmo sabendo-se que tal medida não necessita mudança constitucional, pois o próprio texto da Carta Magna aponta para uma lei complementar para tratar da matéria.

Outro tema que permaneceu paralisado foi o da isenção de lucros e dividendos para efeitos de imposto de renda. Apesar de conter um potencial arrecadador não negligenciável, a opção foi por não rever a excepcionalidade que vige por quase três décadas beneficiando os setores da elite. Postura semelhante foi adotada pelo governo quanto à necessária redefinição de alíquotas e faixas de enquadramento do imposto de renda da pessoa física. A única medida que progrediu no interior do legislativo a esse respeito foi a votação de um projeto que eliminasse os benefícios tributários concedidos às aplicações financeiras em fundos *off shore* e em fundos exclusivos. Apesar de ainda manter privilégios quando comparados às demais modalidades de aplicações em fundos financeiros, a intenção do Projeto de Lei nº 4.173/23 era eliminar a isenção tributária até então existente para os mesmos.

Outra linha de mudanças possíveis na estrutura da tributação seria o recurso à taxação de bens exportáveis de baixo valor agregado e que causam prejuízos ao meio ambiente à sustentabilidade. A tributação de *commodities* é uma alternativa utilizada em vários países que contam com esse tipo de bem para obter bons resultados na Balança Comercial e que se apresentam como atividade geradora de emprego e renda. Tendo em

² A respeito do conceito de regressividade, ver BUZATTO & CAVALCANTE (2022): (...)“Pela sistemática da tributação indireta, permite-se a passagem do encargo tributário para pessoa diferente daquela que compõe a relação jurídico-tributária. Assim, quem acaba por sofrer o ônus econômico da tributação não é o verdadeiro contribuinte, realizador do fato gerador da incidência tributária e detentor da riqueza tributada, mas sim o consumidor do produto ou serviço, que carrega em seu preço toda a tributação verificada na cadeia de produção/circulação do produto ou da prestação do serviço, por essa razão denominado contribuinte de fato”. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2136/2054/6935>.

vista a característica de tais mercados, a formação de preços depende basicamente de decisões e relações no âmbito internacional. A tributação não se revela como instrumento que inviabiliza a atividade exportadora. Ela tão somente reduz a excessivas margens das empresas e contribuem para reduzir a regressividade do sistema tributário.

No entanto, apesar de o Imposto de Exportações já estar regulamentado na legislação, em nenhum momento foi cogitada a possibilidade de editar uma norma do Ministério da Fazenda detalhando a tributação de atividades como a exportação de petróleo, de minério de ferro, de soja ou bens comercializáveis similares.

3. A PROPOSTA MAIS RECENTE

O primeiro passo foi escolher uma das inúmeras PECs em tramitação no interior do Congresso Nacional para que fosse convertida na prioridade do governo. A opção foi pela PEC 45/2019, de autoria do deputado federal Baleia Rossi (MDB/SP). O próprio parlamentar reconhece na “Justificativa” de sua proposição que ela é fruto das relações estabelecidas com as proposições apresentadas pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). E esta entidade tinha à época, como um de seus diretores mais atuantes no tema, justamente o economista Bernard Appy. O texto afirma que:

(...) as mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência. (BRASIL, 2019)

A versão inicial da matéria mencionava a unificação de tributos das três esferas da federação em um único imposto sobre circulação e consumo - Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Apesar da mudança da nomenclatura, a ideia era justamente consolidar tributos existentes em um outro, assemelhado e inspirado no próprio modelo do imposto de valor agregado. Nas palavras do parlamentar no mesmo documento:

(...) os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços. (BRASIL, 2019)

4.1. REFORMA OU SIMPLIFICAÇÃO?

Com o avanço do debate na sociedade e no interior do próprio legislativo federal, as dificuldades em se aprovar alguma medida fez com que a ideia de uma “Reforma Tributária” inicialmente apresentada fosse reduzida a uma proposta que se assemelha muito mais a uma mera simplificação do processo tributário.

O primeiro recuo refere-se à própria consolidação em um único IVA. As divergências entre os diferentes entes da federação quanto ao desenho de tal tributo acabaram obrigando a buscar uma solução intermediária. Assim, a versão final contou com a criação de dois tributos de valor agregado. Um deles recebeu a caracterização de Contribuição de Bens e Serviços (CBS), ao passo que o outro ficou como Imposto de Bens e Serviços (IBS). Essa opção mantém ainda elementos de duplicidade na tributação, mas representa algum grau de simplificação em relação ao modelo atualmente vigente. Senão, vejamos:

- (i) CBS: foi constituída a partir da unificação dos tributos federais que incidem sobre o consumo de bens e serviços. Assim, de acordo com a mudança constitucional proposta, os atuais IPI, PIS e COFINS serão substituídas pela nova contribuição federal.
- (ii) IBS: foi estabelecido para substituir os tributos das esferas estadual/distrital e municipal que incidem sobre o consumo de bens e serviços. Assim, de acordo com a mudança constitucional proposta, os atuais ICMS e ISS serão substituídos pelo novo imposto.

A opção pela modalidade de contribuição para os tributos federais implica a eliminação da obrigatoriedade da transferência de valores por parte da União aos fundos dos entes da federação, o FPE e FPM. Ao substituir o IPI pela CBS, o novo texto reduz a parcela até então devida aos referidos fundos.

A gestão da CBS continuará sob responsabilidade da União, no âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF). Já o IBS implica um novo formato de sua gestão, tendo em vista a articulação de interesses da esfera estadual/distrital e municipal. Para dar conta de tal inovação institucional, o novo texto prevê a constituição de um novo órgão a ser responsável pela gestão do novo tributo: Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O novo colegiado terá em sua composição a participação paritária de representantes dos dois níveis da federação envolvidos com o novo tributo. O órgão será

composto por 27 representantes dos Estados e Distrito Federal, além de 27 representantes dos municípios segundo regras de proporcionalidade entre eles. O detalhamento e a regulamentação do comitê deverão ser disciplinados posteriormente por meio de lei complementar.

Uma definição relevante e que se manteve presente na mudança constitucional refere-se ao estabelecimento do destino do consumo como fato gerador do tributo. Atualmente um dos fatores de maior complexidade no cipoal do processo tributário dos tributos de consumo era a definição da origem do bem ou serviço para efeito de fato gerador. Tal alteração na dinâmica tributária era objeto de grande resistência entre Estados, principalmente, uma vez que existem diferenças significativas entre unidades consideradas mais produtoras e outras avaliadas como sendo mais consumidoras. A dúvida permanecia justamente nas incógnitas a respeito do lado final de tal alteração das regras de imposição tributária.

A mudança de origem para destino permitiu a unificação das alíquotas do futuro IBS, rompendo com a lógica atual de autonomia de Estados/Distrito Federal na definição de percentuais diferentes para os mesmos bens e serviços. Essa configuração de uma diversidade de alíquotas era a base para o fenômeno da chamada “guerra fiscal”. Os diferentes entes estabeleciam regras e condições específicas para determinados setores, com o intuito de atrair investidores e empreendimentos para seus respectivos espaços. Com a obrigatoriedade de uma homogeneidade de tratamento e a cobrança sendo efetuado no local de destino, desaparecem tais elementos de estímulo à disputa fiscal.

Para compensar as dúvidas a respeito de como será a realidade da distribuição da carga tributária no futuro, bom como a incerteza de seus impactos provocados sobre as finanças estaduais/distritais/municipais, o novo texto prevê um conjunto de prazos de transição entre o regime atual e o novo. A intenção é definir fundos de recursos a serem distribuídos pela União e pelo novo Comitê Gestor de forma a amortecer eventuais quedas de arrecadação e novas diferenças a serem estabelecidas entre os entes da federação. Alguns prazos estão dentro de um período de 10 anos de acomodação, mas outros apontam o limite da transição para até 2077.

Para além das dificuldades enfrentadas para alcançar condições de aprovação do texto de mudança constitucional, o processo acabou incorporando um conjunto de benefícios para diferentes setores e ramos da economia. Um lugar de destaque é oferecido

à criação da “Cesta Básica Nacional de Alimentos” que passará a contar com uma alíquota zero para os dois novos tributos de valor agregado.

No entanto, um dispositivo aprovado remete para lei complementar o detalhamento de “regimes específicos de tributação” para um conjunto bastante amplo de atividades. A lista é extensa e compreende boa parte dos setores mais relevantes da economia nacional, tais como:

- i. combustíveis e lubrificantes;
- ii. serviços financeiros;
- iii. operações com bens imóveis;
- iv. planos de assistência à saúde;
- v. concursos de prognósticos;
- vi. sociedades cooperativas;
- vii. serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos;
- viii. agências de viagens e de turismo;
- ix. bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional;
- x. operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;
- xi. serviços de saneamento e de concessão de rodovias;
- xii. serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo;
- xiii. operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações;
- xiv. bens e serviços que promovam a economia circular visando à sustentabilidade no uso de recursos naturais;
- xv. operações com microgeração e minigeração distribuída de energia elétrica.

Esta lista de setores beneficiados pelo tratamento futuro como “regimes específicos de tributação” representa a forma como os “lobbies” operam no interior do legislativo. A intenção é obter o máximo de facilidades no tratamento tributário para determinados ramos da economia, tendo como meta paradigmática a isenção completa de impostos para seus representados. A prática termina por comprometer a utilização de

determinados instrumentos importantes para o desenho de políticas públicas. Ao reconhecer o caráter estratégico ou mais sensível de algumas atividades econômicas, é compreensível que Estado brasileiro lance mão de medidas de proteção, a exemplo de desoneração, isenção ou concessão de subsídios.

Processo semelhante ocorreu no debate a respeito da desoneração da folha de pagamentos das empresas. A medida provisória que deu início a tal estratégia foi lançada em 2011. A proposta inicial substituiu a contribuição previdenciária patronal (CPP), de 20% sobre a folha de salários, por alíquotas de 1% a 4,5% sobre a receita bruta das empresas apenas para empresas que prestassem exclusivamente os serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC. No entanto, quando matéria foi transformada em lei, o projeto de conversão elencou uma lista extensa de setores que estariam aptos também a serem beneficiados por tal facilidade. Estudos demonstraram que tais setores não corresponderam ao objetivo central da medida, qual seja a geração de empregos que deveria operar como resultado da redução de custos para as empresas. Segundo Hecksher (2023), “(...) os setores desonerados não se destacam. Nenhum deles figura entre os sete que, como vimos, ocupam mais da metade dos trabalhadores no Brasil.(...)”.

4. CONCLUSÃO

O processo de debate e aprovação da chamada Reforma Tributária não pode ser resumida à avaliação da versão mais recente das mudanças constitucionais provocadas pela PEC 45. Na verdade, alterações na organização e nas regras de funcionamento do sistema tributário brasileiro estão em marcha logo depois da entrada em vigor da nova Constituição em 1988. Logo após o início da vigência das disposições previstas no capítulo relativo ao sistema tributário forma apresentadas PECs com o objetivo de alterar os dispositivos a esse respeito.

No entanto, apesar de já terem sido introduzidas 20 Emendas Constitucionais tratando do tema, a estrutura e a essência do modelo tributário jamais foram objeto de alteração. Uma das razões para a ausência de mudanças mais profundas se encontra na dificuldade para aprovação no interior do poder legislativo, tendo em vista a necessidade de obtenção de quórum favorável de 60% em duas votações em cada casa do Congresso Nacional.

Por outro lado, pouco se fez pelo caminho de alterações na legislação visando a reduzir o grau de regressividade de nossa estrutura tributária que não exigisse mudança na Constituição. Apesar de maior facilidade de aprovação de leis complementares, de leis ordinárias e mesmo de normativos do próprio Poder Executivo, quase nada foi feito por tais vias. A insistência em encarar a Reforma Tributária como sinônimo de Reforma Constitucional obrigou os diferentes governos a minimizarem os anseios de mudança.

O caso mais recente envolvendo a Emenda Constitucional nº 132 evidencia a mudança de estratégia. Ao invés de promover uma reforma de fato, a necessidade de amplo consenso em tono da matéria terminou por reduzir as ambições e a medida não passou de uma simplificação do regime tributário. O foco se limitou a unificar alguns tributos de consumo de bens e serviços dos três níveis do pacto federativo, em torno do modelo de imposto de valor agregado. A existência de um amplo leque interesses a serem atendidos terminou por restringir o espectro de mudanças. De um lado, contradições no interior dos Estados e do Distrito Federal quanto às alíquotas, quanto a origem/destino e quanto a setores serem contemplados com isenção dificultaram a negociação. Por outro lado, as incertezas quanto à capacidade arrecadatória no futuro também impunham freios a mudanças mais imediatas. O modelo prevê uma transição longa com o objetivo de tentar reduzir as perdas dos diferentes entes atingidos.

Como saldo final do extenuante processo, o resultado não conseguiu nem mesmo a unificação dos tributos em um único. Teremos dois tributos sobre consumo de bens e serviços: o IBS federal e ao CBS a ser compartilhada entre Estados/Distrito Federal e Municípios. A única mudança significativa foi a alteração de origem para destino no que se refere ao momento da tributação. Mas um conjunto extenso de setores e ramos de atividade passaram a contar com benefício de isenção ou de tratamento tributário especial.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional (2019) – Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, Brasil, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019.

BUZATTO, G.; CAVALCANTE, M. C. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 52, ano 40, p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo, 2019.

FAGNANI, E. (Org). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília, 2018.

GOBETTI, S.; ORAIR, R.; MONTEIRO, P. **Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária**. IPEA, Brasília, 2023.

HECKSHER, M. Os setores que mais (des)empregam no Brasil. In: **Radar**, vol. 73, ago. 2023. IPEA, Brasília, 2023. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12343/6/Radar_73_Art2_setores_que_mais_desempregam_br.pdf.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. In: **Cadernos de Finanças Públicas**, vol. 21, nº 1, Secretaria do Tesouro Nacional, Brasília, 2021.

PUTY, C. (Org). **Reforma tributária: competitividade, equidade e equilíbrio federativo**. Câmara dos Deputados, Edições Câmara, Brasília, 2012.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil: Análise por tributos e bases de incidência - 2021**. Brasília, 2022.