



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

**OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

ORIENTANDA: ROSANA RODRIGUES BARBOSA
ORIENTADOR: PROF. MS. JOSÉ HUMBERTO ABRÃO MEIRELES

GOIÂNIA-GO

2024

ROSANA RODRIGUES BARBOSA

**OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof. Orientador: Ms. José Humberto Abrão Meireles.

GOIÂNIA-GO

2024

ROSANA RODRIGUES BARBOSA

**OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

Data da Defesa: _____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Ms. José Humberto Abrão Meireles

Nota

Examinador (a) Convidado (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo

Nota

SUMÁRIO

RESUMO.....	05
ABSTRACT.....	05
INTRODUÇÃO	05
1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO PODER DE TRIBUTAR	07
1.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	07
1.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	08
1.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	09
1.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	10
1.5 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	11
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	13
2.1 ANÁLISE DOS IMPOSTOS FEDERAIS / ESTADUAIS E MUNICIPAIS.....	13
2.2 PROBLEMAS E DESAFIOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO	14
2.3 AUTONOMIA MUNICIPAL E ANÁLISE DO ISSQN.	15
2.4 A INCIDÊNCIA DO ISSQN E A GUERRA FISCAL.....	18
3 DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	21
3.1 DES(NECESSIDADE) DA REFORMA TRIBUTÁRIA E OS OBJETIVOS.....	21
3.2 OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	23
3.3 ANÁLISE DA PEC 45/2019 E SEUS ASPECTOS POSITIVOS.....	25
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
REFERÊNCIAS.....	31

OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Rosana Rodrigues Barbosa¹

RESUMO

O presente trabalho pretende abordar a sistemática da reforma tributária. Desse modo, o objetivo geral do trabalho é analisar a necessidade da reforma tributária e os aspectos positivos da PEC 45/19. A reforma tributária representa avanço, para o desenvolvimento do país, garantindo a simplificação e a redução da carga tributária para a indústria que hoje é bastante onerosa. Além disso, a reforma tributária será de grande valia para diminuir a complexidade a burocratização do país. Para tanto, a pesquisa está estruturada na forma de artigo científico, redigida através do método dedutivo e bibliográfico, por meios de doutrinas, artigos científicos e revistas.

Palavras-chave: Guerra fiscal. Autonomia municipal. Desigualdade. Progressividade.

ABSTRACT

This work aims to address the systematics of tax reform. Therefore, the general objective of the work is to analyze the need for tax reform and the positive aspects of PEC 45/19. Tax reform represents progress for the country's development, ensuring simplification and reduction of the tax burden for the industry, which is currently quite costly. Furthermore, the tax reform will be of great value in reducing the complexity and bureaucratization of the country. To this end, the research is structured in the form of a scientific article, written using the deductive and bibliographic method, using doctrines, scientific articles and magazines.

Keywords: Tax war. Municipal autonomy. Inequality. Progressivity.

INTRODUÇÃO

A pesquisa tem por objeto a reforma tributária e os problemas enfrentados no ordenamento jurídico brasileiro.

Para tanto, para a elaboração deste trabalho é indispensável estudar os princípios constitucionais que regem o sistema tributário.

No Brasil, tributos são conceituados como valores que o governo exige de pessoas físicas e jurídicas, bem como de outras entidades, como parte de sua receita

¹ Acadêmica de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás.

para financiar os gastos públicos.

Dessa forma, a reforma tributária é de suma importância no Brasil por uma série de fatores, medida essencial para melhorar o sistema tributário do país.

Verifica-se que a estrutura tributária brasileira é extremamente criticada por ser regressiva, significa dizer que ela impacta mais negativamente os contribuintes de renda mais baixa do que pagam uma parcela maior de sua renda em impostos em comparação com os de renda mais alta.

As dúvidas que nos levaram a pesquisar sobre o tema foram as seguintes: a) quais os problemas enfrentados no sistema tributário para incentivar ou desincentivar determinadas atividades econômicas, como a produção de bens e serviços? b) Quais os aspectos positivos dos tributos para avaliar a reforma tributária e aprimorar o sistema fiscal de um país?

Para tanto, poder-se ia supor, respectivamente, o seguinte: a) Dentre os problemas mais recorrentes enfrentados no sistema tributário é a complexidade e burocracia que podem gerar ineficiências, custos adicionais para as empresas e, em alguns casos, podem até mesmo incentivar a evasão fiscal; além disso existe as injustiças fiscais e desigualdade; b) Os tributos são responsáveis por financiar as atividades do governo, permitindo a prestação de serviços públicos essenciais, o cumprimento de obrigações sociais e a manutenção das operações do Estado. Dentre os aspectos mais destacados dessa importância pode-se destacar a redução da desigualdade, estabilização econômica, a possibilidade de financiamento dos serviços públicos, combate à evasão fiscal e sonegação, facilidade na promoção de políticas públicas, capacidade de investimento e crescimento sustentável dentre outros.

Utilizando-se uma metodologia eclética e de complementaridade, mediante a observância da dogmática jurídica, materializada na pesquisa bibliográfica, em virtude da natureza predominante das normas jurídicas, do método dedutivo bibliográfico, método indutivo- bibliográfico, e dos estudos de casos.

Ter-se á por objetivo principal analisar a necessidade da reforma tributária e os aspectos positivos da PEC 45/19.

Como desdobramento deste, alia-se a pretensão de primeiramente, tratar-se da origem e conceito do sistema tributário.

Nesse diapasão, em razão da dificuldade de sua compreensão e consequentes discussões a respeito do tema, o trabalho encontra-se estruturado em três seções.

Inicialmente, na primeira seção serão apresentados os princípios constitucionais norteadores do sistema tributário. Na segunda seção será abordado sobre o sistema tributário e por fim na última seção desse trabalho será avaliado a necessidade da reforma tributária.

1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO PODER DE TRIBUTAR

Preliminarmente cabe expor que o poder de tributar, na Constituição, é regulado por princípios que derivam de raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder, e não apenas à competência tributária. Sendo assim, um dos mais importantes princípios do sistema tributário, é o da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, anterioridade, dentre outros.

1.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O Princípio da legalidade tributária está previsto no artigo 150, inciso I, da Lei Maior, e Art. 97 do Código Tributário Nacional.

Nos termos do Art.150, I, da CF, in verbis:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Outrossim, conforme o art.97 do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Dada a análise dos dispositivos legais, verifica-se que o princípio da

legalidade tributária tem o seguinte teor: a instituição, majoração, redução ou extinção de tributo no qual sempre dependerá de lei.

Paulsen (2017, p.130) dispõe que:

A legalidade geral é a referida no art. 5º, II, da CF, que se limita a prescrever que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A legalidade tributária, por sua vez, agrega à garantia geral da legalidade um conteúdo adicional, qualificando-a em matéria de instituição e de majoração de tributos.

Em síntese, a lei ordinária emanada da entidade federativa competente é a lei adequada para instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributo.

Todavia, existem quatro tributos que são instituídos por meio de Lei Complementar, quais sejam: Empréstimos compulsórios (art.148); imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII); impostos residuais (art.154, I); novas fontes de custeio da seguridade (art.195, §4º).

No que diz a respeito a "exceções ao princípio da legalidade" pode-se dizer que existem seis tributos (Imposto de Importação, Imposto de exportação, Imposto sobre operações financeiras, Imposto sobre produtos industrializados, ICMS/Combustíveis, Cide/ Combustíveis) cujas alíquotas podem ser modificadas através de ato do poder executivo.

1.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia tem previsão legal no artigo 150, inciso II, da Constituição federal:

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

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

Sabbag (2012, p.60) entende que:

A regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinohar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. A relativização da igualdade obsta que se trate com

desigualização aqueles considerados “iguais”, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como “dessemelhantes”, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia.

Nas palavras de Borba (2019, p.34):

Trata-se rigorosamente de uma igualdade jurídica, e não de uma igualdade de fato; isto é, tem apenas um caráter hipotético, consoante o clássico sistema de justiça distributiva que, segundo Aristóteles, consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

O princípio da isonomia veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

1.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva trata-se de um subprincípio da isonomia, em que o ideal almejado pela capacidade contributiva é tributar os contribuintes na proporção de suas riquezas, observando a fórmula clássica de tratar “igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” em matéria de tributação.

Nos termos, art. 145, § 1º, da CF:

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

Para Paulsen (2017, p.69) entende-se que:

A capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

Diante do posicionamento doutrinário extrai-se que o princípio tem por

finalidade o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte.

1.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade está previsto no artigo 150, inciso III, alínea b' da lei maior:

Art. 150. ...é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III – cobrar tributos:
[...]
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na letra b (acrescentada pela ECno 42/03).

O princípio da anterioridade diz que a cobrança de tributo está vinculada a cada exercício financeiro, que é anual, desde a Carta outorgada de 1824, coincidindo o exercício financeiro com o ano-calendário, isto é, começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro.

Em outras palavras, segundo Mazza, (2018, p.267):

Também chamado de princípio da não surpresa ou da eficácia diferida, o princípio da anterioridade tributária estabelece um intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data de sua efetiva exigência. Sua finalidade é dar um “prazo de respiro” a fim de que o contribuinte possa preparar-se para pagar novos valores ao Fisco.

Desta feita, o princípio da anterioridade constitui uma garantia fundamental, insusceptível de supressão por meio de emenda constitucional. De fato, o Estado tem a faculdade de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser, mas sua cobrança fica apazada para o exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

Assim sendo, em 31 de dezembro de cada exercício, o Estado esgota seu poder tributário em potencial para criar ou aumentar tributos a serem cobrados a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Por conseguinte, esse fato possibilitará ao contribuinte planejar sua vida econômica a partir de zero hora do dia 1º de janeiro de cada exercício, sem que se veja surpreendido por exigências tributárias imprevistas.

1.5 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

O princípio da irretroatividade encontra-se previsto no artigo 150, inciso III, alínea a, da Lei Maior.

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
III – cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Por este princípio, a Lei Maior determina que todos os tributos sejam cobrados a partir da entrada em vigor da lei que os instituiu ou aumentou, isto é, dali para frente, não podendo incidir sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da respectiva lei criadora.

É importante chamar a atenção para o fato de que este princípio é somente para a lei que institui ou aumenta o tributo.

Desta forma, se uma lei instituindo o ISS em um município foi publicada em dezembro de um ano e não trouxe a data de vigência, embora pelo princípio da anterioridade já pudesse ter aplicação em 1º de janeiro do ano seguinte, o tributo só poderá ser exigido após a vigência da lei, que se dará 45 dias após a publicação.

Paulsen (2017, p.136) assevera que:

A irretroatividade tributária, tal como posta no art. 150, III, a, da Constituição, implica a impossibilidade de que lei tributária impositiva mais onerosa seja aplicada relativamente a situações pretéritas. Não se pode admitir que atos, fatos ou situações já ocorridos sejam atribuídos novos efeitos tributários, gerando obrigações não previstas quando da sua ocorrência. Preservando o passado da atribuição de novos efeitos tributários, a irretroatividade reforça a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia. O que inspira a garantia da irretroatividade é o princípio da segurança jurídica, que nela encontra um instrumento de otimização no sentido de prover uma maior certeza do direito.

Não obstante, o Código Tributário Nacional no artigo 106, apresenta duas exceções ao princípio da irretroatividade, a lei interpretativa e a lei mais benéfica em matéria de infração, vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;

- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Define-se Lei interpretativa aquela promulgada com o objetivo de explicar o conteúdo de lei anterior. Conforme exigido pelo art. 106, I, do CTN, para que tenha efeito retroativo a lei deve ser expressamente interpretativa, ou seja, o dispositivo legal precisa autodeclarar-se interpretativo, sob pena de o efeito retroativo não ocorrer.

Desse modo, a lei autodeclarada interpretativa retroage à data da lei interpretada, operando em termos práticos como se os dispositivos da lei nova substituíssem as normas da lei anterior dentro do próprio corpo desta.

Em síntese, é preciso que haja a existência de fundada dúvida interpretativa sobre o conteúdo da lei tributária anterior; a lei nova deve ser expressamente declarada pelo legislador como interpretativa; o conteúdo da lei nova deve ser de fato voltado a solucionar a dúvida interpretativa da lei anterior.

Quanto a retroatividade da lei mais benéfica em matéria de infração a lei deve tratar de infração tributária, multa, penalidade ou temas afins, excluída a retroatividade se a lei versar sobre pagamento do tributo.

Assim, lei que reduz ou extingue tributo não retroage na medida em que trata do tributo em si, e não de multas, penalidades ou infrações; a lei tem que ser favorável ao contribuinte, ou seja, reduzir a penalidade, eliminar uma infração, dilatar o prazo para pagamento da pena; a lei nova mais benéfica somente retroage para favorecer casos que ainda não tenham sido definitivamente julgados, quer na esfera judicial, quer no âmbito administrativo. Isso porque o caso definitivamente julgado na esfera judicial é imutável por força da coisa julgada sendo inatingível pela lei nova. Já o caso definitivamente julgado na esfera administrativa, esgotado por força da preclusão, é imodificável por força do ato jurídico perfeito e também não pode ser alcançado pela nova lei.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.1 ANÁLISE DOS IMPOSTOS FEDERAIS / ESTADUAIS E MUNICIPAIS

Indiscutivelmente, os impostos são conceituados como tributos que não estão vinculados a uma contraprestação direta por parte do Estado. Os tributos representam uma parcela da renda do patrimônio ou do consumo de uma pessoa ou empresa que é recolhida pelo governo. Dentre os principais impostos no Brasil pode-se destacar o Imposto de renda (IR), o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre serviços (ISS).

Dessarte, que a principal função dos impostos é financiar os gastos públicos em áreas como educação, saúde, segurança, infraestrutura dentre outros.

Os impostos que compõem o sistema tributário são divididos por algumas categorias, vejamos:

Quanto aos impostos federais, pode-se destacar o Imposto de Renda (IR), que incide sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas; Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), no qual é cobrado sobre produtos industrializados; Impostos sobre Operações Financeiras (IOF), que incide sobre operações financeiras, como empréstimos e câmbio; Imposto sobre Importação (II), que é cobrado sobre a importação de produtos estrangeiros; Imposto sobre Exportação (IE), cobrado sobre a exportação de produtos nacionais; Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), que incide sobre o faturamento de empresas; Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), que incide sobre o faturamento de empresas e Contribuição para o PIS/PASEP, que é a contribuição para o programa de formação de patrimônio do servidos público (PASEP).

Quanto aos impostos estaduais destaca-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que incide sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços; Imposto sobre propriedade de Veículos Automotores (IPVA) que é cobrado anualmente sobre a propriedade de veículos; Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), que incide sobre heranças e doações e Imposto sobre Transmissão " Inter Vivos".

Em contrapartida no que diz a respeito aos impostos municipais tem-se o Imposto sobre a propriedade predial e territorial Urbana (IPTU) que incide sobre a propriedade urbana; Imposto sobre serviços (ISS) que incide sobre a prestação de

serviços; e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) que é semelhante ao ITBI estadual, porém, de competência municipal.

2.2 PROBLEMAS E DESAFIOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O Sistema tributário é caracterizado pela variedade de tributos existentes nas diversas esferas de governo de âmbito federal, estadual e municipal e principalmente pela sua complexidade.

Ressalta-se que um dos desafios significativos para empresas, contribuintes e o próprio governo apontados no sistema tributário brasileiro é a complexidade a burocracia no qual tornam o cumprimento das obrigações fiscais mais oneroso e mais complexo.

O Brasil possui uma grande quantidade de tributos, incluindo os impostos federais, estaduais e municipais, no qual tem suas próprias regras, alíquotas e obrigações acessórias, aumentando a complexidade.

Verifica-se que alguns impostos, como, por exemplo, o ICMS e o IPI, são não cumulativos, o que significa que os contribuintes têm direito a créditos tributários, assim, esse sistema gera uma complexidade adicional no cálculo e na contabilidade dos tributos.

Além disso, cada estado e município tem autonomia para definir suas próprias regras tributárias, o que pode ocasionar diferenças nas legislações e nas obrigações fiscais em todo o país.

Imperioso destacar que os contribuintes frequentemente são obrigados a cumprir uma série de obrigações acessórias, como preencher formulários, apresentar declarações.

É relevante afirmar que o sistema tributário abrange uma fiscalização rígida por parte das autoridades fiscais, que constantemente auditam empresas e indivíduos para garantir o cumprimento das obrigações fiscais. De fato, percebe-se que será aumentado a carga burocrática e o risco de sanções nas regras de tributação dos impostos diretos e indiretos, como o ICMS e o IPI, que incide sobre o consumo e a produção e têm regras complexas de apuração, que pode variar de acordo com a atividade econômica e o produto.

Em síntese, alguns tributos possuem uma base de incidência ampla, o que significa que envolvem uma variedade de produtos e serviços, tornando o sistema

tributário mais complexo.

A complexidade e a burocracia no sistema tributário podem gerar ineficiências, custos adicionais para as empresas e, em alguns casos, podem até mesmo incentivar a evasão fiscal. Por essa razão, há necessidade da realização de reformas tributárias para simplificar o sistema, reduzir a carga burocrática e tornar a tributação mais célere e eficiente. Assim, a simplificação e a modernização do sistema tributário são metas extraordinárias para aprimorar o ambiente de negócios no Brasil e estimular o crescimento econômico.

2.3 A AUTONOMIA MUNICIPAL E A ANÁLISE DO ISSQN

A autonomia municipal surgiu desde a Constituição de 1891, no artigo 68 que assim dispõe: “ Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse”.

Em 1988 com a Constituição Cidadã, os municípios alcançaram um nível de descentralização inovador, ao ponto de serem qualificados como entidades da federação.

Quanto a autonomia municipal, Carrazza (2007, p.163-164) teceu as seguintes considerações:

“[...] a faculdade que a pessoa política do Município tem de, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer, sponte própria, suas normas jurídicas (João Mangabeira). Este último aspecto (competência para legislar) ganha particular relevo, para que bem se caracterize a autonomia jurídica do Município”.

Segundo Castro (2001, p.65):

A Constituição Federal inclui no pacto federativo os municípios e o distrito federal, petrificando a fórmula de maneira inusitada, porquanto o federalismo, em sua formação clássica, envolve apenas a união dos Estados Membros (federalismo dual). Entre nós, o município ostenta dignidade constitucional, mormente em matéria tributária. Cada Estado Federal tem feições próprias. Uma das nossas acabou de ser exposta no que tange aos partícipes do pacto federal.

Ressalta-se que a Constituição Federal de 1988, tanto em seu art. 1º, caput, quanto no art. 18, caput, declaram a qualificação dos municípios como entidade federativa.

Vejamos:

Art. 1º . A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Com base nos artigos mencionados verifica-se que os municípios são dotados de autonomias, ou seja, capacidades de auto-organização (Autonomia Política), autogoverno, auto legislação, autoadministração, e ainda da autonomia financeira, que, até então, apenas haviam sido conferidas à União e aos Estados-membros.

Sobre a autonomia política, Ferrari (1993, p.66) afirma que:

Dentro do aspecto político da autonomia municipal se encontra a capacidade de organizar e constituir o seu próprio governo, isto é, a capacidade de estruturar os Poderes Legislativo e Executivo, bem como seu inter-relacionamento.

A autonomia política, não é conferida aos municípios, contudo, está expressa na Constituição de 1988, em seu art. 29, caput. Esta capacidade é de extrema importância para o reconhecimento dos municípios como entidades da federação, vez que ao ser conferida, traz consigo duas outras capacidades: a de eleger seu Prefeito e vice, além dos seus Vereadores (autogoverno), e a de se autolegislar, pois acaba de eleger agentes políticos para esse intuito (Vereadores). Assim, de acordo com o art. 29 da Constituição Federal, os Municípios se auto-organizam através de suas Leis Orgânicas.

A autonomia administrativa do município consiste no mister de gerir, de per si, os interesses locais. A Constituição expressa a capacidade de autoadministração municipal ao elencar, em seu art. 30, o rol de competências conferidas aos municípios em detrimento de interferências, tanto dos Estados-membros, quanto da União.

Em consonância, em relação a autonomia financeira é nítida a importância da autonomia financeira, conferida aos Municípios pela Constituição Federal, pois pouco adiantaria um município poder elaborar sua Lei Orgânica, ou mesmo eleger seu administrador ou legisladores, sem que lhe fosse concedida a autonomia financeira.

Nos termos do artigo 30, inciso III da CF:

Compete ao Município, instituir e arrecadar os tributos de sua competência,

bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

Desta feita, as municipalidades detêm por completo as condições para realizar uma satisfatória prestação dos serviços públicos que lhe são ordenados pela Carta Constitucional, estando, verdadeiramente, em pé de igualdade com as demais entidades da Federação.

O ISS ou ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) veio substituir o anterior IIP (Imposto sobre Indústrias e Profissões) com a Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional n. 18/65.

Nos termos do artigo 156 da Lei Maior:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:[...]
I — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
[...]
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
I — fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
II — excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.
III— regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Trata-se de um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal e está sujeito aos princípios da anterioridade e da noventena. O crédito tributário é objeto de lançamento por homologação e a base de cálculo é o preço do serviço (valor bruto), consoante o art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003. De tal modo, os serviços gratuitos não podem ser onerados pelo tributo. Se não se puder aferir o valor correspondente, como no caso dos serviços prestados por advogados, médicos ou dentistas, calcular-se-á o tributo a partir de um único valor pago periodicamente. Nesse caso, teremos um “ISS FIXO”, sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e a própria base de cálculo.

No que tange as alíquotas a tributação do ISS é fixa ou proporcional, de acordo com as características do sujeito passivo.

A tributação fixa refere-se a um único valor pago periodicamente pelos profissionais liberais que executam serviços pessoais. A tributação proporcional, por sua vez, está adstrita à aplicação de uma alíquota sobre o movimento econômico das empresas que prestam serviços.

Os municípios possuem autonomia para fixar as alíquotas, por meio de suas leis ordinárias municipais, respeitados os limites que devem ser determinados em lei

complementar. Sabe-se que o Ato Complementar n. 34/67 (art. 9º), cuja recepção pelo sistema constitucional vigente encontrava-se em divergência na doutrina, foi a última veiculação de limites máximos de alíquotas. Todavia, o STF já se manifestou pela não aplicação de tais limites (2% para construção civil; 5% para serviços em geral; 10% para divertimentos públicos).

Portanto, a base legal para o ISS é a Lei Complementar n.116/2004, que tem, entre outros objetivos, o de diferenciar as hipóteses de incidência do ISS daquelas previstas para o ICMS.

Dessa forma, a Lei Complementar n. 116/2004 traz, nos primeiros artigos, as regras gerais acerca do ISS, com destaque para as hipóteses de incidência e não incidência.

2.4A INCIDÊNCIA DO ISSQN E A GUERRA FISCAL

A Constituição Federal atribui aos Municípios e ao Distrito Federal o poder de tributar relativamente a serviços de qualquer natureza (ISS), descritos em lei, e que não estejam compreendidos na competência dos Estados concernentes aos serviços tributados pelo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

A hipótese de incidência do tributo, nos termos do art. 1º. da Lei Complementar 116/2003, consiste na prestação de serviços constantes em sua lista anexa. Conforme o atual sistema, a Lei Complementar 116/2003 não conceitua serviço, apenas surge uma lista taxativa de serviços que podem ser tributados pelos municípios e pelo Distrito Federal por meio de suas leis próprias.

O ISSQN também pode servir, ainda que de forma mais restrita, como instrumento de orientação de uso, desenvolvimento e expansão da sociedade, respaldado no equilíbrio ambiental.

Dessa maneira, atendendo à necessidade de se delimitar o critério de qual município será o sujeito ativo para cobrar o imposto sobre serviço, a Lei Complementar n. 116/2003 determinou em seu artigo 3º que o serviço se considera prestado no local do estabelecimento prestador ou, não havendo estabelecimento, no local do domicílio prestador, trazendo exceções em seus incisos I a XXI.

Vale definir de forma objetiva o critério em que local será cobrado o ISS, de

modo que não haja fixação arbitrária do local do estabelecimento, com vistas a pagar menos imposto e burlando o sistema tributário em prejuízo de alguns municípios.

Todavia, faz-se necessário considerar o problema da guerra fiscal entre os municípios no que concerne à tributação municipal sobre os serviços.

A Constituição Federal em seu artigo 156, §3º, atribui à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do imposto sobre serviços. A Lei Complementar 116/2003 tratou apenas de fixar a alíquota máxima de cinco por cento, em seu artigo 8º, inciso II, silenciando quanto à fixação da alíquota mínima. Entretanto, aplica-se como alíquota mínima a prevista pelos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), especificamente em seu artigo 88.

O dispositivo do ADCT fixa a alíquota mínima de dois por cento, excluindo esta alíquota mínima para os serviços de execução de obras descritas nos itens 32, 33 e 34 da antiga lista de serviços posta no Decreto Lei 406/68, correspondendo aos itens 7.02, 7.04 e 7.05 da atual lista de serviços anexa à LC 116/2003. Os citados serviços de execução de obra são devidos no local da efetiva execução do serviço, o que possibilita afirmar, que evita o problema da guerra fiscal.

Ademais, com o intuito de impedir subterfúgios para redução da carga tributária aquém do limite de dois por cento, o inciso II, do art. 88, do ADCT impede, expressamente, benefícios fiscais que, direta ou indiretamente, tenham o efeito de redução da alíquota estabelecida em dois por cento.

Diante da restrição posta pelo ADCT, infere-se que os incentivos fiscais relativos ao ISS devem se limitar ao patamar da alíquota mínima de dois por cento. Ocorre que, poderia se falar de incentivo no imposto sobre serviço com a redução dessa alíquota mínima de dois por cento para os serviços em que são cobrados no local da sua execução. Tal concepção tem por base a finalidade desta restrição que é propriamente evitar a guerra fiscal entre os municípios, logo, se a prestação do serviço só pode ser executada propriamente no local em que será cobrado o imposto, é indiferente aos demais municípios os incentivos fiscais do ISS quanto à respectiva prestação de serviço.

Nesse diapasão, pode-se citar como exemplo de tributação ambiental no imposto sobre serviços de qualquer natureza, a concessão de benefício fiscal no caso de prestação de serviços relativos a obras atinentes a construções novas e para reformas, que envolvam sistemas de captação de água da chuva, de aquecimento hidráulico, elétrico solar e capaz de reduzir parcial ou integralmente o consumo de

energia elétrica, e edificações com material sustentável certificado. Outra sugestão está na possibilidade do município, incentivar serviços relacionados ao turismo ecológico, produzindo renda e empregos, e ao mesmo tempo, proporcionando uma exploração sustentável à biodiversidade existente em áreas de preservação permanente.

3 DA REFORMA TRIBUTÁRIA

3.1 DES(NECESSIDADE) DA REFORMA TRIBUTÁRIA E OS OBJETIVOS

Muito se discute se a reforma tributária se faz necessária no Brasil para aprimorar o sistema tributário do país.

A resposta é positiva, a reforma tributária é essencial no Brasil tendo em vista que o sistema tributário brasileiro é complexo, com uma multiplicidade de impostos, taxas e contribuições, cada um com suas próprias regras e obrigações acessórias no qual gera uma carga tributária burocrática significativa para empresas e indivíduos, tornando o cumprimento das obrigações fiscais oneroso e demorado.

No que diz a respeito a reforma tributária, Albino (2021, p.2) afirma que:

A reforma tributária visa à mudança da estrutura legislativa de cobrança de impostos, taxas e outras contribuições vigentes em uma nação, de modo que o sistema de tributação se modernize para que sejam corrigidos problemas de natureza econômica e social. Uma reforma pode ir no sentido de aumentar ou reduzir os impostos, ser mais ou menos progressiva e simplificar o sistema tributário. (ALBINO et.al., 2021, p. 02).

Observa-se que a estrutura tributária brasileira é criticada constantemente por ser regressiva, isto é, ela impacta mais negativamente os contribuintes hipossuficiente, que pagam uma parcela maior de sua renda em impostos em comparação com os de renda mais alta. Dessa forma, a reforma tributária seria necessária, pois poderia buscar tornar o sistema mais progressivo, mitigando a carga sobre os mais vulneráveis.

Além do mais, pode-se afirmar que as frequentes modificações na legislação tributária e as interpretações variadas por parte das autoridades fiscais podem criar insegurança jurídica para contribuintes e empresas, o que dificultaria o planejamento financeiro e a tomada de decisões de investimento. Todavia, a complexidade e a carga tributária elevada podem prejudicar a competitividade das empresas brasileiras, tornando os produtos e serviços locais mais caros e menos competitivos no mercado financeiro como consequência.

Mister ressaltar que um dos problemas e desafios decorrentes da reforma tributária é a instabilidade tributária e a falta de clareza nas normas fiscais no qual podem repelir investimentos estrangeiros e nacionais, reduzindo o crescimento econômico e o desenvolvimento do país. Por conseguinte, a alta carga tributária muita

das vezes incentivará a informalidade na economia, visto que algumas empresas e trabalhadores optam por não registrar para evitar o pagamento de impostos.

Outrossim, tem-se a questão das mudanças tecnológicas e econômica. Veja-se que a economia global está passando por alterações significativas, estimulada pela tecnologia e pela digitalização. Logo, o sistema tributário precisa adaptar a essas alterações para garantir que as receitas sejam arrecadadas de forma justa e eficiente, uma vez que a complexidade do sistema tributário e a sonegação de impostos faz com que a arrecadação de tributos seja menos eficiente afetando a capacidade do governo de financiar serviços públicos eficazes.

A despeito dos pontos supracitados, considera-se que uma reforma bem planejada pode ser usada como instrumento para estimular o crescimento econômico, promover o investimento e a geração de empregos. Sabe-se que além de simplificar o ambiente de negócios pode ser uma oportunidade para promover a justiça social, garantindo que a carga tributária seja mais equitativa e que os recursos sejam direcionados para áreas que beneficiem a população mais carente.

Outra questão de grande relevância que merece destacar é que uma reforma tributária é um processo complexo e politicamente desafiador, pois, depende da análise de inúmeras propostas e interesses diversos. Sendo assim, a implementação de uma reforma tributária eficaz requer um amplo consenso político e uma abordagem cuidadosa para equilibrar os objetivos de simplificação, estímulo econômico e justiça fiscal.

Brami-Celentano e Carvalho (2017, p. 44) assevera:

A complexidade do sistema tributário brasileiro também é marcada pela existência de diversas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições), pelo modelo de repartição da competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e pelas diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelos contribuintes.

Corroborando os argumentos supracitados, a reforma tributária possui diversos objetivos que buscam melhorar o sistema tributário do país, tornando-o mais eficiente, justo, simples e capaz de impulsionar o crescimento econômico, como, por exemplo: simplificar o sistema tributário brasileiro, reduzindo a complexidade e a burocracia; tornar o sistema tributário mais progressivo de modo que as pessoas com maiores condições paguem uma parcela maior de sua renda em impostos, enquanto as pessoas de baixa renda tenham uma carga tributária mais leve em relação à sua

renda.

Ademais, promover a justiça social, garantindo que a carga tributária seja distribuída de forma mais equitativa e que os recursos sejam direcionados para áreas que beneficiem a população mais carente, nessa perspectiva reduzir a carga tributária sobre o consumo, pode beneficiar os consumidores ao tornar produtos e serviços mais acessíveis estimular o crescimento interno; promover um ambiente tributário mais favorável aos investimentos e ao crescimento econômico, incentivando a criação de empregos e o desenvolvimento de novos negócios, no qual pode tornar as empresas brasileiras mais competitivas internacionalmente, reduzindo a tributação sobre produtos e exportação de bens e serviços; aumentar a transparência fiscal tornando as normas tributárias mais claras e acessíveis, reduzindo a sonegação fiscal e evitando interpretações ambíguas; incentivar a formalização da economia reduzindo os incentivos à informalidade e à sonegação fiscal que irá reduzir os conflitos entre contribuintes e autoridades fiscais por intermédio de leis mais claras e melhorar a eficiência na arrecadação de impostos reduzindo as lacunas de arrecadação e o desperdício de recursos.

3.2 OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Indiscutivelmente, a principal razão pela qual o Brasil carece de uma reforma tributária de bens e serviços é seu impacto relevante sobre o potencial de crescimento econômico do país. Esse é o resultado da correção de distorções do sistema tributário atual, que reduzem a produtividade e a taxa de investimento e prejudicam a competitividade da produção doméstica.

Dentre as distorções que para corrigir necessitariam de uma boa reforma dos tributos sobre bens e serviços, pode-se destacar: a) a enorme complexidade da tributação sobre o consumo no país, que resulta em elevados custos de conformidade tributária e alto grau de litígio; b) a oneração de exportações e investimentos; e c) a organização ineficiente da estrutura produtiva nacional.

Verifica-se que a reforma geraria uma grande simplificação da tributação sobre bens e serviços no país, reduzindo o número de horas despendidas para pagar o pagamento de tributos em 68%, segundo estudo da Endeavor, com base no *Doing Business* do Banco Mundial.

Ocorre que, esse impacto, não seria imediato, já que a estrutura produtiva demora para reorganizar de modo mais eficiente. Assim, a maior parte do impacto no crescimento econômico se daria no médio prazo, entre cinco e quinze anos após a aprovação da reforma, apesar de que mesmo que haveria no curto prazo já haveria efeitos positivos devido uma melhora nas expectativas dos agentes e da possível redução da taxa de juros de longo prazo e do risco do país.

Salienta-se que um ponto essencial em decorrência do crescimento econômico em face da reforma tributária é a elevação da arrecadação dos entes da federação ainda com a manutenção da carga tributária como proporção do PIB, assim, pode-se concluir que a reforma tributária obterá impactos federativos.

Outrossim, existem os impactos distributivos. A substituição dos tributos atuais pelo IBS teria um impacto distributivo benéfico para as famílias de baixa renda. Observa-se que é resultante da adoção de alíquota uniforme e de um mecanismo de devolução parcial do imposto para as famílias de baixa renda.

É imperioso afirmar que a atual tributação do consumo de bens e serviços é prejudicial para os mais pobres, mesmo com a desoneração dos bens da cesta básica, e é reflexo da baixa tributação incidente sobre os serviços consumidos pela parcela mais rica da sociedade.

Além dos impactos econômicos e distributivos pode-se afirmar que os setores da agropecuária, indústria e serviços são beneficiados pela reforma tributária, assim faz-se necessário refletir sobre os impactos setoriais.

Destarte, que a indústria seria o setor mais estimulado, por ser o setor que mais realiza investimentos em máquinas e equipamentos e por ser o setor cujo consumo é mais tributado, ou seja, o crescimento estimado para o PIB do setor foi de 16,6% no cenário conservador e de 25,7%, no cenário otimista. A agropecuária teve um crescimento de 10,6% no cenário conservador e 18,2% no cenário otimista e os serviços com crescimento entre 10,1% e 18%.(PORTO, 2023).

Os efeitos positivos da reforma positiva sobre a renda das famílias e a redução do custo de insumo pela eliminação da cumulatividade, mais que compensam o impacto negativo da alteração de preços relativos para alguns setores decorrentes da adoção da alíquota uniforme para todos os bens e serviços. Portanto, o setor de serviços prestados as famílias ainda que oneroso pela adoção da alíquota uniforme é o que mais beneficia do crescimento da renda das famílias resultantes da reforma tributária.

Além dos impactos econômico, distributivos e setoriais, a reforma tributária aprovada causará um impacto fiscal para a União, a partir dos dois fundos constitucionais criados (Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais e Fundo Nacional de Desenvolvimento) e dos outros dois autorizados, a serem criados por meio de lei complementar (Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e Fundo de Desenvolvimento Sustentável da Amazônia Ocidental e do Amapá). Os impactos fiscais dos dois fundos autorizados, que Busca substituir, gradativamente, o modelo de incentivo ao desenvolvimento econômico da Amazônia em vigor, que só poderá avaliar após aprovação da legislação complementar.

3.3 ANÁLISE DA PEC 45/2019 E SEUS ASPECTOS POSITIVOS

Primeiramente antes de fazer a abordagem sobre a PEC 45/2019, é necessário um estudo constitucional sobre as emendas constitucionais.

As emendas constitucionais estão previstas no artigo 60, da Constituição Federal de 1988, para a modificação dos textos constitucionais existentes, conforme pode-se analisar :

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

De acordo, o artigo transcrito a emenda poderá ser apresentada pelo

presidente da República em exercício, por um terço dos deputados federais ou dos senadores ou por mais da metade das assembleias legislativas, porém cada um deles deve manifestar-se pela maioria relativa de seus componentes.

Não obstante, as cláusulas pétreas da Constituição não poderão ser supridas por uma PEC, e sua tramitação dependerá de duas etapas, dois turnos em cada Casa do Congresso, e será aprovada se obtiver, na Câmara e no Senado, três quintos dos votos dos deputados (308) e dos senadores (49). (SENADO FEDERAL, 2021).

A PEC 45/2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi (MDB/SP), é caracterizada por promover mudanças significativas no Sistema Tributário Nacional. Destaca-se a criação do imposto unificado, que consolidaria tributos como PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS, sobre a denominação de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Cita Matias (2019, p.23) que a PEC 45/2019:

"(...) tem como principal objetivo a simplificação e a racionalização dos impostos arrecadados sobre a comercialização de bens, prestação de serviços ou produção".

No entanto, a PEC 45/2019 pretende solucionar a questão da guerra fiscal entre estados e municípios, um dos principais motivos para a sua elaboração.

De acordo posicionamento doutrinário a proposta tem a finalidade de contribuir para a solução dos problemas atuais do sistema tributário como: a guerra fiscal, as contestações fiscais e a redução e simplificação das obrigações fiscais; partindo de duas premissas a simplificação e transferência de ordenamento da Constituição para Lei. (MEDEIROS E MATIAS, 2019).

Hoje em dia, o ICMS e o ISS, são cobrados no local de origem, o que gera disputas entre os entes federativos na concessão unilateral de benefícios fiscais. Para tanto, a PEC 45/2019, visa estabelecer medidas para combater esse problema e promover uma maior harmonização tributária entre as unidades da federação.

As principais modificações apresentadas são: a Unificação da tributação sobre o consumo (IPI, PIS, COFINS, ICMS E ISS), para criação de dois novos impostos; b) o IBS e o Imposto Seletivo; (art. 152- A e art. 116 do ato das disposições constitucionais transitórias) c) a Centralização da arrecadação, para a União e depois redistribuída; d) Acabar com a concessão de benefícios tributários ou financeiros; (inciso IV do parágrafo 2º do art. 152-A) e) a Devolução do imposto para contribuintes

de baixa renda; (parágrafo 9º do art. 152-A); f) Imunidade às exportações de bens e serviços; (inciso V, parágrafo 1º do art. 152-A).

Salienta-se que em substituição a esses tributos, a PEC 45 propõe a criação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Além disso, a PEC propõe ainda a criação de um Imposto Seletivo (IS), com finalidade extrafiscal incidente sobre bens ou serviços causadores de externalidades negativas à sociedade, desestimulando o seu consumo.

A alíquota do IBS baseia-se em lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal, constituída por “sub-alíquotas”, que uma vez determinadas formarão a “alíquota de referência” para o cálculo do imposto. Dessa forma, levando em conta os bens e serviços destinados a Estados e Municípios, será aplicada a mesma alíquota para efeito de cálculo do imposto; contudo, a alíquota não será uniforme em todo o território nacional.

Nesse contexto, a proposta de reforma tributária em análise prevê o estabelecimento de regras de transição para substituição dos tributos atuais para o IBS (10 anos), bem como para a repartição das receitas entre União, Estados e Municípios (50 anos), cujos recursos teriam gestão unificada e administrada por um comitê gestor integrado por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Importante destacar um grande problema e que seria um obstáculo quanto à PEC 45/2019 que é o fato de aspirar extinguir os incentivos fiscais o que de pronto acaba com a Zona Franca de Manaus e com as Áreas de Livre Comércio, que são os mecanismos mais eficientes para estimular o desenvolvimento de determinadas regiões de nosso país. Logo, com a extinção dos incentivos, haverá, basicamente, uma fuga dos investimentos e das atividades empresariais das respectivas regiões, colocando em grande risco sua sustentabilidade.

Em contrapartida, um dos grandes aspectos positivos da PEC 45/2019 é a questão da não cumulatividade e crédito financeiro; não incidência sobre exportação; aquisição de bens de capital; transparência, dentre outros.

Ao passo que, como pontos negativos, tem-se que os Estados e Municípios poderão alterar as suas alíquotas para todos os produtos, logo, poderemos conviver com 5.570 alíquotas diferentes, criando um complexo de normas que manterá a complexidade de nosso Sistema Tributário nos patamares atuais; aumento da carga tributária em percentuais extremamente elevados para as atividades de serviços,

como escolas, serviços médicos, locação de imóveis; a extinção de todos os benefícios, reduções e isenções fiscais; inexistência de simplificação; o Simples Nacional será opcional: manterá o atual sistema e não dará nem tomará crédito ou sairá para o IBS só com tributos sobre produto e gerará crédito e poderá compensar, dentre outros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo partiu de uma análise do tema tratado no Direito Tributário, a reforma tributária. Pretendeu-se com este trabalho analisar a necessidade da reforma tributária e os aspectos positivos da PEC 45/19.

Investigou-se, que a reforma tributária no Brasil é um processo complexo e multifacetado que envolve uma série de considerações políticas, econômicas e sociais e que os objetivos da reforma podem variar de acordo as propostas e as prioridades do governo e do legislativo. Dessa maneira, a reforma tributária deve ser vista como uma evolução contínua do sistema tributário, uma vez que as necessidades e circunstâncias do país podem alterar com o passar do tempo.

Analisou-se que o sistema tributário envolve uma fiscalização rigorosa por parte das autoridades fiscais, que a cada passo auditam empresas e indivíduos para garantir o cumprimento das obrigações fiscais.

Verificou-se que a complexidade e burocracia no sistema tributário brasileiro são constantemente apontadas como um dos grandes desafios para empresas, contribuintes e para o próprio governo, o que de fato tornam o cumprimento das obrigações fiscais mais complexo e oneroso.

Nessa perspectiva, compreendeu-se que a complexidade do sistema tributário brasileiro é marcada pela existência de diversas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições), pelo modelo de repartição da competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e pelas diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelos contribuintes.

Investigou-se também que a proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 apresentada pelo deputado Baleia Rossi, tem como finalidade à criação do Imposto sobre bens e serviços (IBS), ou seja, a unificação de vários impostos federais, estaduais e municipais, incluindo PIS, COFINS, ICMS e ISS. Assim, a PEC 45 pretende simplificar o sistema tributário, reduzir a cumulatividade e tornar a tributação mais transparente.

Levando em consideração o estudo do presente artigo, pode-se concluir que a reforma tributária é essencial no Brasil por uma série de fatores, principalmente para melhorar o sistema tributário do país, haja visto que a estrutura tributária brasileira é

extremamente criticada por ser regressiva, significa dizer que ela impacta mais negativamente os contribuintes de renda mais baixa do que pagam uma parcela maior de sua renda em impostos em comparação com os de renda mais alta.

Portanto, a reforma tributária poderia buscar tornar o sistema mais progressivo, aliviando a carga sobre os mais vulneráveis.

REFERÊNCIAS

ALBINO, Vanessa Maçano; NUNES, Luana Mara Santos de Souza; SANTOS, Maiara Cerqueira da Silva Saisse dos; TORRES, Bianca Machado. **Reforma tributária e seus benefícios à sociedade**. Revista Semana Acadêmica: Revista Científica, Fortaleza, v. 9, n. 207, p. 2-11, 2021.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado** / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

ANDRADE. Rafael Barroso de. **Princípios estruturais no direito tributário: conceito e influências**. [Livro eletrônico]/ Rafael Barroso de Andrade: - São Paulo: Editora Dialética, 2023.

BRAMI-CELENTANO, Alexandrine; CARVALHO, Carlos Eduardo. **A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal**. In.: Revista Katálysis, v. 10, p. 44, 2017.

BRASIL. PEC 45/2019. **Proposta de Emenda à Constituição**. <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 29 de maio de 2024.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição** : estudos e pareceres / Edvaldo Brito – 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário** / Claudio Borba. – 28. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado®** / Roberto Caparroz ; coordenador Pedro Lenza. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Claudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios constitucionais e tributários**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho – 29.ed.- São Paulo: Saraiva Educação,2018.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. – 3. ed. – Brasília: **Senado Federal**, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação nº 2. 2. ed. Brasília: CDES, 2011. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/Plone/biblioteca/busca/5-observatorio-da-equidade/relatoriode-observacao-2-indicadores-de-equidade/view>>. Acesso em: 29 de maio de 2024.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Elementos de Direito Municipal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva/ Kiyoshi Harada**.-4.ed. – São Paulo: Editora Dialética, 2021.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário** / Alexandre Mazza. – 4. ed. – São Paulo : Saraiva, 2018.

MATIAS, Narruana Silva. **análise das propostas em tramitação no congresso brasileiro em relação à unificação dos impostos: propostas de emendas 45/2019 e 110/2019**. 2019. 41 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal,2019.Disponívelem:<https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/9686/3/PropostasTramitacao_Matias_2019.pdf>. Acesso em: 03 de junho de 2024.

MEDEIROS, Felipe Martins. **o imposto sobre bens e serviços na proposta de emenda constitucional n. 45/2019: impactos no sistema tributário nacional**. 2019. 132 f. TCC (Graduação) - Curso de Curso de Direito, Universidade do Sul de SantaCatarina,Tubarão,2019.Disponívelem:<https://www.riuni.unisul.br/bitstream/handle/12345/7455/Felipe_Martins_Medeiros_TCC.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 03 de junho de 2024.

LIMA, Marco Aurélio Ayres. **A progressividade como meio de realização da justiça fiscal e social e os empecilhos para sua inclusão na reforma tributária do Brasil/Marco Aurélio Ayres Lima**, - São Paulo: Editora Dialética, 2022.

LUKIC, Melina Rocha. **A Tributação sobre Bens e Serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reforma**. IPEA. v. 2. Cap. 19. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo** / Leandro Paulsen. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro** / Tathiane Piscitelli. – 6. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2018.

PORTO, Lais Khaled; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa (Coord.). **Perspectivas e Desafios das ReformasTributárias**. São Paulo: Almedina, 2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário I**/Eduardo Sabbag. – São Paulo :Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial** / Eduardo Sabbag. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SILVA, Renato Barbosa. **Tributos no Brasil e a Reforma Tributária: desafios, perspectivas e a tecnologia.** [livro eletrônico]/Renato Barbosa Silva, - São Paulo: Editora Dialética, 2024.

SENADO FEDERAL. **Emenda Constitucional.** Senado Federal, 2021a. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/emenda-constitucional>. Acesso em: 03 de junho de 2024.