

Prefácio por **Rodrigo Otávio Soares Pacheco**
Senador da República

Reforma Tributária
BRASILEIRA

[orgs.]

Ivan Ludovice Cunha · Marcelo Hugo de Oliveira Campos
Paulo Honório de Castro Júnior · Rogério Abdala Bittencourt Júnior

“O Estado de Minas Gerais sempre foi símbolo de protagonismo. Um Estado combativo, berço de lideranças e intelectuais que contribuíram para o desenvolvimento nacional. A “Revolta de Vila Rica” em 1720 e a “Inconfidência Mineira”, em 1789, entraram para a história.

Os anos se passaram e, mais uma vez, Minas Gerais não poderia se furtar a exercer o protagonismo que lhe marca, neste importante momento: a Reforma Tributária.

Reunindo contribuições para essa discussão fundamental à retomada do crescimento do país, o IMDT- Instituto Mineiro de Direito Tributário e a Editora D'Plácido lançam essa obra, colocando o Estado de Minas Gerais, uma vez mais, na vanguarda dos movimentos sociais mais importantes da história nacional.

Ao Congresso Nacional e à toda sociedade civil, seguem as nossas contribuições.”

IMDT - Instituto Mineiro de Direito Tributário



Prefácio por **Rodrigo Otávio Soares Pacheco**
Senador da República

Reforma Tributária
BRASILEIRA

[orgs.]

Ivan Ludovice Cunha · Marcelo Hugo de Oliveira Campos
Paulo Honório de Castro Júnior · Rogério Abdala Bittencourt Júnior





Belo Horizonte
Av. Brasil, 1843,
Savassi, Belo Horizonte, MG
Tel.: 31 3261 2801
CEP 30140-007

São Paulo
Av. Paulista, 2444,
8º andar, cj B2
Bela Vista – São Paulo, SP
CEP 01310-933

WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Copyright © 2019, D'Plácido Editora.
Copyright © 2019, Os Autores.

Todos os direitos reservados.

Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios,
sem a autorização prévia do Grupo D'Plácido.

Editor Chefe Plácido Arraes
Editor Tales Leon de Marco
Produtora Editorial Bárbara Rodrigues
Capa, projeto gráfico Nathalia Torres
Imagem por Denise Jans via Unsplash (modificada)
Diagramação Enzo Zaqueu Prates
Nathalia Torres

Catálogo na Publicação (CIP) Ficha catalográfica

Reforma Tributária Brasileira. CUNHA, Ivan Luduvicé; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira;
CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. [Orgs.]
-- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.
1084 p.

ISBN: 978-65-5059-055-0

1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Título.

CDD341.39

CDU340

GRUPO
D'PLÁCIDO



*
Rodapé



Sumário

Autores.....	13
Prefácio.....	25
<i>Rodrigo Otavio Soares Pacheco</i>	
Apresentação.....	31
1. A justiça social e a reforma tributária.....	33
<i>Ana Paula Saunders</i>	
2. Anotações acerca da proposta de determinação do lucro tributável com base no "resultado fiscal" apurado com autonomia em relação ao "resultado contábil" do padrão IAS/IFRS.....	53
<i>Márcio Pedrosa Junior</i>	
3. A PEC 45/2019 e o caráter extrafiscal.....	67
<i>Marina Caldeira Valle</i>	
4. A proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019: seria o IBS um "Good VAT"?.....	77
<i>Fernanda de Oliveira Silveira</i> <i>Júlia Pinho Salles</i>	

5. A reforma da PEC nº 45/19 <i>Natália de Cássia Gomes Silva</i>	99
6. A reforma das promessas <i>Onofre Alves Batista Júnior</i> <i>Paulo Roberto Coimbra Silva</i>	107
7. A reforma do sistema tributário brasileiro e a importância da simplificação <i>Bernardo Motta Moreira</i> <i>Thiago Duca Amoni</i>	123
8. A reforma tributária e a consequente violação ao federalismo no Brasil <i>João Ricardo Fahrion Nüske</i>	139
9. A reforma tributária e a tributação da economia digital <i>Paulo Honório de Castro Júnior</i> <i>Jhonytan Mark da Silva</i>	151
10. A reforma tributária e o setor de óleo e gás: uma análise do imposto seletivo frente a segurança jurídica <i>Enrique de Castro Loureiro Pinto</i>	179
11. A reforma tributária como oportunidade para uma nova tratativa das vinculações orçamentárias <i>Mateus Simões de Almeida</i> <i>Marcel Dornas Beghini</i>	205
12. A reforma tributária na PEC 45/2019 e o impacto na comercialização do etanol hidratado carburante <i>Edgar Junqueira Freire</i> <i>Barbara Horta de Monteiro Castro</i>	219

13. A tributação sobre o consumo e as propostas de reforma tributária..... 231
Gustavo Guimarães da Fonseca
Flávio Machado Vilhena Dias
14. Brasil: entre as reformas ideal e possível do sistema tributário..... 255
Victor Tavares de Castro
15. Comentários às Críticas de Violação do Federalismo..... 271
Antônio José Ferreira Levenhagen
16. Contextualizando a discussão sobre reforma tributária, tributação do consumo e pacto federativo: a experiência com a repartição de competências tributárias da CF/88..... 301
Roberto Salles Lopes
17. Contribuição para a reforma tributária: ensaio sobre federalismo e justiça fiscal..... 333
Eduardo Barboza Muniz
18. Contribuições para a reforma tributária: a extrafiscalidade, entre o proporcional e o razoável..... 359
Leonardo André Gandara
19. Contributo ao estudo da reforma tributária no Brasil: entre a propaganda "simplificação" do sistema e a insegurança jurídica da ruptura constitucional..... 375
Martha Leão
20. Críticas e ponderações sobre as propostas de reforma tributária – PEC 45/2019 e PEC 110/2019..... 395
Pedro Eliezer Maia

21. Debate geral sobre a reforma tributária.....	427
<i>Raphael Silva Rodrigues</i>	
22. Notas sobre a reforma tributária.....	433
<i>Regis Fernandes de Oliveira</i>	
23. O hoje e o amanhã na tributação da distribuição de combustíveis.....	443
<i>Fábio Silva Alves</i>	
24. O Imposto sobre a Renda e verbas indenizatórias na reforma tributária.....	461
<i>João Manoel Martins Vieira Rolla</i> <i>Fillipe Leal Leite Néas</i>	
25. O método da imputação dos créditos como alternativa à isenção do IRPF sobre os dividendos.....	491
<i>Pedro Lucas Debelli Marques</i>	
26. O papel dos impostos seletivos na reforma tributária.....	517
<i>Álvaro Martins Rotunno</i> <i>Frederico Pereira Rodrigues da Cunha</i>	
27. O princípio do destino e o ICMS na expectativa de uma reforma tributária no Brasil	529
<i>Mariel Orsi Gameiro</i> <i>Mariane Andréia Cardoso dos Santos</i>	
28. O tratamento do PIS e da COFINS nas propostas de reforma tributária (PEC 45/2019 e PEC 110/2019).....	557
<i>Maysa de Sá Pittondo Deligne</i> <i>José Antonino Marinho Neto</i>	
29. Os impactos da reforma tributária na construção pesada: primeiras impressões.....	577
<i>Marcelo Hugo de Oliveira Campos</i>	

30. Proposta de criação de um Ombudsman tributário no Brasil: a realidade brasileira e a experiência do direito comparado.....591
Rogério Abdala Bittencourt Júnior
Bárbara Machado Rodrigues Morais
31. Reflexões críticas para uma reforma tributária constitucionalmente adequada.....627
Henrique Machado Rodrigues de Azevedo
32. Reflexões sobre a Reforma do Sistema Tributário Nacional.....653
Carlos Alberto Moreira Alves
João Henrique Galvão
33. Reflexões sobre a reforma dos tributos sobre a renda.....673
Carlos Augusto Daniel Neto
34. Reforma da tributação sobre o consumo: breve ensaio crítico-comparado.....691
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira
Marina Soares Marinho
35. Reforma tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019.....721
Marciano Seabra de Godoi
36. Reforma tributária constitucional: a intervenção do Estado e a Iniciativa privada.....751
Flávio Couto Bernardes
Victor Pimenta de Miranda
37. Reforma tributária e a PEC 45/2019: uma análise sob a óptica da teoria da justiça.....767
Lucas Fonseca e Melo

38. Reforma tributária e direitos humanos.....785
Thiago Álvares Feital
39. Reforma tributária e não cumulatividade:
a extinção da "anomalia" do crédito físico.....801
Janaina Santos Curi
Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage
40. Reforma tributária, desoneração da folha
e tributação sobre transações financeiras.....829
Guilherme de Almeida Henriques
Marcelo Hugo de Oliveira Campos
41. Reforma tributária, federação e justiça fiscal:
o debate esquecido.....849
Raquel de Andrade Vieira Alves
Pedro Júlio Sales D'Araújo
42. Reforma tributária: necessária simplificação
do sistema tributário vigente.....891
Maina Maria Novello Siqueira de Castro Pessoa
Mariane de Sousa Assis Resende
43. Reforma tributária no Brasil: eficiência, equidade
e uma contextualização global.....901
Pedro Henrique Belo Lisboa Trento
João Guilherme Belo Lisboa Trento
44. Reforma tributária, normas constitucionais
"em branco" e insegurança jurídica.....919
Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas
45. Reforma tributária, PEC 45 e alíquota única de IBS:
para um problema complexo há sempre
uma resposta simples e equivocada.....943
Rafhael Frattari
Érika Villar

46. Reforma tributária: expectativa contra realidade.....957
Gustavo Lanna Murici
Tathiana de Souza Pedrosa Duarte
47. Reformas tributárias propostas e os serviços digitais.....983
Rodolfo Marques Vieira Araujo
Cibelle Anea
48. Transparência fiscal, consentimento ao tributo e reforma tributária.....1007
Alessandro Mendes Cardoso
49. Tributação de intangíveis no sistema tributário brasileiro: controvérsias e perspectivas relevantes à reforma tributária.....1033
Marina Machado Marques
Mariana Matos Oliveira Sana Moraes
Izabella Bitar Barbosa
50. Tributação dos dividendos nas Sociedades de Profissionais Liberais.....1059
Frederico de Almeida Fonseca
Rogério Abdala Bittencourt Júnior

Reforma tributária constitucional: a intervenção do Estado e a Iniciativa privada

Flávio Couto Bernardes
Victor Pimenta de Miranda

1. Introdução

Os impostos sobre o consumo no Brasil foram divididos entre os entes federados, cabendo o IPI à União Federal, o ICMS aos Estados-membros e o ISS aos Municípios. Esta distribuição prejudica a racionalização lógica da tributação para fins de harmonização tributária, acarretando excessiva complexidade nas normas jurídicas. Não raras vezes, há fundadas dúvidas quanto à incidência de um desses impostos sobre determinado fato econômico, isto é, se há a subsunção do mesmo à hipótese de incidência tributária, ocasionando conflitos de competência entre os entes da federação.

Ademais, há uma complexa estrutura de obrigações tributárias previstas na legislação para cada um dos impostos e entes federados. Assim, quando o sujeito passivo se instala num determinado local, ele deve observar as regras dispostas nas normas jurídicas municipais, estaduais e federais. E caso ele realize operações com outros Estados-membros da federação, deve também seguir as diretrizes fixadas nas legislações desses outros entes. E na hipótese de existir filiais em diferentes Estados-membros, a complexidade é ainda maior.

Isto sem falar nos incentivos fiscais concedidos pelos entes federados, muitas vezes sem obedecer as normas legais, apenas com o intuito de atrair as empresas e arrecadar mais impostos. Com a Constituição de 1988, aliando-se à globalização que permitiu a entrada de recursos estrangeiros em grandes volumes, os Estados-membros passaram a disputar vultosos recursos na implementação e na ampliação de indústrias, acarretando a denominada "guerra fiscal".

Com efeito, essa confusão de incidências tributárias sobre o consumo talvez seja simplificada pela introdução do imposto sobre o valor agregado, como será analisado mais detidamente neste estudo, tornando o ordenamento mais eficiente e menos complexo para os administradores públicos e os sujeitos passivos do tributo, além de permitir uma economia na estrutura de fiscalização.

No entanto, a grande questão que se coloca para a instituição do imposto sobre o valor agregado é justamente sua compatibilidade com a estrutura do Estado Federal brasileiro. Extinguindo-se o IPI, o ICMS e o ISS, de quem ficaria a titularidade da competência impositiva do IVA? Tal arrecadação seria repartida de que forma com os demais entes federados? E o princípio federativo, pilar do Estado brasileiro, como ficaria em todo esse contexto?

Com a difícil tentativa de introduzir um tributo que englobe os impostos sobre o consumo, existem algumas propostas sendo discutidas no Congresso Nacional. Em linhas gerais, as propostas defendem a necessidade de simplificar a cobrança de tributos, unificando-os e equilibrando melhor o federalismo. A carga tributária, porém, seria, em tese, mantida para que não haja impacto nos lanejamentos orçamentários dos entes federados.

Dito isso, através das PEC's (Projetos de Emendas Constitucionais) pretende-se simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia e a competitividade de empresas brasileiras. Seguindo essa linha, atualmente são discutidos no Congresso Nacional dois projetos de reforma tributária. Um tramita no Senado (PEC nº 110/2019), enquanto o outro, PEC nº 45/2019, apresentado pelo Deputado Baleia Rossi, tramita na Câmara dos Deputados.

No entanto, os projetos não pretendem promover, a princípio, alterações no sistema regressivo que vige atualmente no Brasil. A grande dificuldade da reforma está justamente em convergir os múltiplos e divergentes objetivos entre os contribuintes e os demais entes federados.

O governo, de modo geral, deseja aumentar a arrecadação, enquanto que o contribuinte deseja simplificar, reduzir a burocracia (necessidade de deburocratização), promover efetivas reformas que tributem majoritariamente a renda e o patrimônio (e não o consumo, como ocorre atualmente no sistema regressivo brasileiro).

Ocorre que, não obstante as dificuldades de se viabilizar uma reforma tributária no Brasil, a premissa de sua urgência e necessidade é

inquestionável para tornar mais eficiente a arrecadação governamental, ao mesmo tempo que concede maior liberdade e possibilidade de planejamento ao sujeito passivo.

Da forma como o ordenamento tributário está posto no Brasil, o contribuinte está adstrito a uma legislação confusa, complexa e que permite a ocorrência de uma “guerra fiscal” entre os entes federados. Não menos relevante, os tribunais de justiça ainda somam a isso a insegurança jurídica, a lentidão e a volatilidade nas decisões. Há um desequilíbrio entre os poderes e os entes federados, sendo que os contribuintes acabam ficando à margem desta disputa.

Ao contrário de alguns anos atrás, o ambiente político para a efetivação da reforma tributária é muito mais favorável, tendo em vista que a “guerra fiscal” se mostrou prejudicial para todos os Estados e o atual sistema tributário tem-se mostrado caótico e incoerente.

Nesse contexto, a reforma tributária demonstra ser muito mais profunda e importante que a reforma da previdência (aprovada em outubro pela PEC nº 6/2019), pois ela pode viabilizar que o governo tenha os recursos necessários para implementar políticas públicas e custear os gastos com a previdência social. Primeiramente, foi necessário que o governo realizasse a reforma da previdência para que pudesse organizar o planejamento dos gastos sociais e, em seguida, avançar com a esta reforma tributária que garantirá, em tese, mais simplicidade ao sistema e eficiência à produção/produtividade no Brasil.

2. Sistema tributário brasileiro

Sendo o Brasil uma federação, também aqui se impôs, como questão fundamental, o problema da repartição das competências tributárias entre as três esferas do poder federativo (União, Estados-membros/Distrito Federal e Municípios). Para tanto, mostrou-se necessário dotar cada uma destas esferas de poder compatível com sua necessidade de autonomia financeira, de modo a conferir, simultaneamente, certo grau de uniformidade ao sistema tributário nacional.

Isto é, a fim de que as diferenças entre os entes não viessem a se tornar um entrave ao desenvolvimento econômico do país, o objetivo do federalismo era, em tese, evitar que, no exercício do poder de tributar, a União, os Estados e os Municípios se vissem envolvidos em conflitos de competência.

No tocante aos impostos, a Constituição Federal de 1988 discriminou as respectivas hipóteses de incidência cabíveis à União, aos Estados-

-membros (e Distrito Federal) e aos Municípios, assentando, destarte, os pilares da repartição de competências quanto a essa espécie tributária. Com relação aos Estados-membros e Municípios, a discriminação constitucional foi taxativa, restando à União o poder residual de criar impostos não previstos expressamente na Carta Magna, desde que observados os requisitos estabelecidos em seu artigo 154, inciso I.

De forma simplificada, pode-se afirmar que a Constituição da República traçou o arcabouço fundamental do ordenamento jurídico, ditando suas linhas mestras, cujos sistemas tributários parciais extraem seu fundamento de validade.

Todavia, o que se verifica na realidade é que na federação brasileira houve exacerbada concentração de poder na esfera federal em detrimento dos demais entes federados, que não vêm exercendo sua autonomia na plenitude que seria necessária, face à ingerência da União. A autonomia dos Estados-membros e dos Municípios da federação brasileira chega, em alguns pontos, a ser ilusória. Nos dizeres do Professor José Luiz Quadros de Magalhães:

A atuação da União deveria ser sempre supletiva e não o contrário como consagrado neste artigo. Aplicando-se a lógica do princípio das subsidiariedade à estrutura do Estado, percebemos que se deve concentrar poderes nos entes federados menores, valorizando a descentralização, deixando apenas e sempre de forma subsidiária a atuação dos Estados e por último da União. (MAGALHÃES, 1997, p. 210).

Vários entes federados vêm demonstrando que não têm condições de assumirem sua própria estrutura, em virtude de sua falta de autonomia financeira. Sendo assim, ficam sempre na dependência do governo federal ou estadual (no caso das municipalidades) para assegurarem o cumprimento dos planejamentos orçamentários.

Este centralismo que ocorre na prática, existente na federação brasileira, vem dificultando a implementação de uma série de conquistas sociais necessárias numa democracia.¹ A ausência da autonomia financeira

¹ "A Constituição da República de 1988 foi construída diante de uma realidade histórica peculiar, quando saímos de um processo autoritário – vale dizer, da ditadura civil/militar de 1964 – para a construção democrática de um projeto constitucional centrado na dignidade humana e na afirmação dos direitos socioeconômicos. A normatividade da Constituição de 1988 é fruto de um completo e rico processo de acontecimentos políticos, sociais e econômicos." (CLARK, 2017, p. 679).

acaba por inviabilizar a consecução de projetos relevantes para as comunidades locais e estaduais, o que impede que os entes federados exerçam efetivamente as diretrizes constitucionais.

Tem-se, ainda, que a federação delineada pela Constituição Federal de 1988 não atingiu os anseios daqueles que vislumbravam na descentralização do poder o norte necessário ao ressurgimento da democracia. Aguardava-se acentuada descentralização caracterizada pela distribuição de grande parte das competências para os Estados-membros e Municípios, restando para a União Federal os assuntos estritamente de interesse geral, compreendendo todo o território nacional.

Porém, na prática houve um excesso de competências atribuídas ao governo central, em detrimento das esferas locais e estaduais, que culminou na subordinação financeira da repartição de receitas tributárias e na denominada “guerra fiscal” (entre os Estados-membros) pelos recursos essenciais à manutenção dos serviços públicos.

Agregado a isso, o presente estudo igualmente surge como uma reflexão acerca de um dos pontos substanciais do direito: a segurança jurídica. A segurança sempre foi objeto de estudo de vários aplicadores do Direito, isto porque o ser humano busca incansavelmente a certeza dos fatos de seu cotidiano, do ambiente que o cerca, dos indivíduos de seu grupo social e dos relacionamentos que estabelece com cada uma dessas conjunturas.² E para garantir a segurança em suas relações, o homem utiliza o direito como seu instrumento de realização e manutenção da sociedade.³ É em tempos de crise e instabilidade que surgem várias reflexões buscando esse complexo equilíbrio social.

Na visão de Humberto Ávila (2012a, p. 40), a expressão “segurança jurídica” está diretamente associada “aos ideais de determinação, de estabilidade e previsibilidade do Direito”, sendo que a Constituição Federal atualmente vigente demonstra ter “grave preocupação com a segurança jurídica mediante a utilização de termos como ‘segurança’, ‘assegurar’, ‘harmonia’ e ‘ordem’”.

A Constituição Federal de 1988 consagrou inúmeros princípios, implícitos e explícitos, com vistas a assegurar a cada pessoa a observância e o

² Além disso, não são poucos os autores a reconhecer que a noção de confiança transcende o próprio âmbito da boa-fé, refletindo-se sobre todo o direito civil e sobre o direito de forma geral. (SCHREIBER, 2005, p. 85-86).

³ Nos dizeres do professor José Casalta Nabais, está entre os “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos” (NABAIS, 1998, p. 64).

cumprimento de seus direitos e de suas garantias por parte do Estado. Como defende Marco Aurélio Greco (2001, p. 134-135), o Fisco tem, de um lado, a obrigação de assegurar a correta arrecadação tributária para que a sociedade e os gastos públicos sejam preservados. Doutro modo, o contribuinte sempre anseia por uma maior liberdade de iniciativa e liberdade contratual que apontam no intuito de obter a menor carga tributária legalmente possível e sem que isso afronte a segurança jurídica disposta nas normas então vigentes.⁴

Em linhas gerais, o princípio da segurança jurídica estabelece o “dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensuridade na atuação do Poder Público” (ÁVILA, 2012b, p. 297). Sobre esse preceito constitucional, Heleno Torres (2012, p. 26) defende que a finalidade da segurança jurídica é “proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas jurídicas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais”.

Entretanto, o problema surge justamente quando isto não ocorre e o juiz produz decisões lastreadas em sua opinião própria, com justificativas insatisfatórias, interesses diversos (estranhos ao sistema jurídico) e pontos contraditórios, evidenciando uma justiça particular divergente daquela preconizada pelo povo através das normas criadas democraticamente por seus representantes legais. Existem no Brasil diversas decisões judiciais com interpretações incoerentes sobre as competências, fatos geradores e aplicabilidades dos tributos na denominada “guerra fiscal”.

Desta feita, é válido lembrar que não se pode falar em segurança jurídica quando não há respeito aos conceitos e às regras positivadas. O cidadão não pode esperar que um ministro do STF tenha liberalidade de fluir livremente no campo da subjetividade para decidir se uma determinada norma questionada judicialmente deve seguir o que predispõe a lei ou se, em virtude da economia, de interesses políticos de um determinado Estado-membro ou de estratégias governamentais da União, será decidido de outra e inesperada forma.⁵

⁴ A democracia encontra seu fundamento, funcional, apenas na hipótese de os indivíduos atuantes na realidade política entenderem serem a liberdade e a igualdade os valores que devem ser postos em prática.” (OLIVEIRA, 2005).

⁵ Um acúmulo de poderes e atribuições, até então inimagináveis, foram até agora concedidos ao Supremo Tribunal Federal, levando Ferreira (1983) a afirmar, tal como Charles Evans Hughes, *Chief Justice* da Suprema Corte americana nos primórdios do século passado que, no fundo, o nosso Direito Constitucional é o que o Supremo Tribunal Federal diz que ele realmente é. (CRUZ, 2004, p. 19).

Como assertivamente apontado pelo jurista Lênio Streck, “do que adianta discutir princípios, separação de Poderes, interpretação jurídica, se, ao fim e ao cabo, o Direito depende exclusivamente das preferências pessoais do juiz?” (STRECK, 2015, p. 43). Alguns parâmetros vêm sendo selecionados pela doutrina especializada, na tentativa de estabelecer limites ao poder discricionário” (FARIA, 2004, p. 196).

De fato, o sistema jurídico não é imodificável, pois a mudança é inevitável com as transformações da sociedade, mas ela deve ser exaustivamente justificada e sempre respeitar as posições anteriormente consolidadas, especificamente o texto normativo vigente nos demais entes federados.

Caso contrário, haverá dissonância interpretativa entre tribunais superiores e os tribunais de base (notório conflito entre função institucional e segurança jurídica). E mais, os julgadores poderão entrar em contradição com a jurisprudência de outros tribunais ou até do mesmo órgão ao qual pertencem, instalando o verdadeiro “manicômio jurisprudencial” no Estado Democrático de Direito, como asseverou Ronaldo Brêtas (2012, p. 144) ao se referir ao atual cenário contraditório e divergente dos tribunais brasileiros.

Os acórdãos gerados pelos Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal desconhecem sumariamente a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, atentando contra a ordem constitucional, a estabilidade do direito e a segurança jurídica. (BRÊTAS, 2012, p. 139).

Sucessivamente, o autor Lucas Buril Macêdo reforçou este posicionamento ao reproduzir que “há criatividade jurisdicional. Para que ela seja devidamente tratada, evitando-se a perniciosa esquizofrenia jurisprudencial que se vê atualmente, é essencial que, primeiro, ela seja reconhecida” (MACÊDO, 2015, p. 1).

Deve haver mudança para que as normas do Sistema não fiquem defasadas em relação à realidade. Não obstante, não pode haver alteração jurisprudencial que não possua sentido lógico normativo, ampla fundamentação e respeito ao entendimento vigente/coerente com as competências do pacto federativo. O que se busca é que haja, de certo modo, evidências de permanência na mutação.

Uma nova forma de interpretar a estrutura normativa pode ocasionar novo resultado jurídico não previsto. Logo, a interpretação sistêmica mostrou ser uma peça essencial para as atividades do magistrado.

A rigor, o princípio da segurança jurídica,⁶ respaldado pelo princípio da legalidade, traz em seu bojo toda uma esfera de parâmetros que devem ser observados com bom senso por qualquer autoridade operadora do direito. É preciso atingir equilíbrio nesta relação.⁷

Deve haver limite para esse subjetivismo decisório ou, do contrário, a segurança jurídica de qualquer cidadão continuará totalmente comprometida. O juiz não pode alterar seu entendimento com base apenas, por exemplo, no impacto econômico de determinada decisão de uma ou de outra forma de um Estado-membro.

Logo, a falta de limites e de parâmetros soma-se ao livre convencimento do magistrado e ocasiona incoerências, decisões insustentáveis e insegurança para os contribuintes. O ato de movimentar o ente estatal para deliberar sobre um ponto consolidado na doutrina, jurisprudência ou legislação (como um conflito de competências da "guerra fiscal") não é garantia que a decisão ministerial corra no mesmo sentido. Nem se houver disposição expressa na Constituição Federal haverá uma efetiva posição pacificada pelo Poder Judiciário.

Nada mais é garantido, a não ser a certeza de que, até que ocorra alguma alteração relevante na legislação, os contribuintes continuarão arcando com uma alta, complexa e incoerente tributação em suas operações cotidianas.

3. O Imposto sobre o Valor Agregado e sua instituição no Brasil

O imposto sobre o valor agregado vem sendo adotado em diversos países, demonstrando que sua instituição difundida a nível mundial decorre seguramente das vantagens comparativas a outras formas de tributação incidentes sobre o consumo. Isso representa a melhor forma de incidência quando se trata de integração de países num mercado comum, em blocos

⁶ No caso do Sistema tributário, com maior razão, na medida em que a segurança, a estabilidade, a harmonia do complexo de normas que o rege, são que terminam por conferir-lhe o perfil do sistema, incapaz de ser deteriorado, corroído por legislações conflitantes das esferas parciais de poder em que a Federação se transformou. Lei complementar, portanto, não é lei federal, mas nacional (MARTINS, 1999, p. 9-10/71).

⁷ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2000, p. 53), a diretriz do princípio da legalidade é exatamente a estipulação desses limites objetivos por meio da norma jurídica. Uma vez conhecidas as normas jurídicas, qualquer pessoa poderá planejar com previsibilidade suas ações futuras. Essa bidirecionalidade entre o passado e o futuro é fundamental para que se estabeleça a segurança jurídica.

regionais de comércio, como ocorreu com a União Européia. A maior parte dos Estados da América Latina, especialmente os demais componentes do Mercosul, utilizam desta sistemática de tributação.

O IVA também vem sendo introduzido nos países integrantes da Associação de Cooperação Econômica Ásia-Pacífico (APEC). Na OECD (Organization for Economic Co-operation and Development), integrada por 55 países, somente os Estados Unidos da América e a Austrália não possuem um imposto sobre o consumo no molde do IVA, decorrente de sua forma peculiar de repartição de competências tributárias.

Esse imposto sobre o valor agregado é um tributo incidente sobre o consumo que é pago de forma fracionada, desde a etapa inicial de produção até a aquisição final do produto pelo consumidor final. Em cada elo da cadeia produtiva recolhe-se o imposto sobre o montante acrescido em seu valor venal, transferindo seu encargo nas operações realizadas até ser suportado na última etapa, pelo indivíduo que será tributado, indiretamente, sobre o consumo de sua renda, e não por sua obtenção.

Ressalte-se que a incidência é ampla, almejando atingir todo fato econômico que constitui o consumo. Ao invés de aprimorar, como os demais Estados, sobretudo os europeus (ex.: França, Dinamarca e Uruguai), a estruturação tributária brasileira se tornou mais complexa e ineficiente.⁸

Na esteira dessas razões, surgiram vários conflitos sobre o eventual enquadramento de determinado fato econômico em cada uma das hipóteses de incidência, ocasionando várias disputas entre os entes federados. Isto resultou na elaboração de inúmeras leis e atos normativos, tornando mais confusa a incidência destes impostos.

Instalou-se no país uma “guerra fiscal” entre os Estados-membros e entre os Municípios, no sentido de atrair investimentos a serem tributados, concedendo uma série de privilégios e benefícios (para a disputa dos investimentos empresariais privados) que, na verdade, desestruturam o pacto federativo e o regular desenvolvimento da nação.

Na tentativa de cada Estado-membro tentar garantir a arrecadação primordial para a manutenção do seu aparato governamental, os entes acabaram desnaturando o federalismo. A relevância da questão para a sobrevivência do pacto federal foi abordada pelo Professor da Universidade de Nova York, Dr. Bernard Schjwartz:

⁸ Como afirmou Flávio Bernardes (2006, p. 161-162), a unidade da ciência jurídica e a eficácia do ordenamento somente ocorrem pela integração e coordenação de suas normas.

As implicações para o desenvolvimento do federalismo americano da posição subordinada de cada estado no campo da isenção fiscal são de grande importância. Se se conceder ao governo federal o poder de tributar os estados, estes não terão mais a independência que sempre se supôs que tivessem. Eles são relegados à condição mais servil. Ficam sujeitos à interferências e controle tanto nas funções que exercem quanto nos métodos que empregam. Devem pagar ao governo federal pelo privilégio que exercerem os poderes de soberania que lhes são assegurados pela Constituição. (SCHJWARTZ, 1996, p. 228).

Dessa maneira, a definição da natureza jurídica das espécies tributárias tornou-se um dos pontos nevrálgicos do direito tributário brasileiro, com o aparecimento de diferentes classificações e teorias. Este tópico, sem sombra de dúvida, constitui um dos temas que acarretará maior repercussão prática, pois apontará a linha de raciocínio a ser seguida pela jurisprudência, delimitando o efetivo alcance das garantias constitucionais dos cidadãos-contribuintes.

Sem a reforma tributária, haverá grave prejuízo à condição de competitividade dos bens nacionais no mercado integrado, contrariando as regras ratificadas nos tratados internacionais.

A bem da verdade, em razão destas circunstâncias, aliadas a outras de natureza econômica e política, procurou-se debater e entender melhor os bastidores dessa reforma tributária. Elaboradas estas considerações iniciais, torna-se imprescindível comentar alguns pontos dos projetos da reforma tributária para que se possa entender e destacar as principais diferenças dos projetos PEC's nº 45 e 110/2019.

4. Reforma tributária constitucional

Historicamente, o governo federal, em 1995, apresentou proposta de emenda no sentido de implementar uma reforma constitucional tributária ampla. A primeira sugestão foi a criação do ICMS federal, que nada mais representava do que a eliminação do IPI, substituindo-o por uma alíquota adicional do imposto estadual, na medida em que este possui uma hipótese de incidência mais ampla, permitindo maior arrecadação.

Diante da ausência de vontade política em conduzir qualquer proposta de reforma tributária, embora houvesse consenso de sua necessidade, o governo retirou a matéria de discussão, apresentando outros projetos de seu interesse.

A questão restou estagnada até que passou, posteriormente, a ser discutida pelo próprio governo federal. A ausência de interesse também foi evidente com relação aos Estados-membros, que não desejavam ver reduzida suas competências e arrecadações tributárias.

No tocante aos Municípios, ao mesmo tempo que não arrecadam e nem fiscalizam adequadamente os tributos de sua competência, com exceção dos grandes centros urbanos, pretendem não ver suprimida sua capacidade para instituir o imposto sobre serviços, ainda que compensada a “perda” de receita por outra fonte de recurso tributário, diretamente ou através de repasses.

O problema político deve ser enfatizado, embora extrapole o conteúdo eminentemente jurídico do trabalho, para justificar a nefasta causa da morosidade de projetos de reforma tributária interessante para o país.

Na atualidade, além das PEC's nº 45 e 110/19, existem ainda propostas de reforma tributária (como a proposta do Governo Federal e também dos Governos Estaduais), que ainda não foram formalmente protocoladas na Câmara ou no Senado.

Assim, ao invés de estruturar a carga tributária como se faz necessário, procurando alternativas para não afetar o pacto federativo (o que seria inconstitucional), os entes federados, até o presente momento, resolveram o problema da arrecadação simplesmente criando mais regras e/ou formas de interpretação legislativa que acirram os conflitos existentes.

4.1. Apontamentos sobre a PEC nº 45/2019

O texto que tramita na Câmara dos Deputados (PEC nº 45/2019) pretende substituir cinco tributos (IPI, PIS/COFINS, ICMS e ISS) pelo IBS (Impostos sobre Bens e Serviços), que incidiria sobre o consumo e seria cobrado no destino.

A base de cálculo prevista seria uniforme em todo o país, sendo que os entes federativos teriam autonomia para fixar as alíquotas, que seriam aplicadas a todas as operações, de modo que a alíquota final do IBS fosse a soma das alíquotas federal, estadual e municipal.

Dessa forma, a proposta, que foi apresentada pelo deputado Baleia Rossi (MDB-SP), já passou na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) da Casa e está agora sendo analisada por uma comissão especial. Caso seja aprovada, essa PEC nº 45/19 seguirá para votação em plenário da Câmara, onde precisará passar por dois turnos de votação. Posteriormente, essa PEC irá para avaliação do Senado Federal.

4.2. Apontamentos sobre a PEC nº 110/2019

Essa proposta prevê a extinção do IPI, IOF, PIS/COFINS, CSLL, Salário Educação, Cide Combustíveis, ICMS e ISS. Assim, a PEC pretende criar o denominado “IVA DUAL”: IBS (Impostos sobre Bens e Serviços) de competência Federal (com a fusão dos cinco impostos e contribuições da União – IPI, Cofins, PIS, IOF e salário-educação) e outro de competência subnacional, com a junção do ICMS (estadual) e do ISS (municipal) – tributação sobre o valor agregado.

Paralelamente ao IBS, a PEC nº 110/19 também possibilitaria a criação de um novo tributo Federal incidente sobre operações de bens e serviços específicos, denominado IS (Imposto Seletivo) – de competência federal que incidiria sobre itens como: petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica; e serviços de telecomunicações.

No que concerne ao estágio de seu desenvolvimento, a proposta foi apresentada no início de Julho/2019 e no momento encontra-se em análise pela CCJ (Comissão de Constituição e Justiça do Senado), onde precisa ser votada em dois turnos. Uma vez aprovada, essa PEC irá para avaliação da Câmara dos Deputados.

5. Considerações finais

A reforma tributária é um tema recorrente e de extrema importância para o desenvolvimento econômico do País. Se analisarmos os modelos das principais propostas de reforma tributária podemos claramente notar que todas buscam a simplificação e unificação da estrutura tributária atual.

No entanto, como desvantagem, seria possível ocorrer a elevação da carga tributária para alguns setores específicos (como por exemplo o setor de serviços, que poderá ser fortemente impactado pela reforma).

Um dos problemas inerentes ao federalismo é a compatibilização das receitas com as funções a serem desempenhadas pelo ente federado. A autonomia financeira é elemento imprescindível para se caracterizar a descentralização de poder, típica do Estado Federal. Logo, a equacionamento das ações autônomas de cada entidade, face à necessidade de um planejamento econômico e fiscal nacional, é um grande obstáculo a ser superado (considerando a pluralidade das partes envolvidas, a multiplicidade de circunstâncias particularizadas e a necessidade de recursos).

Com isso, a prática tem demonstrado que a atribuição de receitas com base na mera repartição de competências tributárias não se mostrou

suficiente para assegurar os recursos necessários aos entes estaduais e municipais. Por isso, criou-se essas PEC's para que o governo possa avaliar um modo de implementar a reforma que a economia do país necessita para continuar se desenvolvendo durante a hodierna crise econômica.

Evidencia-se, assim, a aceitação generalizada da ideia de que o IVA configura o imposto que reúne as principais características necessárias para a reforma. A unificação da norma tributária do imposto sobre o valor agregado aniquilaria a concorrência predatória entre os entes federados na busca de investimentos privados, além de permitir uma possível ampliação da base de arrecadação face (i) à eliminação das exonerações tributárias e (ii) à efetiva exigência do imposto onde este não é cobrado.

De imediato, poder-se-ia indagar qual das propostas seria mais vantajosa para se instituir definitivamente a reforma tributária no Brasil. Não se trata, contudo, de simplesmente adotar o modelo apresentado por esta ou aquela entidade. No presente trabalho, foram examinados criticamente os principais pontos apresentados, objetivando uma reflexão sobre as modificações que estão no centro das discussões midiáticas e políticas no país.

A reforma tributária tem que ser analisada sobre todos estes prismas, ou seja, o projeto a ser aprovado deve assegurar as condições de desenvolvimento do sistema produtivo (e não o seu retrocesso) – deve garantir o funcionamento harmônico do Estado como forma de atender aos interesses da coletividade e das empresas que não podem ficar a mercê da “guerra fiscal”. Caso isso continue ocorrendo, a crise econômica pode se agravar e acabar perpetuando uma intervenção de Estado que continuaria prejudicando a iniciativa privada e a próprio coesão/coerência do ordenamento jurídico.

Referências

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012a.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012b.

BERNARDES, Flávio Couto. *O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo*. 2006. 463 f. Tese (Doutorado) – Curso de Doutorado da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

BRÊTAS, Ronaldo C. Dias. *Processo Constitucional e Estado Democrático de Direito*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012. 196 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CLARK, Giovani, CORRÊA, Leonardo Alves, NASCIMENTO, Samuel Pontes do. A Constituição Econômica entre a Efetivação e os Bloqueios Institucionais. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 71, jul. dez 2017, p. 677-700. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1886/1788>>. Acesso em: 08 de novembro de 2019.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *Jurisdição Constitucional Democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

FARIA, Edimur Ferreira de. *Curso de Direito Administrativo Positivo*. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos: o parágrafo único do artigo 116 do CTN*. São Paulo: Dialética, 2001.

MACÊDO, Lucas Buriel. Os precedentes judiciais, a criatividade não reconhecida e a esquizofrenia jurisprudencial. *Revista Justificando*. 24 de abril de 2015. 8h00. Disponível em: <<http://justificando.cartacapital.com.br/2015/04/24/os-precedentes-judiciais-a-criatividade-nao-reconhecida-e-a-esquizofrenia-jurisprudencial/>>. Acesso em 08 de novembro de 2019.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *O poder municipal: paradigmas para o Estado constitucional brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1997, p. 210.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Procedimento administrativo. *Revista de direito tributário*. São Paulo, 1999, 9-10/71.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

OLIVEIRA, Júlio Aguiar de. *Os fundamentos da democracia: análise crítica da justificação funcional da democracia por Hans Kelsen*. *Revista Videtur*, n. 27, 2005.

SCHJWARTZ, Bernard. *Direito Constitucional Americano*. São Paulo: Company Ed. Forense, 1996, p. 228.

SCHREIBER, Anderson. *A Proibição de comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.