

**José Evande Carvalho Araujo e
Celso de Barros Correia Neto**
Consultores Legislativos da Câmara dos
Deputados da área de Direito tributário e
tributação.

Legislação tributária: Debates e perspectivas para a 56^a Legislatura (2019-2023)

Resumo

O artigo apresenta breve diagnóstico dos desafios do sistema tributário brasileiro, propõe uma síntese de alguns dos principais temas discutidos na 55ª Legislatura da Câmara dos Deputados (2015-2019), em matéria de tributação, e aponta controvérsias e perspectivas que poderão inspirar os debates na próxima legislatura (2019-2023).

Palavras-chave

Política Tributária; Processo Legislativo; Isonomia; Progressividade; Eficiência.

Abstract

This article presents a brief diagnosis of the challenges of the Brazilian tax system, proposes a summary of some of the main topics discussed in the 55th Legislature of the Chamber of Deputies (2015-2019) regarding taxation, and points out controversies and perspectives that may inspire debates in the next legislature (2019-2023).

Keywords

Tax Policy; Legislative process; Isonomia; Progressivity; Efficiency.

Introdução

Este texto apresenta breve diagnóstico dos desafios do sistema tributário brasileiro, propõe uma síntese de alguns dos principais temas discutidos na 55ª Legislatura da Câmara dos Deputados (2015-2019), em matéria de tributação, e aponta controvérsias e perspectivas que poderão inspirar os debates na próxima legislatura (2019-2023).

Para tanto, apresentam-se alguns dos tópicos mais importantes e recorrentes no processo legislativo tributário, assim como as principais proposições legislativas que deles tratam. A lista, evidentemente, não é exaustiva, nem o prognóstico, preciso. Ainda que haja assuntos recorrentes no Congresso Nacional em todas as legislaturas, qualquer tentativa de prever o futuro calcada apenas em relatos e experiências passadas está certamente fadada ao insucesso.

É certo que algumas das proposições, pelo estágio avançado de sua tramitação legislativa, seguirão mobilizando atenções e orientando os debates políticos nas temáticas a que se referem. Para a generalidade dos casos, todavia, não se pode perder de vista a regra do art. 105 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, que determina, ao fim de cada legislatura, o arquivamento das proposições submetidas à deliberação da Câmara e ainda em tramitação.¹

De todo modo, espera-se que esta exposição, ainda que ampla e necessariamente simplificada, ofereça um panorama atual dos entraves e dos desafios do sistema tributário brasileiro, bem como subsidie a atuação dos agentes que têm participação técnica ou política no processo legislativo tributário federal.

1. Sistema tributário brasileiro: um brevíssimo diagnóstico

A realidade tributária no Brasil está cada vez mais distante do que se imagina de um modelo de tributação ideal. Há, na literatura especializada, certo consenso de que a tributação de um país deve, tanto quanto possível, buscar ao menos três diretrizes: isonomia, progressividade e eficiência (ORAIR e GOBETTI, 2018, p. 216; ARAUJO, 2017, p. 21).

A tributação deve ser **isonômica** (equânime) e exigir que contribuintes em situações equivalentes se submetam a obrigações semelhantes. Deve também ser, sempre que possível, **progressiva**, de modo que os cidadãos de maior riqueza suportem, proporcionalmente, maior carga fiscal do que

¹ Escapam à regra as proposições: (1) com pareceres favoráveis de todas as Comissões; (2) já aprovadas em turno único, em primeiro ou segundo turno; (3) que tenham tramitado pelo Senado, ou dele originárias; (4) de iniciativa popular; (5) de iniciativa de outro Poder ou do Procurador-Geral da República. As proposições poderão ser desarquivadas a pedido dos seus autores.

os de menor. Essa diretriz, aliás, está expressamente prevista no § 1º do art. 145 da Constituição Federal no tocante aos impostos². E, além disso, espera-se que o sistema tributário seja sobretudo **eficiente** e **neutro**, isto é, promova arrecadação suficiente para financiar as ações do Poder Público, de maneira simples e com baixo custo de conformidade, minimizando as distorções econômicas e administrativas decorrentes da tributação.

Não parece exagero afirmar que nosso sistema tributário nacional se afasta das três diretrizes. É “complexo, regressivo, anticompetitivo, antiemprego, responsável por desequilíbrios federativos e, principalmente, obsoleto”, como diagnostica recente estudo da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal, incumbida de avaliar as (des) funcionalidades da tributação em vigor (BRASIL, 2017a, p. 11). A bem dizer, nosso sistema tributário pode ser considerado, por si mesmo, um óbice ao desenvolvimento do país: “tributa em demasia o consumo, alivia a carga sobre a renda dos mais ricos, e desorganiza a economia por meio de desonerações mal planejadas, tudo isso a um custo de conformidade altíssimo” (ARAUJO, 2017, p. 36-37).

A tributação, no Brasil, é **desigual**: discrimina injustificadamente contribuintes em situações equivalentes. Isso acontece, por exemplo, com determinadas categorias de pessoas físicas, que podem organizar-se como empresas e reduzir em muito a sua tributação – o que se convencionou chamar de “pejotização” –, e de pessoas jurídicas, que podem optar injustificadamente por regimes diferenciados – como, por exemplo, o Simples Nacional –, sem esquecer a enorme quantidade de benefícios fiscais ainda hoje em vigor, induzindo escolhas ineficientes por razões exclusivamente fiscais.

É também **regressivo**, porque retira, na forma de tributos, maior proporção da renda dos contribuintes mais pobres. Tal característica explica-se sobretudo pelo fato de 40% de toda a receita tributária arrecadada no Brasil recair sobre a tributação do consumo, por intermédio de cinco tributos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nos Estados; Imposto sobre Serviços (ISS), nos municípios; e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), na União.

Esses tributos, ao gravarem o consumo de bens e serviços, afetam mais significativamente a população de baixa renda. E isso se dá não apenas

2 Art. 145, “§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

porque essa parcela da população costuma dispende maior parte de sua renda com consumo, senão também porque, sendo o tributo calculado em percentual fixo independente da renda do consumidor, naturalmente há de pesar mais no bolso dos que menos possuem.

A regressividade é característica que se observa também na tributação da renda da pessoa física, seja por conta de isenção de imposto de renda (IR) sobre dividendos, que vigora no Brasil, desde 1995³, seja por conta das alíquotas favorecidas que se aplicam aos rendimentos do capital (e.g. a isenção dos rendimentos das Letras de Crédito do Agronegócio e Imobiliário (LCA e LCI) e dos fundos de investimentos imobiliários) em comparação com os decorrentes do trabalho (e.g. 27,5%, na margem, sobre a remuneração mensal que exceda R\$ 4.664,68).

Nosso sistema é ainda **ineficiente** e **complexo**. Os dois atributos caminham conjuntamente em prejuízo do bom funcionamento do sistema. A complexidade impõe ao contribuinte alto custo de conformidade, diante da diversidade de tributos e obrigações acessórias a serem atendidas pela pessoa física ou jurídica⁴. Amplia também os espaços para as práticas de elisão e evasão tributária, estimuladas ainda pela elevada carga fiscal vigente, que representa permanente incentivo ao contencioso administrativo e judicial na matéria.

Cada um dos tributos incidentes sobre o consumo possui regras próprias, com diversas alíquotas e formas de apuração, o que obriga os contribuintes a dominarem uma infinidade de normas e a se reportarem a todas as esferas de governo no exercício de uma só atividade econômica. Além disso, por serem tributos sujeitos a lançamento por homologação – ou seja, apurados e recolhidos pelos contribuintes, sem prévia verificação do Fisco – os erros na interpretação de quaisquer normas e os deslizes na escrituração fiscal podem resultar em pesadas multas, onerando ainda mais o contribuinte.

Outra grande deficiência do modelo vigente, no mesmo quesito, é a cobrança de tributos sobre tributos, que se verifica, grosso modo, nos casos de incidência cumulativa, isto é, quando, nas etapas intermediárias do processo produtivo, um mesmo tributo inclui em sua base de cálculo os valores cobrados nas etapas anteriores.

3 Art. 10 da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995.

4 No ranking do Projeto Doing Business, estudo anual do Banco Mundial que mede, analisa e compara as regulamentações aplicáveis a pequenas e médias empresas e o seu cumprimento em 190 economias selecionadas, ocupamos a 184ª posição no item “pagamento de impostos”, exigindo das empresas em média 1.958 horas anuais para preparar, arquivar e pagar (ou reter) o IR das empresas, os tributos sobre consumo e as contribuições previdenciárias.

A cumulatividade aumenta o custo de nossos produtos, reduzindo a competitividade de nossas mercadorias no exterior. Isso porque, como nossos concorrentes no comércio exterior possuem sua tributação de consumo com base em um único tributo com não cumulatividade plena, seus exportadores recebem de volta todo o imposto pago até o momento da exportação, o que permite que suas mercadorias sejam colocadas por um preço menor no mercado global.

Sendo nossa tributação cumulativa, é impossível a devolução exata dos tributos já pagos no momento da exportação, o que nos faz exportar tributos. E, mesmo quando é possível apurar, ainda que de forma imperfeita, os impostos e as contribuições incidentes na cadeia produtiva, são frequentes os óbices criados pelas diversas esferas de governo à devolução dos valores recolhidos, prejudicando ainda mais a desoneração das exportações.

A divisão de uma mesma base econômica – o “consumo” – entre tributos e entes políticos diversos agrega mais entraves ao sistema tributário. Dá margem ao surgimento de frequentes conflitos de competência, tanto os positivos, na forma de dupla cobrança por entes distintos – ICMS x ISS –, quanto os negativos, que criam verdadeiras lacunas no sistema tributário, sujeitando certos fatos econômicos a pouca ou nenhuma exação. Formuladas quando a economia se concentrava na produção e no comércio de bens físicos, e a prestação de serviços se dava em pequena escala e apenas na esfera local, as bases do sistema tributário nacional em vigor estão caducas e evidentemente não serão capazes de transpor os desafios que a economia digital impõe às Administrações Tributárias.⁵

Além disso, a repartição de competências tributárias entre três esferas de governo – União, 27 estados e mais de 5.500 municípios –, aliada à baixa capacidade de investimento e de coordenação nacional, cria condições para o acirramento da concorrência fiscal predatória entre diferentes entidades federativas, a chamada “guerra fiscal”. O fenômeno é descrito como disputa por investimentos privados à custa de arrecadação pública, por meio da concessão de incentivos fiscais voltados a atrair ou conservar empreendimentos econômicos em seus territórios, e tornou-se particularmente severo a partir dos anos 1990 (CORREIA NETO, 2018; FÁRIA, 2010).

Outra crítica recorrente ao sistema tributário brasileiro consiste no peso dos impostos sobre a atividade econômica no Brasil. De acordo com a Receita Federal do Brasil, em 2016, a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu R\$ 1.925,45 bilhões, o que representa 32,38% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro (BRASIL, 2017b). A carga fiscal brasileira,

5 Em 2018, as cinco empresas mais valiosas do mundo são todas da área de tecnologia. <https://forbes.uol.com.br/listas/2018/05/forbes-divulga-as-marcas-mais-valiosas-do-mundo-em-2018/>. (Acesso em: 7 de novembro de 2018.)

no entanto, não destoia da média dos países desenvolvidos, ainda que a qualidade de serviços oferecidos ao cidadão, como se sabe, seja consideravelmente inferior. Isso se explica e se discute mais propriamente pelo viés do gasto público e do tamanho do Estado do que pela perspectiva dos tributos em si. Por isso, não a abordaremos diretamente neste estudo.

2. Reformas tributárias

A reforma tributária é tema permanente em todas as legislaturas. O enfretamento dos principais entraves e gargalos da legislação passa necessariamente pela reformulação profunda do sistema tributário brasileiro, a começar das suas bases constitucionais.

No mais dos casos, o debate a respeito da reforma tributária no Brasil passa pela reforma da própria Constituição, na forma do art. 60 da Constituição Federal. As principais alterações no sistema tributário brasileiro exigem votação em dois turnos em cada casa legislativa e aprovação de três quintos dos membros do Congresso Nacional. Requerem, portanto, votos de no mínimo 308 Deputados Federais e 49 Senadores da República.

É o caso, por exemplo, de alterações amplas, como as que recaem sobre competências tributárias (e.g. art. 149, 153, 154, 155 e 156) e sobre partilha do produto da arrecadação de impostos (e.g. 157, 158 e 159). Mas não apenas essas. Alterações pontuais em matéria de ICMS, por exemplo, também costumam exigir alterações no nível da própria constituição, tendo em vista o singular grau de detalhamento que se conferiu à disciplina constitucional desse imposto, na Constituição, especialmente no § 2º do art. 155.

Não é incomum aplicar-se genericamente a expressão “reforma tributária” para denominar qualquer alteração minimamente substantiva no modelo tributário em vigor, em especial nas disposições que definem suas balizas constitucionais. Nessa acepção, haveria mais de cem “pequenas reformas” em tramitação na Câmara dos Deputados: tantas quantas são as propostas de emenda à Constituição (PEC), na matéria, em andamento. Cada uma delas, nesse sentido amplíssimo, poderia ser tomada, em maior ou menor extensão, como uma “reforma tributária”.

Neste texto, porém, empregaremos a expressão em sentido mais restrito, para designar as propostas de reformulação da legislação tributária mais amplas, que postulam alterações mais profundas e tocam os temas mais graves do nosso sistema tributário, assim no plano da Constituição como no da legislação infraconstitucional.

Com base em algumas premissas mais ou menos comuns, as propostas de reforma tributária abrangentes tiveram várias versões nas últimas décadas e, pode-se dizer, nenhuma delas plenamente exitosa. Estudo ela-

borado no âmbito da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados (SOARES, 2011) apresenta algumas linhas mestras da reforma tributária necessária ao Brasil, pontos de consenso a exigir alteração imediata.

A **primeira** delas é a substituição das competências tributárias atuais em matéria de tributação de bens e serviços por um imposto sobre valor agregado (IVA), atribuindo-se a competência legislativa à União, sua cobrança (administração) aos Estados e partilhando-se suas receitas com todos os entes subnacionais, inclusive os municípios. A **segunda** é a substituição do IPI e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Combustíveis (Cide-Combustíveis) por um imposto arrecadatório incidente apenas sobre determinados produtos, tais como bebidas, fumo, automóveis, combustíveis, por exemplo. A **terceira** é a fusão entre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tributos que incidem praticamente sobre a mesma base de cálculo, reduzindo assim as obrigações acessórias hoje exigíveis. A **quarta** é a alteração da matriz tributária para diminuir a concentração de carga fiscal sobre o consumo e também sobre a folha salarial e, em contrapartida, aumentar a carga fiscal incidente sobre renda e patrimônio. A **quinta** e a **sexta** são especialmente polêmicas: a redução das hipóteses constitucionais de vinculação de receitas tributárias a fundos, despesas ou órgão, e a reavaliação das competências dos entes federativos juntamente com a partilha constitucional de recursos.

Para simplificar a abordagem do tema neste estudo, dividimos em dois grupos as iniciativas legislativas incluídas na noção de reforma tributária, as de “simplificação” ou “modernização” e as de “redistribuição” ou “justiça fiscal”, tomando como critério o escopo preponderante da proposição. A classificação vem aqui a título didático e ilustrativo. Não é evidentemente precisa. Nem sempre é possível, na prática, apartar mudanças com propósitos redistributivos ou de justiça fiscal das de caráter pretensamente simplificador. De todo modo, serve ao objetivo deste texto, que é dar a conhecer os debates e as proposições legislativas em curso.

Vejamos as principais propostas dos dois grupos nos itens que seguem.

2.1 Reformas de simplificação

O conjunto de iniciativas que aqui reunimos sob denominação de reformas de simplificação ou modernização tem em comum a preocupação de reduzir o número de tributos cobrados no Brasil, principalmente os incidentes sobre bens e serviços, além de adequar as exações hoje existentes às transformações econômicas ocorridas na última década.

As principais propostas de reforma tributária se concentram na modificação da tributação de consumo no Brasil, atualmente dispersa nos três níveis da federação, na forma de cinco tributos diferentes: três federais (IPI, PIS e Cofins), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS).^{6 7} A reformulação da tributação incidente sobre o consumo passaria, portanto, pela alteração de competências tributárias, redução do número de tributos, unificação de exações (sobre bens e serviços), eliminação de hipóteses de dupla incidência e cumulatividade, e desfazimento das causas jurídicas da guerra fiscal (LUKIC, 2014).

Sem prejuízo de outras iniciativas pontuais, pode-se afirmar que os esforços reformistas em matéria tributária foram capitaneados, na última legislatura, na Câmara dos Deputados, pelo Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB). A atuação do parlamentar deu-se em dois âmbitos: inicialmente, na condução dos estudos realizados no âmbito da Comissão Especial destinada a analisar, estudar e formular proposições relacionadas à reforma tributária, criada em julho de 2015⁸, e, depois, atuando como relator, na Comissão Especial destinada a proferir parecer à PEC nº 293-A, de 2004, do Poder Executivo.

A PEC nº 293-A, de 2004, configura um desmembramento da PEC nº 255, de 2004⁹, e serviu de substrato para dar corpo aos debates da reforma tributária no último ano da 55ª Legislatura, na Câmara dos Deputados, e, especialmente, às conclusões da Comissão Especial anteriormente constituída.

A proposta enunciada pelo relator é de criação de um imposto sobre valor agregado de base ampla, denominado “Imposto sobre Operações com Bens e Serviços” (IBS), a funcionar nos mesmos moldes do que se vê na quase totalidade dos países desenvolvidos, em substituição aos tributos sobre consumo hoje cobrados. O IBS, na última formulação proposta pelo relator¹⁰, seria de competência estadual, mas regulado por legislação única nacional. O novo imposto agregaria todas as características que a literatura apregoa para um bom IVA: base ampla, não cumulatividade

6 Para facilitar a análise, foram destacados apenas os principais tributos incidentes sobre o consumo e a produção, deixando de fora a CIDE-Combustível e a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita.

7 Escapa ao objetivo desta publicação a análise das causas que nos levaram a esse modelo de tributação do consumo, sobre o tema ver: ARAUJO e SILVA, 2018.

8 O relator inicial da Comissão Especial foi o Deputado André Moura. O parlamentar, no entanto, após ser designado Líder do Governo Temer, no primeiro semestre de 2016, renunciou ao posto de relator e foi substituído pelo Deputado Hauly.

9 A PEC nº 255, de 2004, deriva, por sua vez, de desmembramentos da PEC nº 41, de 2003, que deram origem às Emendas Constitucionais nº 42 e nº 44.

10 <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17NotaExplicativa.pdf>

plena, cobrança “por fora” (sem incidência de imposto sobre imposto), com adoção do princípio de destino (destinação do imposto arrecadado para o Estado onde a mercadoria é consumida ou o serviço é prestado), sem onerar bens do ativo fixo nem produtos exportados.

Além do IBS, a proposta traz também o Imposto Seletivo (IS), de competência da União, que incidirá sobre petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, partes e peças nestes empregados.

Em nota divulgada por ocasião dos trabalhos da Comissão Especial propositiva, o Deputado Luiz Carlos Hauly justificava a criação do IS em face da necessidade de “trazer a alíquota do IBS, o imposto sobre valor agregado estadual, para níveis compatíveis com a média dos países desenvolvidos”.¹¹ Dizia, então, tratar-se da “nossa versão dos impostos sobre consumo de produtos específicos, os excises taxes, tão consolidados na experiência internacional”.

Os dois impostos, IBS e IS, substituiriam IPI, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, no nível da competência federal; ICMS, no nível da competência estadual; e ISS, no nível da competência municipal. A CSLL seria extinta sob o pressuposto de sua fusão com o IR.

O período de transição proposto é longo e gradual, sem incremento da carga fiscal atual e também sem perda de arrecadação ou redistribuição de recursos entre os entes políticos.

A votação da proposição não chegou a se ultimar até a conclusão deste estudo, mas as ideias e as propostas do relator foram amplamente divulgadas e submetidas ao debate público, mesmo antes da apresentação do substitutivo.

Ainda que sem deliberação, o debate a respeito da simplificação do sistema tributário brasileiro extravasou o âmbito do Congresso Nacional em 2018 e ocupou alguma parcela dos debates da última eleição presidencial. Em todas as propostas e declarações apresentadas, há este ponto de consenso: o sistema tributário nacional precisa ser simplificado. E logo. Portanto, não será surpresa se esse tema novamente ocupar a pauta da próxima legislatura, aproveitando-se, inclusive, os estudos e as propostas formuladas na legislatura atual.

11 <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17ResumodaReformaTributaria.pdf> (Acesso em: 10/01/19)

2.2 Reformas de redistribuição e justiça fiscal

Além da preocupação com a simplificação e a modernização da estrutura tributária brasileira, os debates concernentes à reforma tributária também reúnem expectativas em torno da construção de um sistema tributário mais justo e menos dependente dos impostos sobre o consumo.

As iniciativas, nesse campo, têm como objetivo sobretudo adotar “medidas que possibilitem redução dos impostos indiretos, aumento da tributação sobre o patrimônio e maior progressividade na tributação da renda” (LIMA e PISCITELLI, 2018). Discutem-se, em suma, formas de corrigir a regressividade que marca sobremaneira a legislação tributária em vigor e contribui para agravar, ainda mais, a desigualdade social no país.

Nesse debate, não está propriamente em xeque o tamanho da carga tributária, mas quem a paga e a maneira como a tributação desigual traduz-se em iniquidade social. O tributo representa, mais do que fonte de receitas públicas, um instrumento de redistribuição de renda e, por conseguinte, de correção ou agravamento de desigualdade social.

São preocupações dessa ordem, aqui reunidas sob a denominação de reformas de justiça fiscal, que norteiam o oferecimento de proposições legislativas para a rediscussão da tributação incidente sobre renda e patrimônio, seja para aumentar a carga fiscal que sobre eles incide, em substituição à carga fiscal que hoje pesa sobre os bens e serviços, seja para torná-la mais progressiva.

Ao contrário do que se dá com as reformas incidentes sobre bens e serviços, alterações dessa natureza nem sempre carecem de reformas no nível do próprio texto constitucional. Dependem apenas da reformulação da legislação ordinária ou complementar, sem exigência de quórum qualificado e do procedimento previsto no art. 60 da Constituição.

Os itens que seguem detalham os principais debates e proposições da 55ª Legislatura, no âmbito da Câmara dos Deputados, voltadas a assegurar tratamento mais isonômico e compatível com padrões internacionais na tributação da renda, especialmente das pessoas físicas, e do patrimônio.

2.2.1 Tributação da renda

Na tributação da renda, dois temas ganharam especial destaque na pauta do Congresso Nacional nas últimas legislaturas: a correção da tabela e das deduções do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) e a tributação dos dividendos e dos juros sobre o capital próprio (JCP).

Como se sabe, a apuração do IRPF faz-se mediante aplicação de alíquotas variáveis, em função da faixa de rendimentos do contribuinte, à base de cálculo correspondente ao total de rendimentos tributáveis diminuídos das deduções permitidas.

Por isso, reajustes de salários, com base na inflação do período, desacompanhados da atualização das faixas de rendimentos da tabela de IRPF, implicam majoração disfarçada de tributo, pelo aumento artificial da faixa de renda a que se submete o contribuinte.

O agravamento da tributação pode decorrer também da falta de correção dos limites estabelecidos para a dedução de despesas. Nesse caso, o aumento do valor das despesas efetivas, desacompanhado da atualização dos limites legais de dedução, implica indiretamente majoração indevida da base de cálculo do imposto, como no caso das deduções com educação, que permanecem limitadas a R\$ 3.561,50 anuais por dependente, valor que não é corrigido desde janeiro de 2015.

Existem diversos projetos de lei em discussão na Câmara dos Deputados que pretendem corrigir a tabela de incidência e as deduções do IRPF. Alguns utilizam percentuais de correção fixos; outros propõem o reajuste com base em índice oficial. Destaquem-se o Projeto de Lei (PL) nº 6.094, de 2013, de autoria do Deputado Vicente Cândido e outros, alguns de seus apensados e a maioria dos projetos apensados ao PL nº 7.172, de 2010, do Senado Federal, que se encontram em discussão na Comissão de Finanças e Tributação (CFT).

Embora relevantes, é forçoso reconhecer que iniciativas dessa ordem não se incluem na noção habitual de reforma tributária. Trata-se mais de ajustar a legislação tributária em vigor do que propriamente reformular suas estruturas, como visto em outras proposições aqui elencadas, o que, decerto, não nega sua importância como medida de justiça fiscal.

Quanto aos lucros distribuídos e dividendos, parcelas dos resultados das empresas entregues a sócios e acionistas, o problema está no peculiar tratamento tributário conferido ao tema pela legislação brasileira.

Desde 1996, esses valores são isentos do IR, por força do disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995. A Exposição de Motivos nº 325, de 31 de agosto de 1995, que acompanhou o PL nº 913, de 1995, convertido na mencionada lei, justificava a desoneração em face da necessidade de “simplificar os controles fiscais, inibir a evasão e estimular o investimento em atividades produtivas” (SILVA *et al.*, 2015, p. 42). Assim, promover-se-ia “a integração entre a pessoa física e a jurídica, tributando-se os aludidos rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os no recebimento pelo beneficiário” (SILVA *et al.*, 2015, p. 42).

O passar dos anos, no entanto, mostrou que o resultado foi outro. Não houve simplificação nem freio à evasão fiscal. Na verdade, o controle fiscal foi dificultado, pois a grande maioria das pessoas jurídicas, ao optarem pelo Simples ou pelo Lucro Presumido, deixaram de recolher o IRPJ

sobre a totalidade de seus resultados, ficando restritas à presunção legal. Para esses contribuintes, “a parcela do lucro não tributada na empresa, embora apurada na escrituração contábil, para distribuição, permanece isenta de imposto de renda” (SILVA *et al.*, 2015, p. 42).

Na prática, em vez de estimular o investimento, como justificavam seus proponentes em 1995, a isenção do IR sobre a distribuição de resultados – em especial, quando aplicada aos profissionais liberais –, acarreta distinção injustificada entre o tratamento conferido à renda obtida dessa forma e a auferida como rendimento do trabalho assalariado e um formidável incentivo à criação de pessoa jurídica exclusivamente por razões fiscais (“pejotização”).

Também desde 1996, os JCP, que são juros pagos a sócios e acionistas como retribuição ao capital investido na empresa, podem ser deduzidos dos lucros das pessoas jurídicas e são tributados pelos sócios e acionistas a uma alíquota de 15%, inferior à maior alíquota do IRPF, que hoje é de 27,5%. Isso “resulta em ganhos fiscais de 19% ou 30% do valor distribuído” (Silva *et al.*, 2015, p. 13).

Tanto a isenção de dividendos quanto a tributação favorecida dos JCP representam vantagem fiscal para os detentores do capital que praticamente não encontra correspondência na experiência internacional. Por isso, são frequentemente criticados como privilégio indevido. Seus defensores, por outro lado, sustentam tratar-se de incentivos necessários para um país tão carente de investimentos produtivos e, no caso dos dividendos, também uma forma de evitar a dupla incidência do IR: a tributação do lucro na pessoa jurídica e, em seguida, nova tributação dos mesmos valores na pessoa física.

Existem diversos projetos de lei em discussão na Câmara dos Deputados que buscam restabelecer a tributação dos lucros e dividendos, e extinguir a dedutibilidade dos JCP. Destacam-se o PL nº 1.485, de 2015, de autoria dos Deputado Afonso Florence e outros, e seus apensados¹², que se encontram em discussão na Comissão de Defesa dos Direitos da Pessoa Idosa (CIDOSO), e, o já citado PL nº 6.094, de 2013.

O PL nº 1.485, de 2015, propõe a revogação do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, que hoje permite à pessoa jurídica deduzir, para efeito de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados de forma individualizada a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Pretende também alterar a redação do art. 10 da mesma lei, que dispõe sobre o pagamento de dividendos, para determinar que tais valores

12 A proposição principal é o PL nº 1.418, de 2007, de autoria dos Deputados Antonio Carlos Mendes Thame e Luiz Carlos Hauly, que altera a tributação dos rendimentos financeiros percebidos por beneficiário residente ou domiciliado no exterior

integrarão a base de cálculo do IR do beneficiário, eliminando, assim, o benefício hoje em vigor.

Além desses dois assuntos, que provavelmente não escaparão ao debate legislativo da 56ª Legislatura, há pelo menos mais dois temas que devem receber atenção e destaque no âmbito do legislativo federal: a redução da tributação incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas e a equalização e integração entre IRPF e IRPJ.

A oportunidade dos debates deve-se, sobretudo, à recente reforma tributária empreendida nos Estados Unidos da América do Norte, por iniciativa do Governo Trump. O pacote aprovado, entre outras medidas, reduziu permanentemente a alíquota do IRPJ e modificou também a tributação das empresas multinacionais. Essa importante alteração na legislação norte-americana estimulou o mesmo debate em outras partes do mundo, inclusive no Brasil, e, portanto, não será surpresa se a matéria vier também à pauta da Câmara dos Deputados.

Também tem merecido atenção a discussão em torno da equalização e integração entre a tributação das rendas das pessoas físicas e jurídicas. A legislação em vigor, como visto, confere tratamento mais favorável às empresas do que às pessoas físicas, induzindo que estas se estruturam como pessoas jurídicas, no expediente conhecido como “pejotização”. As implicações extravasam o campo fiscal e chegam também às esferas previdenciária e trabalhista. A equalização das tributações das pessoas físicas e jurídicas acabaria com essa vantagem na esfera tributária, ao passo que a integração entre as tributações – IRPJ e IRPF – resolveria o problema da tributação dos dividendos: seriam taxados na pessoa física na parte em que não tiverem sido cobrados no lucro das empresas. Esse debate ganhou ainda mais força em decorrência do movimento de diminuição das alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas, como forma de compensar o decréscimo de arrecadação.

Em conjunto ou separadamente, é de se esperar que os dois temas – redução da tributação incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas e equalização e integração entre IRPF e IRPJ – possam vir à baila nos próximos anos, lado a lado, com outros temas recorrentes em matéria de IR, como alguns dos aqui destacados.

2.2.2 Tributação das heranças

A tributação das heranças pode desempenhar importante função redistributiva, coibindo o acúmulo excessivo de patrimônio entre gerações. No sistema tributário brasileiro, a competência para a tributação de heranças é dos Estados e do Distrito Federal, e a alíquota máxima para cobrança desse imposto é de 8%, nos termos da Resolução do Senado nº 9,

de 1992. Não são, no entanto, muitos os entes da federação que aplicam percentual acima de 4%.

A percepção de que o Brasil é um dos países com menor incidência tributária sobre heranças e doações estimula a apresentação de proposições legislativas.

Na Câmara dos Deputados, a PEC nº 60, de 2015, além de expressamente autorizar a progressividade do imposto em função do valor do patrimônio transmitido ou doado, prevê a edição de lei complementar de iniciativa de Senador, de Governador de Estado ou do Governador do Distrito Federal para dispor sobre a definição de não incidência e a concessão de isenções do imposto. A proposta altera também a partilha do produto da arrecadação do imposto, atualmente de titularidade exclusiva dos Estados e do Distrito Federal.

No Senado Federal, a PEC nº 96, de 2015, propôs a criação do Imposto sobre Grandes Heranças e Doações. O novo imposto de competência da União seria cobrado à guisa de adicional do imposto sobre transmissão causa mortis e doações estadual, na hipótese de transmissão de bens e direitos de valor elevado. O adicional de imposto seria progressivo e sua alíquota máxima não poderia exercer a alíquota máxima do IRPF, que é hoje de 27,5%. O produto da arrecadação do imposto, segundo a PEC, seria destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Na reforma tributária defendida pelo Deputado Luiz Carlos Hauly, aqui já mencionada, propõe-se a transferência do imposto sobre heranças (ITCMD) da competência estadual para a federal. A principal razão para a mudança estaria no fato de que os grandes patrimônios estão normalmente dispersos por diversos Estados e Municípios. Daí a importância de se ter um tributo de alcance nacional e um órgão, a Receita Federal do Brasil, dotado de instrumentos e informações – especialmente as obtidas no âmbito do IR – suficientes para a sua fiscalização e cobrança. Na proposta, embora o tributo passe a ser federal, o produto de sua arrecadação seria integralmente destinado aos municípios.

2.2.3 Imposto sobre grandes fortunas

A Constituição Federal (art. 153, VII) inclui entre os impostos de competência da União o imposto sobre grandes fortunas (IGF). Afora incrementar a arrecadação tributária federal, a exação pode representar um importante instrumento de redistribuição de riqueza e de desestímulo à concentração excessiva de patrimônio.

Até o momento, no entanto, o IGF ainda não foi adotado na legislação brasileira. As críticas mais comuns à sua instituição apontam o incentivo à fuga de capitais, os altos custos da administração tributária e

o baixo potencial arrecadatório da exação, bem como a tendência à extinção observada sobretudo nos países da Europa ocidental nos anos 1990 (SILVA e ARAUJO, 2015).

Ao final de 2018, havia treze projetos de lei complementar (PLP) em tramitação na Câmara dos Deputados visando à instituição do IGF no Brasil. Oito das proposições foram apresentadas nesta legislatura: PLP nº 2, de 2015, de autoria do Deputado Sarney Filho; PLP nº 6, de 2015, do Deputado Hissa Abrahão; PLP nº 11, de 2015, do Deputado Valmir Assunção; PLP nº 281, de 2016, do Deputado João Derly; PLP nº 294, de 2016, do Deputado Moses Rodrigues; PLP nº 302, de 2016, do Deputado Giuseppe Vecci; PLP nº 324, de 2016, dos Deputados Flavinho, Givaldo Carimbão, Joaquim Passarinho; e PLP nº 335, de 2016, do Deputado Hildo Rocha. Todas essas proposições foram apensadas ao PLP nº 277, de 2008, dos Deputados Luciana Genro, Chico Alencar, Ivan Valente.

Ainda que nenhuma das proposições tenha sido efetivamente submetida à deliberação do Plenário nesta legislatura, é certo que o debate a respeito da instituição do imposto segue importante e atual, especialmente diante do quadro de crise fiscal vigente.

3. Outros temas, novas perspectivas

À parte da temática da reforma tributária, esta seção busca apontar temas e tendências que poderão compor o debate tributário da 56ª Legislatura na Câmara dos Deputados.

Examinando o quadro atual do processo legislativo brasileiro e a literatura especializada, quatro temas foram selecionados para este estudo: (1) a incorporação das iniciativas do Projeto BEPS (*“Base Erosion and Profit Shifting”*), para controle do planejamento internacional abusivo; (2) os dilemas e a necessidade de atualização da tributação no contexto da economia digital; (3) o uso de instrumentos tributários para desincentivar o consumo de alimentos com baixo valor nutricional, especialmente bebidas açucaradas; e (4) a adoção de novos limites e parâmetros de controle para a concessão de benefícios fiscais.

Os tópicos seguintes são dedicados a cada um desses quatro temas separadamente. Além de apontar, em linhas gerais, algumas das questões fundamentais suscitadas em cada um deles, destacaram-se também – quando existentes – as principais proposições em tramitação até a conclusão deste artigo, em outubro de 2018.

3.1 Tributação e cenário internacional (BEPS)

O primeiro tópico em destaque diz respeito à construção de mecanismos, internos e multilaterais, de combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros, por meio de planejamentos tributários abusivos, na linha do sustentado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com apoio do G20.

A iniciativa ganhou forma no Projeto BEPS (*“Base Erosion and Profit Shifting”*) ou, em vernáculo, “Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros”), que surge a partir da preocupação a respeito dos impactos da globalização no sistema tributário dos diferentes países, notadamente no que se refere à tributação das pessoas jurídicas com atuação multinacional.

Sem negar os benefícios que o processo de globalização trouxe para as economias nacionais, tanto na expansão do comércio quanto na ampliação do investimento estrangeiro direto, é certo que a integração econômica também repercutiu no funcionamento das empresas, e na cobrança de tributos. Permitiu que estruturas empresariais de bases globais pudessem se valer de estratégias agressivas de planejamento tributário internacional e, assim, obter baixíssimas alíquotas efetivas, erodindo a arrecadação do IR.

Tornou-se emblemática a estratégia da multinacional Apple que, por meio de operações feitas por suas filiais na Irlanda, Holanda e Ilhas Bermudas, reduziu artificialmente sua tributação em bilhões de dólares, o que levou à aplicação de pesadas multas pela União Europeia. O exemplo, no entanto, não representa um caso isolado. Ao contrário, a generalização dessas práticas evidenciou para a comunidade internacional a necessidade de se adotarem padrões e mecanismos capazes de resistir aos planejamentos tributários abusivos, que, utilizando-se de brechas nas legislações de diversos países, reduziam a tributação das empresas a padrões inaceitáveis.

O Projeto BEPS tem como principal objetivo estudar medidas de combate à evasão e à elisão fiscal por meio da transferência artificial de lucros para países com baixa tributação. Para isso, foi elaborado plano de ação que pretende: (i) reconhecer “ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros”; (ii) estabelecer “prazos para a implementação dessas ações”; e (iii) identificar “os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações” (OCDE, 2014, p.11).

Foram propostas, então, quinze ações, juntamente com um amplo pacote de medidas com o fim de combater a evasão fiscal, melhorar a coerência de normas fiscais internacionais e garantir a transparência no âmbito fiscal. A internalização de grande parte das medidas recomendadas no Projeto BEPS passa necessariamente pela aprovação do Congresso Nacional.

3.2 Tributação e desafios da economia digital

O impacto das novas tecnologias na sociedade e na economia tem sido profundo a ponto de se considerar estar em curso uma quarta revolução industrial. A economia e o mercado transformam-se pela combinação de diversas inovações: inteligência artificial, robótica, impressoras 3D, *big data*, Internet das Coisas, computação nas nuvens, *blockchain*, criptomoedas, entre outras.

É evidente que transformações tão significativas implicam mudanças em vários aspectos da sociedade e ajustes nas leis tributárias. À guisa de exemplo, vale destacar as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157, de 2016, na Lei Complementar nº 116, de 2003. Foram adicionados novos itens à lista de serviços do ISS, tais como “armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos” (1.03) (eg. Icloud e Dropbox), “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet” (1.09) (eg. Netflix), e “outros serviços de transporte de natureza municipal” (16.02) (eg. Uber). Alterou-se também o Município (sujeito ativo) competente para a cobrança do imposto sobre “serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito”, suscitando perplexidades práticas que acabaram resultando na sua suspensão por força de decisão do Supremo Tribunal Federal.¹³ Apesar dessas alterações, esses importantes serviços permanecem subtributados, pois a alíquota máxima de ISS é de apenas 5%.

Do mesmo modo, a possibilidade de contratação de serviços digitais em qualquer lugar do mundo tem obrigado os países a se reorganizarem para evitar a evasão fiscal. A preocupação com os “desafios fiscais da economia digital” norteia inclusive a Ação 1 do Projeto BEPS, já mencionado no item anterior. A iniciativa tem como objetivo “identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver estas dificuldades, adotando uma abordagem global e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta”.

Tudo isso diz respeito à situação atual. Em um futuro próximo, as mudanças econômicas e os novos modelos de negócio exigirão modificações ainda mais profundas na legislação tributária e na maneira como são hoje cobrados os tributos. Com a erosão das bases de tributação conhecidas, há quem defenda a necessidade de tributar o intangível, aquilo

13 Liminar concedida pelo Ministro Alexandre de Moraes na ADI 5835, proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSeg.

que não se capta com variáveis físicas, mas representa valor, como o *know-how*, a habilidade de fazer algo especial ou a imagem, o que é conhecido, na literatura estrangeira, como “reconhecimento tributário do capital intelectual” (AFONSO, 2018, p. 10). Outro exemplo é o imposto sobre robôs, desenhado a partir das preocupações com os efeitos da robotização sobre o mercado de trabalho, a ser cobrado das empresas que usem essas máquinas, como forma de reduzir temporariamente a velocidade da automação, e de financiar novas formas de emprego¹⁴.

O Congresso Nacional terá evidentemente um papel fundamental na implementação das próximas mudanças, na esteira da evolução do debate em âmbito internacional.

3.3 Saúde pública e tributação das bebidas açucaradas

Outro tema que surgiu recentemente no debate legislativo tributário e possivelmente merecerá atenção na próxima legislatura é a tributação das bebidas açucaradas e de alimentos com baixo valor nutricional, ultra-processados e ricos em sódio.

O assunto ganhou espaço na agenda legislativa da Câmara dos Deputados por intermédio de dois grupos de proposições: (1) as que pretendem a sustação do Decreto nº 9.394, de 2018, que reduziu a alíquota do IPI incidente sobre xaropes utilizados na fabricação de refrigerantes, e (2) as que propõem agravar a tributação incidente sobre certos alimentos – especialmente refrigerantes e demais bebidas açucaradas – com o objetivo de desestimular seu consumo excessivo.

O Decreto nº 9.394, de 2018, modificou a alíquota do IPI para os concentrados utilizados na produção de refrigerante, passando de 20% para 4%¹⁵. Os projetos de decreto legislativo (PDC) que propõem sua sustação fundamentam-se no art. 49, V, da Constituição Federal, com o argumento de que a redução na alíquota prejudica os fabricantes situados

14 Inicialmente proposto pela Comissão do Parlamento Europeu sobre disposições de Direito Civil sobre Robótica, esse imposto terminou não sendo aprovado no relatório final, em 2017. <https://www.reuters.com/article/us-europe-robots-lawmaking/european-parliament-calls-for-robot-law-rejects-robot-tax-idUSKBN15V2KYM>. Ainda assim, diversos especialistas, com destaque o empresário Bill Gates, continuam defendendo a importância de um tributo que onere as empresas pelo uso de robôs <https://qz.com/911968/bill-gates-the-robot-that-takes-your-job-should-pay-taxes/>.

15 Antes da modificação, os concentrados se sujeitavam à alíquota de 20%, ao passo que o produto final se submetia à de 4%, o que favorecia a acumulação de créditos na apuração do IPI pelas fábricas de refrigerantes. No caso das empresas situadas na Zona Franca de Manaus, o efeito prático era especialmente controverso, na medida em que a legislação aplicável afasta a cobrança do imposto sobre os concentrados produzidos na região, mas permite que gerem créditos como se o imposto fosse devido, à razão de 20%, na operação anterior. Por isso, a diferença de alíquota anteriormente existente implicava substancial vantagem fiscal para as indústrias produtoras de concentrados da região, que, ao comercializarem seu produto, transferiam aos adquirentes também créditos assim calculados. Com a diminuição da alíquota dos insumos para 4%, essa vantagem foi muito reduzida.

na Zona Franca de Manaus, ao reduzirem o crédito de IPI a que fazem jus. Têm semelhante objetivo os PDCs nº 966, de 2018, do Deputado Pauderney Avelino; nº 969, de 2018, do Deputado Silas Câmara; e nº 1.011, de 2011, do Senado Federal.

O segundo grupo de proposições tratando da temática da tributação das bebidas açucaradas é o que suscita o debate legislativo a propósito do aumento da tributação incidente sobre esses e outros alimentos de baixo valor nutricional. O incremento da carga fiscal pode vir na forma de elevação de alíquotas aplicáveis a tributos já existentes (e.g. IPI) ou de criação de novo tributo (e.g. CIDE).

No Brasil, embora esse assunto ganhe cada vez mais destaque, não há ainda tratamento tributário específico para esses alimentos. Ao término da 55ª Legislatura, havia, ao menos, três proposições legislativas em debate a respeito da temática na Comissão de Seguridade Social e Família. São elas: (1) PL nº 8.541, de 2017, de autoria do Deputado Paulo Teixeira, que aumenta a alíquota do IPI incidente sobre a importação ou saída de bebidas não alcoólicas adoçadas com açúcar; (2) PL nº 8.675, de 2017, de autoria do Deputado Sergio Vidigal, que institui a CIDE sobre a comercialização de bebidas processadas adicionadas de açúcar; e (3) PL nº 10.075, de 2018, de autoria do Deputado Aureo, que acrescenta os §§ 6º e 7º ao art. 15 da Lei nº 13.097, de 2015, a fim de elevar a alíquota do IPI incidente sobre bebidas não alcoólicas adoçadas com açúcar.

O tema segue atual. A tributação majorada para bebidas com grande quantidade de açúcar adicionado é internacionalmente defendida¹⁶ – em conjunto com medidas educativas e outros instrumentos – como forma de combate à obesidade.

O acúmulo anormal ou excessivo de gordura corporal é considerado pela Organização Mundial da Saúde (OMS) uma epidemia global e, para combatê-la, a entidade traz como recomendação o uso de instrumentos tributários. Entre outras iniciativas públicas, a OMS sugere um aumento de 20% da tributação incidente sobre refrigerantes e outras bebidas açucaradas, por meio de tributos específicos, com o objetivo de reduzir seu consumo e prevenir obesidade e doenças relacionadas ao consumo excessivo desses alimentos, especialmente por crianças e adolescentes.

No Brasil, a Recomendação nº 21, de 9 de junho de 2017, do Conselho Nacional de Saúde é no sentido do acolhimento das “recomendações da Organização Mundial da Saúde (OMS)”, com o aumento da “tributação dos

16 No Brasil, estudo realizado por Rodrigo Mantaut Leifert, na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, aponta a necessidade de combinar sobretaxação dos alimentos ultraprocessados com subsídios aos alimentos saudáveis para melhores resultados. (LEIFERT, 2013).

refrigerantes e outras bebidas açucaradas em, no mínimo, 20% por meio de tributos específicos com o objetivo de reduzir seu consumo e prevenir doenças”. Recomenda-se também que se utilizem “os recursos obtidos com o aumento de impostos para financiar políticas de enfrentamento à obesidade infantil”.

Valendo-se de fórmulas e estratégias diferentes, as diversas proposições já em tramitação na Câmara dos Deputados caminham no sentido dessas diretrizes e suscitam um debate que certamente deverá seguir seu curso na próxima legislatura.

3.4 Controle dos benefícios fiscais

O último tópico escolhido se refere ao controle dos incentivos – e renúncias – fiscais. Todos os anos, um sem-número de proposições legislativas pretende isentar ou reduzir a carga tributária incidente sobre determinados bens, atividades ou setores econômicos.

As intenções são boas. Espera-se que, reduzindo o peso dos impostos, a atividade em questão possa desenvolver-se com mais agilidade e eficiência. Os custos financeiro-orçamentários dessas medidas, no entanto, nem sempre são devidamente analisados durante a elaboração da proposição e a sua tramitação legislativa.

O total do gasto tributário para o ano de 2018 foi estimado em aproximadamente R\$ 283,45 bilhões, o que corresponde a 3,97% do produto interno bruto (PIB) e a 20,70% das receitas administradas pela RFB.¹⁷ Para o ano de 2019, o Anexo IV.11 do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias estima o total de gastos tributários em R\$ 303,45 bilhões, ou seja, uma cifra equivalente a 4,02% do PIB e 19,84% da arrecadação federal.

Números assim expressivos indicam a atualidade do tema e a necessidade de que os atuais mecanismos de acompanhamento e controle estejam em permanente aprimoramento.

3.4.1 Restrições na legislação em vigor

A legislação vigente no Brasil obriga que a concessão de benefícios fiscais esteja atenta aos seus custos orçamentários. Desde 2000¹⁸, a Lei Complementar nº 101, de 2000, conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal” (LRF), exige, no art. 14, que a concessão de incentivo ou

¹⁷ Valores de referência: receitas administradas pela RFB de R\$ 1,37 trilhões e PIB de R\$ 7,14 trilhões.

¹⁸ Regra com conteúdo semelhante já havia sido incorporada às LDOs federais desde 1991. A Lei nº 8.074, de 1990, dispunha: “Art. 50. Qualquer projeto de lei que conceda ou amplie isenção, incentivo ou benefício de natureza tributária e financeira, que não esteja em vigor na data de publicação desta lei, e que gere efeitos sobre a receita estimada para os orçamentos de 1991, somente poderá ser aprovado caso indique, fundamentadamente, a estimativa da renúncia de receita que acarreta, bem como as despesas, em idêntico montante, que serão anuladas, automaticamente, nos orçamentos do exercício referido, não cabendo anulação de despesas correntes e com amortizações de dívida”.

benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita seja compatível com a lei de diretrizes orçamentárias e esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

Cabe ao proponente demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias. Do contrário, nos termos do art. 14, II, da LRF, a proposição deve estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A falta dessas medidas poderá implicar parecer pela incompatibilidade e inadequação orçamentária e financeira da proposição, com fundamento no art. 54, II, do Regimento Interno desta Casa. A propósito, a CFT editou a Súmula nº 1, na qual se lê que “É incompatível e inadequada a proposição, inclusive em caráter autorizativo, que, conflitando com as normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – deixe de apresentar a estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro bem como a respectiva compensação”.

Afora essas condições, a Emenda Constitucional nº 95, de 2016, que estabeleceu o chamado “Novo Regime Fiscal”, elevou a exigência de demonstração de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro ao patamar constitucional, para toda proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita, nos termos do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).¹⁹

Portanto, diante do quadro normativo vigente, qualquer proposição legislativa que pretenda instituir ou ampliar benefício fiscal de qualquer espécie, deverá observar o disposto no art. 14 da LRF e também no art. 113 do ADCT. Ausentes a estimativa de impacto orçamentário e as demais providências legais exigíveis, a proposição legislativa, independentemente do mérito, deverá ser considerada incompatível e inadequada orçamentária e financeiramente, além de inconstitucional.

3.4.2 Propostas e perspectivas

Ainda que não falem na legislação em vigor no país propriamente parâmetros e meios de controle da concessão de benefícios fiscais, o expressivo volume de recursos direcionados ao setor privado pelos benefícios em vigor, mormente num contexto de crise fiscal, tem fomentado a

¹⁹ “Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”

apresentação de iniciativas voltadas a estabelecer novas formas de controle e de transparência para esses subsídios.

São exemplos de proposições dessa natureza o PLP nº 412, de 2017, do Deputado José Guimarães; o PLP nº 378, de 2017, do Deputado Jorge Boeira; e o PLP nº 280, de 2016, do Poder Executivo. À sua maneira, cada uma dessas proposições pretende reforçar os parâmetros e os controles aplicáveis na matéria.

O PLP nº 412, de 2017, proíbe a ampliação ou a concessão de incentivos ou benefícios em exercício financeiro em que tenha sido estabelecida meta de resultado primário deficitária. Escapam à proibição os incentivos nas áreas da educação, saúde e assistência social ou a programa social em curso. O projeto estabelece ainda que, uma vez instituída meta de resultado primário deficitário, a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) avaliará setorialmente a necessidade de manutenção dos incentivos fiscais, podendo, mediante relatório circunstanciado, propor sua suspensão ou extinção, conforme o caso.

O PLP nº 378, de 2017, altera a LRF para determinar que proposições que concedam e ampliem renúncia de receita tributária estabeleçam metas anuais de desempenho e critérios objetivos para avaliação anual da eficiência de cada programa criado ou ampliado. Cabe ao Tribunal de Contas da União a competência para avaliar anualmente o efetivo atingimento das metas traçadas no lançamento do programa. Constatado o descumprimento das metas propostas, o Tribunal deverá recomendar ao Congresso Nacional a extinção do programa que se revelou ineficiente.

O PLP nº 280, de 2016, do Poder Executivo, propõe a alteração do Código Tributário Nacional para permitir que se divulguem informações relativas a “incentivo ou benefício de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica”. A redação atual do Código, no art. 198, *caput*, proíbe a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Excepcionam tal previsão, no texto atual: representações fiscais para fins penais, inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e parcelamento ou moratória. Se aprovado o PLP, o rol passará a contar com mais uma exceção, para que qualquer cidadão possa conhecer as espécies, o montante e os destinatários dos benefícios fiscais concedidos nos três níveis de governo.

Devidamente debatidas e escrutinadas nas instâncias legislativas pertinentes, iniciativas dessa ordem podem contribuir para o aprimoramento

do processo legislativo e dos meios de fiscalização, transparência e controle dos benefícios fiscais no Brasil.

Conclusão

O exercício de destacar proposições e apontar temas que provavelmente integrarão o debate legislativo da próxima legislatura na Câmara dos Deputados não é tarefa fácil. Envolve certo grau de discricionariedade e, quanto às previsões, uma grande margem de erro.

O esforço, ainda assim, é válido para apresentar, ao menos, uma visão geral dos debates que compuseram a atividade legislativa da 55ª Legislatura da Câmara dos Deputados e, ao que parece, poderão também compor a seguinte.

A reforma tributária, questão permanente no Poder Legislativo, certamente não ficará de fora da próxima legislatura. Há consenso quanto à necessidade de mudanças para simplificar, atualizar e tornar mais eficientes as normas em vigor diante dos novos desafios de uma economia lastreada, cada vez mais, em bens e serviços digitais. É também consensual a necessidade de se redirecionar a carga fiscal, que hoje pesa sobremaneira sobre o consumo, para a renda e o patrimônio. O alcance da reforma tributária e os seus impactos das finanças dos diferentes entes subnacionais, no entanto, ainda suscitam controvérsias e causam resistência.

Internacionalização e novas tecnologias, por sua vez, impõem novos desafios aos sistemas tributários em todas as partes do mundo. A distinção tradicional entre bens e serviços, em que se fundamentou a partilha de competências tributárias na Constituição de 1988, e a atribuição da cobrança a três diferentes entes políticos dão provas de seu esgotamento e sua insuficiência. É um modelo complexo, caro e certamente incapaz de superar os desafios criados pela economia digital.

Está também em discussão o uso dos instrumentos tributários para estimular a alimentação consciente e, assim, promover a saúde da população. Presentes na legislação tributária de diversos outros países, medidas que onerem refrigerantes e alimentos ultraprocessados incitam um debate necessário, deixando evidente a ponte que se constrói entre tributação e saúde pública e os possíveis usos dos tributos para além da arrecadação.

A crise fiscal reforça ainda a necessidade de aprimorar os meios de controle e acompanhamento dos benefícios fiscais no Brasil. Representando quase 4% do PIB nacional, as renúncias de receita tributária demandam controle, como um importante passo na reconquista do equilíbrio fiscal.

Juntos, esses diversos temas formam parte do complexo temário que poderá se ocupar a Câmara dos Deputados nos próximos quatro anos. A

sempre crescente necessidade de receitas públicas para custear as despesas governamentais, a preocupação com novos usos e tendências internacionais da tributação, a urgência de aperfeiçoamento da legislação brasileira e o impacto da política tributária nas decisões dos cidadãos e na economia nacional asseguram que essa pauta esteja em posição de destaque nos debates legislativos dos próximos anos.

Referências

AFONSO, José Roberto R. **Funcionalidade do Sistema Tributário e Desempenho das Administrações Tributárias**. Apresentação à Comissão de Assuntos Econômicos-CAE/Senado Federal. Maio de 2017. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/1667dad2-a8d0-4ac8-a1d9-787e45acf2b2>. Acesso em 7.11.2018.

_____. **New economies and companies, old taxes: challenges for economies**. Brazilian experience. Apresentação no Panel: How To Tax Digital Businesses. TAX SUMMIT, Lisbon. 24 de outubro de 2018. Disponível em <https://www.joserobertoafonso.com.br/new-economies-afonso/>. Acesso em 7.11.2018.

ARAUJO, José E. C. Sistema Tributário como entrave para o desenvolvimento nacional. **Cadernos ASLEGIS**, Brasília, nº 52 (Mai/Ago 2014), p. 19 – 37. 2017.

ARAUJO, José E. C e SILVA, Jules M. P. Queiroz. A Constituição tributária: passado, presente e futuro. **30 anos da Constituição: evolução, desafios e perspectivas para o futuro**. Organização: Rafael Silveira e Silva. Brasília, Senado Federal. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Assuntos Econômicos. **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional**. Relator: Senador Ricardo Ferraço. Brasília, DF, out. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Estudos Tributários. **Carga Tributária no Brasil – 2016 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília. 2017.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

_____. **Os Impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017.

_____. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: Precedentes e Desafios Atuais. **Economic Analysis of Law Review**, v. 9, p. 35-56, 2018.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

LEIFERT, Rodrigo Mantaut. Análise dos Efeitos de Um imposto sobre alimentos engordativos no mercado brasileiro. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, p.62. 2013.

LIMA, Pedro Garrido da Costa; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Reforma tributária: desigualdade, progressividade e proposições legislativas. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**. Brasília, Vol. 8, nº 1, 2018, p. 4 – 27. Disponível em: www.assecor.org.br/rbpo. Acesso em 7.11.2018.

LUKIC, Melina de Sousa Rocha. **Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba: Juruá – FGV Direito Rio, 2014.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma Tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estudos**. CE-BRAP. 2018, vol.37, n.2, pp.213-244.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. OECD Publishing. 2014.

SILVA, Jules M. P. Queiroz e; ARAUJO, José E. C. **Medidas antielisivas na instituição de cobrança do imposto sobre grandes fortunas (IGF)**. Brasília, Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. 2015. Disponível em: http://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/22199/medidas_%20antielisivas_evande_%20michelet.pdf?sequence=1. Acesso em 7.11.2018.

SILVA, Jules M. P. Queiroz et al. **Tributação de lucros e dividendos no brasil: uma perspectiva comparada**. Brasília, Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. 2015. Disponível em: <http://www2>.

camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2015_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all. Acesso em 7.11.2018.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Anotações sobre Reforma Tributária**. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. 2011.

_____. **Custo do Cumprimento das Obrigações Tributárias Acessórias no Brasil**. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. 2012.

