

REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRE A PROMESSA E A REALIDADE

TAX REFORM IN BRAZIL: BETWEEN PROMISE AND REALITY

Martha Toribio Leão*

RESUMO: O presente artigo aborda o tema da Reforma Tributária discutida no Brasil, mais especificamente o projeto de emenda à Constituição nº. 45/2019, em trâmite perante o Congresso Nacional. O trabalho analisa de forma crítica a promessa do projeto de simplificar e racionalizar o sistema tributário nacional, a partir da verificação dos dispositivos previstos para o novo texto. Parte-se do texto proposto e dos dois novos impostos a serem criados no país (o Imposto sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo) para examinar se a realidade é condizente com a promessa política ou se, ao contrário, a reforma constitucional prevista aumenta a complexidade do sistema e a carga tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária. Simplificação. Imposto sobre Bens e Serviços e Imposto Seletivo.

SUMÁRIO: Introdução. 1 A Reforma Tributária prevista pela PEC nº. 45/2019 e a promessa de simplificação. 2. A análise do texto proposto: entre a promessa e a realidade. 2.1 A proposta e o pacto federativo. 2.2 A proposta e a promessa de simplificação. 2.3 A proposta e o novo Imposto Seletivo. Conclusões. Referências.

ABSTRACT: This article deals with the Tax Reform issue discussed in Brazil, specifically the draft amendment to the Constitution n. 45/2019, in the process chaired by the National Congress. The purpose of the paper is to critically examine the promise of the project of simplification and rationalization of the national tax system, from the verification of the provisions provided for the new text. It starts from the proposed text and the two new taxes to be created in the country (Goods and Services Tax and Selective Tax) to examine whether reality is consistent with a political promise or, on the contrary, it will be a constitutional reform that increases the complexity of the system and the tax burden.

KEYWORDS: Tax reform. Simplification. Goods and Services Tax and Selective Tax.

151

A polissemia de significados das palavras pode envolver a sua magnitude, a sua grandeza, a sua riqueza semântica, mas pode envolver também uma armadilha conceitual e a reforma, via de regra, corresponde a uma armadilha conceitual. Estamos sempre esperando muita coisa da reforma e ela tem muito pouco a nos dar.
BORGES, José Souto Maior¹

INTRODUÇÃO

O Brasil vive um contexto político e econômico propenso a ideias reformistas. Dentre as reformas discutidas hoje no cenário político brasileiro está a reforma tributária. Dentre todas as propostas em debate, algumas apenas teóricas, aquela que se encontra em nível mais avançado neste momento é a Proposta de Emenda à Constituição nº. 45/19, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP) em 12.04.2019. Atualmente, referido projeto

* Professora de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie – São Paulo/SP. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pelo Istituto Tarello per la Filosofia del Diritto/Università Degli Studi di Genova.

¹ BORGES, José Souto Maior. A Reforma Fiscal do ponto de vista dos não-empresários (especialistas). In: FARIAS, José Eduardo Albuquerque (Coord.) *Fórum Nacional sobre Reforma Fiscal*. Brasília: UNAFISCO Nacional, 1992, p. 162.

encontra-se na Comissão de Cidadania e Justiça da Câmara dos Deputados, e aguarda a realização de audiência pública para a discussão dos impactos da pretensa reforma na Zona Franca de Manaus.²

O presente artigo tem como objeto a análise crítica desta proposta de emenda à Constituição. Trata-se de um projeto extenso, com alteração de mais de uma centena de dispositivos constitucionais (ao todo, cento e quarenta e um dispositivos) e, exatamente por esta razão, envolve uma ampla gama de temas que não pode ser esgotada em um único artigo acadêmico. Tendo isso em vista, o presente artigo irá focar em três questões principais: primeiro, a compatibilidade da referida emenda com o pacto federativo; segundo, a análise dos objetivos da referida reforma (especialmente a simplificação) para verificar se esta promessa do projeto está de acordo com a realidade do projeto na forma como os novos dispositivos constitucionais foram propostos; e, terceiro, a questão atinente à introdução de um segundo novo tributo (além do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS) por meio da reforma tributária, isto é, a introdução do Imposto Seletivo, de competência da União, para desestimular o consumo de determinados bens, serviços e direitos.

A proposta permitiria, na visão dos seus defensores políticos e acadêmicos, a substituição de um “modelo federativo ineficiente e fraticida por um eficiente e cooperativo”, pois “com a mudança, que será implementada ao longo de dez anos, corrigem-se todos os problemas do atual modelo brasileiro de tributação do consumo, o que resultará em maior investimento, menor custo burocrático de pagamento de impostos, menor litígio entre os contribuintes e o governo e uma organização mais eficiente da economia”.³ Trata-se, desse modo, de uma promessa de *simplificação* para o Sistema Tributário Nacional. O objeto deste trabalho, por conseguinte, é examinar se a promessa de simplificação da PEC nº. 45/2019 está apta a ser cumprida diante das mudanças propostas para a Constituição. É o que se passa a examinar.

² As informações sobre a tramitação da Proposta de Emenda à Constituição nº. 45/09 são atualizadas em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 04 set. 2019.

³ APPY, Bernard. A PEC 45 e a Federação: pretende-se substituir um modelo federativo ineficiente e fraticida por um eficiente e cooperativo. *Estadão*, São Paulo, 28 mai. 2019. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-pec-45-e-a-federacao,70002845911>>.

1 A REFORMA TRIBUTÁRIA PREVISTA PELA PEC Nº. 45/2019 E A PROMESSA DE SIMPLIFICAÇÃO

A maior vantagem oferecida pela Reforma Tributária em debate por meio da PEC nº. 45/19 seria o ganho em *simplificação*. Este ganho seria uma decorrência direta de dois pressupostos da reforma: de um lado, da vedação à concessão de isenções, benefícios fiscais e regimes privilegiados, na medida em que a competência tributária seria centralizada na União e haveria vedação expressa da concessão destes benefícios por meio da tributação do IBS; de outro lado, este ganho decorreria da existência de uma alíquota uniforme, que garantiria uma carga tributária planejada sobre todos os bens e serviços (*flat tax*).

Com relação aos benefícios fiscais, os defensores da reforma nos termos da PEC nº. 45/19 sustentam que a concessão de benefícios fiscais como instrumento de política pública e desenvolvimento econômico dos entes Federados seria uma prática ultrapassada e comprovadamente ineficiente, cujo único resultado prático seria a corrosão da base tributável do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (no que tange aos Estados e ao Distrito Federal) e do Imposto sobre Serviços (no que tange aos Municípios).⁴ O sistema brasileiro seria ineficiente e litigioso, tendo a base de cálculo destes tributos sido corroída em razão da guerra fiscal.⁵ Desse modo, a PEC nº. 45/19 seria um “avanço enorme para o país”, na medida em que “a reunião dos impostos sobre o consumo – ICMS, IPI, ISS, bem como o PIS e a Cofins – em um único imposto – o IBS – colocaria o país em par de igualdade, em termos de simplicidade e eficiência, com os sistemas tributários mais modernos do mundo”.⁶ O entendimento é de que a função da tributação sobre o consumo nesta Era Moderna não seria a de servir como instrumento de políticas públicas regionais, mas sim de garantir a arrecadação. Nesse sentido, defende-se que o

IBS busca unicamente prover arrecadação tributária sólida e estável com o mínimo de distorções para o setor produtivo, pois o custo dessas distorções recairia em última análise sobre os cidadãos consumidores. A função da tributação moderna sobre o

⁴ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PAULA JR, Aldo de; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. *JOTA*, São Paulo, 21 mai. 2019, p. 3-4. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>>.

⁵ MANEIRA, Luís Eduardo; MANEIRA, Eduardo. PEC 45 coloca Brasil no rol de sistemas modernos de tributação. *CONJUR*, São Paulo, 30 ago. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/opiniao-pec-45-coloca-pais-rol-sistemas-modernos-tributacao>>.

⁶ *Ibidem*.



consumo seria arrecadar e ser instrumento de fomentação do desenvolvimento nacional, não de distribuir favores [...].⁷

Com relação à alíquota uniforme do IBS, proposta pela PEC nº. 45/19, esta seria uma alternativa à seletividade da tributação sobre o consumo existente hoje no país. Segundo os defensores da medida, a seletividade a fim de diminuir as desigualdades fazia sentido num padrão de consumo que não existiria mais nos dias de hoje, porque os padrões de consumo atuais não diferenciariam adequadamente pobres e não-pobres, deixando de fazer sentido tributar de maneira diferenciada determinados bens e serviços. Não suficiente, a existência de múltiplas alíquotas não favoreceria o consumidor final, que teria dificuldade de ter conhecimento sobre o valor efetivamente pago a título de tributos indiretos, sendo este um dos fatores que intensificariam a complexidade do sistema, gerando contencioso tributário, desestímulo à produtividade e dificuldade de aplicação da legislação tributária.⁸

Os ganhos decorrentes da adoção de uma alíquota uniforme, portanto, estariam diretamente vinculados à simplificação do sistema e seriam assim elencados: i) favorecimento da arrecadação e fiscalização; ii) superação da classificação entre bens e serviços e das discussões daí decorrentes; iii) aumento da transparência fiscal; iv) promoção da neutralidade tributária, porque o aumento ou diminuição da alíquota não interferiria na livre-concorrência; v) garantia de simplicidade e diminuição do custo de conformidade das empresas; vi) promoção da isonomia, porque as distinções entre os consumidores seriam estabelecidas por políticas públicas diretas direcionadas aos cidadãos e não por meio da tributação do consumo.⁹

Desse modo, a reforma proposta pela PEC nº. 45/19 teria como grande vantagem a simplificação do sistema tributário nacional, a partir da sua modernização. O que se verifica das manifestações doutrinárias e políticas em apoio à referida reforma é exatamente o apelo às vantagens trazidas pela simplificação do sistema, em especial em decorrência da troca de *cinco tributos* (ISS, ICMS, IPI, Contribuição ao PIS e COFINS) por *um* (IBS), substituindo alíquotas e obrigações acessórias diversas por uma única alíquota e uma única entidade tributante (no caso, a União). Estabelecidas estas premissas, passa-se a analisar se o texto proposto condiz com as suas propostas.

⁷ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PAULA JR, Aldo de; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. *JOTA*, São Paulo, 21 mai. 2019, p. 4. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>>.

⁸ Ibidem, p. 5-6.

⁹ Ibidem, p. 6-7.

2 A ANÁLISE DO TEXTO PROPOSTO: ENTRE A PROMESSA E A REALIDADE

2.1 A PROPOSTA E O PACTO FEDERATIVO

A primeira questão a ser analisada neste artigo refere-se à compatibilidade entre o projeto de reforma tributária formalizado na PEC nº. 45/19 e o pacto federativo prescrito pela Constituição de 1988. Com efeito, dentre as cláusulas pétreas da Constituição brasileira está a determinação de que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado” (artigo 60, § 4º, inciso I). A discussão, portanto, diz respeito a saber se a supressão das competências tributárias mais significativas para os Estados (a competência para a instituição do ICMS) e os Municípios (a competência para a instituição do ISS), com a determinação de que o Imposto sobre Bens e Serviços, a ser instituído pela União, tenha as suas receitas distribuídas entre todos os Entes da Federação, violaria ou não o pacto federativo. No entendimento dos defensores do projeto, não haveria violação ao pacto federativo, porque a repartição de competências não seria insuscetível a mudanças, desde que resguardadas respectivas autonomias dos entes federados, na medida em que nosso sistema pressuporia equilíbrio da discriminação de rendas tributárias, conceito que não necessariamente se confundiria com a discriminação de competências.¹⁰ No entendimento de SCHOUERI, por exemplo, a discriminação de competências não seria requisito para um sistema federal, porque referida forma de estado exigiria apenas que às pessoas jurídicas de direito público fosse assegurada autonomia financeira.¹¹

Esta posição, no entanto, não é pacífica (e nem majoritária) na doutrina. Para ÁVILA, por exemplo, a proposta viola o federalismo. No entendimento do autor, o princípio federativo é a conjugação de dois ideais: autonomia e uniformidade. Nenhum deles poderia estar presente na sua totalidade: se houvesse autonomia absoluta dos entes federados, não haveria federação, mas estados independentes; se houvesse uniformidade absoluta, também não haveria federação, mas estado único. Federação só haveria quando os dois ideais estivessem presentes, em maior

¹⁰ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PAULA JR, Aldo de; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. JOTA, São Paulo, 21 mai. 2019, p. 3. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>>.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 266.

ou menor medida, mas sem que nenhum deles anulasse o outro.¹² Por essa razão, para o autor, a autonomia federativa significaria o poder de cada ente federado regular-se, notadamente do ponto de vista político e financeiro, sendo a repartição de competências e de receitas tributárias um dos seus elementos essenciais. Nas palavras do autor, “se o ente federado não tiver poder para instituir tributos, conformando-os de acordo com seus planos políticos, nem para poder auferir e gerir as receitas decorrentes da sua arrecadação, ele não terá autonomia”.¹³

É exatamente a supressão das duas competências principais dos Municípios e dos Estados que gera o ponto sensível ao pacto federativo da reforma proposta. Não se está lidando aqui com uma singela alteração de competências, mas sim da exclusão do tributo principal de cada um destes Entes da Federação que, ao invés de terem autonomia política para tomarem as decisões sobre a instituição do tributo que garante a maior parte das suas receitas, serão dependentes da legislação federal e do repasse das receitas pela União. O entendimento no sentido de que o pacto federativo brasileiro abrange a existência de competências tributárias (e não apenas de receitas tributárias) é o sentido conferido pelo Supremo Tribunal Federal ao federalismo prescrito pela Constituição de 1988. Longe de creditar a forma federativa apenas à autonomia financeira, o Tribunal interpreta referido princípio também pela consagração de autonomia política para a criação e instituição dos seus próprios tributos. Nesse sentido, o Tribunal já afirmou que “a repartição de competências e de receitas tributárias configura um dos pilares da autonomia dos entes políticos”¹⁴, pois “consagram a fórmula de divisão de centros de poder em um Estado de Direito”¹⁵. No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Gilmar MENDES:

[...] de nada adianta o zelo na partilha de competências constitucionais, entre os diferentes entes federativos, se essa repartição não é acompanhada da divisão de recursos próprios e suficientes para fazer frente às diversas tarefas que lhes foram conferidas pelo Poder Constituinte. As competências constitucionais esvaziam-se sem as condições materiais para o seu exercício¹⁶.

¹² ÁVILA, Humberto. Federalismo Fiscal Alemão. In: CAMPOS, Cesar Cunha; MENDES, Gilmar Ferreira. (Org). *Federalismo Fiscal Brasil-Alemanha*. São Paulo: FGV Projetos, 2016, p. 179-183 (180).

¹³ ÁVILA, Humberto. “IVA, uma proposta inconstitucional”. *Revista Exame*, São Paulo, 18 out. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/blog/opiniaao/iva-uma-proposta-inconstitucional/>>.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 591.033. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Tribunal Pleno. Julgado em 17 nov. 2010.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4228. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Julgado em 01 ago. 2018.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº. 25. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Julgado em 30 nov. 2016.

Referido entendimento, conferido pelo órgão competente para dar a última palavra sobre a interpretação dos dispositivos constitucionais, demonstra as razões pelas quais o próprio constituinte tomou a decisão de *imobilizar*, por meio de cláusula pétrea, as alterações que tendam a modificar o núcleo duro do pacto federativo. Sendo assim, suprimir totalmente a competência principal tanto dos Estados como dos Municípios significa violar a característica inerente do pacto federativo prescrito pela Constituição de 1988, pois torna os Entes Federados dependentes da atuação da União, o que leva à grave perda da sua autonomia política. Nesse sentido, DIAS DE SOUZA destaca que “o equilíbrio inaugural da composição orçamentária dos entes, formado por recursos próprios oriundos de competências impositivas exclusivas combinados com receitas divididas entre eles, deve ser mantido, na medida em que é condição para o exercício da autonomia concebida pela Assembleia Constituinte”, ou seja, “o ‘mix’ de receitas próprias e alheias, em sua concepção originária, é parte da ‘forma federativa de Estado’ pretendida pela CF/88” e, por essa razão, a proposta implicaria violação direta ao pacto federativo.¹⁷

157

Logo, a primeira conclusão a ser destacada com relação à PEC nº. 45/19 é que a supressão das competências tributárias principais dos Estados (com a extinção do ICMS) e dos Municípios (com a extinção do ISS) implica em violação ao pacto federativo determinado pelo constituinte de 1988, o que significa dizer que referida proposta sequer poderia ser objeto de deliberação por encontrar limite na cláusula pétrea prescrita pelo artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição.

2.2 A PROPOSTA E A PROMESSA DE SIMPLIFICAÇÃO

A segunda questão a ser analisada neste artigo refere-se à verificação entre o discurso de simplificação prometido pela reforma tributária e o texto, tal qual apresentado no projeto de emenda à Constituição. Conforme analisado, o que se espera com a reforma do ponto de vista político é que por meio dela “corrigem-se todos os problemas do atual modelo brasileiro de

¹⁷ DIAS DE SOUZA, Hamilton. Reforma Tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo. *JOTA*, São Paulo, 03 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019#sdfootnote25sym>>.

tributação do consumo”.¹⁸ Referido objetivo seria concretizado exatamente em virtude da simplificação, racionalidade e eficiência que seriam introduzidas no Brasil por intermédio da reforma. Não existe qualquer dúvida com relação à força persuasiva destas palavras: há, evidentemente, um apelo retórico no uso destas expressões, que se conectam a sentimentos positivos, trazendo consigo um apelo emocional ao ouvinte ou destinatário do texto.¹⁹ Este tipo de expressão não apresenta apenas uma descrição, mas expressam uma valoração positiva, suscitando no ouvinte um estímulo para compartilhar desse valor.²⁰ Há uma função apelativa e retórica em seu uso, em decorrência da sua dimensão emocional,²¹ e o termo acaba funcionando como um “conceito incontestável”, como “uma bandeira linguística, que solicita aderência e coesão”.²²

Não se trata de um cenário inédito na discussão sobre reformas tributárias no Brasil. Este é um ciclo que se repete há décadas e cujos desejos e efeitos também são cíclicos. Conforme destacado por BORGES, a história de todas as reformas tributárias no Brasil é uma história das mais “generosas expectativas, mas é também a história da frustração dessas expectativas”, na medida em que se identifica “sempre, em seu ponto terminal, a frustração de legítimas expectativas nacionais quanto aos seus benefícios. Ela é ingenuamente visualizada como o modo de instauração do paraíso fiscal na terra, remédio infalível para todos os males que enfermam o sistema tributário nacional”.²³ Em sentido semelhante, BARRETO destaca que o Estado fica cada dia mais inchado, na medida em que se ampliam os gastos estatais, e, como os dispêndios não param de crescer; então se anuncia, já hoje com frequência, uma nova e salvadora reforma tributária, de há muito alçada à condição de panaceia para todos os males.²⁴

¹⁸ APPY, Bernard. A PEC 45 e a Federação: pretende-se substituir um modelo federativo ineficiente e fratricida por um eficiente e cooperativo. *Estadão*, São Paulo, 28 mai. 2019. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-pec-45-e-a-federacao,70002845911>>.

¹⁹ WALDRON, Jeremy. *The Harm in Hate Speech*. Cambridge: Harvard University Press, 2012, p. 137.

²⁰ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 3 Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996, p. 194.

²¹ BAYERTZ, Kurt. Four uses of ‘Solidarity’. In: BAYERTZ, Kurt (Ed.). *Solidarity*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1999, p. 3-28 (4).

²² A constatação é feita por MUNOZ-DARÉ com relação à fraternidade: “The word therefore functions as an uncontested concept, as a linguistic flag prompting adhesion and cohesion [...]”. MUNOZ-DARÉ, Véronique. Fraternity and Justice. In: BAYERTZ, Kurt. (Ed.). *Solidarity*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1999, p. 81-97 (83).

²³ BORGES, José Souto Maior. A Reforma Fiscal do ponto de vista dos não-empresários (especialistas). In: FARIAS, José Eduardo Albuquerque (Coord.) *Fórum Nacional sobre Reforma Fiscal*. Brasília: UNAFISCO Nacional, 1992, p. 160-166 (162); BORGES, José Souto Maior. A Reforma Tributária: seus modelos e sua crítica. In: DE SANTI, Marcos Eurico (Coord.) *Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 383-388 (383).

²⁴ BARRETO, Aires F. Tributação e conjuntura nacional. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.) *Segurança jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 1-12 (2).

É preciso, portanto, examinar se este novo texto apresentado condiz, ou não, com este objetivo de simplificação, racionalidade e eficiência, tal qual prometido. E a resposta é negativa. Uma análise ainda preliminar da PEC nº. 45/19 ilustra esta conclusão. A proposta prevê a modificação, exclusão ou inclusão de 31 (trinta e um) artigos da Constituição, alguns deles com modificações de determinados incisos ou parágrafos, outros com a sua supressão integral, e, ainda outros, que seriam incluídos neste novo texto constitucional reformado. Dentre os novos artigos a serem incluídos pela Reforma estariam os artigos 152-A, 159-A, 159-B, 159-C, 159-D, 159-E, 159-F e 159-G. A título exemplificativo, destaca-se o texto proposto para o artigo 152-A, que seria incluído na Constituição:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1º. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;
- d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.

160

Apenas este artigo, considerado de forma isolada de todas as outras numerosas alterações propostas pela reforma tributária aqui analisada já seria suficiente para indicar a falta de simplicidade desta proposta. Estabelece-se, a partir dele, nova regra de competência (para a instituição do *Imposto sobre Bens e Serviços* pela União), para instituição de tributo sobre materialidade nova (*bens e serviços*), cujas bases de cálculo dependerão de um processo interpretativo ainda inexistente. Não suficiente a problemática decorrente da inserção de um novo tributo, sobre materialidades novas, com competência privativa e compartilhada ao mesmo tempo, sem que se encontrem referências ou critérios para a operacionalização disso, a falta de simplicidade da reforma sobressai-se, mais fortemente, na análise da alíquota deste novo tributo prevista pelos artigos 117 a 120, que seriam incluídos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e cuja redação ora se destaca:

Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência:

I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento);

[...]

Art. 118. **Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência**, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

- I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano;
- II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano;
- III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano;
- IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano;
- V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano;
- VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano;
- VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano.

Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos.

Art. 119. **Do terceiro ao décimo ano subsequentes** ao ano de referência, as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar:

- I – no caso da União, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, deduzindo-se deste valor o aumento da receita dos impostos a que se refere o art. 154, III da Constituição;
- II – no caso dos Estados, a redução da receita do imposto a que se refere os art. 155, II da Constituição;
- III – no caso dos Municípios, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;
- IV – no caso do Distrito Federal, a redução da receita dos impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição.

§ 1º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a IX do art. 159-A da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

- I – a redução da receita das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;
 - II – 60% (sessenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;
 - III – 40% (quarenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;
 - IV – 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;
 - V – 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;
 - VI – 3% (três por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;
- [...]

Art. 120. **Do terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes** ao ano de referência, o montante da receita do imposto sobre bens e serviços transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma das seguintes parcelas:

- I – o valor equivalente à redução da receita própria com os impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição decorrente da redução das alíquotas na

forma prevista no art. 118 deste Ato, atualizado monetariamente, observado o disposto no parágrafo 2º;

II – o acréscimo ou a redução da receita própria do imposto sobre bens e serviços decorrente da elevação ou redução da alíquota do imposto relativamente à respectiva alíquota de referência, apurados com base nos critérios estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

[...] (Grifos meus)

Estes artigos, que estão aqui citados em versão resumida, já corroboram os indícios anteriores de falta de simplificação na determinação do IBS – cujo racional, reitera-se, era a simplificação, racionalização e eficiência do sistema. Dois destaques devem ser feitos sobre estes dispositivos: de um lado, a ausência de qualquer segurança jurídica com relação à alíquota única e uniforme que será utilizada para o IBS (de forma a compensar as receitas decorrentes dos tributos excluídos do sistema); e, de outro, a existência de um sistema de transição de 50 (*cinquenta*) anos entre o dito sistema tributário ultrapassado e ineficiente por este novo sistema moderno, simplificado, racional e eficiente.

Com relação à questão da determinação da alíquota do novo tributo, os dispositivos constitucionais que seriam adicionados à Constituição preveem uma nova forma de determinação das alíquotas de impostos. Para o Imposto sobre Bens e Serviços, a determinação do valor a ser pago não obedecerá aos critérios hoje definidos pela Constituição para a determinação da alíquota dos impostos, a saber, a capacidade contributiva dos contribuintes (artigo 145, § 1º, da Constituição), mas sim um novo critério de acordo com a *manutenção da arrecadação*. Isso significa dizer que não é possível determinar hoje qual seria a alíquota aplicável nos próximos 2 (dois), 5 (cinco), ou 10 (dez) anos do IBS. Referida alíquota será dependente de cálculos, ainda não divulgados pelos Entes da Federação, como forma de assegurar não mais que os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, como prescrito pela Constituição até hoje, mas sim pelo princípio (novo) da manutenção das receitas tributárias.

Com relação ao prazo de transição do sistema, a reforma prevê dois prazos distintos: de um lado, o prazo de dez anos para a convivência sobreposta do IBS e todos os outros tributos a serem excluídos do sistema (ISS, ICMS, IPI, Contribuição ao PIS e COFINS); e, de outro lado, o prazo de cinquenta anos para a transição da parcela de destinação pela União aos demais Entes Federados da receita arrecadada com o IBS. É preciso examinar este ponto com o rigor necessário: nossa Constituição tem 31 (trinta e um anos). Até hoje, nenhuma Constituição brasileira teve uma vigência tão longa. E, nesse cenário, se considera viável – e, mais do que

viável, *simplificado, racional e eficiente* – criar uma reforma tributária cujo período de transição alcança cinquenta anos. A irracionalidade desta argumentação fala por si só. Conviveremos no Brasil, durante cinquenta longos anos, com um sistema tributário transitório, determinado por dispositivos dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias e este sistema, tal qual posto, será a solução de todos os problemas da tributação sobre o consumo no Brasil. Não por acaso, a reforma foi cunhada por MACIEL como um “elefante em loja de louças”, considerando que “dispõe sobre mais de 150 dispositivos na Constituição e no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com prazo final de implantação de 50 anos e prazos de transição de 2 e 10 anos.” Ao final, o autor questiona: Alguém, em sã consciência, pode afirmar que daqui a 50 anos existirão impostos tal como hoje conhecemos?”²⁵

Estes exemplos, aos quais outros ainda poderiam ser somados, servem ao propósito de demonstrar que este novo sistema tributário previsto pela PEC n.º. 45/19 não coincide com seus objetivos de simplificação. Em verdade, provoca-se uma mudança drástica nas regras de competência da Constituição, excluindo competências de determinados Entes Federados e criando-se competências novas para a União, por meio de regras extensas, confusas e cujo período de transição alcança (pasmese) cinquenta anos. Não há simplicidade na ruptura constitucional, muito menos desta forma.

163

2.3 A PROPOSTA E O NOVO IMPOSTO SELETIVO

Mas, não suficientes as considerações anteriores, ainda é preciso destacar um terceiro ponto desta reforma, que, na maior parte dos casos, não tem recebido a devida atenção nas discussões sobre o tema: a abertura prevista pelo Projeto para a criação de um tributo extrafiscal pela União, para fins de desestimular o consumo de determinados bens e serviços. A PEC n.º. 45/19 prevê a inserção de uma segunda nova competência para a União, a saber, a competência para a instituição de *impostos seletivos*, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. Nesse sentido, a redação proposta para o artigo 154, inciso III:

Art. 154. A União poderá instituir:

[...] III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

²⁵ MACIEL, Everardo. Um elefante em loja de louças. *Estadão*, São Paulo, 06 jun. 2019. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,um-elefante-em-loja-de-loucas,70002858449>>.

De início, portanto, é preciso esclarecer que não é verdadeira a afirmação de que a reforma tributária prescrita pela PEC n.º. 45/19 seria caracterizada pela troca de *cinco tributos* (ISS, ICMS, IPI, Contribuição ao PIS e COFINS) por *um tributo* (IBS). Na verdade, o projeto de emenda à Constituição prevê a troca de *cinco tributos* (ISS, ICMS, IPI, Contribuição ao PIS e COFINS) por *dois tributos* (IBS e Imposto Seletivo). Em que pese esta segunda competência não venha sendo enfrentada nos debates sobre a reforma tributária, referida autorização merece uma análise pormenorizada.

A utilização do tributo para finalidades extrafiscais não é uma novidade da reforma tributária aqui discutida. Sempre se discutiu a utilização do tributo para outras finalidades, além da arrecadação tributária. A utilização instrumental da tributação como mecanismo de alteração econômica e social através da promoção de finalidades públicas, e não somente como instrumento para a arrecadação das receitas necessárias à manutenção da máquina pública, portanto, não é algo inédito.²⁶ A novidade, porém, encontra-se na retirada da possibilidade de utilização extrafiscal dos tributos sobre o consumo em geral, na medida em que esta era uma característica dos tributos sobre o consumo previstos pela Constituição de 1988, com destaque para o próprio IPI, cujas alíquotas inclusive podiam ser alteradas por decreto exatamente para permitir a rápida interferência na economia. A PEC n.º. 45/19 prevê uma mudança radical nesse sentido: o IBS não teria qualquer finalidade extrafiscal (como propagada pelos próprios defensores da reforma nestes moldes, a sua finalidade seria meramente arrecadatória) e haveria um segundo imposto novo, cuja finalidade seria exatamente *extrafiscal* relativamente ao desestímulo do consumo de determinados bens e serviços.

Este por si só já é um ponto a ser destacado: os tributos extrafiscais não servem, pelo menos até hoje no Brasil, apenas para desestimular condutas. As normas tributárias extrafiscais referem-se ao campo da recomendação. Elas atuam como estímulos ou desestímulos na tentativa de interferir no comportamento dos contribuintes, acenando com uma vantagem econômica em favor da pessoa sujeita à imposição.²⁷ A ideia é de utilizar-se do instrumental financeiro para provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, de acordo com as finalidades buscadas naquele momento. Reconhece-se, como destaca SCHOUERI, a

²⁶ LEÃO, Martha. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 199.

²⁷ CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo, 1964, p. 48-49.

possibilidade de que os contribuintes se vejam motivados a se enquadrar, ou não, no modelo concebido pelo legislador, assumindo-se, dessa forma, que o tributo é um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos.²⁸ No caso deste novo imposto proposto pela reforma tributária, contudo, existe apenas a possibilidade de “desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”, nos termos previstos no novo dispositivo constitucional. Toda uma gama de possibilidades de utilização do tributo como instrumento de incentivo e mudança de comportamento dos contribuintes-cidadãos encontra-se excluído da competência tributária a partir desta nova proposta.

As desigualdades regionais, reconhecidas e combatidas pelo texto constitucional originário, são consideradas questões ultrapassadas ou, ainda que vigentes, são consideradas questões que não devem ser enfrentadas por meio do instrumento tributário. Nesse ponto, é preciso fazer um esclarecimento: é evidente que a concessão de benefícios fiscais no Brasil rompeu os limites da autorização constitucional, sendo notório nesse sentido a questão da concessão destes benefícios sem a autorização dos Convênios. O fato de haver um problema na concessão dos benefícios na forma como isso é feito hoje no Brasil, contudo, não altera a conclusão de que a existência de estímulos tributários para a promoção e desenvolvimento de determinadas regiões é uma necessidade intrínseca da existência de um país de tamanho continental com diferenças gritantes entre as suas regiões. A resolução da problemática da concessão de benefícios fiscais em desrespeito às regras constitucionais e legais por meio simplesmente da sua proibição, com a adoção de alíquota única para o imposto sobre o consumo e a impossibilidade do uso extrafiscal do tributo para o desenvolvimento destas regiões mais afastadas do centro consumidor do país, ataca meramente uma consequência do problema, mas não a sua causa. O Brasil precisa de benefícios fiscais porque possui uma notória desigualdade entre as suas regiões. Este problema não é tratado pela existência de um imposto único (somado a outro com finalidade apenas de desestímulo de consumo de determinados bens). Parafraseando MENCKEN, “para todo problema complexo existe sempre uma solução simples, elegante e completamente errada”.²⁹ O fato de ser necessário fazer ajustes e coibir abusos na

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139-164 (143).

²⁹ No original: “Explanations exist; they have existed for all time; there is always a well-known solution to every human problem — neat, plausible, and wrong”. MENCKEN, Henry Louis. *Prejudices: Second Series*. Alfred A. Knopf, 1920, p. 158.



forma de concessão de benefícios fiscais em nada altera o fato, também notório, de que a necessidade destes benefícios serem concedidos segue atual em nossa realidade – sendo a presente reforma tributária absolutamente inócua na solução deste problema. A solução indicada pelos defensores da reforma tal qual proposta passa pela existência de subvenções diretas aos Estados. Não há, contudo, qualquer previsão expressa de como, quem e quando isso seria feito, o que indica uma solução idealizada (e pouco prática) para o problema. Nesse sentido, destaca-se, por exemplo, a completa incompatibilidade do modelo previsto para o IBS com a Zona Franca de Manaus, cujas vantagens tributárias foram prescritas pela própria Constituição, o que revela verdadeira imunidade.

Não suficiente, é preciso ainda chamar a atenção para o fato de que o poder de utilizar o tributo com finalidade extrafiscal no caso da tributação sobre o consumo passa a ser restrito à União. Ou seja, o exercício de políticas tributárias passa a ser uma competência tributária restrita a apenas um ente da federação, que poderá decidir, sem que a Constituição tenha estabelecido qualquer critério nesse sentido, quais tipos de bens, serviços e direitos deverão ser objeto de desestímulo no seu consumo e quais os limites e critérios a serem impostos nas alíquotas desse novo imposto. Haverá bitributação com relação ao IBS? Haverá um limite da alíquota a ser utilizada? Haverá um prazo para o desestímulo? Que tipo de *direito* poderia ser objeto de desestímulo pela União? Quais materialidades econômicas poderão ser alcançadas? Quais finalidades poderão ser almejadas? E as receitas desse novo imposto, serão todas da União ou serão objeto de repartição entre Estados e Municípios? Se a resposta a esta última pergunta for a de que os recursos são da União, sem a repartição prevista no IBS, na medida em que a reforma tributária não estabelece dessa forma, então há a possibilidade real de um incentivo à União para que os bens e serviços sejam alocados no Imposto Seletivo, em detrimento do IBS.

Todas estas são perguntas não respondidas pelas dezenas de novos dispositivos estabelecidos na PEC nº. 45/19. Enquanto o IBS foi esmiuçado no projeto de reforma com diversos longos dispositivos, cuja interpretação certamente será objeto de longos anos de discussão caso seja aprovado, o Imposto Seletivo prevê verdadeiro cheque em branco para a União decidir, da forma como lhe parecer mais conveniente, quais bens, serviços e direitos não estarão sujeitos a uma alíquota única, mas sim a uma alíquota seletiva (progressiva ou não, não se sabe). De acordo com a justificativa apresentada junto à PEC nº. 45/19, o referido Imposto

Seletivo serviria apenas para a incidência sobre bens e serviços geradores de “externalidades negativas”. Assim a justificativa apresentada:

O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. (pág. 28, da PEC n°. 45/19)

Referida justificativa, contudo, não afasta os problemas anteriormente destacados da criação desta autorização constitucional. De um lado, porque esta limitação (a aplicação do Imposto Seletivo apenas para bens e serviços com “externalidades negativas”) não se encontra prevista no texto constitucional, que se limita a autorizar “impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”. Desse modo, ainda que esta intenção do constituinte derivado esteja expressa na justificativa do projeto, referida intenção não vincula o intérprete, na medida em que a vontade do legislador não foi objetivada no próprio texto. E, de outro lado, porque ainda que esta questão fosse superada e o termo fosse utilizado para a interpretação do novo dispositivo constitucional, mesmo assim ainda se verificaria uma cláusula aberta, que constituiria um verdadeiro *cheque em branco* para a União esvaziar o IBS por meio do Imposto Seletivo. Isso porque a existência de “externalidades negativas” é um termo bastante amplo, que serviria, já nos tempos atuais, para uma série de bens e serviços que não se limitam aos cigarros e às bebidas alcoólicas. A depender do ponto de vista, uma série de outros bens e serviços poderiam ser classificados como geradores de “externalidades negativas”, como os combustíveis, a energia elétrica (dependendo da sua fonte), a produção industrial de veículos automotores, e assim por diante. A reforma tributária, na forma como proposta, não estabelece qualquer limitação à decisão da União de impor o Imposto Seletivo a estas situações, aos quais outras certamente poderiam ser somadas.

Logo, as considerações anteriores demonstram que também este ponto é problemático na reforma tributária em discussão. A abertura concedida pelo texto constitucional proposto para um tributo seletivo, de competência da União, para desestimular o consumo de bens, serviços e direitos, é genérica, sem qualquer tipo de critério ou limitação ao exercício deste poder de tributar fora dos parâmetros propostos pela própria reforma tributária, para quem a tributação sobre o consumo seria, a partir dessa proposta, *simplificada, racional e eficiente*.

CONCLUSÕES

As considerações anteriores não têm, de nenhum modo, a pretensão de serem análises definitivas sobre as questões objeto de debate com a PEC n°. 45/19. O que se pretendeu ao longo deste trabalho foi contribuir, de forma crítica, com o debate acerca da reforma tributária no Sistema Tributário Nacional. Embora não sejam definitivas sobre a matéria aqui em debate, estas considerações permitem concluir que a reforma, tal qual proposta, encontra limites no próprio texto constitucional vigente, sendo necessária a busca por outros mecanismos, menos disruptivos e abruptos, que permitiriam um aprimoramento do nosso sistema tributário. Nesse sentido, a título exemplificativo, destaca-se que a reforma da Lei de Execuções Fiscais e a reforma do Processo Administrativo seriam exemplos de mudanças ainda no plano infraconstitucional e que trariam benefícios diretos à diminuição do contencioso tributário. Estes dois exemplos, aos quais outros poderiam ser somados, servem aqui apenas ao propósito de ilustrar que haveria outros meios, menos radicais, de promover o aprimoramento do Sistema Tributário Nacional sem uma mudança tão disruptiva, quanto esta ora em análise.

Não suficiente, parece ainda necessário examinar com maior detalhamento e profundidade se as finalidades almejadas por esta reforma tributária (simplificação, racionalidade, eficiência) são de fato alcançadas pelo texto tal qual proposto. Não se duvida em nenhum momento que a intenção de todos os estudiosos (e especialmente de todos os contribuintes brasileiros) seja evidentemente o aprimoramento do sistema – mas para este problema complexo, não existe de fato uma resposta simplória correta. Daí a importância do debate crítico, aberto e argumentativo sobre este texto e sobre as suas consequências, para que o resultado não seja, como destacado por BORGES, uma expectativa frustrada de quem espera muita coisa da reforma, quando ela tem muito pouco a nos dar.³⁰

REFERÊNCIAS

APPY, Bernard. A PEC 45 e a Federação: pretende-se substituir um modelo federativo ineficiente e fratricida por um eficiente e cooperativo. *Estadão*, São Paulo, 28 mai. 2019.

³⁰ BORGES, José Souto. A Reforma Fiscal do ponto de vista dos não-empresários (especialistas). In: FARIAS, José Eduardo Albuquerque (Coord.) *Fórum Nacional sobre Reforma Fiscal*. Brasília: UNAFISCO Nacional, 1992, p. 160-166 (162).

Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-pec-45-e-a-federacao,70002845911>>.

ÁVILA, Humberto. Federalismo Fiscal Alemão. In: CAMPOS, Cesar Cunha; MENDES, Gilmar Ferreira. (Org). *Federalismo Fiscal Brasil-Alemanha*. São Paulo: FGV Projetos, 2016, p. 179-183 (180).

ÁVILA, Humberto. IVA, uma proposta inconstitucional. *Revista Exame*, São Paulo, 18 out. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/blog/opiniao/iva-uma-proposta-inconstitucional/>>.

BARRETO, Aires F. Tributação e conjuntura nacional. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord). *Segurança jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 1-12.

BAYERTZ, Kurt. Four uses of 'Solidarity'. In: BAYERTZ, Kurt. (Ed.). *Solidarity*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1999, p. 3-28.

BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal – análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018.

BORGES, José Souto Maior. A Reforma Fiscal do ponto de vista dos não-empresários (especialistas). In: FARIAS, José Eduardo Albuquerque (Coord.) *Fórum Nacional sobre Reforma Fiscal*. Brasília: UNAFISCO Nacional, 1992, p. 160-166.

BORGES, José Souto Maior. A Reforma Tributária: seus modelos e sua crítica. In: DE SANTI, Marcos Eurico. (Coord). *Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 383-388.

CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo, 1964.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PAULA JR, Aldo de; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao Pacto Federativo. *JOTA*, São Paulo, 21 mai. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>>.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. Reforma Tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo. *JOTA*, São Paulo, 03 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019#sdfootnote25sym>>.

LEÃO, Martha. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015.

MACIEL, Everardo. Um elefante em loja de louças. *ESTADÃO*, São Paulo, 06 jun. 2019. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,um-elefante-em-loja-de-loucas,70002858449>>.



MANEIRA, Luís Eduardo; MANEIRA, Eduardo. PEC 45 coloca Brasil no rol de sistemas modernos de tributação. *CONJUR*, São Paulo, 30 jul. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/opiniao-pec-45-coloca-pais-rol-sistemas-modernos-tributacao>>.

MENCKEN, Henry Louis. *Prejudices: Second Series*. Alfred A. Knopf, 1920.

MUNOZ-DARE, Véronique. Fraternity and Justice. In: BAYERTZ, Kurt. (Ed.). *Solidarity*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1999, p. 81-97.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139-164.

WALDRON, Jeremy. *The Harm in Hate Speech*. Cambridge: Harvard University Press, 2012.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 3 Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996.

170

Submissão: 24/09/2019

Aceito para Publicação: 24/12/2019

