

REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E SEUS IMPACTOS NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE: UMA ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA JUSTIÇA FISCAL

Jucilaine A. de Andrade ¹

¹ *Governo do Estado de Minas Gerais, - jucilaine2008@gmail.com*

RESUMO

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se pela complexidade e regressividade. Tais características possibilitam a existência de uma estrutura tributária injusta, na qual o princípio da capacidade contributiva pode não ser respeitado em sua plenitude. A necessidade de correção de alguns desses problemas ficou evidente nos últimos anos – período em que foram apresentadas diversas propostas de reforma tributária ao Congresso. O objetivo central deste artigo é analisar os problemas do Sistema Tributário Nacional e as principais propostas de reforma apresentadas nos últimos anos para saná-los. O enfoque adotado é a capacidade da tributação em contribuir para a redução da desigualdade e em promover a justiça fiscal. Para alcançar o objetivo realizou-se pesquisa bibliográfica e documental que permitiu investigar conceitos, propostas e entendimentos sobre o tema. Os resultados indicaram a existência de propostas de reforma que abordavam a redução dos problemas identificados, entretanto a maior parte sucumbiu-se diante de impasses técnicos e políticos.

PALAVRAS-CHAVE

Sistema Tributário Nacional; reforma tributária; regressividade; desigualdade; Proposta de Emenda à Constituição.

TAX REFORM IN BRAZIL AND ITS IMPACTS ON THE REDUCTION OF INEQUALITY: AN ANALYSIS OF PROPOSED CONSTITUTION AMENDMENT FROM THE PERSPECTIVE OF FISCAL JUSTICE

ABSTRACT

The Brazilian tax system is characterized by complexity and regressive. Such features enable the existence of unfair tax structure, in which the principle of ability to pay cannot be fully respected. The need to correct some of these problems became evident in the last years - period in which various proposals for tax reform were submitted to Congress. The objective of this paper is to analyze the problems of the national tax system and the main reform proposals submitted in the last years to address that. The approach is the ability of taxation to contribute to reducing inequality and promoting fair taxation. To achieve the goal took bibliographical and documentary research which allowed to investigate concepts, proposals and understandings about the topic. The results indicated the existence of reform proposals that addressed the reduction of identified problems, though most of it collapsed in front of technical and political divergences.

KEYWORDS

National Tax System; tax reform; regressive; inequality; Proposed Constitution Amendment.

INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil possui, como um de seus objetivos fundamentais determinados constitucionalmente, o dever de realizar ações que reduzam as desigualdades regionais e sociais. Uma das possíveis formas de redução dessa desigualdade ocorre por meio da tributação, bem como da política fiscal adotada. O Poder Público pode valer-se de meios - como a instituição de zonas francas, a concessão de benefícios fiscais, a utilização das técnicas de progressividade e de seletividade - para diminuir a concentração de renda no país. Ademais, é fundamental que os recursos arrecadados retornem para a sociedade em forma de serviços e de políticas públicas efetivas que garantam acesso adequado à saúde, à educação, ao trabalho, à moradia, dentre outros.

O Sistema Tributário Nacional (STN), dada a forma federativa de Estado, adquiriu complexidade na distribuição de competências tributárias entre os entes federados. Consoante a complexidade surgiram situações de guerra fiscal entre os estados, distorções na estrutura tributária, ineficiência econômica. A tributação contraiu características de regressividade e ao invés de promover a redução da desigualdade passou a ser vista como um sistema que favorece a concentração de renda.

Além disso, passou-se a questionar o baixo retorno social proporcionalmente às altas cargas tributárias suportadas pela população. Em diversas ocasiões nota-se pessoas em busca de serviços privados, em razão da baixa qualidade e disponibilidade dos serviços públicos oferecidos. Nesse contexto, cabe tecer uma breve reflexão acerca da discussão sobre a adoção predominante de políticas sociais focalizadas ou universalistas. As primeiras são aquelas direcionadas exclusivamente a um

público específico, normalmente a população de baixa renda; diferentemente das políticas universalistas. A defesa das políticas focalizadas se pauta principalmente no fato de que elas podem ser mais eficazes na distribuição de recursos e na promoção da igualdade de acessos. Por outro lado, a focalização também pode excluir populações que necessitam dos serviços em questão, fato que pode levá-las a pagar por esses serviços na iniciativa privada, a despeito da alta carga tributária suportada.

Apesar das altas cargas, ao longo do ano de 2015 discutiu-se a necessidade da realização de ajustes fiscais na economia – o que culminou na aprovação de recursos orçamentários advindos da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF). Esse tributo havia sido extinto em 2007. Diante desse contexto, a realização de reforma tributária tornou-se tema constante na política brasileira nos últimos anos e tem representado promessa em campanhas políticas de candidatos à presidência da República.

O objetivo central deste artigo é identificar e analisar os problemas do Sistema Tributário Nacional e as principais propostas de reforma apresentadas nos últimos vinte e cinco anos para saná-los. O enfoque adotado é a capacidade da tributação em contribuir para a redução da desigualdade e da concentração de renda e em promover a justiça fiscal. São objetivos específicos: analisar a importância da tributação como agente de redução das desigualdades e as formas como isso poder ocorrer; analisar as causas e consequências dos problemas do STN; verificar a capacidade atual do STN em promover a justiça fiscal; traçar um histórico das principais propostas de reforma tributária; desenvolver conhecimento para subsidiar outros trabalhos.

Esta pesquisa é classificada como predominantemente explicativa. A principal finalidade desse nível de pesquisa foi identificar fatores presentes nas propostas de reforma tributária que contribuiriam para a redução dos problemas atribuídos ao STN. Ademais, é relevante citar a parcela descritiva do trabalho, que permitiu caracterizar a estrutura tributária brasileira, esclarecer conceitos e descrever as propostas de reforma. Trata-se, ainda, de pesquisa qualitativa decorrente de razões de ordem prática, pois se interessa nas consequências práticas do conhecimento aqui desenvolvido. Para o delineamento dos trabalhos utilizou-se essencialmente a pesquisa bibliográfica e documental.

Além dessa introdução a pesquisa possui a seção 2 onde se analisa a importância da redução das desigualdades no país e a forma como a tributação pode participar nessa ação. Nesse momento da pesquisa, o exame da legislação vigente e a utilização do Manual de Direito Tributário foram fundamentais para a obtenção de uma visão sistêmica sobre a questão. Na seção 3, passou-se para a análise do Sistema Tributário Nacional atual, bem como de suas complexidades e da situação da desigualdade relacionada à tributação. Para isso, utilizou-se principalmente estudos realizados por institutos, por conselhos, pelo Banco Mundial e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A seção 4 foi reservada à análise das principais Propostas de Emenda à Constituição e à verificação da capacidade das mesmas em promover maior justiça fiscal. Para isso recorreu-se a documentos e bibliografias das épocas em que se discutiam os dispositivos. As propostas analisadas foram: Proposta de reforma em 1992; Proposta de Emenda Constitucional nº 175-A de 1995; propostas pontuais de reforma em 2002 – 2003 e Emenda

Constitucional nº 42 de 2003; Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008; e propostas pontuais de reforma tributária em 2011. Por fim, nas considerações finais trazem-se as principais perspectivas para a reforma tributária.

Ressalta-se que este artigo não visa esgotar o tema, tendo em vista a complexidade relacionada ao STN e as numerosas propostas de reforma já apresentadas. Espera-se proporcionar discussões tendentes a inserir medidas objetivas para o alcance da justiça fiscal nas propostas a serem apresentadas.

O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO NO ENFRENTAMENTO DAS DESIGUALDADES

A Constituição Federal de 1988, ao instituir o Estado Democrático de Direito, estabeleceu princípios, direitos e garantias fundamentais e sociais que exigem ações por parte do Poder Público para a provisão. Dentre os princípios fundamentais, destacam-se os objetivos de construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Dentre os direitos sociais destacam-se a educação, saúde, trabalho, moradia e segurança. O Estado precisa ter uma estrutura capaz de prover esses direitos para a sociedade. Conforme o art. 23, inc. X da Carta Magna, o combate às causas da pobreza e dos fatores de marginalização, bem como a promoção da integração social dos setores desfavorecidos é competência comum das pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Logo, a atuação estatal deve ser um compromisso integrado dos entes federados (BRASIL, 2015).

Para promover a justiça em busca do cumprimento do compromisso assumido constitucionalmente, o Estado pode utilizar

mecanismos de transferência de renda. Salientam-se dois mecanismos complementares: o ajuste da carga tributária incidente sobre os indivíduos, de modo a estruturar um sistema tributário equitativo; e a alocação de recursos na sociedade – transferências diretas, políticas públicas efetivas e gastos governamentais (ALVORADA, 2009).

Com relação à equidade tributária, Pochmann (2008) entende que um sistema tributário mais justo tende a proporcionar menor grau de concentração de renda. Nessa seara sobrepõe-se o princípio tributário da capacidade contributiva, explicitado no art. 145 da Constituição Federal. Segundo essa norma, sempre que possível a tributação deve ser graduada conforme a capacidade econômica, ou seja, o valor do tributo cobrado deve ser proporcional à riqueza do contribuinte. Cita-se também o princípio da isonomia, segundo o qual aqueles que apresentam situações equivalentes de capacidade contributiva devem receber tratamento de igualdade. Por sua vez, aqueles que possuem situações diferentes de capacidade contributiva devem ser tratados de forma desigual conforme a proporcionalidade de suas capacidades.

Em suma, por meio da tributação o Estado pode estabelecer um sistema que onere menos as pessoas que possuem menor poder aquisitivo e onere mais aquelas que podem contribuir mais para o erário. O princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado segundo a especificidade de cada tributo, considerando a forma de incidência e de arrecadação. Para a aplicação, três técnicas principais podem ser utilizadas: a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade.

A progressividade é uma técnica aplicada em tributos diretos. Tal técnica prevê a incidência de alíquotas variáveis sobre bases de cálculo

variáveis de modo a permitir onerar mais a maior riqueza. A progressividade possibilita o estabelecimento de alíquotas mais elevadas para contribuintes com maior poder econômico. Atualmente, a Constituição Federal determina explicitamente a aplicação dessa técnica em três impostos: o Imposto sobre a Renda (IRPJ e IRPF), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) – art. 153, §2º, I; art. 156, §1º, I; e art.153, §4º, I, respectivamente.

A proporcionalidade consiste basicamente em técnica que utiliza alíquota uniforme e invariável sobre a base variável. Assim, o montante que irá onerar o contribuinte dependerá do valor da base de cálculo. A Constituição não prevê expressamente os tributos sobre os quais essa técnica deva ser utilizada, restando a aplicação àqueles que não são abrangidos pela progressividade. Salienta-se que a técnica da proporcionalidade recebe variadas críticas doutrinárias, dentre as quais se destaca o entendimento de Sabbag (2011) em consonância com Baleeiro (2004) segundo o qual os impostos proporcionais não são os mais apropriados para atender o princípio da capacidade contributiva. Para Ataliba (1991), impostos que não são progressivos e que se propõem neutros, deveras são regressivos; o que culmina em injustiça (SABBAG, 2011).

Já a seletividade consiste basicamente em técnica aplicada em tributos sobre a produção e o consumo nos quais incidem alíquotas variáveis conforme a superfluidade do bem. De modo geral oneram-se menos os produtos de primeira necessidade como vestuário e alimentos básicos ao passo que se oneram mais os produtos raros ao consumo, de luxo ou de consumo restrito como bebidas e fumo. Atualmente, a Constituição prevê a aplicação da

seletividade apenas sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - art. 155, §2º, III e art. 153, §3º, I, respectivamente.

Com relação às técnicas apresentadas coaduna-se com a doutrina que entende que a proporcionalidade, não é eficaz em termos distributivos, pois se a mesma alíquota é aplicada em bases variáveis, não há preocupação com a promoção da justiça fiscal. Por sua vez, entende-se que a técnica da progressividade é mais eficaz em termos distributivos do que a técnica da seletividade (ALVES, 2012). Isso ocorre porque, com relação à seletividade, os bens de primeira necessidade consumidos pela população com menor poder aquisitivo, é também consumido pela população com maior poder aquisitivo, por tratar-se de produtos básicos. Assim, nesse caso, as diferentes classes econômicas acabam arcando com a mesma alíquota na tributação desses produtos sendo que, proporcionalmente, suas capacidades são distintas em relação à renda disponível.

Portanto, observa-se que a capacidade de reduzir a desigualdade por meio do sistema tributário relaciona-se especialmente com a aplicação da técnica da progressividade. A partir da mesma, é possível estabelecer uma estrutura tributária mais equitativa que respeite proporcionalmente a capacidade contributiva das diferentes classes econômicas. Porém, conforme visto, a progressividade é aplicada em tributos diretos e não é suficiente para tornar um sistema justo caso esse sistema tenha predominância dos tributos indiretos.

Por outro lado, insta dizer que um sistema tributário que segue o caminho oposto e favorece a maior concentração de renda é regressivo. A regressividade é uma disfunção

que ocorre quando a carga tributária bruta – relação entre a totalidade de tributos pagos pela sociedade e o Produto Interno Bruto (PIB) – provocar maior concentração de renda na sociedade (SABBAG, 2011).

Destarte, considera-se aqui que um sistema tributário justo relaciona-se pelo menos com a prevalência da progressividade, com a aplicação da técnica da seletividade nos tributos indiretos, com o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, além da observância dos demais princípios que regem o direito tributário. A seção seguinte expõe uma breve análise dos principais problemas do STN, especialmente sob o aspecto da capacidade de reduzir a desigualdade e a concentração de renda.

PRINCIPAIS PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Título VI da Constituição Federal trata da tributação e das normas basilares para o STN. No art. 146, inc. III, a Carta Magna reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária. A doutrina contemporânea entende que o principal arcabouço legal que introduz normas gerais de direito tributário é a Lei nº 5.172 de 1966 – o Código Tributário Nacional (CTN) (BESSA, 2011).

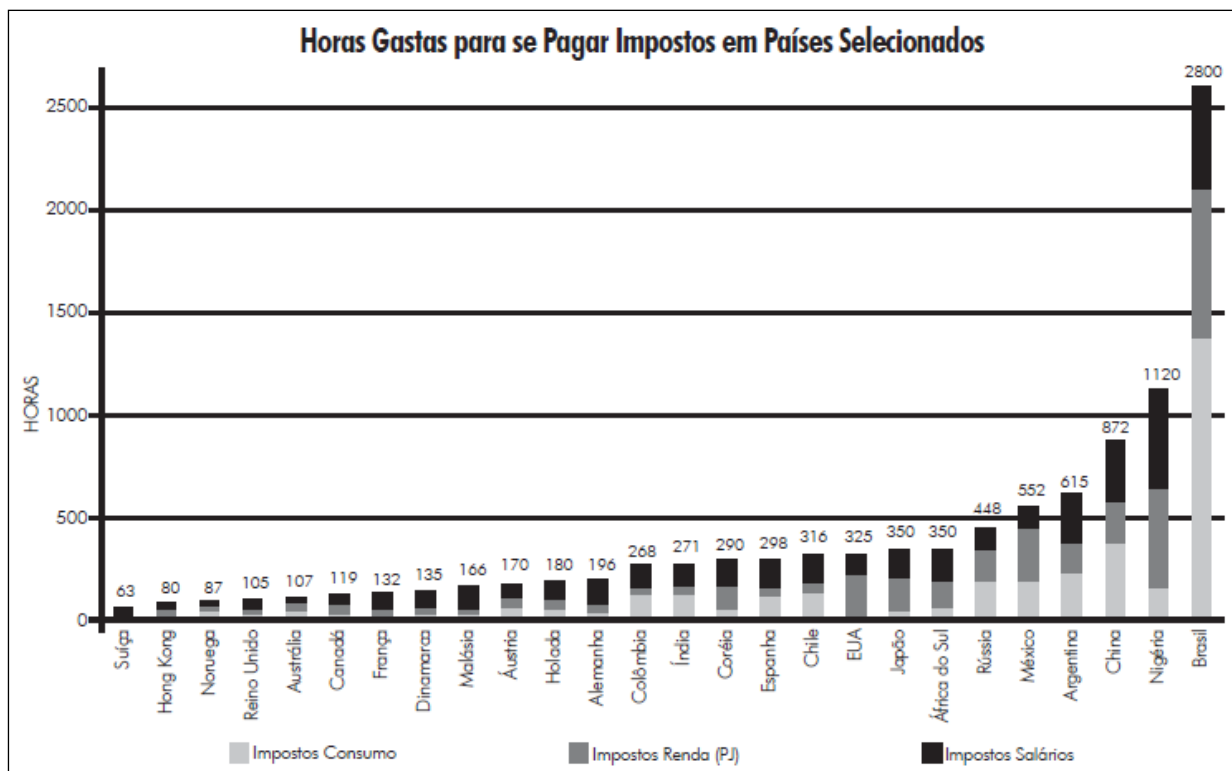
A partir das normas constitucionais e do CTN, editou-se legislação para fins de regulamentar normas em matéria tributária. Contudo, a legislação vem sendo continuamente alterada, e se tornou extensa e complexa. Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), entre os anos de 1988 e 2010 foram editadas mais de 4 milhões de normas no Brasil, sendo que mais de 249 mil referem-se à matéria tributária (AMARAL et al., 2011).

Juntamente com a complexidade surgiram ineficiências e altos custos burocráticos, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte. A diversidade de regimes tributários, de alíquotas, de critérios de apuração e de legislações dificulta a gestão tributária e os cálculos dos valores a serem recolhidos. Como consequência, as empresas dispõem grande número de horas para pagamento dos impostos (BANCO MUNDIAL, 2013). O gráfico a seguir expõe as horas gastas pelas empresas brasileiras para preparar, arquivar e pagar (ou reter) seus tributos. Conforme se observa, é discrepante a situação brasileira em relação aos demais países analisados dentre os quais também se insere países emergentes. Relevante citar também a questão referente ao pacto federativo no STN. As competências para instituir tributos são definidas constitucionalmente. Porém, muito se discute o desequilíbrio no rateio dos recursos proveniente dessa distribuição de competências. A Constituição prevê que parcela dos recursos advindos de alguns impostos seja repassada a outros entes. Porém, de acordo com VIEIRA (2014), a União tem aumentado sua arrecadação por meio de tributos que não são contemplados com essa previsão, de modo que a receita federal aumentou consideravelmente nas últimas décadas. Para o autor, a União deveria compartilhar os recursos advindos das contribuições sociais de modo a tornar a distribuição da receita tributária mais simétrica entre os entes políticos. Nesse contexto, importa observar que reformas no sistema devem preservar a autonomia dos estados e dos municípios, dada a organização político-administrativa do Brasil.

Outro problema relacionado ao STN se refere à predominância de tributos indiretos. Esses tributos possuem baixa capacidade para promover o distributivismo, pois permitem que o ônus tributário seja repassado ao longo da cadeia produtiva até o consumidor final. Os tributos indiretos acabam por favorecer a ocorrência da cumulatividade. Nesse caso, os impostos pagos ao longo da cadeia produtiva não geram créditos para os impostos que serão pagos nas diferentes etapas da produção. Tais tributos incidem em mais de uma etapa produtiva, sem que seja possível o abatimento do valor já pago na etapa anterior. Essa situação gera o que ficou conhecido como “efeito cascata” que ocorre quando há cobrança de tributo sobre a base já tributada. Além disso, sobre os impostos indiretos não se aplica a técnica da progressividade.

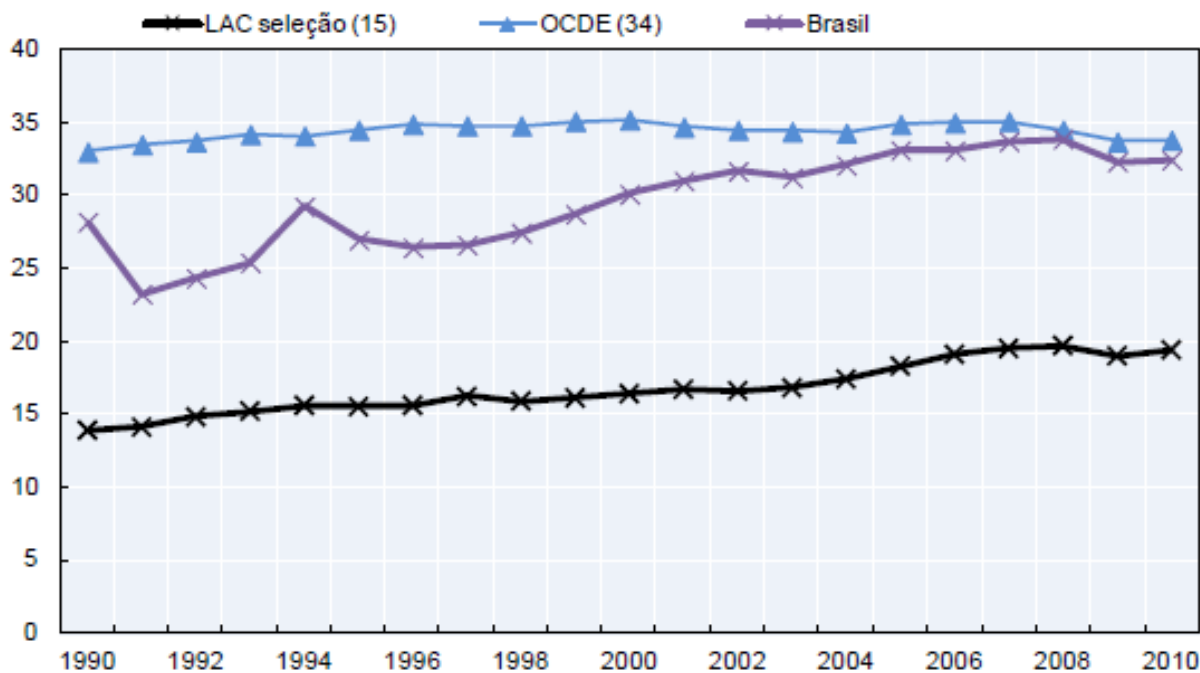
O STN apresenta também problemas advindos da aplicação do ICMS nas operações interestaduais, como a guerra fiscal. O ICMS é um tributo estadual e cada estado possui uma legislação própria aplicável ao imposto. De modo geral, nas operações interestaduais, parte do ICMS é devido ao estado de origem da mercadoria, e parte é devido ao estado de destino. Os estados podem reduzir a alíquota para atrair investimentos, contudo ao conceder benefícios e isenções específicos para cada caso, acaba se estruturando uma guerra fiscal onde predomina disputas e concessões de privilégios. Dessa forma, tem-se uma situação de insegurança tributária e falta de coordenação na qual a diferença de alíquotas entre estados permite a ineficiência econômica e o deslocamento improdutivo de mercadorias no país.

Gráfico 1- Horas dispensadas por ano para se pagar impostos em países selecionados, 2013.



Fonte: BANCO MUNDIAL, 2013.

Gráfico 2 - Total de receitas tributárias em proporção ao PIB no Brasil, América Latina e OCDE, 1990-2010.



Fonte: OCDE, 2012

Além da guerra fiscal, destaca-se também o privilégio que tal modelo gera às importações em detrimento da valorização da produção nacional. Isso ocorre porque quando uma empresa importa mercadorias, o ICMS é pago apenas para o estado em que a empresa está instalada. Por outro lado, caso a empresa comprasse a mercadoria de outro estado, deveria também a esse o pagamento do imposto.

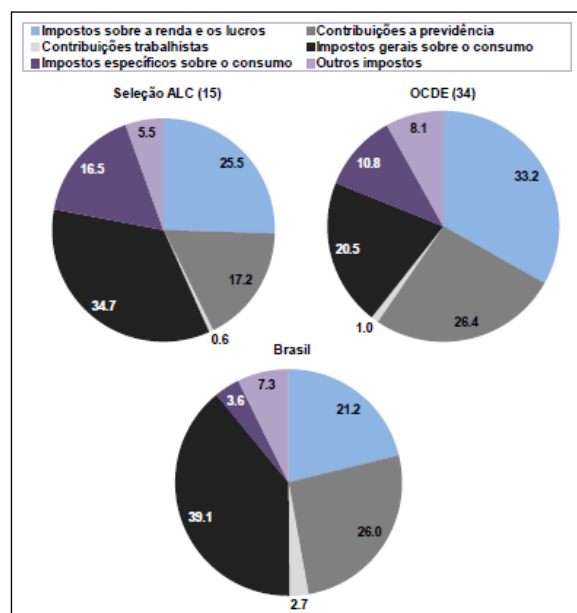
Para o Conselho de Desenvolvimento Econômico de Social, outro problema relacionado à tributação brasileira refere-se ao baixo retorno social. Entende-se que aumentos da carga tributária se justificariam para promoção da melhoria no retorno dos serviços e garantias para a sociedade. Porém, o retorno social expresso sob a forma de provisão de bens e serviços essenciais é considerado baixo (CONSELHO, 2011). A arrecadação de tributos é fonte principal para a obtenção das receitas para que o Estado possa agir. Porém, segundo a OCDE, as receitas tributárias do Brasil aumentaram consideravelmente nas últimas duas décadas. Entre os anos de 1999 e 2009 o país destacou-se como detentor da maior carga tributária em relação ao PIB dentre os países da América Latina¹. Em 2010, o Brasil se posicionou atrás apenas da Argentina (OCDE, 2012). O gráfico 2 demonstra a situação da carga tributária brasileira em relação ao PIB em comparação com países da OCDE e com a América Latina.

Não obstante os desvios já mencionados, o STN possui ainda o grave problema de se mostrar

¹ Apesar da alta carga tributária proporcional ao PIB (35 % do PIB), o país apresenta baixa relação de tributos per capita (R\$ 657/mês). Isso ocorre devido ao PIB brasileiro ser mais baixo em comparação com os países da OCDE (ALLEGRINI, 2013)

regressivo, favorecendo a maior concentração de renda na sociedade. Conforme visto, predomina os tributos indiretos na estrutura brasileira. A partir desses tributos o país alcança significativa arrecadação em relação à receita total. O gráfico 3 demonstra a diferença entre a carga tributária dos tributos diretos e indiretos. Ao contrário de países pertencentes à OCDE, o Brasil privilegia a arrecadação por meio de tributos indiretos - que recaem sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo. Por sua vez, a carga tributária advinda dos tributos diretos - que recaem sobre o patrimônio e a renda - é pequena em relação aos mesmos países.

Gráfico 3 - Estrutura tributária no Brasil, América Latina e OCDE, 2010



Fonte: OCDE, 2012

O problema de se apoiar a estrutura tributária nos impostos indiretos é que o tributo sobre o consumo e a produção possui características de regressividade, pois permitem o repasse do ônus tributário na cadeia produtiva até o consumidor final e também não contam com a aplicação da técnica da progressividade. Nessas condições, de modo geral os tributos indiretos

oneram com maior peso os contribuintes com menor poder aquisitivo.

O gráfico 4 permite verificar com clareza essa situação. Nele observa-se leve ascendência da carga tributária bruta à medida que se aumenta a renda quando se trata de tributos diretos. Contudo, ainda considera-se pequena a progressividade em comparação com outros países². Ao revés, com relação aos tributos indiretos observa-se descendência da carga tributária à medida que a renda aumenta. Segundo estudos elaborados pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), o alto peso da tributação indireta em relação à direta torna o efeito final do sistema tributário brasileiro regressivo. Ademais, o grau de progressividade da tributação direta é baixo. (POCHMANN, 2008).

A partir do exposto, verifica-se que o perfil da estrutura tributária brasileira propicia a continuidade da situação de desigualdade e o acirramento da concentração de renda. A regressividade do STN se mostra dissonante do objetivo brasileiro de reduzir as desigualdades sociais. Schutter (2009) entende que ainda que se adotem ações paralelas – políticas públicas e programas sociais, por exemplo – seus impactos provavelmente não alcançariam uma transformação real na situação da concentração de renda no país, posto que essas ações sejam

financiadas, na maior parte, pelos seus próprios beneficiários.

PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA PARA REESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

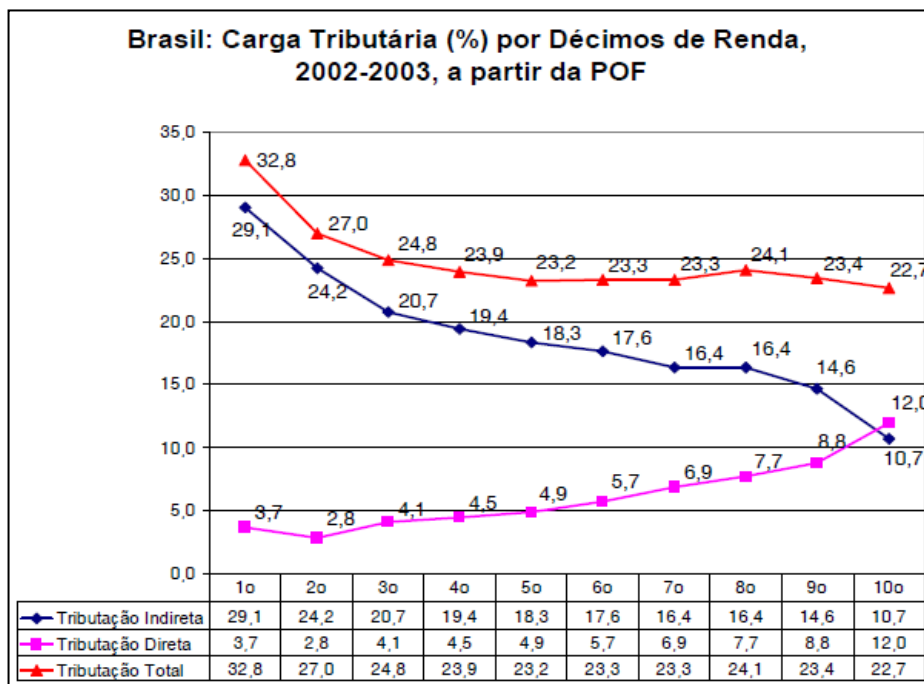
Diante de todos os problemas no STN, é comum o entendimento da necessidade de realização de reforma tributária. Ao longo da década de 1990 e de 2000 algumas propostas para a reforma foram apresentadas ao Congresso Nacional com vistas a modificar a estrutura tributária. Contudo, por ser um tema que afeta expressivamente atores com interesses divergentes, uma série de impasses travou o prosseguimento dos processos.

A seguir são analisadas, com enfoque na possibilidade de redução da injustiça fiscal, as seguintes propostas de reforma: Proposta de reforma em 1992; Proposta de Emenda Constitucional nº 175-A de 1995; propostas pontuais de reforma em 2002 – 2003 e Emenda Constitucional nº 42 de 2003; Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 2008; e propostas pontuais de reforma tributária em 2011.

² No Brasil, em 2008, a arrecadação do Imposto de Renda sobre Pessoa Física foi da ordem de 2,35 % do PIB ou 6,7 % da carga tributária total, valor muito pequeno quando comparado à média dos países da OCDE, cujos valores são em média respectivamente 9% do PIB e 25% em 2007 (CONSELHO, 2011).

Com relação ao Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doações (ITCD), em 2010 o imposto respondeu por apenas 0,2 % da receita fiscal do Brasil. Nos Estados Unidos esse imposto pode variar entre 18% e 50%, dependendo do valor do imóvel e do Estado (ALLEGRIANI, 2013).

Gráfico 4 - Percentual da carga tributária direta, indireta e total, por décimo de renda, Brasil, 2002 – 2003.



Fonte: POF / IBGE (microdados). Elaboração: IPEA, a partir de GAIGER, 2008. POCHMANN, 2008.

PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM 1992

No ano de 1992 – quatro anos após a constituinte – já foi identificada a necessidade de reforma no STN. Institucionalizou-se a Comissão Executiva para Reforma Fiscal (CERF) que apresentou proposta para a reforma contemplando os seguintes pontos:

- a) A incorporação do IPI e do ISS ao ICMS no âmbito estadual;
- b) A incorporação do ITR ao IPTU, formando um imposto sobre a propriedade imobiliária urbana e rural sob a competência municipal;
- c) Os impostos sobre a renda, impostos seletivos sobre produtos específicos e impostos sobre o comércio exterior seriam de competência da União.
- d) O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o COFINS e o PIS/PASEP seriam extintos,

ao passo que seria criada uma contribuição sobre operações financeiras (VIOL, 2000). A proposta apresentada mostrava-se ampla, contemplando inclusive, a aglutinação e a extinção de impostos. Entretanto, entende-se que seria relevante reestruturar o ICMS haja vista a incorporação do IPI e do ISS pretendida. Assim, essa poderia ter sido uma possibilidade de reduzir a complexidade no STN não fosse o esquecimento do projeto mediante o contexto de instabilidade política causada pelo processo de impeachment do presidente da República. Apesar do esquecimento, a proposta de criação de um tributo sobre operações financeiras foi levada a cabo em 1993 por meio da instituição do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF). No ano de 1996 o IPMF foi substituído pela CPMF. A CPMF foi extinta em 2007, mas atualmente discute-se seu retorno previsto para o ano de 2016.

Observa-se, portanto, que a maior parte daquelas ações destinadas à redução dos problemas identificados no STN não foram implementadas. Destaca-se que as medidas analisadas não demonstram direcionamento para a questão da promoção da justiça fiscal.

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 175-A DE 1995.

Em 1995, outro projeto de reforma foi apresentado ao Congresso Nacional – a Proposta de Emenda à Constituição nº 175-A – com os objetivos de aumentar a equidade do STN, simplificá-lo, torná-lo mais eficiente e evitar a sonegação. As principais propostas desse projeto contemplavam:

- a) A substituição do IPI federal por um ICMS federal e regulamentação do mesmo juntamente com o ICMS estadual;
- b) Uniformização das alíquotas de ICMS por produto no território nacional;
- c) Incidência do princípio de destino no ICMS em substituição ao princípio de origem, ou seja, o pagamento do imposto ocorreria para o estado de destino de mercadoria;
- d) Desoneração do ICMS das exportações;
- e) Extinção das isenções de IPI, exceto na Zona Franca de Manaus;
- f) Estabelecimento de alíquotas mínimas para o ISS;
- g) Estruturação de um sistema de tributação sobre o valor adicionado para o PIS/COFINS em substituição à tributação em cascata (LIMA, 1999, p.19).

Apesar de um dos objetivos do projeto apresentado ter sido a promoção da equidade, as propostas mantinham a predominância de tributos indiretos em detrimento dos tributos diretos. Porém, destacam-se medidas importantes relacionadas com a maior eficiência e simplificação do sistema, como a possível redução da guerra fiscal associada ao

ICMS, o fim da tributação em cascata no PIS/COFINS, e a extinção de isenções do IPI.

As propostas relacionadas com o ICMS (uniformizar alíquotas, adotar o princípio do destino e desonerar exportações) e com o ISS (estabelecer alíquotas mínimas), tendiam a reduzir o poder de barganha por meio dos tributos dos estados e municípios respectivamente – o que poderia ser interpretado como desrespeito à autonomia dos entes. Ademais, a substituição do IPI pelo ICMS federal que seria regulamentado juntamente com o ICMS estadual também poderia cercear a regulamentação do ICMS no âmbito dos estados. Dessa forma, é sabido que essa proposta certamente enfrentaria dificuldades de aprovação devido à falta de apoio advindo dos representantes dos entes federados.

A despeito da necessidade de reforma tributária, a Proposta de Emenda nº 175/95 não foi aceita, pois se entendeu que os resultados seriam o aumento da carga tributária, intensificação da complexidade e desrespeito ao pacto federativo. A partir de 1998 a reforma tributária deixou de ser prioridade do governo, uma vez que o país se engajou na obtenção de superávits primários sustentados por forte crescimento da receita advinda dos tributos (DALL'ACQUA, 2005).

PROPOSTAS PONTUAIS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM 2002 – 2003 E EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 42 DE 2003.

Em 2002, ganhou espaço na agenda governamental um novo projeto de reforma tributária que buscava transformar tributos que incidiam em cascata em tributos incidentes sobre o valor agregado. A adoção dessa medida possibilitaria a conquista de maior eficiência ao sistema. Nessa linha, a estratégia foi apresentar propostas pontuais editadas por meio de

Medidas Provisórias. A Medida Provisória nº 66/2002 – convertida na lei nº 10.637 de 2002 – propunha, dentre outros, o fim da cumulatividade no PIS/PASEP, de modo que o tributo passou a ser arrecadado sobre o valor agregado.

Ao transformar o tributo incidente em cascata em tributo incidente sobre o valor agregado o valor da alíquota foi aumentado para tornar-se incidência única sobre o valor agregado. Logo, com relação à alteração realizada no PIS/PASEP, a elevação foi substancial – passou de 0,65% para 1,65%. Tal modificação proporcionou aumento significativo na arrecadação dessas contribuições. De acordo com dados do IBPT, no ano de 2002 a arrecadação dessas contribuições somou 12,9 bilhões de reais. Por sua vez, no ano de 2003, já com a alteração efetivada, a arrecadação do PIS/PASEP alcançou 17,3 bilhões de reais.

De forma semelhante ocorreu com a COFINS em 2003. A Medida Provisória nº 135 – convertida na lei nº 10.833 de 2003 – elevava a alíquota de 3% sobre o faturamento para 7,6% sobre o valor agregado para alguns setores econômicos. A medida provocou aumento substancial da carga tributária na arrecadação da contribuição. Também provocou algumas distorções no STN, tendo em vista que nem todos os setores haviam sido abrangidos pela alteração. Dessa forma, setores sobre os quais o tributo incidia sobre o valor agregado poderiam comprar insumos em setores onde o tributo incidia sobre o faturamento, de modo que a cumulatividade persistia ainda no contexto de incidência sobre o valor agregado (DALL'ACQUA, 2005).

Ainda em 2003, a Medida Provisória nº 107 ampliou a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de 12% para 32% do faturamento para empresas

prestadoras de serviços que pagavam imposto de renda por lucro presumido. Tal alteração proporcionou aumento de 33,4% na arrecadação do tributo em comparação entre o primeiro trimestre do ano de 2003 e de 2004. Ademais, aprovou-se lei que ampliava o número de itens sobre os quais incidiam a base de cobrança do ISS – alterou de 104 para 208 itens a partir de janeiro de 2004. Essa alteração também provocou aumento na arrecadação referente ao imposto (DALL'ACQUA, 2005).

Também em 2003, o governo enviou ao Congresso a Proposta de Emenda à Constituição nº 41. No Congresso, essa PEC foi destrinchada e aprovada como a Emenda Constitucional nº 42, ficando de fora da aprovação a parcela que propunha a reformulação do ICMS. Dentre as aprovações citam-se os seguintes:

- a) Inserção na Constituição da incidência da COFINS, PIS / PASEP sobre o valor agregado conforme as Medidas Provisórias editadas em 2002 e em 2003;
- b) Destinação de recursos prioritários para as administrações tributárias;
- c) Estabelecimento da atribuição do Senado de avaliar periodicamente a funcionalidade do STN;
- d) Regulamentação por meio de lei complementar do tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte;
- e) Estabelecimento do princípio da anterioridade mínima, vedando a cobrança de alguns tributos antes do prazo de noventa dias da data de publicação da lei que os instituir;
- f) Redução do impacto do IPI sobre a aquisição de bens de capital;
- g) Estabelecimento da progressividade no ITR e sua isenção para proprietários de pequenas glebas que não possuam outro imóvel;

- h) Estabelecimento de critérios especiais de tributação por meio de lei complementar para prevenir desequilíbrios;
- i) Instituição da incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de produtos ou serviços estrangeiros;
- j) Isenção do ICMS nas prestações de serviços de radiodifusão e de sons e imagens gratuitas;
- k) Prorrogação da Zona Franca de Manaus e instituição do princípio do poluidor pagador.
- l) Possibilidade da utilização de alíquotas diferenciadas para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em função do tipo e utilização do veículo;
- m) Prorrogação da desvinculação de receitas da União (DRU) até o ano de 2007.

Destarte, verifica-se que as alterações realizadas no STN nos anos de 2002 e 2003 por meio das Medidas Provisórias conquistaram principalmente significativos aumentos na arrecadação à custa de contribuições, a despeito da necessidade de modificação da estrutura tributária. A incidência dessas contribuições sobre o valor agregado foi inserida na Constituição por meio da Emenda à Constituição nº 42. Essa emenda também contemplou a progressividade no ITR, proporcionou maior segurança ao contribuinte por meio do princípio da anterioridade mínima, e trouxe a possibilidade de tratamento diferenciado para o caso de contribuintes que causem impactos ambientais.

O tratamento tributário favorecido para as pequenas empresas já era previsto constitucionalmente no artigo 179. A inovação trazida pela Emenda nº 42 foi a necessidade de regulamentação por meio de lei complementar. O dispositivo só foi regulamentado mais tarde pela lei complementar nº 123 de 2006.

Com relação à DRU, deve-se esclarecer que ela foi instituída em 2000; prorrogada em 2003 até 2007 por meio da Emenda em questão; novamente prorrogada até 2011 por meio da EC nº 56 de 2007; e novamente prorrogada até 2015 por meio da EC nº 68 de 2011. Portanto, o dispositivo não inovou, mas manteve o status quo, como vem ocorrendo até os dias atuais. A desvinculação de tais recursos possibilita que a União possa utilizá-lo com maior flexibilidade, pois não é necessário obedecer àquela vinculação originalmente determinada.

Observa-se, portanto, que a reforma aprovada trouxe benefícios importantes, cita-se como exemplo a anterioridade mínima e o princípio do poluidor pagador. Entretanto, não se identificou alterações profundas na estrutura tributária capazes de sanar os problemas de complexidade, de regressividade e capazes de promover a justiça fiscal.

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 233 DE 2008

Em 2008, novo projeto de reforma foi encaminhado ao Congresso Nacional. Tratava-se da Proposta de Emenda à Constituição nº 233. Considerou-se que o contexto de crescimento no qual o país se inseria na época era propício para a realização de uma reforma ampla, por isso, o projeto não estaria sujeito ao insucesso como ocorrera com os projetos anteriores. Segundo o governo federal, as propostas foram discutidas com os segmentos da sociedade, com estados e municípios, com trabalhadores e empresários – o que aumentaria a chance de aprovação. De modo geral propunha-se racionalizar o sistema tributário e ampliar o potencial de crescimento do país (BRASIL, 2008b). Para isso, traçaram-se os seguintes objetivos principais:

- a) Simplificar o STN, eliminando tributos e desburocratizando a legislação tributária. Os

tributos eliminados seriam a CONFINS, o PIS, a CIDE-combustíveis e a Contribuição sobre folha para o salário educação. Os quatro seriam substituídos pelo Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA-F) de modo que a arrecadação não sofreria aumento nem redução, mas se manteria neutra. O IPI não seria extinto, contudo previa-se a sua simplificação, com tributação seletiva principalmente sobre produtos como fumo e bebidas. Para a CSLL previa-se sua incorporação ao IRPJ, dada a incidência de ambos sobre o lucro das empresas.

b) Simplificar o ICMS e eliminar a guerra fiscal entre os estados, proporcionando maior eficiência econômica. Propunha-se unificar as legislações estaduais de ICMS vigentes e substituir o imposto pelo “Novo ICMS” com a mesma abrangência do anterior. Nesse novo imposto, as alíquotas seriam fixas e uniformes em todo o território nacional, exceto para alguns bens e serviços limitados que poderiam ter suas alíquotas reduzidas ou majoradas pelos estados. Essa exceção, conforme o projeto, evitaria o nivelamento de alíquotas no topo e permitiria aos estados ajustarem suas receitas para baixo ou para cima.

Com relação à guerra fiscal, a medida adotada seria a cobrança do ICMS no estado de destino da mercadoria para as transações interestaduais. Tal mudança importaria perdas significativas de receita para os estados de origem da mercadoria. Por isso, previa-se uma alteração gradual - as alíquotas seriam reduzidas progressivamente na origem, até alcançar o valor correspondente a 2%. A manutenção da alíquota de 2% na origem serviria como um incentivo à fiscalização. De acordo com o projeto, essa alíquota não seria significativa o suficiente para provocar a continuidade da guerra fiscal predatória entre

os estados. Os estados que perdessem receita devido à alteração nas normas do ICMS também poderiam contar com recursos de um fundo – o Fundo de Equalização de Receitas – criado especificamente para compensar as perdas.

O projeto também considerou a possibilidade de que a cobrança do ICMS fosse realizada totalmente no estado de origem e o valor repassado ao estado de destino. Isso evitaria a sonegação do imposto nos casos em que o contribuinte emitisse nota fiscal como se a operação fosse interestadual (alíquota mais baixa), mas na verdade tratasse de uma operação interna.

c) Adotar medidas de desoneração tributária dos investimentos, da folha salarial e da cesta básica. Com relação aos investimentos, previa-se a redução gradual dos prazos para apropriação dos créditos de impostos pagos para aquisição de bens de capital.

No que tange à folha de salários, previa-se a redução de 20% para 14% da contribuição dos empregadores para a previdência. A extinção da Contribuição sobre folha para o salário educação também permitira a redução total de 8,5% sobre a folha. Destaca-se aqui a necessidade de adoção de novas medidas para evitar o aumento do déficit previdenciário caso essa proposta de reforma fosse efetivada.

Quanto à desoneração da cesta básica não se identificou amplas medidas concretas, mas mencionou-se a importância de tal ação para a distribuição de renda, para reduzir a regressividade e tornar o sistema mais justo.

d) Corrigir distorções dos tributos indiretos que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento. Tal correção pretendia ser

alcançada por meio da desoneração das exportações com a criação de sistema de compensação de débitos e créditos tributários entre empresas, por meio da redução da cumulatividade com a extinção da CIDE-combustíveis e substituição pelo IVA-F, e por meio do fim do favorecimento das importações em detrimento da produção nacional com o término da guerra fiscal entre estados. Por sua vez, destaca-se que não foram previstas medidas para o ISS, de modo que as distorções advindas desse imposto continuariam existindo.

e) Aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional (PDR) por meio da criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR). Esse fundo receberia recursos advindos do IPI e do IR superiores aos que eram direcionados aos fundos da Amazônia e do Nordeste. Além disso, previa-se a possibilidade de aplicação de até 5% dos recursos do FNDR em regiões menos desenvolvidas do sul e sudeste do país.

f) Aprimorar o federalismo fiscal no Brasil a partir da melhoria nas relações federativas e da ampliação da solidariedade fiscal entre os entes federados. Para isso, uma proposta era a regulamentação mais justa para a distribuição do valor devido pelos estados aos municípios com relação à receita advinda da arrecadação do ICMS. Entendia-se que o critério utilizado de se distribuir essa receita com base no valor adicionado de cada município gerava discrepâncias, com alguns municípios recebendo valor muito inferior a outros.

Outro ponto da proposta com a finalidade de aperfeiçoar a relação entre os entes federados era a partilha de contribuições sociais arrecadadas pela União, como a COFINS e a CSLL. A proposta de reforma previa a partilha do IVA-F, do IR e do IPI e excluía da partilha a Contribuição previdenciária sobre a folha, o

Imposto sobre Importação (II), o Imposto sobre Exportação (IE) e o IOF.

A proposta também considerou a situação dos fundos constitucionais de financiamento após a extinção ou criação de tributos. Os tributos COFINS e CSLL seriam extintos ou incorporados, porém parte de suas receitas arrecadadas eram vinculadas ao financiamento da seguridade social. O PIS, que também seria extinto, tinha parte de seus recursos vinculados ao financiamento do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) e ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

O mesmo ocorria com a CIDE-combustíveis e com a Contribuição sobre a folha para a educação. A primeira tinha parte de seus recursos destinada à infraestrutura de transportes, e a segunda tinha parte de seus recursos vinculada à educação básica. Ademais, contribuíam para os Fundos de Participação dos Municípios (FPM) e do Distrito Federal e dos Estados (FPE) o IPI e o IR.

A figura 1 demonstra esses tributos que seriam extintos, suas vinculações e o valor arrecadado com base no ano de 2006. Caso a reforma fosse efetivada, o projeto previa que os fundos não seriam prejudicados. Dos tributos em questão, manter-se-ia o IPI, o IR e o IVA-F. O percentual que recairia sobre esses três impostos para vinculação seria suficiente para manter o mesmo valor destinado aos fundos. Tal situação pode ser verificada na figura 2 que projeta a nova situação a partir da proposta de reforma.

Tabela 1- Tributos que seriam extintos com a proposta de reforma tributária e situação da vinculação de suas receitas aos fundos constitucionais, Brasil, 2008.

10. Situação Atual (base: 2006)			(R\$ bilhões)	
Arrecadação		Destinações	Sem DRU	Com DRU
IR	125,8	Seguridade Social (Cofins+CSLL)	119,5	95,6
CSLL	28,0	FAT/BNDES (PIS)	20,6	16,5
Cofins	91,5	I.E. de transportes, etc. (CIDE)	7,8	6,3
PIS	20,6	Educação Básica (Sal.-Educação)	6,9	6,9
CIDE	7,8	FPE (21,5% IR + IPI)	32,9	32,9
Salário-Educação	6,9	FPM (23,5% IR + IPI)	36,0	36,0
IPI	27,4	Fundos Constitucionais (3% IR + IPI)	4,6	4,6
Total	308,0	FPEX (10% IPI)	2,7	2,7

Fonte: BRASIL, 2008b

Tabela 2 - Projeção da nova situação das vinculações dos tributos aos fundos constitucionais a partir da efetivação da reforma tributária, Brasil, 2008.

11. Novo Modelo (base: 2006)	(R\$ bilhões)	
	Sem DRU	Com DRU
(A) Base I: IR + IPI + IVA-F⁽¹⁾	308,0	246,4
(B) Vinculações (% de A)	154,9	125,4
Seguridade Social (38,8%)	119,5	95,6
FAT/BNDES (6,7%)	20,6	16,5
I.E. de transportes, etc. (2,5%) ⁽²⁾	7,7	6,2
Educação Básica (2,3%) ⁽²⁾⁽³⁾	7,1	7,1
(C) Base II: (A) - (B)⁽³⁾	153,1	153,1
(D) Partilha Federativa (% de C)		
FPE (21,5%)	32,9	32,9
FPM (23,5%)	36,0	36,0
FNDR (4,8%)	7,3	7,3
FER (1,8%)	2,8	2,8
<small>(1) A arrecadação do novo IR corresponde à do IR atual + CSLL e do IVA-F à soma das arrecadações do PIS, Cofins, CIDE e Salário-educação.</small>		
<small>(2) São preservadas as atuais partilhas da CIDE-combustíveis e do salário-educação com Estados e Municípios.</small>		
<small>(3) A vinculação à educação básica e a base sobre a qual é calculada a partilha federativa não se alteram por força da DRU (art. 76, § 1º do ADCT).</small>		

Fonte: BRASIL, 2008b

As Figuras 1 e 2 também possibilitam verificar a diferença dos montantes de cada destinação sem a DRU e com a DRU. Conforme mencionado na seção 4.3, a DRU foi instituída em 2000 e por meio dela a União não precisava mais destinar os recursos originalmente vinculados. Assim, a diferença de R\$ 29,5 bilhões representa os valores que originalmente deveriam ser destinados às ações, mas que a União, após a DRU, utilizava com maior flexibilidade.

Em suma, verifica-se que o projeto de reforma tributária de 2008 ganhou aspecto sólido, tendo sido realizado estudos aprofundados com vistas à possibilidade de realização das ações. Essa proposta abordou vários problemas identificados no STN, como a complexidade, a guerra fiscal e o pacto federativo. Apesar disso, o projeto não foi levado a cabo devido principalmente à falta de consenso entre os legisladores federais. A PEC também foi alvo de severas críticas direcionadas ao desrespeito do federalismo brasileiro. Os críticos entendiam que a autonomia dos estados estava sendo suprimida com a regulamentação do ICMS nos moldes sugeridos. No Congresso a votação da proposta foi adiada para 2009, quando foi esquecida.

PROPOSTAS PONTUAIS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM 2011

No ano de 2011 o Poder Executivo abandonou a estratégia de envio de propostas de reforma em pacotes para o Congresso e decidiu enviar propostas graduais, de modo que a reforma fosse aprovada por partes. Entendia-se que as chances para a aprovação nessas condições seriam maiores. Assim, naquele ano foram apresentadas ao Poder Legislativo as posições da equipe econômica com relação ao sistema tributário brasileiro. Abaixo seguem algumas das posições:

a) Reduzir alíquotas do ICMS interestadual no destino. Essa posição foi discutida em conjunto com o Conselho Nacional de Política Fazendária que é órgão colegiado que reúne secretários de Fazenda dos estados.

b) Reduzir alíquotas de impostos indiretos incidentes sobre produtos básicos, como alimentos da cesta básica, medicamentos básicos e sobre energia, combustíveis e telefonia. Tal medida contemplava a aplicação da técnica da seletividade.

c) Desonerar a folha de pagamento. De acordo com a equipe econômica, a folha de pagamento tinha alto custo no Brasil, mas a desoneração careceria de um aumento na base de tributação para preservar a previdência social. Assim, poderia ser criada nova contribuição.

O quadro a seguir permite observar o alto custo da folha de pagamento no Brasil para custeio da previdência em comparação com outros países, bem como os custos para empregado e para empregador. Dentre os países analisados, observa-se que o Brasil apresenta a maior alíquota para custear a previdência, onerando demasiadamente o empregador. Tal situação pode estimular o emprego informal.

Portanto, percebe-se que as propostas foram apresentadas de maneira geral. Contudo, a diminuição das alíquotas do ICMS poderia contribuir para a redução da regressividade, a despeito do impasse gerado com os estados de destino. Cumpre ressaltar que as medidas, mais uma vez, não foram efetivadas.

Em suma, observa-se que diversas propostas de reforma foram apresentadas ao longo dos últimos anos, embora poucas tenham logrado êxito. A propósito, observa-se que lograram êxito principalmente aquelas tendentes a majorar ou a criar novos tributos. Em algumas

dessas propostas haviam ações que poderiam reduzir a regressividade, tornar o STN menos complexo, utilizar a progressividade e, dessa forma, tornar o sistema mais justo. Apesar disso, medidas profundas e concretas nessa direção quase não foram adotadas. Percebe-se que o país possui consciência do que precisa ser feito, mas não há concordância em como fazer.

Tabela 3 - Distribuição dos pesos das alíquotas para a previdência em alguns países.

País	Empregado	Empregador	Total
Chile	10	0	10
Coreia do	4,5	4,5	9
Canadá	5	5	10
México	1,1	5,5	6,6
Estados	6,2	6,2	12,4
França	6,7	9,9	16,6
Alemanha	10	10	20
Argentina	11	10,2	21,2
Índia	12	17	29
Brasil	8	28	36
China	8	Até 20	Até 28

Fonte: INESC, 2011

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O STN mostra-se deficitário sobre diversos aspectos. Ao longo desse trabalho identificou-se problemas relacionados com a complexidade, regressividade, ineficiência, guerras fiscais predatórias, favorecimento da exportação em detrimento da produção nacional, altas cargas tributárias, baixo retorno de serviços de qualidade para a população, dentre outros. Diante de todos esses problemas, é comum o entendimento da necessidade de realização de reforma tributária.

As propostas de reforma tributária analisadas demonstraram que existe interesse na eliminação de tributos indiretos, incorporação

de tributos, uniformização de alíquotas no caso do ICMS, melhoria na qualidade das relações entre os entes políticos. Tais ações poderiam tornar o sistema mais enxuto e eficiente, com a redução da complexidade. Contudo, a tributação envolve muitos atores com interesses divergentes. Viol (2000) destaca conflitos de interesses entre o governo e a sociedade, entre os entes federados e conflitos dentro da própria sociedade.

Cabe citar o trabalho realizado por Junqueira (2011) no qual se concluiu que é dificultoso aprovar uma proposta de reforma tributária que contemple diversas dimensões. Os parlamentares possuem uma gama de preferências acerca da proposta e muitas vezes consideram melhor deixar as coisas como estão do que arriscar e amargar perdas importantes. Para o autor, haveria maior possibilidade de sucesso se as propostas abrangessem reformas menores. Contudo, entende-se também que os temas se imbricam, de modo que perdas com alguma reestruturação poderiam ser compensadas com outros ganhos. Assim, a estratégia de apresentação das propostas adotada pelo governo também é relevante para a aprovação das reformas pretendidas.

Diante da intransigência de atores, as discussões se delongam. Nesse contexto, o enfrentamento do problema tem sido postergado ao passo que novas majorações e instituições fazem frente ao aumento dos gastos governamentais. O problema disso é que perante um STN complexo e ineficiente, aquele contribuinte que já suporta a maior carga tributária pode ser o mesmo que está sendo onerado com a instituição de novos tributos.

Com relação à justiça tributária, observou-se que as propostas analisadas que a contemplavam não se aprofundaram no tema. Traziam reflexões acerca da necessidade de se conquistar um sistema tributário progressivo, mas continham poucas medidas concretas,

objetivas e efetivas para o alcance. Enquanto o país convive com um sistema tributário injusto, torna-se difícil superar a condição de desigualdade, e alcançar os objetivos determinados constitucionalmente. Assim, entende-se necessário o engajamento político e social na busca de consensos para a implantação de uma estrutura tributária que possibilite o crescimento sustentável do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLEGRINI, Gabriela. Pobre é quem paga a conta. *Caros Amigos*. Ano XVII nº 203/2013.

ALVES, Henrique Napoleão. *Tributação e injustiça social no Brasil*. Revista Espaço Acadêmico - nº 133, 2012.

ALVORADA, Instituto. Sistema Tributário e Distribuição de Renda. 2009. Disponível em: <<http://institutoalvorada.org/tributacao-progressiva-no-brasil/>> Acesso em 27 nov. 2014.

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. Quantidade de normas editadas no Brasil: 22 anos da Constituição Federal de 1988. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2011. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/57/BrasilEditou46NormasTributariasPorDiaUtilEm22Anos.pdf>> Acesso em 16 mar. 2015

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *Separata da Revista de Direito Tributário*, 1991.

BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualização de Dejalma de Campos. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BANCO MUNDIAL. Doing Business. *Medindo regulamentações de negócios*. Pagamento de impostos, 2013. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>> Acesso em: 15 dez. 2014.

BESSA, Mário H. Trigo de Loureiro Filho. *O Sistema Tributário Nacional: limitação ao poder de tributar*. AVM – Faculdade Integrada. Brasília, 2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Reforma Tributária PEC nº 233/2008a. *Uma contribuição do Conselho Federal de Contabilidade para a sociedade brasileira*. Brasília, 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/reforma_net.pdf> Acesso em 27 nov. 2014.

BRASIL, Constituição Federal 1988. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 88 de 7 de maio de 2015. Brasília, 2015.

BRASIL, Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária*. Brasília, 2008b. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>> Acesso em 4 mar. 2014.

CAPELLA, Ana Claudia N. *Perspectivas teóricas sobre o processo de formulação de políticas públicas*. *Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais*, São Paulo, n. 61, 1º sem. 2006, p. 25-52.

CONSELHO de Desenvolvimento Econômico e Social. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional*. Relatório de observação nº 2. Brasília, 2ª Edição, 2011. Disponível em: <<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cdes.gov.br%2Fdocumento%2F2651756%2Findicadores-de-iniquidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-2.html&ei=58uOVOiXMcSZgwTi5oLYAQ&usq=AFQjCNEfMApoQhNKx5TVk3hkq3tU0MaWQ>> Acesso em 2 dez. 2014.

DALL'ACQUA', Fernando Maida. *Análise da Proposta de Reforma Tributária (EC nº 42) do Governo Lula*. Relatório 09/2005. FGV – EAESP, GVPesquisa, 2005. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2961/P00321_1.pdf?sequence=1> Acesso em: 02 dez. 2014.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INESC, Instituto de Estudos Socioeconômicos. *Reforma tributária pode diminuir regressividade*. 2011. Disponível em <<http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2011/maio/reforma-tributaria-pode-diminuir-regressividade-mas-ainda-nao-ha-alternativa-de-cobertura-para-previdencia>> Acesso em 2 dez. 2014.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. *O Nó Tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil*. II Conferência do Desenvolvimento. Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. IPEA, 2011.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0666.pdf> Acesso em 3 dez. 2014.

OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Estatísticas sobre receita da América Latina*, 2012. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/LACFlyer_rev3_PRT.pdf> Acesso em 15 dez. 2014.

POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e Justiça Tributária*. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Brasília, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. Edição atualizada, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHUTTER, Olivier de. *Report of the special rapporteur on the right to food – Mission to Brazil*. New York, United Nations, 2009. Disponível em: <<http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G03/100/67/PDF/G0310067.pdf?OpenElement>> Acesso em 29 nov. 2014.

VIEIRA, Lucas Pacheco. *A partilha da receita das contribuições sociais entre todos os entes federados*. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3:3352/a-partilha-da-receita-das-contribuicoes-sociais-entre-todos-os-entes-federados>> Acesso em 22 dez. 2015.

VIOL, Andréa Lemgruber. *O processo de reforma tributária no Brasil: mitos e verdades*. Brasília. Editora da UnB, 2000. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília – DF, 2000. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/vpremio/financas/2tefpVPTN/VIOL_Andrea.pdf> Acesso em 29 nov. 2014.

AUTORES

Jucilaine A. de Andrade

Graduada em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro (2012) e pós graduada em Direito Tributário (2015). Atualmente exerce o cargo de Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental no Governo do Estado de Minas Gerais e atua na área de planejamento, gestão e finanças.