

CENTRO UNIVERSITÁRIO DAS AMÉRICAS

BIVAL PINTO DA CUNHA FILHO

REFORMA E REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA PEC 45/2019

SÃO PAULO/SP

2020

BIVAL PINTO DA CUNHA FILHO

REFORMA E REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA PEC 45/2019

Projeto apresentado ao Curso de Direito do Centro Universitário das Américas como pré-requisito para obtenção do título de graduação.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Ms Omar Chamon

SÃO PAULO/SP

2020

Sumário

1	INTRODUÇÃO.....	4
1.1	Tema.....	4
1.2	Delimitação do tema	4
1.3	Objetivos da pesquisa.....	5
1.4	Justificativa.....	5
1.5	Procedimentos metodológicos	5
2	DESENVOLVIMENTO.....	6
2.1	O CUSTO DE CONFORMIDADE	6
2.1.1	O relatório Doing Business.....	6
2.1.2	O imposto sobre valor agregado (IVA).....	9
2.1.3	O modelo brasileiro	9
2.2	A REGRESSIVIDADE.....	12
2.3	A PROPOSTA DA PEC 45/2019.....	14
2.3.1	Histórico	14
2.3.2	Simplicidade.....	14
2.3.3	Transparência	14
2.3.4	Neutralidade.....	15
2.3.5	Equidade.....	16
3	CONCLUSÃO	19
4	Bibliografia.....	22

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA

As principais propostas de reforma tributária que tramitam hoje no Congresso Nacional são as PEC's 110/2019 e 45/2019, de relatoria dos Deputados Luiz Carlos Hauly e Baleia Rossi, respectivamente. Tais reformas atacam, majoritariamente, os denominados por Aldo Vincenzo Bertolucci (PAULSEN, 2020, p. 37), como custos administrativos e de conformidade.

Os custos operacionais administrativos são os incorridos pelo poder público para o exercício da tributação, envolvendo os três poderes, porquanto implica legislar, fiscalizar e arrecadar tributos e, também, processar as execuções fiscais e demais ações relativas à tributação. Os custos operacionais de conformidade são os incorridos pelas pessoas para o cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias. (PAULSEN, 2020, p. 37)

Como se pode perceber, além dos próprios custos para acionar a máquina administrativa para a finalidade arrecadatória com tantas nuances e complexidades, existe um vultoso encargo para os administrados para se adequar à legislação pertinente. Exemplificativamente podemos mencionar assessorias contábeis, jurídicas, recursos humanos especializados para manter escriturações fiscais, custos com softwares que procuram manter uma rotina de trabalho tanto mais amigável quanto menos passível de falhas diante de um mar de regramentos distintos e em constante atualização.

No entanto, outro ponto que merece destaque especial é a regressividade tributária à qual estamos submetidos com o atual sistema tributário vigente. A regressividade é especialmente danosa uma vez que ela majora de forma mais gravosa os que possuem menor renda, contribuindo sobremaneira para aprofundar o quadro de desigualdade social que já experimentamos nos dias atuais.

1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Dentro do ramo do Direito Tributário a regressividade tributária é uma realidade danosa e, quase que forma unânime entre os tributaristas, posta como um dos importantes motivadores para uma necessária e justa reforma em nosso ordenamento atual.

No presente trabalho pretende-se apurar não somente o aparente principal motivo ensejador da reforma, qual seja os custos administrativos e de conformidade,

como também a possibilidade de minorar o problema da regressividade que termina por tolher mais gravemente o patrimônio da parcela de menor capacidade contributiva da população.

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Identificar, no principal projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional relativos à reforma tributária, qual seja a PEC 45/2019, as propostas de solução para os problemas no ordenamento jurídico-tributário, tanto no que se refere aos custos administrativos quanto na possibilidade de mitigação da regressividade de nosso sistema.

1.4 JUSTIFICATIVA

O tema é de fundamental relevância para a modernização do nosso sistema tributário e, porque não dizer, para o desenvolvimento do nosso país. Atualmente o Brasil ocupa as piores colocações no ranking da Doing Business, que é uma pesquisa do Banco Mundial que avalia a quantidade de horas dispendidas pelo contribuinte para arcar com o nosso custo de conformidade. Para se ter uma ideia, o tempo gasto para preparar, arquivar e pagar (ou reter) o imposto de renda das empresas, o imposto sobre o valor agregado e as contribuições de previdência social (em horas por ano) no Brasil chega a 1500 horas, enquanto que a média da América Latina e Caribe gira em torno de 320 horas.

A regressividade também é tema presente e fundamental em qualquer tema a respeito de alteração do nosso sistema tributário uma vez que, nos moldes atuais, uma parcela maior da renda de quem tem menor capacidade produtiva é consumida em tributos, enquanto que a população de maior capacidade é tributada em uma proporção menor. Em resumo, no modelo atual quem tem mais paga menos e quem tem menos paga mais.

1.5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa se balizará na pesquisa jurisprudencial, legislativa e doutrinária. Também serão pesquisados em estudos de organismos internacionais e instituições nacionais que advogam pela causa da necessidade de reformar nosso sistema.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 O CUSTO DE CONFORMIDADE

2.1.1 O RELATÓRIO DOING BUSINESS

Um dos principais motivos ensejadores da necessidade de uma Reforma Tributária é, sem dúvidas, o custo de conformidade. Segundo o relatório *Doing Business*¹ 2020, unidade de indicadores globais do Banco Mundial, o Brasil ocupa a posição nº 124 no ranking “*Ease of doing business ranking*”, que mede o impacto das regulamentações sobre as atividades empresariais ao redor do mundo.

O relatório se utiliza de diversos indicadores, como por exemplo, tempo de abertura de empresas, obtenção de alvarás de construções, registros de propriedade, obtenção de crédito e a obtenção de energia elétrica, etc. No entanto, para o objetivo desse trabalho, vamos observar o indicador Pagamento de Tributos (*Paying Taxes*), o qual, dada a complexidade tributária brasileira, contribui significativamente para um ambiente econômico mais hostil à atividade empresarial.

¹ Lançado em 2002, o projeto Doing Business examina as pequenas e médias empresas nacionais e analisa as regulamentações aplicadas a elas durante o seu ciclo de vida. Assim, este estudo serve de ferramenta para se medir o impacto das regulamentações sobre as atividades empresariais ao redor do mundo.

Figura 1 - Classificação do Brasil no ranking Doing Business.



Fonte: Página Doing Business na Internet²

Como se observa acima, o indicador “*Paying Taxes*” ocupa a pior colocação dentre os itens analisados, contribuindo negativamente para a classificação atual do Brasil.

Detalhando mais esse indicador em específico, chegamos ao indicador específico que se propõe a mensurar o chamado Custo de Conformidade presente em nossa economia;

² Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#>, acesso em 03 out. 2020.

Figura 2 - Detalhamento do indicador *Paying Taxes*

Indicador	São Paulo	América Latina & Caribe	OCDE alta renda	Melhor Desempenho
Pagamentos (número por ano)	10	28.2	10.3	3 (2 Economias)
Tempo (horas por ano)	1501	317.1	158.8	49 (3 Economias)
Carga tributária total (% dos lucros)	64.7	47.0	39.9	26.1 (33 Economias)
Índice de pós-declaração (0-100)	7.8	47.5	86.7	None in 2018/19

Fonte: Página Doing Business na Internet³

Ao observar o gráfico acima podemos perceber na linha Tempo (horas por ano) que representa o tempo gasto para preparar, arquivar e pagar (ou reter) o imposto de renda das empresas, o imposto sobre o valor agregado e as contribuições de previdência social (em horas por ano).

O Brasil, com suas 1501 horas anuais, supera em quase 10 vezes os países considerados alta renda integrantes da OCDE⁴ e quase 5 vezes os pares da América Latina e Caribe.

Também cumpre destacar que tal quantidade de horas coloca o Brasil no pior local do mundo, em termos desse indicador, para que uma empresa possa se estabelecer conforme as regras tributárias postas. Ficando atrás de países como República do Congo (602 horas), Líbia (889 horas), Venezuela (920 horas) e Bolívia (1025 horas), por exemplo.

Vale ressaltar que tal conclusão também é corroborada por outro estudo, o *Tax Complexity Index*⁵, elaborado pelas universidades alemãs LMU Munique e Universität Paderborn no qual o Brasil ostenta a centésima posição no ranking de complexidade tributária entre 100 jurisdições analisadas.

³ Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#>, acesso em 03 out. 2020.

⁴ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

⁵ Disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>, acesso em 04 out. 2020.

2.1.2 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

Inicialmente, cumpre destacar que a forma de tributar sobre o valor agregado sobre bens e serviços (IVA) ocorre em praticamente todos os países de forma semelhante.

Basicamente, o IVA é um imposto não cumulativo que é cobrado em todas as etapas do sistema de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito pago na etapa anterior. Essa é uma característica interessante que torna o tributo, conforme denominado na doutrina, **neutro**, o qual incide igualmente independente da forma como está organizada a produção ou circulação.

Também é desejável, no sentido de simplificação e eficácia da tributação, que a incidência seja todos os bens e serviços (base ampla), que o imposto pertença aos estados de destino (princípio do destino) e que possua poucas alíquotas.

2.1.3 O MODELO BRASILEIRO

Diferentemente da maioria dos países, os quais possuem apenas um IVA, de incidência ampla e não cumulativo, o Brasil instituiu cinco tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins). Dessa fragmentação decorrem vários problemas que vamos destacar, de forma não exaustiva, os seguintes:

- 27 legislações distintas de ICMS (uma por unidade da federação);
- 5.598 legislações de ISS (uma por município);
- Diferenciação entre bens e serviços, gerando contencioso para enquadramento na alíquota mais conveniente, principalmente nesse momento de forte “digitalização” de serviços e/ou produtos (Software, *streaming*, etc);

Importante também citar o problema de cobrança de ICMS no estado de origem das transações interestaduais, o qual tem efeito bastante danoso, uma vez que abre espaço pra guerra fiscal e onera a exportação, produção e investimentos, prejudicando a competitividade e crescimento do País.

Na seara das normas propriamente ditas, a legislação é extremamente complexa. São muitas alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais. Como exemplo, o PIS/Cofins pode ser cumulativo ou não cumulativo. O mesmo tributo tem dois regimes.

Em acórdão recente (1105/09), o TCU⁶ destacou que a complexidade do sistema está relacionada, dentre outros aspectos, ao enorme estoque legislativo:

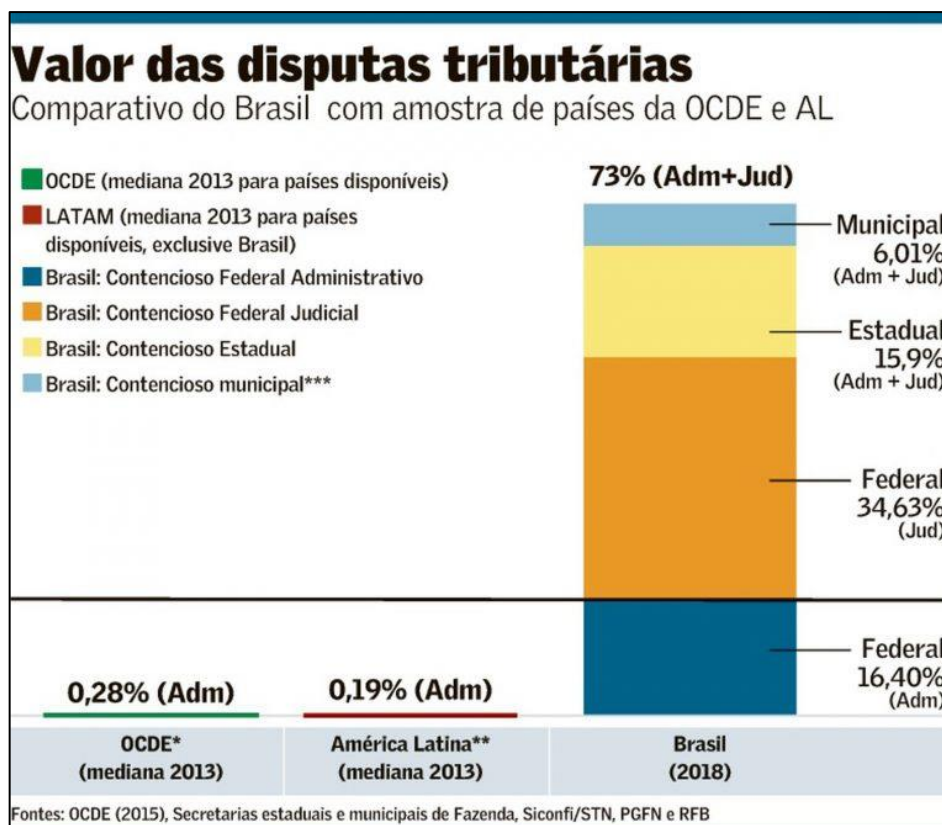
III.1. Elevada complexidade para cumprir todas as obrigações tributárias (...)

24. Estima-se que, excluindo os diferentes tipos de taxas vigentes, atualmente existam 57 tributos instituídos no Brasil. Incluindo-se as taxas, supera 90 tributos [8]. Ademais, calcula-se que **em setembro de 2017 a quantidade de normas tributárias em vigor superava a ordem de 26 mil, sendo que durante os 29 anos da CF/88, foram editadas mais de 377 mil normas tributárias** [9]. Além disso, somente em 2017, a Receita Federal do Brasil editou mais de 3 mil atos com potencial de impactar o cotidiano dos contribuintes [10]. (grifei) (TCU, 2019, on-line)

Com essa enormidade de regramentos, não trilharíamos outro caminho senão a insegurança jurídica e conseqüente litigiosidade elevada. Segundo levantamento recente (MESSIAS, LONGO e VASCONCELOS, 2019), o contencioso administrativo do Brasil, apenas em nível federal, em 2018, alcançou 16,4% do PIB. Distanciando-se consideravelmente da média observada nos países para os quais essa informação está disponível.

⁶ Tribunal de Contas da União

Figura 3 – Comparativo (Tamanho do contencioso/PIB)



Fonte: Artigo no Valor Econômico⁷.

Conforme se observa no gráfico acima, na América Latina e nos países da OCDE esse dado não alcança 1%. Caso se somem as três esferas e nível de contencioso judicial e administrativo, alcançamos a cifra de 73% do PIB. Para se ter uma ideia de valor, o PIB do Brasil em 2018 totalizou R\$ 6,8 trilhões, de modo que o contencioso tributário em todas as esferas perfaz um valor de aproximadamente R\$ 5 trilhões.

Tendo em vista que estamos analisando sob uma ótica estrutural, a comparação do contencioso brasileiro em 2018 com os dados mundiais de 2013 não compromete a validade das conclusões, até porque, de acordo com dados da Receita Federal, em 2013 o valor apenas do contencioso tributário administrativo federal alcançava 13,9% do PIB daquele período. Número não muito diferente do de 2018 e também bastante superior aos paradigmas internacionais.

Como bastante repisado no presente trabalho, tal complexidade acaba por demandar a contratação de especialistas para administrar esses contenciosos, de

⁷ Disponível em: <<https://valor.globo.com/opiniao/coluna/brasil-campeao-mundial-de-litigios-tributarios.ghtml>> acesso em 04 out. 2020.

modo que isso acaba gerando uma enorme insegurança jurídica, que acaba, inevitavelmente, impactando, negativamente, as decisões de investimento das empresas.

2.2 A REGRESSIVIDADE

Não bastasse a complexidade, nosso sistema também é injusto e regressivo. Onerando mais quem tem menor capacidade contributiva e menos quem tem mais capacidade.

Dada a ampla utilização no nosso sistema dos tributos sobre bens e serviços com fins extrafiscais, de natureza social, setorial ou regional, é possível verificar uma baixa focalização do gasto tributário⁸, concentrando tal benefício em camadas mais ricas da população.

Exemplo clássico, e possivelmente o mais urgente, dessa disparidade é a desoneração da cesta básica. Muito embora as parcelas mais pobres, em termos relativos, dediquem parte maior de sua renda na aquisição da cesta básica, em termos absolutos as famílias mais ricas despendem um maior valor na aquisição desses bens.

Um modelo mais eficiente, no que se refere à redução da desigualdade, seria a retirada de todo e qualquer incentivo fiscal de tais bens e que tal economia financeira fosse direcionada aos mais pobres por meios de programas de transferência de renda mais focalizados, como o Programa Bolsa Família - PBF no caso brasileiro.

Estudo na África do Sul, país que também adota modelos de desoneração, concluiu que aplicação de isenções ou alíquota zero a bens básicos ou necessários seria política “sem sentido e ineficiente”;

“On the basis of its findings, the Katz Commission (1994, p. 127) concluded, therefore, that ‘providing relief to the poor through exemptions and VAT zero-rating is likely to be both unsound tax policy and ineffective social policy’”. (CNOSSEN, 2015)

No Brasil, a constatação da focalização e consequente eficácia do PBF como instrumento de aprimoramento distributivo da renda também foi percebida por meio

⁸ Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

de estudo científico no qual mencionou “maior eficácia do aumento do PBF em comparação à desoneração da cesta básica quando o objetivo é a elevação da utilidade dos mais pobres” (ARAÚJO e PAES, 2018).

Tal entendimento foi corroborado em documento oficial produzido no âmbito do Ministério da Economia que constatou o que segue:

(iii) A desoneração da cesta básica justifica-se por seu impacto na renda disponível dos mais pobres. Estima-se que 10% dos mais pobres dispõem cerca de 23,3% da sua renda total com produtos desonerados da cesta básica, enquanto os 10% mais ricos gastam em torno de 2,8%;

(iv) Este Boletim apresenta simulações hipotéticas de alternativas à política de desoneração da cesta básica, no intuito de comparar os efeitos distributivos. Em particular, **destaca-se o cenário de reoneração de todos os produtos da cesta básica e correlata transferência da arrecadação potencial para o Programa Bolsa Família (PBF), que mostra como efeito uma redução mais significativa da pobreza e da desigualdade de renda;** (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019) (grifei)

Segundo o mesmo estudo do Ministério da Economia, uma reoneração da cesta básica, com realocação integral dos recursos para o público potencial do PBF resultariam no seguinte panorama:

Figura 4 – Resultados da Reoneração da Cesta Básica com realocação integral dos recursos no PBF.

Economia ¹	Var. % Gini	Fluxo de pessoas na pobreza		Taxa de Pobreza	
		Linha - R\$ 85	Linha - R\$ 170	Linha - R\$ 85	Linha - R\$ 170
-	-0,77%	-2.074.675	-1.498.895	-31,20%	-10,16%

Fonte: (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019)

Desse modo, verifica-se que tal medida teria potencial de retirar mais de 2 milhões de pessoas da linha de extrema pobreza (Linha – R\$ 85) e aproximadamente 1,5 milhões da linha de pobreza (Linha – R\$ 170). Também se observa uma queda de 0,77% no índice de Gini⁹.

⁹ O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28> acesso em 10 out. 2020.

2.3 A PROPOSTA DA PEC 45/2019

2.3.1 HISTÓRICO

Inicialmente, cumpre destacar que a proposta da PEC 45/2019 não é exatamente uma novidade. A PEC 233/2008 já dispunha de maneira semelhante a respeito da unificação dos tributos sobre o consumo e simplificação do sistema tributário como um todo. Dado o momento político e fiscal da época, o processo foi abandonado. Em linhas gerais, os mesmos autores da PEC 233/2008 são os da PEC 45/2019, os quais relatam que o ambiente político atual, de forma inédita, é propício à aprovação de uma ampla reforma do sistema tributário.

A proposta consignada na PEC 45/2019 consiste basicamente em 4 princípios **Simplicidade, Transparência, Neutralidade e Equidade**.

Importante mencionar que tais princípios invariavelmente se entrelaçam. A simplicidade, por exemplo, acarretará mais transparência que, por conseguinte, resultará num sistema mais justo (equidade). Desse modo, a segregação dos princípios tem fins meramente didáticos e o operador não pode se furtar de observá-los de maneira integral.

2.3.2 SIMPLICIDADE

Por simplicidade entende-se que a base de incidência deve ser bem definida, com regras de fácil compreensão e o mínimo de exceções e regimes especiais.

A complexidade do nosso modelo já foi explanada no item [.2.1.3 O modelo brasileiro](#) no qual foi exposto que a solução mais factível, e adotada nos países de modelos mais eficientes do ponto de vista tributário, é uma tributação sobre o consumo de base ampla e incidência unificada, sem diferenciar serviços e bens, abandonando a fragmentação atual entre bens, serviços e tributos geridos por três esferas de governo.

2.3.3 TRANSPARÊNCIA

A transparência é uma fermenta de empoderamento do cidadão. Na medida em que ele está ciente de quanto contribui para o estado, poderá fazer suas escolhas políticas de forma mais consciente.

A base de cálculo do IBS será sempre o valor da operação sem incluir o próprio imposto (incidência “por fora”).

Cabe mencionar que, no sistema atual, por força do Art. 13, § 1º, Inciso I, da (Lei nº 87/96 – Lei Kandir) estipulou que “integra a base de cálculo do imposto (ICMS), o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

Desse modo, a alíquota efetiva de ICMS acaba por ser maior que a nominal, uma vez que o tributo incide sobre seu próprio valor. Alexandre (2017, p 581) exemplifica de forma bastante clara essa sistemática, no mínimo, curiosa:

A título de exemplo, se uma mercadoria foi vendida ao valor de R\$ 10.000,00, com uma alíquota de ICMS de 20%, o valor do tributo é de R\$ 2.000,00, já embutidos no preço (imposto “por dentro”). Por conseguinte, é correto afirmar que o ICMS incidiu sobre a soma do valor pertencente ao comerciante (R\$ 8.000,00) com o montante do próprio tributo (R\$ 2.000,00). Repare-se que, se o tributo fosse calculado exclusivamente sobre o “custo”, seria de apenas R\$ 1.600,00 (20% x R\$ 8.000,00). Assim, a alíquota nominal de 20% corresponde um percentual efetivo de 25% (25% x R\$ 8.000,00 = R\$ 2.000,00). (ALEXANDRE, 2017)

Além disso seria adotada uma **alíquota única**, permitindo que o cidadão conheça exatamente quanto está pagando pelo seu consumo. Ressalte-se que no modelo atual, uma vez que o tributo é cobrado nos estados de origem e de destino não há como diferenciar para que estado tais tributos estão sendo pagos, mesmo que se demonstre em cupom fiscal a carga tributária total incidente no produto. Mesmo que fosse segredo por estado arrecadador, dada a infinidade de alíquotas, regimes especiais, suspensões e reduções, seria inviável pra o contribuinte-consumidor ter uma noção, dentro de seu perfil de consumo, do quanto que se paga de imposto para seu estado.

2.3.4 NEUTRALIDADE

A neutralidade objetiva que não haja distorção na organização das empresas e que estas se estabeleçam de forma a otimizar a sua produção.

Motivada pela cobrança de maior parte do ICMS no estado de origem, se estabelece a chamada “guerra fiscal” entre os estados membros. Tal fenômeno ocorre com a concessão de benefícios fiscais para a instalação de empresas no estado que, em muitas ocasiões, não se instalaria naquele estado caso não houvesse o benefício.

Essa é uma maneira fortemente ineficiente de se fazer política tributária, pois não explora as vocações regionais de cada estado e acarreta aumento de custo de produção.

A título de exemplo, é razoável de imaginar que, do ponto de vista econômico e logístico, uma fábrica de automóveis é economicamente mais rentável se instalada próximo ao seu maior pólo consumidor, por exemplo o de São Paulo, enquanto que um frigorífico certamente é mais eficiente e rentável quando opera próximo aos animais para corte, algum estado do Centro Oeste pode nos servir como exemplo.

Pois bem, no Centro Oeste há benefícios para instalação de indústrias automotivas¹⁰, ao passo que no estado de São Paulo há benefícios para instalação de frigoríficos¹¹. O resultado dessa política tributária é um tráfego desnecessário e simplesmente agregador de custos das mercadorias (fretes, maior tráfego nas estradas, etc), sem adição alguma de valor ao produto.

O que se espera com o novo modelo é que as empresas se instalem nos estados que têm vocação para aquela indústria e esse gasto tributário, que hoje se destina à guerra fiscal, seja aplicado em infraestrutura e qualificação dos trabalhadores, os quais garantem sustentabilidade no longo prazo.

2.3.5 EQUIDADE

Objetiva-se o tratamento igualitário entre cidadãos e empresas, dosando a carga tributária de forma justa, sem privilégios.

Não obstante o virtuoso objetivo inicial de favorecer e impulsionar os pequenos negócios, a estratégia por meio de utilização dos regimes simplificados de tributação¹² foram distorcidos gerando graves problemas no que se refere a **favorecimento exagerado de negócios com altas margens, impacto negativo sobre a produtividade e subtributação de pessoas de alta renda.**

¹⁰ Disponível em <https://dana.com.br/canaldana/2020/10/07/montadoras-de-goias-tem-mais-cinco-anos-de-incentivos/> acesso em 24 de out. 2020.

¹¹ Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-62401-29.12.2016.html>> acesso em 24 out 2020.

¹² Lucro presumido: aplicável a empresas com faturamento anual até R\$ 78 milhões. Substituição do regime comum (IRPJ, CSLL, e parte do PIS/Cofins) por uma tributação do faturamento.

SIMPLES Nacional: aplicável a empresas com faturamento anual até R\$ 4,8 milhões. Tanto a tributação do valor adicionado (PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS) como a do lucro e a contribuição patronal sobre a folha de salários são substituídos por uma tributação única sobre o faturamento.

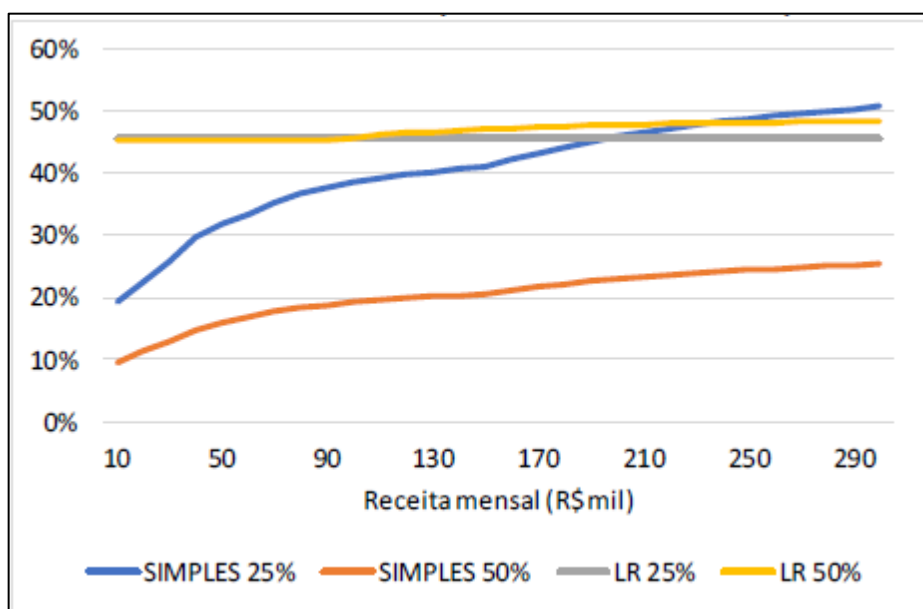
Microempreendedor Individual (MEI): aplicável a empreendedores com faturamento anual até R\$ 81 mil. Em linhas gerais, neste regime os tributos sobre valor adicionado e sobre folha são substituídos por uma contribuição fixa mensal de 5% do salário mínimo, acrescida de determinados valores – pequenos – de acordo com o tipo de contribuinte (prestadores de serviços ou fornecedores de mercadorias).

De fato, é uma prática mundial o apoio aos pequenos negócios por meio de regimes simplificados de tributação, no entanto o que se percebe no modelo brasileiro é uma gama de regimes (contribuindo para a complexidade do sistema como um todo) e um alto limite de enquadramento (favorecendo empresas que não é razoável que se considerem como pequenos negócios).

Nos países da OCDE os benefícios para as pequenas empresas são centrados majoritariamente na dispensa de registro da empresa como contribuinte, o que importa em isenção total do recolhimento do imposto sobre valor adicionado. Também se observa nesses países que os limites de enquadramento têm o valor mediano de US\$27,5 mil/ano e o limite mais elevado em US\$ 115 mil/ano. A título de comparação, o limite de faturamento do Simples Nacional gira em torno US\$ 1 milhão.

A respeito do favorecimento de negócios de altas margens, verifica-se que o mais racional seria um impulso aos negócios de baixa margens, mais competitivos por natureza (feiras livres, comércio, varejo em geral, etc), no entanto o que se observa é exatamente o contrário.

Figura 5 – Tributação (% do valor adicionado) X Receita mensal.



Fonte: (APPY, SANTI, *et al.*, 2018)

O gráfico acima compara duas situações de empresas tributadas pelo Lucro Real e Simples Nacional, nas quais possuem margem de comercialização de 25% e 50%.

Verifica-se inicialmente que na sistemática do Lucro Real as empresas contribuem de forma praticamente idêntica em todas as faixas de receitas mensais independentemente da margem.

Quando observamos as empresas do Simples Nacional podemos perceber o problema que apontamos anteriormente: de pronto os negócios de alta margem já partem recolhendo menos nas receitas mais baixas e essa diferença aumenta à medida que o faturamento aumenta. Perceba que o negócio que já tem margem baixa tem um custo tributário que ultrapassa os seus pares de margens mais elevadas e a medida que, apesar das dificuldades, crescem em receita são “penalizadas” com um custo tributário que até ultrapassa o custo do recolhimento do regime ordinário do Lucro Real quando se alcança o patamar de cerca de R\$ 200 mil reais de receita mensal.

No que se refere aos impactos distributivos nas pessoas físicas, os modelos atuais de regimes simplificados acabam por favorecer indivíduos de alta renda a esquivarem-se, frise-se legalmente, de uma tributação mais progressiva.

A combinação do favorecimento dos negócios que operam com altas margens, explicado anteriormente, com a isenção dos lucros e dividendos distribuídos proporcionam uma ilha de incidência tributária muito amena se comparado aos demais trabalhadores, processo esse conhecido como “pejotização”.

Figura 6 – Exemplo de incidência tributária para um prestador de serviços¹

	Empregado ²	Sócio de empresa	
		L. Presumido	Simples ³
A. Valor do serviço prestado	30.000	30.000	30.000
B. Tributos pagos pela empresa	9.792	4.614	2.580
Tributos Exceto folha ⁴	2.861	3.485	2.580
Folha (exceto FGTS)	5.315	1.129	
FGTS	1.617		
C. Tributos pagos pela pessoa física	5.138	1.133	1.133
INSS empregado/conta própria	621	621	621
IRPF (retido na fonte)	4.517	512	512
D. Remuneração líquida (A-B-C)	15.070	24.253	26.287
E. Total tributos pagos (B+C)	14.930	5.747	3.713

Notas: (1) Valores consideram como custo para a empresa apenas a remuneração do empregado/sócio e os tributos. (2) Empresa do lucro real (supõe-se que a empresa não tem lucro). (3) Considera-se a incidência com base no Anexo III da Lei Complementar 123/2006. (4) Supõe-se pagamento de ISS por valor fixo trimestral, com base na legislação do Município de São Paulo.

Fonte: (APPY, SANTI, *et al.*, 2018)

Na tabela acima verifica-se que um trabalhador de alta renda, qual seja R\$ 30 mil, caso se opte por prestar o serviço como empregado formal, tem custo tributário de cerca de 14 mil reais, enquanto que a prestação como sócio em empresa com Lucro presumido alcança R\$ 5.700 e pelo Simples Nacional apenas R\$ 3.700 reais.

No que se refere ao impacto negativo sobre a produtividade, basta lembrar que o sistema atual estimula a abertura de novos pequenos negócios por conta do aumento do custo tributário que resulta do crescimento, aqui como custo tributário do crescimento estão incluídos a contratação dos mais diversos profissionais especializados para fazer frente às exigências de conformidade tributária para empresas pertencentes ao regime ordinário de tributação (Lucro real). É comum a subdivisão dos negócios para preservar a baixa tributação, ou até mesmo a renúncia ao crescimento com vistas a manter não somente as vantagens tributárias como também a faculdade de não se obrigar a mergulhar no oceano legislativo ao qual estão submetidas as grandes empresas.

3 CONCLUSÃO

Antes de mais nada, é importante aclarar que o presente trabalho está muito distante de se considerar exaustivo. Trata-se apenas de uma visão geral acerca dos desafios e possibilidades que se apresentam para enfrentar os problemas que são gerados pelo nosso ultrapassado sistema tributário.

Isso posto, cumpre destacar que acreditamos que o sistema deva ser reformado, pois resta evidente as dificuldades e obstáculos impingidos pelo emaranhado legislativo no qual estão colocados todos os brasileiros.

Para piorar a situação, além de complicado, o sistema é regressivo, onerando mais os cidadãos e empresas de baixa capacidade contributiva e ofertando benesses aos que poderiam dar uma contribuição mais significativa para o Estado.

Especificamente no tocante à regressividade, em nosso sentir a alteração do sistema ataca o referido problema fazendo uma clara distinção de política tributária e política distributiva, na qual àquela se apresenta como ferramenta, instrumento desta.

Num primeiro momento pode-se pensar que a uniformidade de alíquotas acaba por onerar os produtos básicos que, com boas intenções, são alcançados pela desoneração. No entanto, conforme demonstrado no corpo desse trabalho, a política tributária não se mostrou eficaz como forma de redistribuição de renda, de modo que os programas específicos de distribuição (PBF no caso do Brasil) se mostram mais eficazes em alcançar as pessoas que realmente necessitam de assistência. De forma simplificada, o aumento do custo tributário para todos arcaria com os programas de distribuição bem focalizados nas pessoas de mais humildes, tornando um sistema como um todo (tributário + assistencial) mais progressivo.

No âmbito empresarial, a simplificação proposta pelo projeto permitiria que mais empresas aderissem ao modo ordinário de tributação, inclusive estimulando a formalização e conseqüente arrecadação. Não obstante a constatação de que o limite de enquadramento nos regimes simplificados ser bastante alto no Brasil, não há como negar que, além dos custos tributários, o custo de conformidade acaba também sendo um estímulo à fuga do sistema ordinário de tributação.

Conforme demonstrado no item [2.3.5 Equidade](#), a multiplicidade de regimes também cria brechas legais para que indivíduos bem assessorados, normalmente com boa capacidade contributiva, se esquivem da tributação. Contribuindo, assim, para um sistema mais injusto.

Desse modo, acreditamos que a PEC 45/2019, numa visão restrita apenas ao projeto, tem pouca relevância do ponto de vista de regressividade, uma vez que o cerne da ideia é desvencilhar a política distributiva de renda da tributária. No entanto, ao colocar uma alíquota única (sem reduções, regimes especiais, normalmente conseguidos por grupos organizados de pressão) acrescenta uma potência fiscal que pode ser alocado de forma mais eficiente por meio de bons programas de redistribuição de renda.

No que se refere à transição, de fato, haverá um período complicado de convivência de dois regimes, porém temos que ter em mente que ao “fim do túnel”, teremos um sistema mais leve, simples e eficiente. Entendemos que reformar é um remédio que é amargo, desconfortável, porém é uma necessidade urgente que, apesar da urgência, foi adiado por décadas.

Também são recorrentemente levantadas críticas ao “abandono” de legislações e jurisprudência construídas acerca da legislação atual. Ora, no nosso entender, isso é um ponto positivo. O sistema atual é uma máquina geradora de contenciosos, demandas judiciais e administrativas que alimentam um sistema perverso de deslocamento de recursos do setor produtivo para alimentar teses jurídicas, por exemplo, acerca da diferenciação entre serviços e produtos. O quanto foi pago pelo Estado e Empresas a operadores do Direito até que se firmasse, finalmente, o entendimento consignado acerca da incidência de ICMS sobre o chamado “software de prateleira” e o ISS sobre o “software personalizado”? Essa é uma demanda que, em países que não diferenciam produtos e serviços (quase todos) simplesmente não existe, e os recursos empregados nesses infundáveis debates são reaplicados na produção, gerando empregos e riqueza para o país.

Existe também uma crítica importante e pertinente que é levantada acerca da perda de autonomia dos Estados membros da federação. Inicialmente cumpre destacar que já foi apresentada uma emenda proposta pelos secretários de fazenda dos 26 estados e do Distrito Federal¹³ na qual o novo IVA seria administrado somente pelos estados e municípios, cabendo a estes o repasse à União de sua parcela correspondente. Cabe mencionar que essa sistemática de repasse ocorre, sem problemas conhecidos, no destino da arrecadação do IPVA, por exemplo. O qual, apesar de ser imposto estadual, tem o montante de 50% destinado aos municípios de registro do veículo.

De fato, a mudança será custosa e demorada, com a convivência de 10 anos entre os dois sistemas, porém o sistema atual é uma estrutura complexa que está sendo alimentada há décadas, não seria razoável crer que em poucos meses ou anos seriam suficientes para uma migração total.

Nos últimos dias, talvez por estratégia política, o Governo Federal apresentou tal proposta de reforma, porém unificando os tributos de competência federal. Seria um avanço, haja vista seria extirpada do regramento IPI, PIS/Cofins (cumulativo e não cumulativo), no entanto corremos o risco de conviver com mais uma “obra inacabada” em nosso ordenamento.

¹³ Disponível em <https://www.febrafite.org.br/jota-secretarias-estaduais-de-fazenda-querem-uniao-fora-da-gestao-do-iva/> acesso em 27 out. 2020.

Por fim, ao nosso ver estamos diante de um momento decisivo, no qual escolheremos migrar para um sistema em consonância com as melhores práticas mundiais, ou vamos optar por permanecer no nosso modelo único, ineficiente, extremamente complexo e regressivo.

4 BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, R. **Direito tributário**. 11^a. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

AMARAL, A. C. R. D. Lex Magister. **Reforma Tributária no Congresso Nacional: Contrarreformas ou Reformas do Contra?**, 2020. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doutrina_28042766_REFORMA_TRIBUTARIA_NO_CONGRESSO_NACIONAL_CONTRARREFORMAS_OU_REFORMAS_DO_CONTRA.aspx>. Acesso em: 27 out. 2020.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 20^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

APPY, B. et al. Centro de Cidadania Fiscal. **Tributação no Brasil: O que está errado e como consertar?**, 2018. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf>. Acesso em: 26 out. 2020.

ARAÚJO, M. E.; PAES, L. N. Desoneração da cesta básica ou expansão do programa bolsa família? Uma simulação por equilíbrio geral computável. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 23, n. 1, p. 1-23, dez. 2018. ISSN 1980-5527.

CNOSSSEN, S. ResearchGate. **Mobilizing VAT revenues in African countries**, 20 fev. 2015. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/276344974_Mobilizing_VAT_revenues_in_African_countries/link/59916eaa0f7e9bf4fbd9c28e/download>. Acesso em: 05 out. 2020.

MESSIAS, L. S.; LONGO, L. L.; VASCONCELOS, B. F. M. Valor Econômico. **Brasil, campeão mundial de litígios tributários**, 13 nov. 2019. Disponível em: <<https://valor.globo.com/opiniao/coluna/brasil-campeao-mundial-de-litigios-tributarios.ghtml>>. Acesso em: 04 out. 2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. <https://www.gov.br/economia>. **Boletim mensal sobre os subsídios da União - Edição 11**, 2019. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/boletim/11-boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-desoneracao-da-cesta-basica-1/view>>. Acesso em: 05 out. 2020.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 11^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SABBAG, E. **Direito tributário essencial**. 7^a. ed. São Paulo: Método, 2020.

SEGUNDO, H. D. B. M. **Manual de direito tributário**. 10^a. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

TCU. Acórdão 1105/2019. Relator Ministro Vital do Rego. DJ: 15/05/2019. **TCU**, 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/acordao-completo*/NUMACORDAO%253A1105%2520ANOACORDAO%253A2019/%2520>. Acesso em: 04 out. 2020.