

## ENSAIO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA IDEAL: UM VIÉS SOCIAL ANTE AS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

[\[ver artigo online\]](#)

Vitor Fernandes Ribeiro de Oliveira<sup>1</sup>

### RESUMO

A Constituição Federal de 1988 trouxe avanços na mitigação das desigualdades regionais e sociais, perseguindo a concretização de um efetivo Estado Democrático Social de Direito. Na busca da afirmação dos direitos sociais, princípios como o da igualdade e da dignidade humana ganharam foco. O legislador constituinte conferiu ainda maior autonomia aos entes federativos; contudo, não apresentou melhorias expressivas no sentido de simplificar o modelo tributário brasileiro. Em consequência disso, atrelado ao histórico da tributação no Brasil, há atualmente uma verdadeira bagunça na legislação tributária, inflada por diversos normativos, que versam sobre tributos que não seguem o melhor caminho para a materialização de uma nação justa. O objetivo desse estudo é trazer alguns esforços recentes de reformulação no Sistema Tributário Nacional, bem como apresentar os contornos de uma reforma tributária ideal através da análise do ordenamento tributário e suas distorções, buscando apoio em conceitos como solidariedade e equidade. A metodologia é do tipo explicativa, com auxílio de pesquisa bibliográfica através de matérias, artigos e livros publicados. O estudo, de fácil entendimento por todos os leitores, apresenta uma visão de reforma tributária justa, focada em princípios balizadores, que permita alterações eficientes no atual modelo tributário brasileiro.

**Palavras-chave:** reforma tributária, sistema tributário, equidade, justiça social.

<sup>1</sup> Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil; graduado em Bacharelado em Ciência da Computação pela Universidade Federal da Bahia – UFBA; pós-graduado em Planejamento Tributário pela Universidade Anhanguera Uniderp. [fohnit@gmail.com](mailto:fohnit@gmail.com)

## ESSAY ON IDEAL TAX REFORM: A SOCIAL BIAS IN THE FACE OF DISTORTIONS OF THE TAX SYSTEM

### ABSTRACT

The Constitution of Brazil 1988 brought advances in mitigation of regional and social inequalities, pursuing the realization of an effective Social Democratic State of Law. In the search for the affirmation of social rights, principles such as equality and human dignity gained focus. The constituent legislator granted even greater autonomy to the federative entities; however, it did not present significant improvement in the sense of simplifying the Brazilian tax model. As a result, linked to the history of taxation in Brazil, there is currently a real mess in the tax legislation, inflated by various regulations, which deal with taxes that do not follow the best path for the materialization of a just nation. The objective of this study is to present some recent efforts to reformulate the National Tax System, as well as to present the contours of an ideal tax reform through the analysis of the tax system and its distortions, seeking support in concepts such as solidarity and equity. The methodology is of the explanatory type, with the aid of bibliographic research through published materials, articles and books. The study, easily understood by all readers, presents a vision of fair tax reform, focused on guiding principles, which allows efficient changes in the current Brazilian tax model

**Keywords:** tax reform. tax system. equity. social justice.

## INTRODUÇÃO

Face à condição de crise constante, sob muitos aspectos, que o Brasil se encontra, reformas estruturais começam a vingar e outras a surgir no horizonte, como é o caso da reforma tributária. O desequilíbrio entre as receitas e despesas públicas, associado ao fato de que há desigualdade social de sobra e falta de qualidade na prestação de serviços minimamente decentes à população, começa a gerar discussão sobre a qualidade do ordenamento tributário brasileiro e, conseqüentemente, distorções vem à tona.

A desorganização da tributação no país é fruto de problemas que se acumulam através do tempo, intensificada por meio de variadas reformas e remendas no ordenamento jurídico-tributário. Nem mesmo legislador constituinte de 1988 foi capaz de sanar alguns desvios, embora tenha introduzido algumas melhorias no processo.

Uma dessas visava o fortalecimento do federalismo, introduzido no Brasil com a Proclamação da República, em 1889. No entanto, o que se vê na prática atualmente é um desencontro de ideais entre os entes federativos, sobretudo no âmbito tributário, resultando em constantes guerras fiscais.

O brasileiro cumpre inúmeras obrigações tributárias e não vê a contrapartida, qual seja, uma melhora da qualidade vida. Não faz muita ideia também do que está contribuindo, posto que a complexidade no Sistema Tributário Nacional não permite que certos aspectos sejam de fácil compreensão para o contribuinte comum. Um dos fatores que leva a isto é o extenso aparato normativo em âmbito nacional, federal, regional e municipal.

Nesse sentido, faz-se necessário analisar a relação entre os entes federativos, entre o Estado e o contribuinte e as obrigações de cada um frente a legislação tributária, precisando esta ser revista com vistas a se adequar à atual realidade da maioria dos cidadãos brasileiros.

Necessário ainda revisar os tributos mais relevantes e seus princípios balizadores, destacando possíveis falhas e pontos de melhoria.

Embora já haja propostas de reforma tributária em jogo, ainda em fase inicial de discussão, contendo supostas soluções para as distorções do Sistema Tributário, há muito ainda o que ser aprofundado, principalmente sobre as condições ideais para uma reforma tributária estruturante, voltada à consecução de objetivos econômicos, sociais e políticos.

## 1. PRECISAMOS FALAR SOBRE REFORMA TRIBUTÁRIA

Inúmeros são os desafios que o Brasil enfrenta no momento: a piora nos indicadores sociais, com aumento da desigualdade social e imersão na pobreza, em meio a uma situação econômica vacilante são alguns deles, sobremaneira piorados em virtude da necessidade de maiores gastos com saúde por conta de uma pandemia surpresa que assola o mundo desde o início de 2020. Condições mínimas de vida, risco crescente à saúde, desemprego, marginalização e violência, aumento abusivo de preços, fome: são problemas com os quais boa parte da população brasileira (sobre)vive.

É cultural no Brasil o sentimento de que pagamos tributos excessivamente e não temos a contrapartida devida pelo Estado, vale dizer, não há empenho nem confiança na garantia de acesso da população a serviços públicos de qualidade. Tudo isso em meio ao desequilíbrio orçamentário pelo qual os entes da federação passam, com deficiências na arrecadação tributária, principal fator de receita pública, e aumento de gastos públicos. O resultado é que a conta quase sempre não fecha, ocasionado déficits orçamentários.

Os entes políticos da federação não se comunicam devidamente e muitas vezes estão envolvidos em guerras fiscais. Ademais, são frágeis ao enfrentamento de crises, sobretudo os entes menos expressivos, como é o caso de alguns municípios, que embora sejam dotados de autonomia garantida pela Constituição Federal de 1988, por vezes dependem dos Estados-membros e da União para manutenção da sua ordem econômica e fiscal, arrecadando insatisfatoriamente os impostos cuja atribuição lhes foi garantida constitucionalmente.

A legislação brasileira é, no geral, confusa e de difícil interpretação, não sendo diferente com a legislação que rege o Sistema Tributário Nacional: complexa e ineficiente, inflada ao longo do tempo por meio de normativos que impõem à sociedade o cumprimento de inúmeras obrigações tributárias.

Por este motivo, faz-se necessário pensar além de pequenas alterações legislativas, que tendem a aumentar a complexidade do sistema e são muitas vezes pontuais, privilegiando setores e afastando-se de princípios como o da equidade. Os programas de recuperação fiscal são exemplos disso, implementados como incentivo para os contribuintes quitarem seus débitos.

Outro exemplo de alteração pontual é o Projeto de Lei (PL) nº 2.337/2021, que versa acerca de mudanças na legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), atualmente em trâmite nas casas do Poder Legislativo Federal: ainda não vingou, mas resta claro que não altera a substância complexa do Sistema Tributário Nacional e não funciona como mote para sua reestruturação.

Para ter uma ideia, segundo um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em 33 anos da Constituição Federal de 1988 foram editadas 443.236 normas em matéria tributária (correspondente a 6,58% do total de normas editadas no Brasil). Destas, apenas 30.837 estavam em vigor em 30 de setembro de 2021. Ademais, houve 17 emendas constitucionais tributárias, foram criados inúmeros tributos e praticamente todos foram majorados.

Nesse viés, ganha força o pensamento de uma necessária reforma tributária. Contudo, grandes reformas têm um caminho árduo, o que é justificável sob a perspectiva da complexidade e diversidade da nação brasileira, sofrendo mudanças deste porte de inúmeras formalidades até que as alterações legislativas visadas sejam implementadas (não poderia ser diferente, uma vez que pode envolver emendas à Constituição Federal, como é o caso de uma eventual reforma tributária). Permeia-se também problemas como o conflito de interesses entre os atores envolvidos, sobretudo a sociedade e seus representantes políticos, bem como a instabilidade política e econômica constante.

Em um projeto tão importante quanto uma reforma do Estado, fica difícil garantir a compatibilidade entre despesas e receitas, globais e por esfera de governo, em meio a um processo legislativo no qual milhares de emendas são apresentadas, discutidas e votadas e no qual os interesses privados tentam – e muitas vezes conseguem – sobrepujar o interesse público (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016, p. 278).

## **1.1. PROPOSTAS ATUAIS DE REFORMA TRIBUTÁRIA**

A reforma trabalhista e a previdenciária foram aprovadas recentemente com dificuldades, e outras como a administrativa e tributária estão em discussão por meio de Propostas de Emenda Constitucional (PEC) apresentadas.

Dentre os mais recentes projetos de reforma tributária, no âmbito das diversas propostas de emenda apresentadas ao longo dos quase 34 anos desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, estão a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019.

Conforme justificativa incluída no teor da PEC nº 45/2019, que tem autoria do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), a proposta tem como objetivo uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais (imposto sobre produtos industrializados - IPI; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS; imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS; contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins; e contribuição para o Programa de Integração Social - PIS) por um único imposto sobre bens e serviços (IBS), de competência dos três entes federativos. Entende-se que o IBS terá as características do imposto sobre o valor adicionado (IVA), adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

Segundo a proposta, o modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas.

Busca simplificar o Sistema Tributário Nacional, com fundamento nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência, sem reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.

O projeto contém ainda mecanismos de transição, um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Já a PEC nº 110/2019, que tem autoria do Senado Federal, objetiva simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Conforme justificação apresentada no teor da proposta, aumentaria gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio com melhoras na eficácia da arrecadação e menos burocracia.

Pretende extinguir nove tributos (IPI, Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, Pis, Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, todos federais, ICMS estadual e o ISS municipal), dando lugar ao imposto sobre o valor agregado de competência estadual, mas com uma única legislação federal, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS),

criado nos moldes do que existe em países industrializados, sem tributar medicamentos e alimentos; e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

Além disso, seria extinta também a CSLL, incorporada pelo IR, que teria suas alíquotas ampliadas; o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) passaria a ser de competência federal, mas com receita destinada aos municípios; e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), com receita a ser integralmente direcionada aos municípios, passaria a atingir aeronaves e embarcações, mas excluiria veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas.

A proposta visa conseguir menor custo de produção, aumento da competitividade, menor custo de contratação, mais empregos, maior poder de consumo, volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia, concluindo transição em cinco anos, momento em que o IBS passaria a vigorar por completo.

Por fim, a proposta mais recentemente apresentada, a PEC nº 7/2020, de autoria do Senado Federal, objetiva alinhar o Sistema Tributário brasileiro com foco no sistema federativo político, através da substituição de diversos tributos (ICMS, IPI, Pis, Pasep, Cofins, ISS, IPVA, ITCMD, ITR, IPTU, CSLL, imposto sobre exportações, contribuições previdenciárias sobre folha de pagamentos, Salário-Educação, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições ao Sistema “S”) por impostos sobre as três principais bases tributáveis: o consumo, a propriedade e a renda, tal qual o sistema tributário americano, com tributação nos níveis federal, estadual e municipal.

Sendo assim, à exceção dos impostos federais que são impositivos e irrevogáveis, Estados e Municípios teriam autonomia para definir a incidência dos tributos e suas alíquotas, bem como a forma que isso seria realizado, em contrapartida ao que é posto em prática atualmente, com a União fazendo a maior parte da coleta de impostos e repassando para fundos de participação estadual e municipal.

Além disso, a proposta também considera limitar a cobrança dos impostos sobre consumo à etapa de venda ao consumidor final no estado de destino, desonerando a cadeia produtiva e evitando o chamado “efeito cascata”.

Giambiagi e Além (2016) definem o termo “reforma” como um processo de desenvolvimento contínuo ao longo do tempo, com estratégias bem definidas e coordenação e qualificação técnica, respaldo político e dedicação exclusiva.

Há dúvidas quanto a amplitude da reforma tributária, mas entende-se que as propostas precisam visar a consolidação de um eficiente sistema tributário, sendo este voltado para a essência da tributação, de forma a resgatar o papel do fisco e dos contribuintes; garantir a receita pública em compatibilidade com as despesas; repensar o pacto federativo e a distribuição de recursos e resguardar as necessidades socioeconômicas do país.

Desataca-se que a reforma tributária é a ponta de um iceberg do ajuste estrutural necessário ao Estado, não havendo uma fórmula mágica para resolução das mazelas socioeconômicas. Além disso, é bastante improvável que haja efeitos positivos para todos os envolvidos no processo, pelo menos a curto prazo, motivo pelo qual faz-se primordial a discussão da matéria em âmbito nacional, convidando a população para o cerne do problema.

## **2. A TRIBUTAÇÃO, O ESTADO E O CONTRIBUINTE**

Quem nunca ouviu alguém reclamar que paga tributos demais? Ou que paga imposto e não observa o retorno que gostaria por parte do governo? Esse é o sentimento de insatisfação que vincula a tributação, o Estado e o contribuinte brasileiro.

Estados Tributários são quase a totalidade das soberanias mundiais atuais. À época do Estado Tributário Liberal acreditava-se na tributação proporcional como garantia apenas de direitos sociais como propriedade, liberdade e segurança, com as diferentes classes pagando a mesma parcela de tributos. Com o tempo, essa ideia de igualdade formal deu lugar à de igualdade material, na qual focava-se em direitos sociais mais amplos, com consequente aumento das receitas tributárias e aproximação ao conceito de justiça social (MACHADO; MOREIRA, 2015).

Pela teoria da tributação, Giambiagi e Além (2016) elencam como importante alguns princípios a serem levados em consideração com vistas ao alcance de um sistema tributário próximo do ideal:

- a) equidade, como a ideia de que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade; b)

progressividade, como o princípio de que se deve tributar mais quem tem uma renda mais alta; c) neutralidade, pelo qual os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica e d) simplicidade, segundo o qual o sistema tributário deve ser de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016, p. 19).

Assim, no Estado Tributário Social, o tributo passa a ter condição de garantidor de equidade e justiça social, princípios como o da capacidade contributiva e da progressividade tornam-se essenciais e impostos sobre a renda, a propriedade e a herança passam a ser utilizados em maior proporção.

Define-se receita pública o dinheiro arrecadado pelo governo para manutenção da sua estrutura e prestação de bens e serviços à sociedade, tendo na tributação seu maior expoente arrecadatório. Em contrapartida, despesa pública é a aplicação do dinheiro arrecadado para custeio dos serviços públicos prestados à sociedade ou para a realização de investimentos.

Cabe ao Estado, portanto, a responsabilidade de viabilizar o funcionamento dos serviços públicos essenciais demandados pela coletividade. Para atingir esse objetivo, o Estado necessita de recursos financeiros, que são obtidos por meio de várias fontes, a fim de promover os serviços indispensáveis ao perfeito funcionamento das atividades estatais e ao bem comum da população. Dessa maneira, o custeio das necessidades públicas realiza-se por meio da transferência de parcelas dos recursos dos indivíduos e das empresas para o governo, completando assim o círculo financeiro entre sociedade e Estado. (MATIAS-PEREIRA, 2017, p. 120)

Nesse viés, as funções da arrecadação tributária vêm à tona: a fiscal, a extrafiscal e a parafiscal. A primeira diz respeito à utilização precípua do tributo como fonte financiadora dos gastos públicos para manutenção do Estado, enquanto a segunda entrega a possibilidade de utilização dos tributos em interesses políticos, econômicos, sociais e ambientais, a exemplo do imposto de importação. Há ainda o conceito de parafiscalidade, quando a arrecadação de

tributos é direcionada para entidades que atuam paralelamente ao Estado, como é o caso das contribuições ao Sistema “S”.

O holandês Ferdinand Grapperhaus (2009, p. 1) definiu em seus estudos a tributação como *“um sacrifício individual por um objetivo coletivo”*. Embora em prol da persecução dos interesses da coletividade, a tributação é a retirada de riqueza do contribuinte pelo Estado de forma compulsória, de forma que é preciso haver credibilidade do contribuinte em relação àquele que lhe impõe a disposição de recursos.

Para Matias-Pereira (2017, p. 118), *“quanto maior o volume de serviços públicos ofertados, maior o aparato administrativo e, por decorrência, o valor dos impostos”*. Porém, hodiernamente a prática no Brasil segue uma lógica inversamente proporcional, tendo em vista a cultura há muito impregnada de corrupção e utilização de recursos públicos em interesses privados, somada à alta carga tributária imposta, o que conduz à descrença nas instituições públicas e no papel primário do Estado, e consequente busca dos contribuintes por meios de furtar-se à obrigação de contribuir com a manutenção do Estado. (BRAGA; DOMINGUES; MARQUES, p. 2)

### **3. CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Embora gere um nível alto de arrecadação, o Sistema Tributário Nacional tem como um de seus maiores desafios a complexidade, elevada pelos inúmeros normativos que regem a matéria tributária. Isso se explica devido aos diversos tributos que o compõem, às definições de competências tributárias entre os entes federativos e consequente distribuição da receita, os direitos e deveres dos contribuintes, as sanções em caso de descumprimento da legislação e todas as minúcias da densa regulação tributária.

A carga tributária geral, segundo a Receita Federal do Brasil, se expressa pela relação entre a soma da arrecadação federal, estadual e municipal e o Produto Interno Bruto (PIB), buscando analisar o fluxo de recursos financeiros direcionados da sociedade para o Estado.

Nesse ponto, outra marca negativa do Sistema Tributário Nacional é o alto nível da carga tributária, que por si só poderia não ser uma distorção, a exemplo do que ocorre nos países escandinavos. Nestes, a alta carga tributária imposta aos seus contribuintes vem acompanhada de serviços de qualidade à população. O Brasil, no entanto, peca historicamente na (falta de)

qualidade dos serviços com vias ao bem-estar social, gerando um impasse, sobretudo para a população de menor renda, uma vez que a excessiva cobrança de tributos diminui a possibilidade de arcar com bens e serviços particulares que deveriam ser prestados pelo Estado.

Giambiagi e Além (2016) citam a questão da falta de equidade, pois a carga tributária sobre a renda e patrimônio é relativamente baixa, considerando a alta concentração de riqueza no país. Esse fator direciona a outro problema: o alto grau de regressividade na tributação, refletida nos impostos que incidem sobre o consumo, em contrapartida com o baixo grau de progressividade dos tributos diretos, que são refletidos sobretudo nos impostos pessoais.

Há ainda prejuízo à competitividade entre os produtos fabricados pelo Brasil e por outros países, devida a presença de impostos cumulativos inclusos nos preços de produção. Dessa forma, os produtos nacionais tornam-se pouco competitivos frente ao similar importado, bem como tornam-se menos atraentes no mercado externo na concorrência com produtos que não tem essa carga tributária.

### 3.1. TRIBUTOS

Para entender melhor essas distorções, é preciso adentrar nas características e conceitos relacionados aos tributos, cuja definição está estampada no Art. 3º da Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN): *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Embora o CTN tenha adotado a teoria da tripartição das espécies tributárias, de acordo com seu Art. 5º, ao dispor que são tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, o Supremo Tribunal Federal (STF) adotou a teoria pentapartida, o que parte da doutrina considera ser o que o constituinte de 1988 intencionou, ao adicionar no rol dos tributos os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Para efeitos desta obra, serão esmiuçados apenas os conceitos de impostos e contribuições especiais e alguns exemplos dessas espécies, devido a relevância desses tributos numa eventual reforma tributária.

De acordo com o Art. 16 do CTN, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao

contribuinte, motivo pelo qual é um tributo não-vinculado, ou seja, que não depende de uma atividade específica voltada para o contribuinte.

O imposto é o tributo mais importante do ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Tem forte poder arrecadatório (fiscalidade), mas exerce suma influência em fatores econômicos, sociais e políticos (extrafiscalidade). Sua capacidade de regular comportamentos econômicos sob a justificativa de estimular o desenvolvimento, como no caso dos impostos relativos ao comércio exterior – importação e exportação, pode gerar distorções. Incentivos fiscais são bons exemplos, que embora possam ser efetivados para mitigar as desigualdades sociais e econômicas, devem ser direcionados a objetivos constitucionais relevantes no Estado Social e Democrático de Direito. O uso ilegítimo dos benefícios fiscais privilegia setores e pessoas específicas, onerando injustificadamente o restante da população, uma afronta ao princípio da equidade.

O imposto é incidente sobre a manifestação de riqueza do sujeito passivo, e por isso se sustenta sobre a ideia da solidariedade social (ALEXANDRE, 2021, p. 57). Possuem forte relação com os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, uma vez que o art. 145, § 1.º, da CF/1988 garante que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Esse dispositivo visa concretizar a igualdade material, que significa tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na exata medida das suas desigualdades.

A capacidade contributiva visa igualar todos os cidadãos de maneira que o sistema seja justo para todos, como é o caso da equidade horizontal, que indica que todos os cidadãos no mesmo nível de renda devem pagar o mesmo nível de tributos, e a vertical, pela qual indivíduos de diferentes níveis de renda pagam diferentes tributos. Isso nos leva ao princípio da progressividade, ou seja, “paga mais quem ganha mais” (MATIAS-PEREIRA, 2017, p. 182).

As contribuições especiais estão previstas no Art. 149, *caput*, da Carta Magna de 1988, das quais fazem parte as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de

interesse das categorias profissionais ou econômicas, a serem utilizadas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Podem ou não ser vinculadas a uma atividade estatal. Destaca-se a importância das contribuições sociais, visando o financiamento da Seguridade Social, que compreende a previdência social, a assistência social e a saúde. Quando introduzidos de forma cumulativa, podem causar o efeito negativo conhecido como “cascata”, que significa a cobrança de tributo em cima de tributo.

Esse é um ponto relevante numa eventual reforma tributária, visto que o efeito cumulativo de contribuições como o Pis/Pasep e o Cofins encarece o processo produtivo, influenciando negativamente a competitividade das empresas nacionais no mercado, sobretudo internacional.

### **3.2. O PACTO FEDERATIVO**

A partir da reforma dos anos 1960 o sistema tributário foi modernizado no sentido de evitar o efeito cascata e focar na tributação sobre o valor agregado, no que se refere a impostos cumulativos, além da redução e reformulação dos tributos, embora pecasse na centralização dos recursos (pela esfera federal) e falta de equidade (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016).

Com a Constituição Federal de 1988 a situação dos Estados e Municípios restou um pouco melhorada, sobretudo no que diz respeito a distribuição do produto da arrecadação de impostos federais, mas foram criadas as contribuições sociais, o que prejudicou sensivelmente as diversas unidades federativas, posto que restou reduzida a arrecadação do imposto de renda, da qual participam, enquanto a União Federal arrecada exclusivamente para si a contribuição (MACHADO, 2010).

No atual modelo tributário brasileiro, a competência tributária, poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos, é repartida pelos entes federados distintamente. A ideia era que os entes federativos cooperassem para fins arrecadatórios, garantindo autonomia financeira aos entes.

No entanto, à União foi outorgada a competência para instituir boa parte dos impostos, com conseqüente arrecadação e repartição aos demais entes, a fim de garantir recursos financeiros para consecução de seus objetivos.

Alexandre (2016) destaca que o legislador constituinte reconheceu o desequilíbrio na repartição de competência que fizera, pois há uma inegável concentração de renda nos cofres públicos federais em detrimento dos Estados e Municípios, estando estes últimos numa situação ainda mais complicada, motivo pelo qual se decidiu por determinar que os entes maiores entregassem parte da receita arrecadada aos entes menores.

Destaca-se que o problema principal da distribuição atual da receita tributária entre as esferas de governo surgiu da falta de articulação entre os recursos arrecadados e os encargos, o que causou uma deterioração da qualidade da tributação, bem como dos serviços públicos. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016, p. 267)

Embora tenha havido fortalecimento do pacto federativo em relação à Constituição anterior, tem-se que a autonomia dos entes regionais e municipais continua reduzida frente ao *status* garantido constitucionalmente à União.

### **3.3. CARACTERÍSTICAS E ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA**

Segundo um levantamento de dados realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, a estimativa da carga tributária bruta (CTB) do governo geral para 2021 foi de 33,90% do PIB, em comparação aos 31,77% de 2020, sendo a mais alta desde quando começou a ser medida. De acordo com o estudo, esse aumento teve relação com a reversão de incentivos fiscais instaurados durante a pandemia, além do crescimento econômico pela retomada de comércio e serviços.

Pelos dados apresentados, cuja visualização parcial é possível na tabela abaixo, nota-se a predominância arrecadatória da União em relação aos governos estaduais e municipais, uma vez que da CTB estimada para o ano de 2021, o governo central apresentou 22,48% do PIB, sendo o ente federativo que mais variou em relação ao ano de 2020. Com isso, corrobora-se o entendimento que ainda há margem para fortalecimento do pacto federativo, dando maior autonomia e poder de arrecadação aos entes menores.

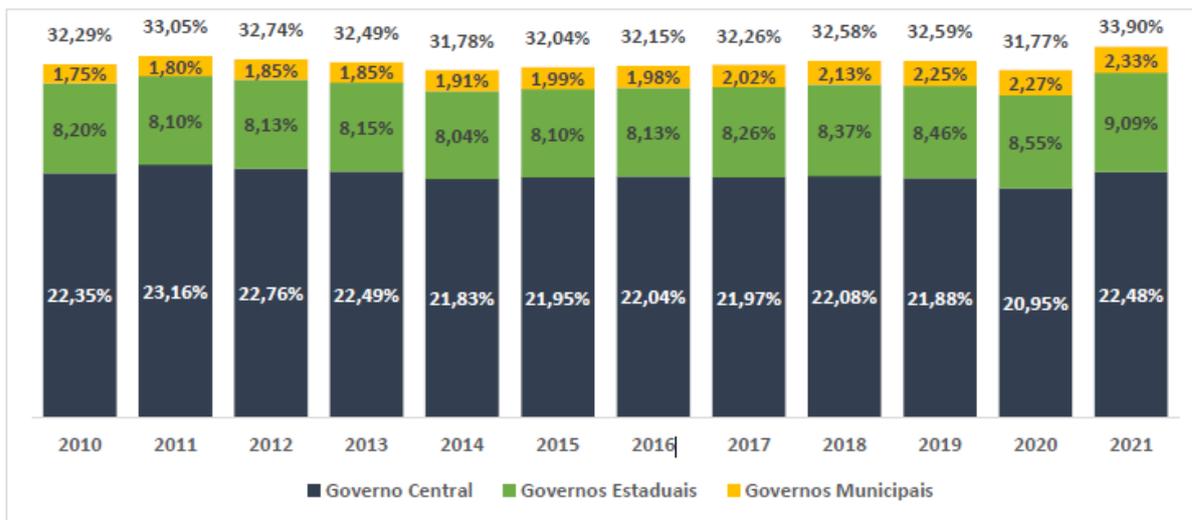


Figura 1 - Carga tributária por esfera de governo – 2010/2021 (Fonte: STN)

Os tributos podem também ser classificados em diretos e indiretos, no que se refere à possibilidade de repercussão do encargo financeiro. São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. Por outro lado, com os tributos diretos a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo. (ALEXANDRE, 2021)

Podemos diferir os tributos ainda entre cumulativos e não-cumulativos, que acontece quando há incidência ou não em todas as etapas intermediárias de produção ou comercialização, inclusive sobre o tributo já pago.

De acordo com o estudo supracitado, a maior parte da CTB total, em relação ao governo geral, veio de impostos sobre bens e serviços (14,76% do PIB), que é o caso do IPI (mais expressivo em nível central), do ICMS (mais expressivo em nível estadual) e do ISS (mais expressivo em nível municipal).

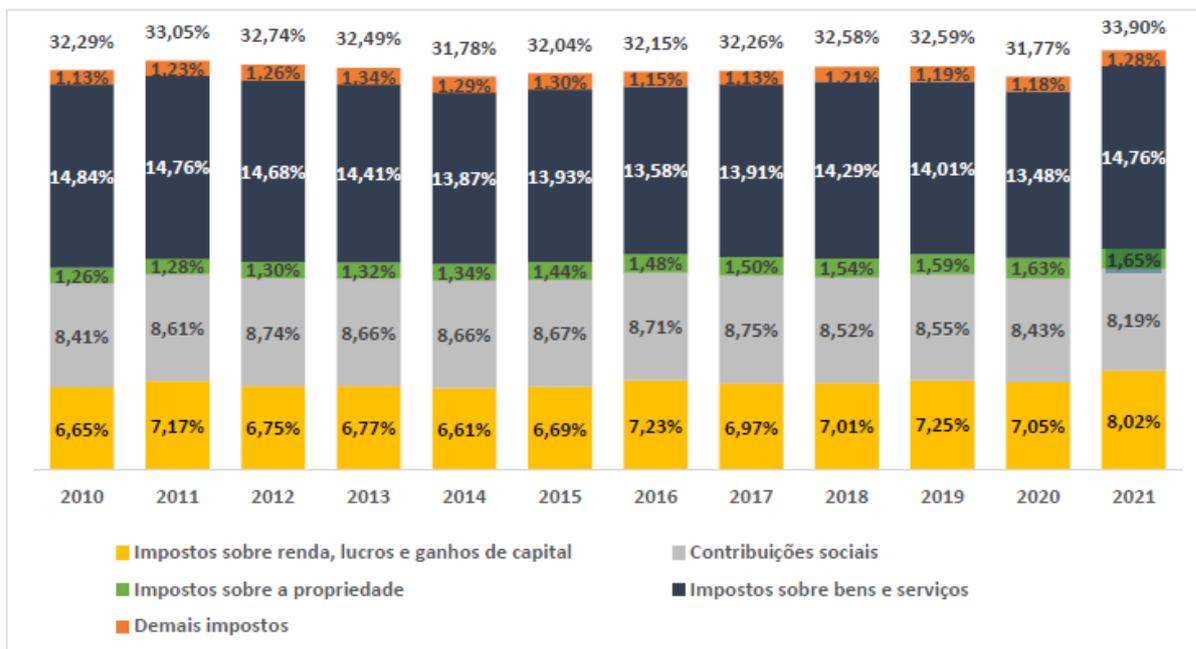


Figura 2 - Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2021 (Fonte: STN)

A carga advinda de contribuições sociais e impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital também foi significativa, representando em relação ao PIB 8,19% e 8,02%, respectivamente.

Isso sugere que a arrecadação tributária é bastante influenciada pelos tributos sobre o consumo, que são em sua maioria indiretos, repercutindo sobre o consumidor final o encargo econômico-financeiro, destacando ainda a possibilidade de tributação cumulativa, gerando o já citado efeito cascata, onerando a cadeia produtiva e aumentando os custos de produção.

Como resultado, o ônus financeiro para a população de menor renda, que domina as estatísticas brasileiras, é relativamente maior se comparado à população que ganha mais. Explica-se: com a translação do encargo financeiro aos consumidores finais, são eles que vão arcar com os custos dos impostos indiretos nos produtos, e isso se dá na mesma proporção para consumidores pobres e ricos. Esse efeito caracteriza a regressividade tributária, quando não há consideração da capacidade econômica dos cidadãos, indo de encontro às necessárias solidariedade e equidade que precisam permear modelos tributários justos.

Soma-se a isso a pouca expressividade do imposto sobre renda e propriedade (este representando apenas 1,65% do PIB), sobre os quais os princípios da progressividade e capacidade contributiva poderiam ser implementados com maior eficácia, na forma como preza o art. 145, § 1º, da CF/88.

Há ainda o ponto de vista da transparência, uma vez que nos impostos sobre o consumo o contribuinte não tem dimensão precisa sobre o quanto está fornecendo aos cofres públicos, ao contrário dos impostos sobre a renda e patrimônio.

A baixa participação da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio reflete um viés do governo central na direção de impostos com arrecadação mais fácil, como os que utilizam o faturamento como base de incidência. Apesar de serem de pior qualidade, esses tributos são caracterizados por uma alta produtividade fiscal, principalmente em contextos inflacionários. Além disso, suas receitas não são partilhadas com os estados e municípios, o que explica, em grande medida, a preferência do governo central. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016, p. 261)

Em outro estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a nota técnica ‘O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil’, conclui-se em relação ao imposto sobre a renda que *“a maior alíquota aplicada no Brasil, de 27,5%, está em baixo nível, e principalmente é aplicada a um nível de renda extremamente baixo (2.000 dólares internacionais), o valor mais baixo que todos os países selecionados”*. Nesse sentido, o estudo propõe aumentar a alíquota máxima do imposto de renda, sendo a maior alíquota aplicada para rendas mensais superiores a R\$ 44 mil mensais, criar até duas faixas e abolir a faixa de 7,5%.

O estudo reconhece ainda a baixa incidência de impostos sobre a propriedade, motivo pelo qual sugere-se dobrar a arrecadação do IPTU e do ITR, ao melhorar a administração tributária, por meio de avaliações imobiliárias realistas e de cadastros atualizados, equiparando-se aos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Propõe ainda aumentar em pelo menos 50% a arrecadação do imposto sobre heranças através da unificação da legislação, aumento de alíquotas e tributação de heranças no exterior.

### **3.4. CONSEQUÊNCIAS DA ALTA CARGA TRIBUTÁRIA**

De acordo com os dados estimados pelo Tesouro Nacional, é possível evidenciar o alto nível de taxação suportado pelos brasileiros, com o nível se mantendo entre 31 e 34% do PIB desde 2010, confirmando a tendência de manutenção do nível acima dos 30% desde o início do século. Essa marca é similar à carga média dos países que compõem o OCDE, uma organização internacional composta por 38 países membros, que reúne as economias mais avançadas do mundo, além de alguns países emergentes. A carga brasileira ainda é bem superior à carga média estimada para a América Latina.

Embora comparações da carga tributária do Brasil frente a outros países tenham que ser feitas com cautela, dadas às especificidades políticas, sociais e econômicas entre eles, fato é que a arrecadação tributária brasileira pelo PIB é semelhante a países desenvolvidos, que mantém boa relação entre os recursos arrecadados e a aplicação destes em serviços e bens públicos postos à disposição da população. Cobra-se alto valor de impostos aos contribuintes, mas em contrapartida há qualidade na promoção do bem-estar social.

Sob o ponto de vista econômico, o ônus da alta carga tributária implica numa série de fatores desestimulantes, sobretudo para as empresas nacionais, uma vez que o aumento da carga tributária gera elevação no custo de produção, o que é influenciado ainda pela complexidade do sistema, com custos envolvidos no atendimento de trâmites burocráticos exigidos pela legislação.

Dessa forma, quando não conseguem desviar da alta carga tributária, as empresas repassam seus custos administrativos para os produtos, recaindo o ônus tributário sobre o consumidor. Nesse aspecto, algumas empresas ficam em desvantagem no mercado competitivo, ou são obrigadas a cortar custos com pessoal, aumentando o nível de desemprego. Como resultado da perda de produtividade, as empresas se obrigam a realizar grandes fusões para que possam se manter no mercado voraz, trazendo prejuízos à competitividade, essencial para crescimento econômico (FRANCO, 2015).

Outro ponto negativo da carga tributária que influencia na competitividade é que, para fugir da alta tributação imposta, algumas empresas tendem a entrar no mercado informal, com

consequente não recolhimento de tributos. Isso por si representa uma baixa nos recursos arrecadados pelo Estado, mas gera ainda um cenário desfavorável para as empresas que seguem regulares no cumprimento de suas obrigações, visto que terão seus custos e preços incrementados, à medida que as empresas que optaram pela informalidade conseguirão vender produtos similares a preços mais baratos.

Sobre a informalidade, além de tornar o mercado não competitivo, tende a estancar o desenvolvimento econômico à medida em que as empresas que escolheram não cumprir com as obrigações tributárias, para que pudessem sobreviver no mercado, são obrigadas a evitar o crescimento, de modo a permanecerem invisíveis para a fiscalização.

Sob o ponto de vista social, o alto nível de taxação brasileira também provoca distorções, pois há incremento dos índices de desigualdade social. Isto porque em prol de interesses arrecadatários, há intensificação do fardo das classes menos favorecidas.

Por conta da dinâmica tributária indireta e regressiva, característica da tributação sobre o consumo que, como vimos, domina os índices de arrecadação, o ônus da carga tributária é repassado ao consumidor final, sob o qual é refletido o aumento dos custos. Como resultado, não bastasse a população de menor renda ser a mais afetada pelos cortes de gastos e de pessoal das empresas, se vê na situação de não poder arcar com os itens de necessidade básica. Soma-se a isso o fato de que não há prestação de bens e serviços públicos condizentes com a estrutura do país e o alto nível da carga tributária.

Nota-se então o abismo que existe na persecução dos objetivos de equidade e bem-estar social que deve nortear um modelo tributário justo.

#### **4. ENSAIO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA IDEAL**

Dado o alto grau de complexidade alcançado pelo Sistema Tributário Nacional, com emaranhado de normas, de constitucionais a infralegais, de âmbito nacional a municipal, direcionada a determinados setores ou aquelas temporárias, a eventual reforma tributária passa pela ideia de reformulação geral no ordenamento tributário brasileiro, de modo a enxugar o extenso normativo e permitir maior compreensão sobre a matéria.

A exemplo disso o ICMS, de competência privativa estadual e distrital, havendo 27 diferentes legislações em relação ao imposto, dificultando a compreensão pelo contribuinte e intensificando as chamadas guerras fiscais.

Nesse viés, Chaves (2009, p. 222) destaca três objetivos do ICMS que seriam importantes na reforma tributária: “*a unificação das regras do ICMS, a tentativa de impedir a guerra fiscal e a criação do fundo nacional para reduzir as desigualdades regionais*”.

Além de ser exigido o pagamento de muitos tributos, alguns dos quais contando com mesma base de incidência e incidindo cumulativamente sobre os outros, o cidadão também é impelido à realização de deveres burocráticos excessivos, que demandam tempo e custos. Nesse sentido, a simplificação operacional do sistema tributário passa a ser uma esperança de alívio financeiro para os contribuintes no cumprimento da obrigação tributária, tanto principal quanto acessória, mas também tem finalidade de servir à administração fazendária, auxiliando na fiscalização, sobretudo na cobrança dos tributos.

Entende-se que esse objetivo não será alcançado por meio de alterações legislativas pontuais, que são contrárias à consolidação do Sistema Tributário Nacional e tendem a inflá-lo com disposições confusas, repetitivas e, muitas vezes, ineficazes. Esse é o caso do Projeto de Lei Complementar (PLP) 17/22, que tramita em regime de urgência na Câmara dos Deputados, com regras gerais sobre os direitos e garantias do contribuinte e deveres da Fazenda Pública (da União, estados, Distrito Federal e municípios), com objetivo de diminuir a assimetria que existe hoje entre os contribuintes e o Fisco. Pelo menos é o que assegura o autor do texto, Felipe Rigoni (União/ES).

Há fortes críticas sobre o projeto, apelidado de “Código de Defesa do Sonegador”, sobretudo de entidades ligadas ao fisco, que garantem que a proposta conta com regras que já constam da legislação em vigor, além de impor sérias limitações à atuação da fiscalização, facilitando a vida dos sonegadores.

No afã de reduzir a complexidade do Sistema Tributário Nacional pretende-se ainda dotar os entes políticos de real e maior autonomia no desempenho de suas funções arrecadatórias. Ao garantir isso, retira-se a dependência dos entes estaduais e municipais em relação à União e cria-se uma repartição horizontal de competência e arrecadação tributária, atribuindo aos estados e municípios a implementação e arrecadação direta de alguns tributos deferidos à União, fortalecendo o pacto federativo e pondo fim às guerras fiscais.

Sobre os parâmetros de uma reforma tributária, Berti (2021) afirma que precisa:

- a) ser estrutural no sentido de alterar as bases e fundamentos equivocados no qual se assenta o sistema atual com gargalos e nós a serem destravados; b) buscar racionalizar ao máximo o sistema começando por aquilo que de fato cria travas à economia, ao pleno emprego e ao desenvolvimento do país, o que necessariamente passa pelo excesso de burocracia; c) estabelecer bases para uma ampla concertação política com compromisso efetivo das unidades federadas através de metas e escopos para os Governos estaduais e municipais a fim de que resolva-se a equação fiscal como um todo e não apenas sob a perspectiva do sistema de arrecadação de receita tributária (BERTI, 2021, p. 191).

O novo modelo precisa privilegiar tributos que podem ser expressos pela capacidade contributiva, como é o caso dos impostos sobre a renda e o patrimônio. Com isso, foca-se na ideia de aumentar a progressividade dos impostos existentes, fornecendo sentido aos princípios da solidariedade e igualdade material.

Como passo seguinte a uma reforma tributária estruturante, considera-se que o aperfeiçoamento da tributação sobre a renda pode ser feito de forma contínua, através de alterações em leis ordinárias. O aumento da qualidade da administração fiscal é essencial para que se atinja esse objetivo, à medida que poderá reduzir os altos níveis de sonegação existentes, garantindo a boa qualidade do sistema tributário e uma maior justiça fiscal. É fundamental que haja uma ampla reforma da administração fazendária que lhe forneça meios para aumentar a arrecadação de impostos cujo controle é relativamente mais difícil, permitindo, em compensação, uma redução de outros impostos que são prejudiciais à eficiência do sistema econômico (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016).

É nesse sentido que se faz necessário mitigar a regressividade de alguns tributos, que faz com que a população de maior renda sinta menos efeitos da tributação, proporcionalmente às suas riquezas, em detrimento das camadas de renda inferiores, agravando a concentração de renda no país. O que pretende PEC nº 7/2020, de autoria do Senado, é justamente focar princípio

do destino e desonerar a cadeia produtiva, promovendo maior transparência ao consumidor sobre os tributos que paga.

Outro aspecto que, como vimos, influencia no aumento da desigualdade social é alto nível da carga tributária. A relação ambígua existente entre aumentos de alíquotas e aumentos de receita é expressa no que a literatura denomina curva de Laffer, que informa um nível de alíquota que maximiza a receita. Após esse ponto da curva, aumento das alíquotas são contraproducentes, pois produzem uma evasão e/ou um desestímulo às atividades formais que superam o aumento da alíquota, gerando uma perda de receita (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016, p.24).

A reformulação dos tributos, com unificação das bases de incidência, procuraria reduzir a carga tributária sem que houvesse redução imediata na arrecadação, possibilidade que evidentemente causa temores em nível nacional, afinal nenhum ente federativo quer renunciar aos recursos que já são garantidos constitucionalmente.

É preciso dosar a concessão de incentivos e benefícios fiscais, visto que reduzem a capacidade arrecadatória das esferas governamentais e são aptos a criar situações favoráveis apenas a determinados contribuintes em prejuízo de outros.

Tendo em vista que a reforma tributária não é um ato isolado após a finalização dos trâmites no Congresso Nacional, mas sim um ato contínuo no tempo, deve haver regras de transição com a finalidade de educar a sociedade sobre as mudanças ali introduzidas, de forma a ser minimamente custoso digerir o novo modelo tributário.

No sentido do que foi exposto, a PEC nº 7/2020, chamada de proposta de alinhamento tributário, é a que mais se adequa à reestruturação do sistema tributário. De início, observa-se que a proposta tende a dotar todos os entes federativos de autonomia, ao dispor que cada um poderá controlar seus tributos com competências legislativas, arrecadatórias e fiscalizatórias, o que, como visto, é primordial num ordenamento tributário inserido em âmbito federativo.

Além disso, ao reformular os tributos, seja pela redução da quantidade, seja pela simplificação em apenas três categorias, seja pela extinção de bases de incidência conflitantes, pretende-se minar a complexidade operacional do sistema tributário.

As tarefas aqui trazidas não são fáceis. As constantes crises políticas e econômicas, reforçadas pela crise na saúde após cenário pandêmico, tornam o cenário ainda menos favorável para que vingue um projeto macro de reforma do Sistema Tributário Nacional.

Observando como a reformas brasileiras se arrastam, dá para tecer e responder dois questionamentos principais. O primeiro deles volta-se aos entes políticos: Há interesse político numa eventual reforma tributária? Alterações legislativas desse nível requerem iniciativa dos representantes políticos, que tem interesse quase sempre são conflitantes com os da população, sobretudo a mais necessitada. Probidade e moralidade são princípios em falta no mercado político. Além disso, uma reforma nesse sentido não tende a ocorrer em cenários como o atual. No entanto, um ambiente mais favorável pode surgir no pós-eleições.

O segundo mira os cidadãos, sobretudo os mais abastados financeiramente: Estariam dispostos a contribuir mais em prol de maior justiça social? Vimos que a reforma tributária passa pela ideia de maior tributação sobre a renda e patrimônio dos contribuintes. Quem possui mais a contribuir nesse sentido são os ricos. O brasileiro segue a tendência de considerar a propriedade como direito absoluto, herança dos tempos medievais. Os ideais de solidariedade e equidade não são bem delineados no Brasil, de modo que a identidade do contribuinte é voltada apenas para si e não para o coletivo.

Primordial será o interesse em idealizar os critérios de uma reforma tributária estruturante, através da mobilização dos representantes do povo ao colocar para discussão e aprovação as bases de um legítimo ordenamento tributário, com certo grau de comprometimento por parte da sociedade. Sem isso, as tentativas de alteração da legislação serão a tônica de remendas tributárias pontuais, que tenderão a dificultar ainda mais o complexo sistema tributário brasileiro.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

As inúmeras distorções no Sistema Tributário Nacional conduzem à necessidade de uma reforma tributária que dê consistência e traga simplicidade ao ordenamento jurídico-tributário. No entanto, a consecução desta tarefa enfrenta óbices, sendo o principal deles a falta de interesse público em levar o assunto adiante, seja por desconhecimento, seja por má-intenção.

Além disso, a ideia de reforma tributária encontra entraves nas próprias distorções do sistema tributário, que remontam ao passado e foram intensificadas ao longo do tempo, como é o caso da alta carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros, atualmente num patamar semelhante a países desenvolvidos que disponibilizam serviços de qualidade à população.

Nesse sentido, a ideia de uma reforma tributária ideal passa pela redução da carga tributária, que é sentida em maior proporção justamente pela parcela da população que menos deveria sofrer tal impacto, agravando a concentração de renda e a desigualdade social.

Há de ser observado ainda a reformulação de tributos, seus tipos, espécies, bases de incidência e alíquotas, de modo a dar real sentido ao princípio da igualdade material, que é pressuposto da atuação do Estado e consiste no tratamento igualitário de fato entre os cidadãos, na medida de suas desigualdades.

Outros princípios como o da capacidade contributiva e da progressividade ganham destaque no processo. Impostos sobre a renda e patrimônio precisam ser revistos, garantindo o que leciona o princípio da solidariedade. Nesse viés, ao analisar a capacidade de dispor recursos ao Estado através da quantidade de riqueza que o contribuinte possui, intensificando a taxaço sobre os mais ricos em benefícios dos mais pobres, cria-se um sistema mais justo, porém longe do ideal.

A regressividade embutida em tributos indiretos, como os incidentes sobre o consumo, precisa ser atenuada, pois é proporcionalmente mais prejudicial à população de média e baixa renda.

No entanto, projetos de reestruturação tributária demandam interesse para que sejam levadas adiante. Mesmo havendo na atualidade propostas apresentadas por integrantes das casas legislativas apontando um caminho inicial, estão em fase incipiente há um bom tempo e carecem de movimentação e discussão aprofundada. Necessita-se, por óbvio, que as propostas não sejam negligenciadas, como acontece em todos os governos, em todas as suas esferas. Alterações dessa magnitude levam tempo e requerem dedicação e boa vontade dos atores envolvidos.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

ALMEIDA, Mansueto; SALTO, Felipe. **Finanças Públicas: Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade**. Rio de Janeiro: Editora Record, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ANFIP - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FENAFISCO - FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Reforma Tributária Estruturante e Crise Fiscal no Brasil: análise dos principais aspectos**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

BRAGA, Bárbara Gonçalves de Araújo; Domingues, Roberto Chateaubriand; MARQUES, Josiane. **Sonegação fiscal e identidade constitucional**. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/32619856/Sonegacao-fiscal-e-identidade-constitucional>>. Acesso em: 25 de maio de 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.337, de 25 de junho de 2021**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>>. Acesso em: 20 de junho de 2022.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 de junho de 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 02 de junho de 2022.

\_\_\_\_\_. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 18 de junho de 2022.

\_\_\_\_\_. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: 18 de junho de 2022.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil.** Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310\\_publicacao\\_preliminar\\_o\\_sistema\\_tributario\\_dos\\_paises\\_da\\_ocde.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf)>. Acesso em: 05 de julho de 2022. Brasília: IPEA, 2022.

CAVALCANTE, Ana Raquel Araújo. **A economia solidária como alternativa produtiva para o atual modelo econômico e seus avanços a nível normativo no Brasil.** Editora Dialética, 2020.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. **Revista da EMERJ**, v. 12, n. 48, p. 202-227, 2009. Disponível em:

<[https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista48/Revista48\\_202.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista48/Revista48_202.pdf)>.

Acesso em: 20 de julho de 2022.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **Tax Tales from the Second Millenium**. Amsterdan: IBFD, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO DE TRIBUTAÇÃO IBPT. **QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 33 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**. Disponível em:

<<https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT->

[ESTUDOQUANTIDADEDENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf](https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT-ESTUDOQUANTIDADEDENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf)>. Acesso em: 15 de maio de 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

\_\_\_\_\_. **Reforma Tributária**. 2003, Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>.

Acesso em 13 de julho de 2022.

MACHADO, Sophia Goreti Rocha; MOREIRA, André Mendes. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT**, Belo Horizonte, v. 13, n. 76, p. 71-90, jul./ago. 2015. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/94031>>. Acesso em: 10 de junho de 2022.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**: A necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

OLIVEIRA, Paulo Henrique. **Finanças Públicas**. Cuiabá: UFMT, 2015.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira**. Brasília: EDB/IDP, 2015. Disponível em: <[https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1820/1/Monografia\\_Luciana%20Viana%20da%20Silva%20Franco.pdf](https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1820/1/Monografia_Luciana%20Viana%20da%20Silva%20Franco.pdf)>. Acesso em: 20 de maio de 2022.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL STN. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral até 2021**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: <[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:43205](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205)>. Acesso em: 15 de junho de 2022.