

O PROBLEMA DA QUEDA DE ARRECADAÇÃO E AS POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA SUPERAR A CRISE FISCAL PROVOCADA PELO VÍRUS COVID-19

THE PROBLEM OF FALL COLLECTION AND AS POSSIBLE SOLUTIONS TO OVERCOME A FISCAL PROVISION OF CRISIS BY COVID-19 VIRUSES

Carlos Eduardo Montes Neto¹
Thiago Stuque Freitas²

RESUMO

O Estado brasileiro vem enfrentando nos últimos anos um cenário de estagnação ou de baixo crescimento econômico, agravado pela pandemia provocada pelo vírus Covid-19, que desencadeou uma gravíssima crise econômica mundial sem precedentes. Nessa perspectiva, o objetivo deste artigo é analisar as possíveis alternativas para superar ou ao menos atenuar a atual crise fiscal, justificando-se pela necessidade, mais do que nunca, de um maior investimento do Estado na consecução de políticas públicas para garantia do mínimo existencial, o que afeta diretamente vários direitos individuais e coletivos, especialmente dos mais pobres e vulneráveis. Com o embasamento em vários autores, narra-se a trajetória tributária que o país viveu até o nosso cotidiano atual, contemplando ainda as propostas de reforma tributária que estão em análise (Propostas de Emendas à Constituição n°s 45/2019 e 110/2019) e a eventual implantação do IGF (imposto sobre grandes fortunas), previsto na Constituição Federal de 1988. Esta pesquisa utiliza o método dedutivo, por meio da análise da doutrina, de dissertações, de artigos científicos e de publicações nos meios de comunicação, com apontamentos sobre os pensamentos dos autores, indicando possíveis soluções ou medidas que possam ao menos atenuar a grave crise fiscal, como a instituição do IGF.

Palavras-chaves: Crise Fiscal. Covid-19. Arrecadação. Investimento. Políticas públicas.

ABSTRACT

The Brazilian State has been facing in recent years a scenario of stagnation or low economic growth, aggravated by the pandemic caused by the Covid-19 virus, which triggered an extremely serious world economic crisis without precedent. In this perspective, the objective of this article is to analyze the possible alternatives to overcome or at least mitigate the current fiscal crisis, justifying itself by the need, more than ever, for greater State investment in the achievement of public policies to guarantee the minimum existential, which directly affects several individual and collective rights, especially of the poorest and most vulnerable.

¹Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP. Professor de cursos de graduação da UNAERP e UNIP. Juiz de Direito do Estado de São Paulo. Email: carlosmontes3@hotmail.com

² Mestre e especialista em direito pela UNAERP. Pós-graduando pelo IBET. Atualmente é advogado da UNAERP. Email: thiagotrabalho@hotmail.com

Based on several authors, we narrate the tax trajectory that the country has lived up to our current daily life, also contemplating the tax reform proposals that are under analysis (Proposed Amendments to the Constitution nº 45/2019 and 110/2019) and the eventual implantation of the IGF (tax on large fortunes), provided for in the Federal Constitution of 1988. This research uses the deductive method, through the analysis of the doctrine, dissertations, scientific articles and publications in the media, with notes on the authors' thoughts, indicating possible solutions or measures that can at least mitigate the serious fiscal crisis, such as the institution of the IGF.

Keywords: Tax crisis. Covid-19. Collection. Investment. Public policy.

1 INTRODUÇÃO

Do atual cenário brasileiro, agravado pela grave crise econômica mundial provocada pelo vírus Covid-19, emerge a necessidade do estabelecimento de mecanismos para que seja atingido o equilíbrio fiscal ou que, ao menos, sejam minorados os efeitos da pandemia que impacta diretamente na vida de todos e em especial das pessoas mais vulneráveis que necessitam de políticas públicas urgentes para garantia e efetivação do mínimo existencial.

Uma das possíveis soluções analisadas na presente pesquisa é a realização de uma reforma tributária que pudesse fomentar o desenvolvimento econômico do país e, conseqüentemente, promover maior equilíbrio fiscal.

No entanto, o tema é polêmico e demanda muita cautela com relação ao texto que será eventualmente aprovado, considerando que existe o anseio social por uma grande mudança que impactará toda a sociedade, atingindo direitos individuais e coletivos e a captação de recursos para a implantação e a continuidade de políticas públicas que são imprescindíveis, especialmente agora que o mundo atravessa talvez a sua mais grave crise desde a Segunda Guerra Mundial.

Nessa perspectiva, o presente estudo é iniciado com uma prévia abordagem histórica, na busca de lições que possam ser úteis para a compreensão do funcionamento do nosso sistema tributário, desembocando na análise da atual Constituição Federal que inaugurou uma nova era de cidadania e estabeleceu um verdadeiro pacto federativo, além da previsão de vários princípios em matéria de direito tributário, como o da capacidade contributiva, de relevo ímpar.

Na sequência, são analisadas as principais propostas de reforma tributária em andamento, as PECs nº 45/2019 e nº 110/2019, com a abordagem das dificuldades políticas e possíveis obstáculos jurídicos, bem como a possibilidade da instituição do IGF (imposto sobre grandes fortunas), que poderia apresentar impacto arrecadatário e representar uma medida de justiça social, com grande carga simbólica, diante da enorme desigualdade social e péssimos indicadores de distribuição de renda que acompanham a trajetória do país, desde o descobrimento.

O estudo objetiva, a partir da utilização do método dedutivo, investigar possíveis soluções ou, ao menos, indicar caminhos para atenuação das graves crises fiscal e social enfrentadas, valendo-se de pesquisas livros, dissertações, artigos científicos e publicações nos meios de comunicação.

2 ASPECTOS HISTÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Existe uma discussão doutrinária sobre a origem do direito tributário no Brasil. Para alguns, a história tributária do Brasil teve início em 22.04.1500, ainda que as normas tributárias fossem originadas de Portugal. Outros sustentam que apenas após a independência do Brasil é possível aventar a existência de uma legislação tributária realmente brasileira³.

Apesar da controvérsia, admite-se a existência de normas tributárias no Brasil desde o início do Século XVI, com os tributos cobrados pela Coroa portuguesa em nosso território. Destarte, as raízes do direito tributário brasileiro são oriundas das normas lusitanas vigentes na época do descobrimento⁴. Entretanto, não obstante à constatação de normas de natureza tributária, não se verificava no Brasil um verdadeiro sistema tributário. Nesse período, mostra-se mais acertado denominar o regramento dos tributos como legislação tributária⁵.

³KINCHECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, v. 923, p. 451-479, set./2012. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b00000171c19f52745fff66f2&docguid=Iabbeb5700c5211e29d3a010000000000&hitguid=Iabbeb5700c5211e29d3a01000000000&spos=1&epos=1&td=2499&context=5&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em 28 abr. 2020.

⁴BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 31-32.

⁵KINCHECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira, op. cit.

Após a proclamação da independência do Brasil, com a outorga da Constituição de 1824, houve a centralização do poder de tributar na figura do imperador, com poucas normas constitucionais sobre tributação⁶. Nessa perspectiva, a Constituição de 1824 estabeleceu que as contribuições para as despesas do Estado deveriam ser fixadas na proporção dos haveres de cada um, constituindo uma incipiente tentativa de tributar de acordo com a capacidade contributiva que, em virtude da dinâmica econômica da época, era pouco efetiva.

Passada a proclamação da República em 1889, a Constituição da República de 1891, promulgada em 24.02.1891, em observação ao federalismo, atribuiu competência tributária à União e aos Estados, deixando de fora os municípios que não receberam competência para a instituição de tributos⁷.

A Constituição republicana elaborada por Rui Barbosa e aprovada em 1891 concedia aos estados, entre outros tributos, o imposto referente à exportação, reservando para a esfera federal o imposto de importação. Tendo em vista que a maioria dos produtos industrializados eram importados, face a insignificância da indústria local, torna-se fácil perceber que o imposto de importação representava a principal fonte de recursos fiscais. Como o imposto de exportação beneficiava os estados cuja produção representava grande procura no mercado europeu, apresentava-se clara a injustiça promovida pela tributação vigente já que aumentava ainda mais o abismo entre os estados ricos e pobres.⁸

Sobre o imposto de importação “até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma”⁹, e com o impacto da guerra o fluxo da importação diminuiu, forçando assim o governo a buscar outras receitas, aumentando “então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos”¹⁰.

⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 67.

⁷ KINCHESKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira, op. cit.

⁸ VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. *O Sistema Tributário Brasileiro e sua Perspectiva face à Iminente Reforma Tributária*. 2002. 84 f. Dissertação (Mestrado Executivo) - Escola Brasileira de Administração - Fundação Getúlio Vargas, [S.l.], 2002, p. 10. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/themes/Mirage2/pages/pdfjs/web/viewer.html?file=http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 jun. 2020.

⁹ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. 1996, p. 3. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf. Acesso em: 25 jun. 2020.

¹⁰ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*, op. cit., p. 3.

Na década de 30, o grande motor da economia brasileira era a agricultura, voltada para o comércio exterior, proporcionando uma expressiva arrecadação. Foi Constituição de 1934 que dotou os municípios de autonomia política, administrativa e financeira, atribuindo a eles competência tributária própria com a previsão de impostos privativos¹¹. Outra novidade, foi a inserção do IR e do imposto de consumo no texto constitucional¹².

Houve, também, a proibição da bitributação para os impostos de competência da União e dos Estados e a inserção da cláusula da legalidade estrita na instituição dos impostos e a “imunidade recíproca, que possuía previsão limitada na Constituição Federal de 1981, ganhou contornos de princípio com a Constituição Federal de 1934 que a aperfeiçoou”¹³.

Não demorou muito para surgir outra Constituição, a de 1937, que não trouxe muitas mudanças:

Em relação a esta, os estados perderam a competência privativa para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e aos municípios foi retirada a competência para tributar a renda das propriedades rurais. Por outro lado, o campo residual passou a pertencer somente aos estados, sem qualquer repartição da arrecadação. Em 1940, a Lei Constitucional nº 3 vedou aos estados o lançamento de tributos sobre o carvão mineral nacional e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e a nº 4 incluiu na competência privativa da União o imposto único sobre a produção, o comércio, a distribuição, o consumo, a importação e a exportação de carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem¹⁴.

Na sequência, a Constituição de 1946 definiu o regime de partilha dos tributos arrecadados pelos entes políticos, fortalecendo o pacto federativo, prevendo ainda que a obtenção de receitas pelos entes federados se daria mediante o exercício de competências tributárias discriminadas para cada um dos entes políticos e haveria a repartição de parte das receitas arrecadadas desses tributos.

Na década de 50 o governo estimulou bastante o desenvolvimento da industrialização “criando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952 e buscando atrair capital estrangeiro para o país, através de favores financeiros e

¹¹BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. *Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária*. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006, p. 55.

¹² OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma* (1891-2017). 2017. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2017/12/TD02.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2020, p. 4.

¹³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*, op. cit., p. 118.

¹⁴ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*, op. cit., p. 4.

cambiais e pela transformação do imposto de importação”¹⁵, mas esse apoio gerou uma despesa que não foi bem acompanhada pelo governo, “a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB”¹⁶.

Com o endividamento cada vez maior “a reforma tributária era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário como para prover os recursos necessários às demais reformas”¹⁷.

Segundo o Ives Gandra da Silva Martins, “o Direito Tributário Brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional nº 18/65”¹⁸. Em meio a esse cenário, “a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado”¹⁹, isso foi importante para que a economia do país se equilibrasse já que as despesas estavam bem elevadas.

A Constituição de 1967, por sua vez, tanto em sua redação original como na que lhe foi conferida pela Emenda 1/69, não incrementou grandes alterações no sistema desenhado pela Emenda 18/65.

2.1. O DIREITO TRIBUTÁRIO NA CRFB/1988

De acordo com Leandro Paulsen a tributação, no Estado de Direito Democrático, representa um instrumento da sociedade, cabendo à Constituição definir as possibilidades e limites da tributação²⁰.

¹⁵ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*, op. cit., p. 7.

¹⁶ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*, op. cit., p. 7.

¹⁷ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*, op. cit., p. 7.

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma*. 2000, p. 1. Disponível em: https://gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf. Acesso em: 25 jun. 2020.

¹⁹ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*, op. cit., p. 9.

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 13.

Desta forma, a tributação que não apresentar suporte na norma constitucional não constituirá, propriamente, tributação, mas sim violência aos direitos individuais e arbítrio institucional ilegítimo²¹.

Como exemplo de importante limitação do poder do Estado em matéria de direito tributário, destaca-se o princípio da capacidade contributiva, dispondo a Constituição Federal de 1988, no seu art. 145, § 1º que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando-se à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nessa perspectiva, observa-se que a Constituição brasileira de 1988 “é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação”, rica em princípios e regras, com seus fundamentos enraizados e a projeção dos seus “altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios”²².

Conforme destaca Leandro Paulsen, num Estado em que convivem diversos entes políticos (União, Estados Federados e Municípios), é essencial que a tributação leve em consideração o princípio federativo²³, matéria amplamente tratada pela Constituição Federal de 1988.

2.2 CONTEXTO CONTEMPORÂNEO

Muitas são as críticas dirigidas ao sistema tributário brasileiro, especialmente com relação à sua complexidade e elevada carga tributária.

De acordo com Sacha Calmon Navarro²⁴ o “universo tributário brasileiro é estufado de leis complicadas, excessivas e lotadas de excepcionalidades, conturbando o

²¹PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da doutrina e da jurisprudência*, op. cit., p. 13.

²²COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 3-4.

²³PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da doutrina e da jurisprudência*, op. cit., p. 13.

²⁴COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O cenário Tributário Brasileiro e suas complexidades*. 2018. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/pt/juridico/blog/o-cenario-tributario-brasileiro-suas-complexidades.html>. Acesso em 20 mar. 2020.

ambiente de negócios para o empresariado e transferindo para os preços ao consumidor a carga tributária, daí a carestia”.

O Brasil tributa com o IPI federal, o ICMS estadual, o ISS municipal e mais as contribuições sociais PIS/COFINS a receita bruta dos agentes econômicos (que os repassam nos preços). Não satisfeito, ataca as receitas líquidas (lucro líquido) com o imposto sobre a renda e o capital e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) que não passa de um adicional do imposto de renda. As pessoas físicas da classe média são tributadas a 27.5% pelo IR tanto quanto Ermínio de Moraes. Os pobres pagam 40% em média sobre roupa, comida e remédios, indiretamente por força de impostos repassados para os preços. O Ermínio também. As classes médias levam pancadas de todo lado. Além da carga geral pagam o IPVA e IPTU, o que não incomoda os ricos²⁵.

Esse estado de coisas demonstra a adoção de um sistema tributário complexo e marcado por uma infinidade de normas jurídicas que traduzem um ambiente propício a violações de direitos, com o potencial para causar lesões a direitos individuais e coletivos a exemplo do princípio da isonomia.

Nessa perspectiva, observa-se que o aperfeiçoamento do sistema tributário nacional demanda um maior envolvimento social e a compreensão das propostas que objetivam simplificar as normas vigentes.

3 REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Cada vez mais, discute-se a necessidade de reformulação do sistema tributário brasileiro, como forma de colocar o Brasil no caminho seguido pelas nações mais desenvolvidas.

Diante do nosso contexto atual, as ideias contrárias às propostas de reforma tributária, induzem à demora da aprovação. Segundo Juliano Sander Musse²⁶:

O Brasil, historicamente, descumpre princípios tributários previstos na Constituição de 1988 importantes como o princípio do respeito à capacidade contributiva, a tributação deve ser proporcional a esta capacidade, o princípio da isonomia tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais e o da progressividade dos impostos.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O cenário Tributário Brasileiro e suas complexidades*, op. cit.

²⁶ MUSSE, Juliano Sander. *Proposta de reforma tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta*. 2018. Disponível em: http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_28-1.pdf. Acesso em 20 mar. 2020.

Como exemplo do descumprimento de princípios constitucionais tributários destaca-se a questão da regressividade do Imposto de Renda (IR), em que a ausência de correção da tabela progressiva ao longo dos anos acarretou a incorporação de novos trabalhadores de menor renda à base de incidência do imposto sobre a renda, com a captura de boa parte dos ganhos de renda líquida disponível dos que vivem dos rendimentos do trabalho. Para resolver o problema, seria necessário corrigir em termos reais a tabela do IR²⁷.

O modelo de arrecadação brasileiro se diferencia dos países desenvolvidos com relação ao foco na arrecadação, considerando que os tributos em nosso país se concentram nos bens de consumo e serviços e não no patrimônio e na renda implicando maior oneração dos mais pobres²⁸.

Um estudo recente realizado pelo IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada apontou que os impostos indiretos representam mais de 51% da carga tributária total e que a centralização da tributação nos impostos sobre bens e serviços ao invés de impostos sobre a renda e a propriedade viola o princípio da capacidade contributiva, com o financiamento de uma fatia maior do Estado pelas pessoas e famílias de menor renda²⁹.

Melina Rocha Lukic³⁰ observa que a segmentação das bases de incidência a existência de diversos tributos onerando a mesma base, já provoca vários problemas e obstáculos ao sistema tributário nacional, destacando, ainda, que cada um dos tributos com incidência sobre bens e serviços tem limites particulares que agregados, transformam a tributação do Brasil em uma das mais complexas do mundo.

²⁷ MUSSE, Juliano Sander. *Proposta de reforma tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta*, op. cit.

²⁸ SILVEIRA, Artur Barbosa da. Reforma tributária: os principais pontos da pec 45/2019 e a análise da constitucionalidade do ibs (imposto único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. [S.l.], v. 21, p. 85-104, out./dez 2019. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a00000171cb36f7d2fa853b09&docguid=I2f3b65d0069f11eaa664010000000000&hitguid=I2f3b65d0069f11eaa664010000000000&spos=1&epos=1&td=2&context=5&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em 30 abr. 2020.

²⁹ FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil*. 2019. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf. Acesso em 30 abr. 2020.

³⁰ LUKIC, Melina Rocha. *A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas*. 2018. https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180327_desafios_da_nacao_apoio_vol2.pdf. Acesso em 30 abr. 2020.

Conforme assenta Milene Rocha Lukic³¹, uma expressiva parte dos países do mundo realiza a tributação de bens e serviços em um tributo único aplicando a técnica do valor adicionado, em geral com ampla base de incidência e poucas alíquotas.

A adoção do IVA para a tributação do consumo no Brasil é objeto de diversas propostas de reforma tributária e é apontada como solução para os principais problemas existentes no nosso sistema de tributação de bens e serviços³². O IVA representaria a reunião da base de tributação indireta do ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins, incidindo em todas as etapas da cadeia produtiva, da forma como ocorre na maior parte dos países que adotam o modelo³³.

Isso já suprimiria várias distorções presentes no sistema brasileiro, a exemplo da incidência cumulativa e a ausência de creditamento de determinadas entradas ou de outros impostos, que resulta na oneração da produção, das exportações e dos investimentos³⁴. A adoção do princípio do destino nas operações interestaduais acabaria ainda com o problema da guerra fiscal³⁵.

Diante de todos os problemas mencionados, evidencia-se a necessidade de uma reforma tributária que assegure os direitos dos contribuintes e seja mais justa do ponto de vista fiscal, com a alteração progressiva do foco da tributação que deve ser o patrimônio e a renda, desonerando-se os bens e serviços, tornando-os mais acessíveis³⁶.

Melina Rocha Lukic³⁷ destaca que diversas versões do IVA foram objeto de propostas legislativas no Brasil, com a criação de somente um tributo de competência federal e repasse de receitas aos estados, até um sistema dual de IVA, agrupando tributos que atualmente são de competência federal (IPI, PIS e Cofins) e a manutenção do ICMS, com ou sem incorporar o ISS à competência estadual, em semelhança ao modelo canadense. O IVA

³¹ LUKIC, Melina Rocha. *A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas*, op. cit.

³² LUKIC, Melina Rocha. *A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas*, op. cit.

³³ LUKIC, Melina Rocha. *A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas*, op. cit.

³⁴ LUKIC, Melina Rocha. *A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas*, op. cit.

³⁵ LUKIC, Melina Rocha. *A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas*, op. cit.

³⁶ SILVEIRA, Artur Barbosa da. *Reforma tributária: os principais pontos da pec 45/2019 e a análise da constitucionalidade do ics (imposto único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo*, op. cit.

³⁷ LUKIC, Melina Rocha. *A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas*, op. cit.

dual foi objeto de duas propostas de emenda à Constituição PEC 175/1995, durante o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso e PEC 233/2008, na vigência do governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva.

Artur Barbosa da Silveira³⁸ aponta que apesar de a reforma tributária ser um tema e debate no país há décadas, apenas em 2017 o deputado federal Luiz Carlos Hauly apresentou o esboço de uma proposta concreta, fundamentada na eficiência, simplificação da arrecadação, justiça fiscal e o deslocamento do eixo de tributação dos bens e serviços para o patrimônio e a renda.

De acordo com o parlamentar autor da proposta é preciso tirar o Brasil do emaranhado de tributos sobre o consumo com não cumulatividade, da guerra fiscal e tributação sobre renda progressiva, alinhando o nosso sistema tributário com o resto do mundo, garantindo que os entes federados partilhem suas arrecadações como sócios e não como inquilinos³⁹.

O texto original do projeto prevê a extinção de 10 tributos (IPI, IOF, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e CIDE, tributos federais) e do ICMS de competência dos Estados e do ISS de competência dos municípios. Todos seriam substituídos por um imposto sobre o valor agregado, de competência dos Estados, denominado imposto sobre operações de bens e serviços (IBS), além de um imposto sobre bens e serviços específicos (imposto seletivo), de competência da União⁴⁰.

A União ainda ficaria com os impostos sobre o comércio exterior (imposto de importação e de exportação), com o imposto de renda, com as contribuições previdenciárias e com tributos de caráter extrafiscal (CIDEs), o ITR seria de competência dos municípios e ocorreria a extinção do IOF. De acordo com Artur Barbosa da Silveira (2019) a proposta, se aprovada, promoverá profundas alterações nas competências dos Estados e do Distrito Federal, com a incorporação do ICMS ao IVA, a atribuição da competência com relação ao IPVA aos municípios e o deslocamento do ITCMD para a competência dos municípios ou da

³⁸SILVEIRA, Artur Barbosa da. Reforma tributária: os principais pontos da pec 45/2019 e a análise da constitucionalidade do ibs (imposto único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo, op. cit.

³⁹HAULY, Luiz Carlos. *Principais linhas da proposta de reforma tributária*. 2017. Disponível em: www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly. Acesso em: 27 jun. 2019.

⁴⁰SILVEIRA, Artur Barbosa da. Reforma tributária: os principais pontos da pec 45/2019 e a análise da constitucionalidade do ibs (imposto único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo, op. cit.

União. Os municípios, por sua vez, perderiam o ISS, que seria incorporado ao IVA, mas receberiam a competência do IPVA e do ITR, que seriam regulados por legislação federal.

O projeto de autoria do deputado federal Luiz Carlos Hauly foi transformado na PEC 110/2019, de relatoria do senador Roberto Rocha, mas perdeu forças no Congresso Nacional em razão da PEC 45/19, que teve origem no diagnóstico feito pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), apresentado pelo deputado federal Baleia Rossi, que conta com o apoio de boa parcela dos Deputados e Senadores, inclusive do presidente da Câmara dos Deputados, Rodrigo Maia⁴¹.

No entanto, recentemente, o presidente do Senado Federal declarou que pretende promover a votação da PEC apresentada pelo deputado Luiz Carlos Hauly (PEC 110/2019), havendo ainda em tramitação projetos de iniciativa do Governo Federal e uma proposta de iniciativa dos Estados, apresentada pelo Comitê dos Secretários de Fazenda dos Estados (COMSEFAZ).

As PECs 45/2019 e 110/2019 que estão em análise no Congresso Nacional, por sua vez, são objeto de críticas no meio jurídico. Segundo Heleno Taveira Torres⁴² não seria necessária uma mudança excessiva na Constituição e poderíamos fazer uma reforma ampla, conferindo segurança jurídica aos investimentos, reduzindo conflitos e gerando melhor ambiente de negócios com ações rápidas e efetivas na própria legislação de cada imposto em vigor.

Na opinião do autor⁴³, as PECs 45/2019 e 110/2019 são muito ruins do ponto de vista técnico, considerando que a reforma está sendo construída sobre a tributação do consumo, renda, folha de salários, questões sobre multas e processo de arrecadação e cobrança, deixando as duas PECs de resolver os problemas dos tributos sobre o consumo, que criariam duplicidade de sistemas.

⁴¹ SILVEIRA, Artur Barbosa da. Reforma tributária: os principais pontos da pec 45/2019 e a análise da constitucionalidade do ibs (imposto único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo, op. cit.

⁴² TORRES, Heleno Taveira. *Propostas de reforma tributária são ruins', diz Heleno Taveira Torres*. 2020. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2020/02/22/internas_economia,1123741/propostas-de-reforma-tributaria-sao-ruins-diz-heleno-taveira-torres.shtml. Acesso em 04 abr. 2020.

⁴³ TORRES, Heleno Taveira. *Propostas de reforma tributária são ruins', diz Heleno Taveira Torres*, op. cit.

Há ainda que advogue que o sistema funciona bem e deve ser mantido. Nesse sentido é o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ que assevera que o sistema tributário brasileiro opera de modo adequado e quando acionado, reage bem e o resultado sai como o esperado, o que nem sempre se verifica em outros países.

A opinião de Paulo de Barros de Carvalho, contudo, sobre a desnecessidade de reformar o sistema tributário está longe de ser unanimidade e o número de estudiosos que afirmam a necessidade de reforma para corrigir as falhas no sistema arrecadatário, tornando-o mais simples e eficiente, é expressivo.

Dentre as mudanças, as mais destacadas são a necessidade de redução dos impostos indiretos, o aumento da tributação sobre o patrimônio e aumento da progressividade nos tributos que incidem sobre a renda, além da necessidade de simplificação do sistema tributário considerado no seu todo.

Como se não bastasse, existem ainda questionamentos sobre possível violação do pacto federativo, com a transferência de competências tributárias entre os entes da federação.

Nesse sentido, Régis Fernandes de Oliveira aponta que para a caracterização do Estado Federal idealizado na Constituição Federal de 1988, é imprescindível que as unidades federadas possuam competência própria estabelecidas na norma constitucional, destacando que não existe qualquer hierarquia entre os entes da federação⁴⁵.

Assim, a Constituição Federal de 1988 outorgou competência tributária a cada um dos entes da federação, possibilitando a instituição dos seus próprios tributos, de maneira que não se revelaria possível se cogitar uma reforma tributária sem a realização de um novo pacto federativo, possibilitando o conhecimento de quais competências pertencerão a cada unidade da federação.

Conforme se observa, apesar de se revelar necessária para a retomada da economia e geração de empregos e receita, inúmeros são os obstáculos que devem ser superados para a realização de uma profícua reforma tributária, que vão desde a disputa do protagonismo político à aprovação da reforma, atingindo discussões complexas que não

⁴⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *"Sistema tributário funciona e não requer reparos"*. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em 7 abr. 2020.

⁴⁵OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Federalismo fiscal e pacto federativo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. [S.l.], v. 61, p. 179-192, mar./abr. 2012. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a00000172fbdd488d0cb910a4&docguid=I31d4ab80f25411dfab6f010000000000&hitguid=I31d4ab80f25411dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=422&context=25&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 28 jun. 2020.

podem ser desenvolvidas com maior detalhamento nos limites desta pesquisa, a exemplo de eventual discussão envolvendo violação ao pacto federativo.

4 UMA POSSÍVEL SOLUÇÃO A CURTO PRAZO

O orçamento governamental, grosso modo, é assemelhado em grande parte a gestão dos recursos domésticos no âmbito familiar acrescido, é claro, de um *plus* já que “na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”⁴⁶.

Seja como for, tanto na esfera privada quanto na pública uma lógica nos parece comum: o gasto jamais poderá superar a receita. Aí, com efeito, o problema se agrava já que se noticiava, antes mesmo da pandemia provocada pelo coronavírus, existir um déficit da arrecadação frente aos compromissos estatais.

Desprezando a investigação de o porquê inexistente mais eficácia e eficiência na administração dos recursos públicos (fontes primárias e secundárias), de fato, o custeio da máquina pública carece de mais recursos. Ocorre, contudo, que aumentar as alíquotas no âmbito desse sistema já marcado por críticas com relação à alta carga no consumo, fatalmente, redundaria em agravamento das penalidades fiscais para os mais pobres.

Desta forma, associando esse quadro à flagrante escassez de signos de riquezas ainda intocados pela tributação que, deveras, opor-se à lógica pré-estabelecida seja desafio hercúleo, sobretudo, porque um dos caminhos seja, aos nossos olhos, um que há aproximadamente 32 anos aguarda regulamentação de lei complementar, *ex vi* do art. 153, VII, da Constituição da República: o imposto sobre grandes fortunas.

Ele é, de acordo com o texto Constitucional, tributo de competência da União. Segundo Regina Helena da Costa “trata-se de imposição tributária de configuração polêmica, o que, provavelmente, constitui uma das justificativas para o fato de que, até o momento, tal competência não tenha sido exercida”⁴⁷.

⁴⁶ MEIRELLES Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 87.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 395.

Seus defensores o apontam como resposta, no país, da carência de justiça social; seus opositores, afirmam “que tal imposto *afugenta o capital e o investimento*, atravancando o desenvolvimento econômico”⁴⁸.

Ainda assim, o fato é que estudos indicam que “os 10% mais pobres do Brasil gastam 32% de sua renda com tributos; os 10% mais ricos, 21%”⁴⁹. Além disso:

Seis brasileiros têm uma riqueza equivalente ao patrimônio dos 100 milhões mais pobres do país. Os 5% mais ricos detêm a mesma fatia de renda dos demais 95%. Uma mulher trabalhadora que ganha um salário mínimo mensal levará 19 anos para receber o equivalente que um super-rico recebe em um único mês. Esse é o cenário atual do Brasil⁵⁰.

Hoje, no Senado, quatro propostas de tributar grandes fortunas tramitam. “Dois deles foram apresentados após o início da pandemia do novo coronavírus e citam essa calamidade sanitária como motivo de suas medidas”⁵¹.

Aí, aos nossos olhos, um grave problema classificatório ou de semântica já que, ao fim e ao cabo, “muitos juristas chamam o imposto de *tributo sem causa*”⁵². Geraldo Ataliba explica que “define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. (hipótese de incidência) consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal”⁵³. Esse panorama atraí, fundamentalmente, o disposto no art. 16 do CTN, pois veja-se que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Seja como for, essas propostas estão longe de representar consenso entre nós, inclusive, notícias dão conta de que “as bancadas peronistas no Congresso da Argentina estão

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, op. cit., p. 395.

⁴⁹ OXFAM Brasil. *A Distância Que Nos Une: Um Retrato das Desigualdades Brasileiras*. 2017. Fonte: https://oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/?gclid=EAIaIQobChMIoNWCpMz16AI VigaRCh2pdAI7EAAYASAAEgKGWvD_BwE. Acesso em 19 de abril de 2020.

⁵⁰ OXFAM Brasil. *A Distância Que Nos Une: Um Retrato das Desigualdades Brasileiras*, op. cit.

⁵¹ BRASIL. Senado Federal. *Senado debate quatro propostas de imposto sobre grandes fortunas*. 2020. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/03/27/senado-debate-quatro-propostas-de-imposto-sobre-grandes-fortunas>. Acesso em 22 mar. 2020.

⁵² CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 595.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 128.

elaborando um projeto de lei que estabelece um imposto único sobre grandes fortunas para financiar a campanha social e da saúde contra a pandemia do novo coronavírus”⁵⁴.

E mais do que isso, é perturbador o informe de que a “Argentina propõe suspensão de pagamento da dívida com credores privados por três anos.”⁵⁵ Nessa atmosfera é difícil ignorar a imprevisibilidade do por vir.

Colocando de volta na ribalta os debates do Senado, nos parece de todo importante traçar as semelhanças entre os projetos, especialmente, o como enfrentaram o maior desafio à criação do imposto incidente sobre grandes fortunas: definir, juridicamente, grande fortuna. Hoje, o projeto de lei mais antigo tramitando é o nº 315, de 2015. Seu art. 5º estabelece que “a base de cálculo do IGF é o patrimônio, tal como definido no art. 2º e diminuído das dívidas e obrigações pecuniárias do contribuinte, cujo valor ultrapasse o equivalente a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) no dia 31 de dezembro de cada ano civil.”

Já o art. 3º do projeto nº 183, de 2019, propõe que o imposto tenha:

[...] como fato gerador a titularidade de grande fortuna, definida como o patrimônio líquido que exceda o valor de 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de que trata o art. 153, inciso III, da Constituição Federal, apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência.

O art. 2º do projeto de lei nº 38, de 2020, sugere concluir que:

[...] são contribuintes do imposto de que trata esta lei, à alíquota de meio por cento ao ano, a pessoa física detentora de grande fortuna, assim considerada, para os fins desta lei, a titularidade de patrimônio líquido que exceda a 50.000 salários mínimos, apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência.

Um traço importante do projeto nº 38 é a temporalidade, basta verificar a proposta do art. 1º, pois ele prevê que “vigorará durante o período de calamidade pública no Brasil a cobrança do Imposto Extraordinário sobre Grandes Fortunas”.

⁵⁴BLOG DO ESMAEL. *Argentina vai tributar grandes fortunas para combater o coronavírus*. 2020. Disponível em: <https://www.esmaelmorais.com.br/2020/04/argentina-vai-tributar-grandes-fortunas-para-combater-o-coronavirus/>. Acesso em: 30 abr. 2020.

⁵⁵FIGUEIREDO. Janaína. *Argentina propõe suspensão de pagamento da dívida com credores privados por três anos*: Montante de juros sofreria corte de 62%, o equivalente a US\$ 37,9 bilhões. 2020. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/argentina-propoe-suspensao-de-pagamento-da-divida-com-credores-privados-por-tres-anos-1-24376316>. Acesso em: 27 jun. 2020.

O projeto nº 50, por fim, é singular porque além de temporário também é uma figura híbrida já que cria, em mesma oportunidade, empréstimo compulsório a teor do art. 2º:

[...] fica instituído o empréstimo compulsório sobre grandes fortunas, com a mesma base de arrecadação do imposto de que trata esta Lei, com a natureza de tributo prevista no art. 148 da Constituição Federal, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública.

De acordo com o art. 5º do projeto nº 50:

Os tributos previstos nesta Lei incidirão sobre grandes fortunas, definida como o patrimônio líquido que exceda o valor de 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de que trata o art. 153, inciso III, da Constituição Federal, apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência.

A importância da diferenciação entre os tributos (imposto X empréstimo compulsório) fica clara pela disposição do parágrafo único do art. 2º já que o empréstimo compulsório não se sujeita, a teor do art. 150, § 1º da Constituição, ao princípio da anterioridade, seja aquela referente à cobrança no mesmo exercício (art. 150, III, b) seja a nonagesimal (art. 150, III, c) vide, para efeito de certeza e maior clareza, o art. 150, § 1º da Constituição.

Virtualmente, portanto, o imposto sobre grandes fortunas nos parece fornecer pistas sólidas de um mecanismo capaz de alterar, ao menos no particular dessa espécie tributária que é o imposto, o centro de gravidade da tributação. Isso porque, lastimavelmente, hoje ela é carregada de certa medida de injustiça social.

Afinal, “quando possível, todos os impostos devem atender ao princípio da capacidade contributiva, que, repetimos, se afina com o princípio republicano”⁵⁶. Ocorre, contudo, que não podemos nos esquecer que “o verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política”⁵⁷. Mas, lembrem-se que “os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de *poder*, possuem inegável *influência* sobre os que o exercem”⁵⁸.

⁵⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, op. cit., p. 142.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 312.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, op. cit., p. 312.

Espera-se que todos os esforços acadêmicos forneçam elementos capazes de, num futuro próximo, contribuir concretamente com o antever de um caminho seguro, sobretudo, democrático que, por tudo e em tudo, ampare uma solução tão expedita quão duradoura para a difícil realidade das atuais circunstâncias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante a pesquisa, foi possível perceber que a legislação tributária brasileira foi se modificando e evoluindo para fazer frente às necessidades do Estado, acompanhando as alterações que ocorreram na matriz econômica, de modo a preservar o potencial de arrecadação.

Nesse sentido, a entrada em vigor da Constituição de 1988 foi muito importante, por estabelecer garantias mínimas aos contribuintes e inaugurar um verdadeiro pacto federativo em matéria de direito tributário, com uma detalhada repartição de competências tributárias entre os entes da federação.

Não obstante aos avanços trazidos pela atual Constituição, verifica-se a necessidade de uma reforma tributária, que é defendida pela maioria dos estudiosos, respeitados os autores que concluem pela sua desnecessidade, tanto para simplificar o nosso sistema que, não raras vezes, apresenta enorme complexidade, quanto para auxiliar na retomada do desenvolvimento econômico, especialmente agora com a pandemia provocada pelo vírus Covid-19.

Entretanto, conforme exposto no presente estudo, muitas são as dificuldades para se chegar a um consenso sobre os moldes da reforma tributária, que esbarra em vários empecilhos, desde a disputa política pelo seu protagonismo e até em questões constitucionais, como a necessidade de participação ativa dos Estados e Municípios para a preservação do pacto federativo.

Destarte, indica-se no presente estudo, com medida salutar e urgente, a instituição do IGF (imposto sobre grandes fortunas), que deve ser amplamente discutida nesse momento de grave crise econômica, seja em razão do seu potencial arrecadatário, que não foi analisado nos limites estreitos dessa pesquisa, seja diante do seu valor simbólico, de modo a representar uma correção nos rumos do direito tributário nacional, que tributa de forma mais intensa o

consumo e, conseqüentemente, os mais pobres, contribuindo para o aumento galopante da desigualdade social.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BLOG DO ESMAEL. **Argentina vai tributar grandes fortunas para combater o coronavírus**. 2020. Disponível em: <https://www.esmaelmorais.com.br/2020/04/argentina-vai-tributar-grandes-fortunas-para-combater-o-coronavirus/>. Acesso em: 30 abr. 2020.

BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

BRASIL. SENADO FEDERAL. **Senado debate quatro propostas de imposto sobre grandes fortunas**. 2020. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/03/27/senado-debate-quatro-propostas-de-imposto-sobre-grandes-fortunas>. Acesso em 22 mar. 2020.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **"Sistema tributário funciona e não requer reparos"**. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em 7 abr. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **O cenário Tributário Brasileiro e suas complexidades**. 2018. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/pt/juridico/blog/o-cenario-tributario-brasileiro-suas-complexidades.html>. Acesso em 20 mar. 2020.

FIGUEIREDO, Janaína. **Argentina propõe suspensão de pagamento da dívida com credores privados por três anos: Montante de juros sofreria corte de 62%, o equivalente a**

US\$ 37,9 bilhões. 2020. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/argentina-propoe-suspensao-de-pagamento-da-divida-com-credores-privados-por-tres-anos-1-24376316>. Acesso em: 27 jun. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil**. 2019. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf. Acesso em 30 abr. 2020.

HAULY, Luiz Carlos. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. 2017. Disponível em: www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly. Acesso em: 27 jun. 2019.

KINCHECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v. 923, p. 451-479, set./2012. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b00000171c19f52745fff66f2&docguid=Iabbeb5700c5211e29d3a010000000000&hitguid=Iabbeb5700c5211e29d3a010000000000&spos=1&epos=1&td=2499&context=5&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em 28 abr. 2020.

LUKIC, Melina Rocha. **A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas**. 2018. https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180327_desafios_da_nacao_apoio_vol2.pdf. Acesso em 30 abr. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma**. 2000. Disponível em: https://gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf. Acesso em: 25 jun. 2020.

MEIRELLES Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MUSSE, Juliano Sander. **Proposta de reforma tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta**. 2018. Disponível em: http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_28-1.pdf. Acesso em 20 mar. 2020.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017)**. 2017. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2017/12/TD02.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2020.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Federalismo fiscal e pacto federativo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. [S.l.], v. 61, p. 179-192, mar./abr. 2012. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a00000172fbdd488d0cb910a4&docguid=I31d4ab80f25411dfab6f010000000000&hitguid=I31d4ab80f25411dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=422&context=25&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 28 jun. 2020.

OXFAM Brasil. **A Distância Que Nos Une: Um Retrato das Desigualdades Brasileiras**. 2017. Fonte: <https://oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/?gclid=EAIaIQobChMIoNWCpMz16AI> VigaRCh2pdAI7EAAYASAAEgKGWvD_BwE. Acesso em 19 de abril de 2020.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

SILVEIRA, Artur Barbosa da. Reforma tributária: os principais pontos da pec 45/2019 e a análise da constitucionalidade do ibs (imposto único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. [S.l.], v. 21, p. 85-104, out./dez 2019. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a00000171cb36f7d2fa853b09&docguid=I2f3b65d0069f11eaa664010000000000&hitguid=I2f3b65d0069f11eaa664010000000000&spos=1&epos=1&td=2&context=5&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em 30 abr. 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Propostas de reforma tributária são ruins', diz Heleno Taveira Torres**. 2020. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2020/02/22/internas_economia,1123741/propostas-de-reforma-tributaria-sao-ruins-diz-heleno-taveira-torres.shtml. Acesso em 04 abr. 2020.

VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. **O Sistema Tributário Brasileiro e sua Perspectiva face à Iminente Reforma Tributária**. 2002. 84 f. Dissertação (Mestrado Executivo) - Escola Brasileira de Administração - Fundação Getúlio Vargas, [S.l.], 2002. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/themes/Mirage2/pages/pdfjs/web/viewer.html?file=http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 jun. 2020.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. ANOTAÇÕES E REFLEXÕES PARA FUTURAS REFORMAS. 1996. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf. Acesso em: 25 jun. 2020.

Submetido em 08.09.2020

Aceito em 22.09.2020