



**REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DOS PROJETOS DE EMENDA
CONSTITUCIONAL 45/19 E 110/19 E A TRIBUTAÇÃO DA
TECNOLOGIA**

**TAX REFORM: ANALYSIS OF CONSTITUTIONAL AMENDMENT
PROJECTS 45/19 AND 110/19 AND THE TAXATION OF
TECHNOLOGY**

Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior¹

Carlos Renato Cunha²

Resumo: O artigo propõe analisar os projetos de emenda constitucional 45/19 e 110/19 e suas implicações para a tributação da tecnologia. O objetivo é analisar se as propostas de reforma tributária são capazes de resolver os problemas do atual sistema e superar as dificuldades de tributação existentes para o setor tecnológico. Por intermédio da pesquisa em artigos, livros e jurisprudência, intenção é demonstrar os aspectos positivos e negativos dos projetos analisados e da tributação para tecnologia proposta pelos mesmos.

Palavras-Chaves: Reforma; Sistema; Tecnologia; Constitucional; Tributação

Abstract: The article proposes to analyze the constitutional amendment projects 45/19 and 110/19 and their implications for the taxation of technology. The objective is to analyze whether the tax reform proposals are able to solve the problems of the current system and overcome the existing taxation difficulties for the technological sector. Through research in articles, books and jurisprudence, the intention is to demonstrate the positive and negative aspects of the analyzed projects and the taxation for the technology proposed by them.

Keywords: System; Reform; Technology; Constitutional; Taxation

¹ Especialista em direito tributário pelo IBET e mestrando em Direito, Sociedade e Tecnologias das Faculdades Londrina. Rua Jonatha Serrano, 1115, Jardim Quebec, Londrina-Paraná, CEP: 86060-220. E-mail: acarlosjrcap@gmail.com

² Doutor e Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor do Mestrado em Direito, Sociedade e Tecnologias das Faculdades Londrina. Rua Sergipe, 1527, Centro, CEP 86020-330, Londrina/PR. E-mail: prof.carlosrenatocunha@gmail.com



1 Introdução

O tema da reforma tributária está sempre presente nos debates jurídicos entre doutrinadores, profissionais do Direito, os aplicadores da Lei, contribuintes e Administração pública.

Atinente ao Estado Brasileiro, a peculiaridade da condução da agenda estatal, principalmente nos aspectos sociais e econômicos, observa-se a constatação de questões alarmantes para fins de apreciação em sede da reforma do sistema tributário. Em um primeiro lugar, a quantidade de tributos e a distribuição de competência entre os entes tornam o ordenamento extremamente complexo. Junto a isso, vem a dificuldade de cumprimento das obrigações acessórias, altamente onerosas para os contribuintes.

Ao mesmo tempo, a era digital impõe ao sistema tributário atual dificuldades na tributação das novas tecnologias; como programas de softwares, as plataformas de streaming, armazenamento na nuvem e muitas outras que cada vez mais estão fazendo parte do cotidiano social.

As complicações da atual legislação tributária estão em delimitar materialmente a natureza de determinadas tecnologias, que resulta em disputas de arrecadação entre entes federativos, principalmente entre Estados e Municípios para a definição de quais tecnologias há a incidência de ICMS e quais há a incidência do ISS.

Um dos grandes dilemas envoltos na proposta de reforma tributária é ao mesmo tempo garantir uma arrecadação estável para o cumprimento das despesas fiscais do Estado e não onerar excessivamente o contribuinte, pela garantia do cumprimento do princípio da capacidade contributiva e do não confisco. Os debates acerca da tributação à tecnologia tornam-se fundamentais para buscar esse equilíbrio; principalmente em uma sociedade cada vez mais conectada com a vida digital.

A necessidade de reorganização de um sistema incapaz de suprir os custos estatais leva a tomar caminhos de políticas de contenção fiscal, como a política de teto de gastos, cuja aprovação por intermédio da Emenda Constitucional n. 95/2016, que congelou por 20 (vinte) anos o orçamento das despesas públicas, já se mostrou prejudicial para o sustento de programas sociais do Estado, principalmente nos ramos estratégicos da saúde e educação e desenvolvimento tecnológico.

O desenvolvimento do artigo se dará a partir de uma explicação crítica da atual disposição do Sistema tributário brasileiro. Após será realizado o estudo dos projetos em tramitação no congresso. Os projetos de emendas constitucionais (PEC) n.45/19 e n.110/19. E ao final será demonstrado o impacto pretendido pelos presentes projetos no ordenamento jurídico, na sociedade e no setor tecnológico através do apontamento de aspectos positivos e negativos.

2 Críticas ao Sistema tributário brasileiro

O sistema tributário brasileiro se mostra cada vez mais despreparado para suprir as atuais necessidades socioeconômicas do Estado.



Fabrcio Oliveira (2017, p 16) assinala que questes econmicas foram muito importantes para perpetuar as distorces do sistema tributrio no ordenamento brasileiro, pois, segundo o autor, a distribuio de competncias tributaria e de arrecadao entre os entes no seguidos de uma distribuio de encargos entre os entes na mesma proporo, sobrecarregou a Unio em honrar compromissos sem ter arrecadao suficiente, dessa forma, houve um excesso de tributaes cumulativas, como as contribuies para a seguridade social, que aumentaram ainda mais a carga tributria e a tornou caotica.

Ento as contradies existentes no sistema tributrio nacional podem ser caracterizadas por conta das discrepncias econmicas originadas por conflitos de interesses entre os entes, isso diretamente afetou no apenas a discriminao das competncias, mas todo o cenrio econmico.

Em virtude do enfoque do trabalho na questo da tributaao de bens, servios e tecnologia, vamos focalizar os tributos referentes a estas atividades, pois, as propostas de reformas tributrias buscaro modificar exatamente esse microssistema.

Atualmente, tem-se na legislao tributria nacional cerca de 5 (cinco) tributos exclusivamente relativos a arrecadao sobre bens e servios, sendo destes 3 (trs) so de competncia federal: o Programa de Integrao Social e de Formao do Patrimnio do Servidor Pblico (PIS/PASEP), a Contribuio para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre produtos industrializados (IPI). Um tributo reservado aos Estados, o Imposto sobre a circulao de mercadorias e servios (ICMS), e outro reservado aos Municpios, o Imposto sobre servios (ISS).

A diretoria do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) (2019, p. 2), ao pontuar os problemas da tributaao de bens e servios, trata da alta divisao dos fatos jurdicos tributrios e da legislao altamente abstrata resultante da disposio de tributos acima citada. Alm da pouca acessibilidade do sistema para o contribuinte pela necessidade de aplicar um esforo extra para compreenso e aplicao dos presentes regimes (GANDRA, p 5).

Outra questo a ser levantada, conforme indica Bernard Appy (2016, p. 3), e como a tributaao no Brasil de bens e servios esto totalmente em avulso com os sistemas internacionais, os quais ja legislaram em favor do Imposto de Valor Agregado.

O ISS, por exemplo, e um tributo cuja caracterstica de cumulatividade e alta conflitualidade de sua hipotese de incidncia (fato gerador) com a do ICMS, causa enormes problemas no contencioso tributrio e prejudica a economia (APPY, p. 3).

Esse conflito aparece enormemente na tributaao a tecnologia, pois Estados e Municpios se aproveitam da enorme dificuldade de conformao de servios e bens digitais com os respectivos fatos geradores dos tributos, para tentar angariar arrecadao e acabam suscitando disputas judiciais e administrativas pelo direito de incidir o respectivo tributo de sua competncia.

Conflitos de arrecadao envolvendo bens e servios digitais esto cada vez mais constantes no Supremo Tribunal Federal (STF), um exemplo e o tema de repercussao geral 590, que decidiu pela incidncia do ISS para o licenciamento ou cessao de uso de softwares personalizados (BRASIL, 2021).



Sem contar que o próprio ICMS contém em si uma enorme complexidade, por conta de sua competência estadual e os riscos de prejuízos econômicos e sociais gerados pela guerra fiscal. Ives Gandra (2018, p. 6) chama atenção para a melhor conformação normativa deste tributo em estrutura centralizada de forma nacional. Essa complexidade influencia a tributação dos bens e serviços digitais, pois, é um obstáculo que restringe e aumenta os custos de existência de empresas do setor e muitas vezes inviabilizam o funcionamento dessas, pois, em sua maioria, são pequenos negócios.

No entanto, o fato do ICMS ser um tributo cobrado na origem da mercadoria de forma geral, apesar das mudanças ocorridas a partir da emenda constitucional n.87/15 para tentar apaziguar a disputa de interesses pela arrecadação, principalmente para as operações de saída de mercadorias para o consumidor final contribuinte ou não, tornou-se infrutífera a cessação de disputas tributárias entre os Estados.

Bernard Appy (2016) destaca que todos os incentivos em relação ao ICMS que são concedidos pelos Estados, muitas vezes, servem simplesmente como uma forma de atração de investimentos empresariais sem nenhuma compensação e recompensa arrecadatória, complementando que os prejuízos desses conflitos atingem até as exportações. Muitos desses incentivos acabam por se tornar verdadeiras ofensas a preceitos constitucionais (GANDRA, p.7), ou seja, além de um prejuízo de enfoque econômico, a uma enorme lacuna jurídica provocada por estas.

Também outros tributos altamente atingidos por inúmeras bagunças legislativas são a PIS e a COFINS, pois estes sustentam em seu microssistema de incidência as formas cumulativas e não-cumulativas. Estas podem se convergir, a depender da cadeia de fatos jurídicos, uma forma após a outra, sem ao menos conseguir almejar um direito a crédito, obrigando aos contribuintes a gastarem muito tempo para encontrar a melhor solução dentro das normas jurídicas disponíveis (APPY, 2016, p. 4).

A questão da cumulação e apropriação dos créditos tributários, como bem relatada no documento da CCIF sobre a reforma da tributação de bens e serviços (2019, p. 5) chama a atenção para a dificuldade de creditamento dos débitos tributários em razão da mistura de diferentes regimes cumulativos e não cumulativos e da incidência de diferentes sistemas de tributos sobre uma determinada cadeia de produção.

Ao analisar o imposto sobre produtos industrializados (IPI), nota-se que a sistemática do tributo desorganiza o sistema tributário, pois, incide sobre o processo de industrialização, com infinitas alíquotas a depender do produto tributado e, torna-se capaz de gerar discussões acerca de conceitos, que apesar de estarem convertidos em linguagem jurídica, em muitas ocasiões só terá a definição de determinado produto como industrial para fins tributários com análises envolvendo cortes metodológicos além do direito. O que alimenta ainda as disputas judiciais envolvendo este tributo (APPY, 2016, p. 3).

Dessa forma, a tributação de bens e serviços é altamente abstrata em relação à realidade social, mesmo em suas normas individuais e concretas. Os interesses arrecadatórios mal distribuídos entre os entes federativos, a influência de setores produtivos com força política para angariar numerosos incentivos fiscais sem considerar a afetação simultânea das formas de arrecadação sobre o contribuinte, demonstram plenamente esta questão.



O sistema tributário engloba toda essa conexão da sociedade com o Estado em que ela faz parte, das relações de produção, indo das forças produtivas em conjunto com os meios de produção.

Sendo o Direito, o elo entre essas duas partes, que ao mesmo tempo formam um só todo, há de compreender que quaisquer transformações ou ações vindas de um lado irão afetar o outro e ambos vão se conformando e se modificando conforme este desenvolvimento. Toda essa explicação tem a função primordial de demonstrar como a complexidade e a total desorganização terá consequências na tentativa do contribuinte se ajustar aos desígnios normativos do Estado.

Segundo o constado em relatório do Banco Mundial, o contribuinte brasileiro chega a despender cerca de 2600 horas para cumprir as obrigações acessórias necessárias (APPY 2016, p. 3). O que torna desgastante em excesso os exercícios de atividade econômica para os contribuintes, pois, o sistema tributário se torna um empecilho para um desenvolvimento no sentido de avanço econômico.

O desenvolvimento tecnológico acaba por ser influenciado negativamente por essa burocracia, pois a circulação de bens e serviços digitais são projetada para acontecer em grande velocidade e em grande quantidade, o que exige das empresas de tecnologia organização e processos desburocratizados. Se o Estado não auxiliar para que essa burocracia tributária seja resolvida, o prejuízo será grande para as duas partes. O estado não consegue a arrecadação no tempo necessário para suprir suas despesas, e a empresa não consegue exercer sua atividade no tempo devido.

Visto o exposto, denota-se, consoante a tributação de bens e serviços, os principais obstáculos e distorções imbricadas pelo sistema em seu próprio prejuízo, o impede de conquistar a eficácia social necessária para garantia de funcionamento de outros sistemas dependentes do bom funcionamento deste.

É implícita na sociedade, a necessidade de reforma do sistema tributário, mas para ser bem-sucedida, é necessário, conforme trata Paulo de Barros Carvalho (2018, p 242) de muito domínio técnico e conhecimento.

3 Estudo das propostas de reforma tributaria

A Constituição de 1988 representou um avanço enorme para o Direito Brasileiro em vastas áreas. A robustez concedida pelo texto magno para a criação de um sistema de direitos fundamentais, reforma ampla no direito administrativo, uma nova proposta de diretriz econômica para o estado brasileiro e muitas outras inovações.

No direito tributário, estas foram mais tímidas, apesar de uma simplificação das espécies tributárias e a busca da construção de um arcabouço de normas limitadoras do poder de tributar do Estado, ainda se manteve muito do antigo sistema tributário constituído nos anos 60. Nos primeiros anos da constituição cidadã, observou-se as dificuldades jurídicas e técnicas do direito tributário para com crescimento econômico, desenvolvimento dos aparatos de assistência social e distribuição de renda.



No setor de bens e serviços, tema sob o enfoque do presente trabalho, os debates doutrinários e legislativos giram sob a unificação dos tributos existentes para a formação de um só, o IVA (Imposto sobre valor agregado).

Por intermédio da seleção de duas propostas de emendas constitucionais (PEC 45/19 e 110/19), ambas em discussão no Congresso Nacional, buscar-se-á uma compreensão acerca do IVA em si e sobre a direção pretendida pelos representantes da população para a reforma em relação à tributação de bens e serviços:

3.1 PEC 45/19

O projeto de emenda constitucional é de autoria do Senador Baleia Rossi e outros parlamentares baseados nos estudos realizados pelo CCIF acerca da tributação de bens e serviços. A análise centrada será na proposta de redação constitucional do IVA pretendida pelo referido projeto. A finalidade é de destrinchar a norma jurídica do tributo, organizando os enunciados prescritivos pretendidos pelo eventual projeto conforme o método da regra matriz de incidência tributária (CARVALHO, 2018).

A proposta de emenda denomina o IVA de IBS (Imposto sobre bens e serviços) resultante da junção de 5 (cinco) tributos (PIS, COFINS, IPI, ISS e ICMS) realizando uma busca por uma simplificação do sistema sem comprometer a autonomia dos entes e propondo um mecanismo de transição entre legislações (BRAZIL, 2019a, p. 22).

Pelos enunciados do art. 152-A existente na proposta da emenda para serem prescritos na Constituição, pode-se construir a regra-matriz do IBS contido. Contudo o caput proposto deixa em destaque a necessidade da aprovação de uma lei complementar com a finalidade aprofundar e regulamentar os enunciados constitucionais que serão aqui analisados (BRAZIL, 2019a, p. 2).

Para melhor estudar o tributo, é ideal a construção de sua regra-matriz, por intermédio da observação dos critérios material, temporal e espacial, ambos contidos na hipótese e dos critérios subjetivo e quantitativo, dispostos no consequente.

No critério material, a proposta aponta para a incidência do IBS sobre bens tangíveis e intangíveis, locação de bens, cessão e licenciamento de direitos e para importação de bens e serviços e direitos (BRAZIL, 2019a, p. 2), ou seja, o que é distribuído entre os tributos atuais será unificado em um só. Dessa forma, para o setor tecnológico, seria uma solução para terminar com os conflitos judiciais de arrecadação entre Estados e Municípios.

Como critério espacial, a incidência ocorrerá nos entes federativos, em todo território nacional. O critério temporal, ou seja, o momento em que ocorrerá a incidência dependerá da forma de operação. Nos enunciados prescritivos propostos para a redação constitucional, para as operações interestaduais e intermunicipais, o tributo incidirá no momento de chegada do bem ou serviço em seu destino (BRAZIL, 2019a, p. 4).

No consequente da regra-matriz do IBS, como critério pessoal, teremos como sujeito passivo o contribuinte do tributo, cuja proposta de emenda não faz referência e o sujeito ativo são os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), que terão a responsabilidade de fiscalizar e arrecadar o tributo. Para critério quantitativo, as propostas dos enunciados constitucionais pouco dizem, apenas



enunciam que será de competência dos entes federativos a fixação das alíquotas do IBS para seus referidos limites territoriais, sendo bem provável que a lei complementar será o veículo introdutor para a prescrição de parâmetros em relação à base de cálculo e para a alíquota mínima e máxima do tributo.

Outra estipulação da proposta está enunciada no inciso III do art. 154, que seria a estipulação de IBS seletivo para determinados bens e serviços a partir de interesses extrafiscais de desmotivar o contribuinte a acessar determinado bem e serviço (BRAZIL, 2019a, p. 5).

Outras características do IBS estão enunciadas na proposta de emenda constitucional, entre elas, está a não cumulatividade do tributo, ou seja, a capacidade de geração de créditos para ser descontada em operações posteriores, a vedação de concessão de benefícios fiscais em prol do contribuinte, uma forma de combater a guerra fiscal entre entes e frear qualquer desorganização do sistema tributário. A não incidência do tributo para as exportações, sendo todos os débitos devidamente cancelados para a cadeia de incidência tributária que resulte na exportação de um bem, serviço ou direito. A alíquota única para a sua incidência, com a finalidade de resolver todo o imbróglio da infinidade de alíquotas causada pelo sistema atual (BRAZIL, 2019a, p. 3).

Um dos grandes desafios a ser encarado pelo projeto de emenda constitucional é a destinação da arrecadação do tributo, mais precisamente a divisão dos recursos oriundos da tributação entre os Estados.

A proposta de emenda prescreve em seu art. 152, 5º que será competência de lei complementar definir as porcentagens de distribuição entre os entes, mas o parágrafo 6º estipula a formação de um comitê dos mesmos a fim de fiscalizar a arrecadação e promover a correta distribuição dos recursos (BRAZIL, 2019a, p.4).

Nos estudos da CCiF (2019, p. 15), que basearam o presente projeto, um dos principais questionamentos acerca da distribuição dos recursos entre os entes está na vinculação ou não desses recursos nas mais determinadas áreas como educação, saúde, segurança e outras.

A principal questão, levantada pelo estudo (2019, p. 16), é que os entes concedem uma vinculação rígida aos recursos tributários, seja por legislação federal, estadual ou municipal, resultando na necessidade, no caso de um aumento de recurso para determinada área, será obrigado a aumentar a arrecadação como um todo, pela elevação da alíquota de um tributo. Porém, para evitar uma oneração tributária exagerada, o ente será obrigado a se utilizar de benefícios fiscais, cuja confusão legislativa fica ainda mais elevada.

No projeto da emenda constitucional, é proposta na redação dos arts. 159-A, 159-B e 159-C, que uma parte dos recursos da arrecadação do IBS destinados aos entes federativos tenham uma vinculação de destinação conforme as hipóteses enunciadas nos incisos desses artigos, seja para saúde, educação, segurança e outras. Sendo as porcentagens destas de livre determinação e modificação pelos entes, as chamadas alíquotas singulares, e que outra parte não seja vinculada a nenhuma forma de destinação.



Segundo a CCiF (2019, p.19) isto permitiria a realização de ajustes no orçamento apenas modificando estas alíquotas singulares sem a necessidade de modificação no critério quantitativo do tributo. Um exemplo é caso um ente defina 10% da parte da arrecadação que lhe cabe para segurança, se quiser aumentar, pode-se pegar recursos da parte não vinculada, sem precisar diminuir outros repasses ou aumentar o tributo. Em geral, a proposta de emenda constitucional n. 45/19 propõe esta forma de disposição dos enunciados constitucionais em relação ao IBS:

3.2 PEC 110/19

A proposta de emenda constitucional n. 110/19 de autoria do senador Davi Alcolumbre apresenta um projeto de redação de enunciados prescritivos constitucionais para a constituição de um novo tributo sobre bens e serviços.

Esta emenda contém elementos em comum com a PEC 45/19, pois, ambas buscam formalizar uma ideia de legislação para um imposto único sobre bens e serviços. No entanto, contém aspectos distintos entre si que serão mais bem destrinchados adiante.

A PEC 110/19 propõem a extinção de um número maior de tributos, 9 (nove), a serem substituídos por um imposto único, o IBS, de competência dos estados e distrito federal e um imposto seletivo, de competência da União (BRAZIL, 2019b, p. 20).

A regra-matriz do IBS proposta pela presente emenda não contém diferenças tão significativas em relação a outra proposta. O campo de competência se modifica. A proposta visa um rearranjo do campo de competências tributárias, pois, os tributos sobre bens e serviços de alçada da União na atualidade, serão condensados em um e de responsabilidade dos Estados e Distrito federal, tirando dos municípios a competência de tributação sobre bens e serviços.

A não-cumulatividade também é uma característica do IBS construído nesta proposta. Na redação constitucional do projeto se registra a não incidência sobre as exportações, sendo adicionadas em relação à PEC 45/19 a não incidência sobre movimentações e transferências financeiras e serviços de comunicação e radiodifusão gratuitos (BRAZIL, 2019b, p. 4).

Veda-se a concessão de benefícios fiscais para os contribuintes, apesar do texto da PEC (proposta de emenda constitucional), estipular uma lista de bens e serviços, no texto constitucional, que serão isentos do tributo se for proposta por lei complementar (BRAZIL, 2019b, p. 4).

Um enunciado importante colocado no projeto é uma forma de limitação ao poder de tributar. No inciso IX do art. 155 enuncia que o IBS não poderá fazer parte da base de cálculo de si mesmo e nem do imposto seletivo (BRAZIL, 2019b, p. 4). Espera-se, com esse enunciado, terminar com as controvertidas discussões no contencioso acerca de tributos na base de cálculo de outros.

Acerca da destinação dos recursos da arrecadação do IBS, o texto do projeto de lei concede uma vinculação maior da destinação dos recursos. Pelo fato da intenção de enunciar no texto constitucional porcentagens de destinação para fundos de combate à pobreza, fundo de participação dos Municípios, para o BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social) (BRAZIL, 2019b, p. 7).



Os entes devem estabelecer os fundos com recursos oriundos da arrecadação dos tributos para fins de compensar uma eventual desigualdade de receita entre Estados e outro fundo para Municípios (BRAZIL, 2019b, p. 8). A pretensão é conceder alternativas para evitar guerras fiscais entre os entes, pois, no sistema atual, a confusão entre os benefícios fiscais para fins de disputa por receita, causa enormes prejuízos para todos os envolvidos, pois, além de não resolver os problemas financeiros, causa uma complexidade do sistema.

Visto o exposto, fora demonstrado a consideração mais importante do IBS trazido à baila pela PEC 110/19. Apesar das suas similaridades da caracterização com a estrutura do IBS trazida pela PEC 45/19, algumas diferenças são importantes para debater um perfil de sistema pensado pelo Congresso.

A verdade é que só será plausível se considerar o encaixe de cada proposta junto ao Sistema tributário se ambos os projetos forem aprovados conforme originalmente propostos. Será possível, assim, apreciar os encaixes constitucionais dos projetos com o restante do sistema tributário, relações entre os princípios constitucionais de tributação com as novas normas jurídicas construídas e, em qual grau de eficácia social desta nova sistematização junto ao contribuinte e a influência dessas para o setor tecnológico.

Visto o exposto, fará uma tentativa de expor um novo sistema tributário pós-reforma tributária. Pressupondo, desde já, a aprovação e a promulgação das propostas com a redação do momento de sua proposição.

4 Sistema tributário brasileiro a partir dos projetos descritos

A reforma deve idealmente, segundo Rodrigo Orair e Sergio Gobetti, promover a constituição de um sistema tributário com capacidade de arrecadação, conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte (equidade vertical), em forma de não conceder privilégios e benefícios tributários desproporcionais para alguns contribuintes em prejuízo de outros (equidade horizontal) e a busca pela simplicidade e eficiência junto à eficácia social da legislação junto a sociedade (2018, p. 4).

Pronto, já há um modelo de avaliação do impacto dos projetos estudados na legislação e na condução da política tributária pós reforma. Então se analisará, em primeiro lugar, o ponto comum de principal mudança propostas pelos projetos aqui analisados, que é a eficiência deste.

Ao levantar debates sobre os problemas da legislação tributária, uma das principais questões a serem resolvidas é a burocracia administrativa para a quitação dos tributos. Isso se deve ao fato da falta de compreensão daqueles detentores do poder legislativo e aqueles influentes acerca da eficácia social das normas tributárias na sociedade.

A simplificação é a busca dos legisladores em tornar o sistema jurídico acessível para o cidadão. A importância desse expediente não é apenas a redução das obrigações acessórias, mas terá uma série de implicações nos diversos aspectos da tributação que acarretam historicamente problemas e disputas nas instâncias administrativas e judiciais. A não-cumulatividade será um dos grandes triunfos de uma eventual simplificação tributária, pois, permitirá a compensação entre créditos e débitos adquiridos em operações que no sistema atual não é permitido. Consequentemente, as acumulações de incidência, principalmente no choque entre regime cumulativo e não-



cumulativo de PIS/COFINS seriam encerradas com a reforma, diminuindo a complexidade de acesso e manipulação e da legislação pelos contribuintes.

Outro sinal da pretensão para a simplificação do Sistema é a imposição de uma alíquota única para todas as operações do imposto único sobre o consumo. A intenção, segundo o enunciado pelo estudo da CCiF (2019, p. 9) seria de simplificar as obrigações acessórias, conceder a possibilidade de terminar com o processo de classificação de bens e serviços que tantos conflitos judiciais geram entre administração e administrados, principalmente na incidência do IPI. Isso permitiria ao contribuinte obter o domínio de toda a cadeia de arrecadação, do pagamento à destinação (2019, p. 10). No entanto, a alíquota única não é uma unanimidade, sendo severamente criticada pelos doutrinadores, conforme será visto a seguir.

Para o setor tecnológico, em teoria, a unificação do ICMS e do ISS em um único tributo terminaria com as disputas judiciais e administrativas de arrecadação, pois, os fatos geradores dos referidos tributos estariam reduzidos em um só, ou seja, toda a dificuldade de encaixar produtos e serviços envolvendo bens e serviços digitais não aconteceriam em sede do imposto único.

Não existe forma melhor da medição da capacidade contributiva do contribuinte do dar condições ao mesmo de realização do fato jurídico tributário de forma polida, sem a colocação de penduricalhos normativos, muitas vezes pensados para agradar um determinado setor restritivamente. Busca-se resolver um sistema que nasceu com diversos problemas e, soluções pensadas para abranger apenas limitações esporádicas, acabaram transformar todo o sistema, segundo Orair e Gobetti, em uma “estrutura desconexa” (2018, p. 4).

Uma das grandes distorções é a alta concessão de benefícios fiscais pelos entes federativos em relação a todos os tributos referentes ao consumo. Como fora tratado anteriormente, as disputas por arrecadação forçaram os Estados a conceder isenções, alíquota zero, não incidência para um sem número de operações de bens e serviços. A forma ilógica em que os benefícios eram concedidos sem contar as disputas políticas fomentadoras dessas iniciativas jogou uma luz sobre as distorções geradas por essas diversas normas jurídicas introduzidas no sistema.

Para buscar uma harmonia e coerência para o sistema tributário, principalmente com a tributação de bens e serviços, haverá uma restrição a concessão de benefícios fiscais, pois, conforme as disposições nas redações dos projetos apreciados pelo Congresso, as propostas de enunciados constitucionais deixam em evidencia a limitação a isenções e outros benefícios fiscais. Há uma busca por uma legislação nacional de controle da concessão e fiscalização dos incentivos. Existe uma preocupação por parte do legislativo e da comunidade jurídica por conceder um controle técnico maior ao tema.

No entanto, essas propostas não resolvem todos os problemas existentes para o sistema jurídico e, além, trazem debates de fundamental importância para evitar novas enxurradas de normas distorcidas. Existem críticas substanciais à proposta de imposto único sobre bens e consumos. Apesar de ser bem aceita e utilizada no exterior, este não pode servir de parâmetro e nem modelo fiel e exato de aplicação para a legislação nacional.

Será necessário debater as controvérsias desse novo sistema, principalmente pelas mudanças bruscas em alguns aspectos e o impacto problemático para tributação

das novas tecnologias. A própria proposta de alíquota única e suas implicações para o contribuinte e para os entes federativos, a simplificação das obrigações acessórias auxiliariam a reduzir custos administrativos e burocráticos serão alvos de críticas pelos doutrinadores. Inclusive, a própria viabilidade jurídica e política dos projetos aqui analisados é questionada.

4.1 Críticas

As primeiras objeções estão presentes na transição entre sistemas. Um dos pontos em comum implícitos nas propostas estudadas é a restrição de concessão de benefícios e incentivos fiscais pelos entes federativos em relação a determinadas atividades.

A limitação gera um enorme risco para aqueles detentores de privilégios legais gerados por elas, pois, o estado caótico do sistema em voga permitiu a eficácia de normas jurídicas de concessão de direito ao creditamento para várias situações de incidência. O estudo da CCF, que resultou na PEC n. 45/19, detalha em pormenores a dificuldade de realização de uma transição entre o Sistema tributário atual, altamente confuso em sua organização e normas (2018, p, 15).

Existe a necessidade de um tempo de transição inclusive para possibilitar ao contribuinte o aproveitamento dos créditos oriundos de isenções e outras benesses, sendo até possível a conversão destes em títulos de dívida pública (2018, p, 11). Segundo o estudo, a mudança nos preços causados pela criação do IVA e o fim dos benefícios obrigariam os contribuintes e os consumidores a ter um tempo possível de adaptação as mudanças.

A mudança de preços se origina do enfoque maior do Imposto de valor agregado sobre o consumo de bens e serviços. Alcides Jorge Costa destaca que o enfoque da tributação sobre o preço gera um maior encargo sobre o consumo. Esse prejuízo, em sua maior parte, terá repercussões no custo de vida dos trabalhadores, cuja tributação em um imposto único e neutro afetará o poder de compra (Costa, 1995, p. 11).

Talvez essa seja uma das grandes objeções para as propostas de reforma tributária, uma simplificação e efetividade das formas de arrecadação não significam menor carga tributária e nem o fim dos conflitos entre entes federativos. Inclusive, apresentaria um impacto negativo para a tributação das novas tecnologias. Luiz Eduardo Schoueri buscou demonstrar em um viés econômico esta questão.

O doutrinador começa explicando que pela teoria da equivalência econômica de tributos, toda forma de tributação se dá sobre a renda, e a diferenciação entre os impostos é definida por conta fato jurídico tributário nos diferentes momentos de manifestação desta (SCHOUERI, 2018, p. 64).

Nos tributos sobre o consumo, marca uma manifestação da renda de famílias, de pessoas jurídicas inseridas em uma cadeia de eventos como um todo. Tanto os contribuintes dos tributos como os consumidores não contribuintes terão uma possibilidade de conferir a sua capacidade de contribuição no momento em que consumirem produtos e serviços.

Como preço de determinado bem e serviço no mercado é definido pela oferta e demanda, aquela e esta, segundo Schoueri (2018, p 52), serão fundamentais para



conferir quem realmente arcará com as despesas referentes ao tributo, o contribuinte de direito (compõem o critério pessoal da norma instituidora do tributo) o contribuinte de fato (quem arca financeiramente com o tributo).

Dessa forma, chega-se à seguinte conclusão: nos casos de um produto de oferta totalmente elástica, ou seja, a oferta de um produto sofre influência da variação do preço, e a demanda for perfeitamente inelástica, ou seja, a demanda não sofre mudanças com a variação de preço, então quem suportará os valores condizentes com os tributos serão os contribuintes de fato, pois, estes necessitando do produto, mesmo com o preço em alta, será mais simples o contribuinte de direito transferir este ônus ao outro (SCHOUERI, 2018, p. 57).

Porém, o contribuinte de direito não poderá transferir o presente ônus para os casos oferta totalmente inelástica, em que a variação do preço não interfere na sua produção e a demanda elástica, em que o aumento do preço diminui a demanda, será necessário o contribuinte de direito, para evitar um excesso de transferência do preço para o consumidor, custeará os tributos (SCHOUERI, 2018, p. 58).

Visto o exposto, a questão da existência de uma alíquota única torna demasiadamente arriscada em relação à capacidade contributiva dos contribuintes, principalmente para a tributação de consumo, pois, se os bens e serviços de demanda inelástica sofrem com um aumento de preço e contém uma alíquota só, muitas vezes a tributação que o consumidor final será obrigado a arcar com a tributação em uma capacidade muito maior do que é devida, prejudicando o sustento das necessidades básicas. Para o caso das pessoas jurídicas, contribuinte de direito, a possível arrecadação além da capacidade gerará consequências na renda e na capacidade de reinvestimento nas suas atividades.

Para o setor tecnológico, seria algo extremamente negativo, pois, em um país como o Brasil, em que a tecnologia detém preços elevados pela necessidade de importações em seu processo produtivo e os serviços de streaming e software tem o preço calculado em função do dólar, uma tributação que aumentaria o preço e diminuiria o poder de compra do contribuinte influenciaria negativamente nos custos de produção da tecnologia e de venda para o cidadão, tornando-a ainda mais inacessível para a compra e dificultaria o desenvolvimento tecnológico pelo alto custo para as empresas do setor. Uma tecnologia de preço elevado inviabiliza o desenvolvimento econômico do país, sendo que a tributação em alíquota única teria efeitos sociais e financeiros negativos para toda a sociedade.

Outra objeção contra alíquota única foi realizada pelos tributaristas Hamilton Dias de Souza, Roque Antonio Carrazza e Humberto Avila. Eles registram que a alíquota única por intermédio da unificação dos tributos conforme o proposto na PEC 45/19 é inviável por comprometer o pacto federativo ao cogitar a união de tributos federais, estaduais e municipais em um único tributo, reduzindo a autonomia dos entes (SOUZA; CARRAZZA; AVILA 2019, p. 290).

Ou seja, é constatado no texto da PEC 45/19 uma inviabilidade constitucional extremamente significativa ao atacar a autonomia da união, estados e municípios em legislar acerca do direito tributário.



Os autores também questionam a proposta de PEC 110/19 quanto a estruturação do Comitê Gestor que cuidará do tributo, pois, a União não estaria participando do mesmo e a falta de regras sobre o funcionamento do mesmo pode causar incertezas políticas e administrativas entre os entes envolvidos, abrindo espaços para conflitos entre os mesmos (SOUZA; CARRAZZA; AVILA 2019, p. 290).

Outra grande crítica aos projetos aqui estudados vem do movimento SIMPLIFICA JÁ, que reúne várias entidades de vários setores da sociedade civil. O movimento critica a redução da autonomia tributária dos Municípios. Em relatório, o movimento indica que a proposta de divisão da arrecadação entre todos os entes, questão que aparece em ambas as propostas de reforma, será extremamente prejudicial para os municípios (SIMPLIFICA JÁ 2020, p. 4).

Se por for aprovada a proposta de divisão enunciada na PEC 45/19, os municípios perderão até 46% (quarenta e seis por cento) em arrecadação, sendo que os Estados vão se beneficiar com um aumento de 133% (cento e trinta e três por cento) na arrecadação. (SIMPLIFICA JÁ 2020, p. 4).

Além do mais, segundo consta no mesmo relatório, a PEC 110/19 retiraria dos municípios a capacidade de estabelecer alíquotas sobre o IBS proposto pelo atual projeto, restringindo a possibilidade dos Municípios em ter controle sobre os fatos geradores e na arrecadação dos tributos dos fatos jurídicos ocorridos no mesmo (SIMPLIFICA JÁ 2020, p. 8).

Ou seja, segundo o movimento, ambas as propostas estabeleceriam uma redução do poder da autonomia dos municípios nas questões tributárias. Além de criar, caso sejam aprovados na forma como estão, um status de insegurança jurídica e política, pois o desequilíbrio de arrecadação entre os entes federativos irá certamente intensificar as disputas entre União, Estados e Municípios por recursos. Além do prejuízo para o contribuinte com o aumento da carga tributária no setor de serviços (SIMPLIFICA JÁ 2020, p. 10). Para o setor tecnológico, tirar a arrecadação dos Municípios representa uma regressão, pois, muitos investimentos e estímulos para a produção tecnológica dependem de iniciativas de competência exclusiva municipal.

Uma reforma na tributação de bens e serviços não basta para atender desígnios sociais, ao contrário, se mal formulada, pode comprometer todo um desenvolvimento econômico do País.

O impacto dos projetos na tributação da tecnologia também é algo a ser analisado, pois, mesmo buscando combater os conflitos arrecadatórios com o imposto único, a sistemática da alíquota única representa uma influência negativa no poder de compra do cidadão e também no encarecimento do custo dessa tecnologia, sendo um desafio da reforma buscar uma tributação da tecnologia que não a inviabilize como produto de consumo.

5 Conclusão

Em um primeiro momento, um panorama dos problemas do sistema atual é de extrema necessidade. Destrinchar a problemática da estrutura normativa constitucional tributária é um imperativo para qualquer projeto de reestruturação.



Desta análise, foi possível constatar as dificuldades trazidas ao contribuinte, como o excesso de obrigações acessórias, a distribuição confusa de competências tributárias, a concessão sem critério de benefícios fiscais, as dificuldades de tributação sobre a tecnologia com os conflitos de arrecadação entre os Estados e Municípios. Tudo torna o sistema pouco intuitivo para o contribuinte, extremamente oneroso para ser cumprido na sua integralidade e muito desafiante para empresas e contribuintes que trabalham com tecnologia, bens e serviços digitais.

Visto o exposto, foram estudadas propostas de reforma redigidas pelo Legislativo e pela União. As emendas constitucionais n. 45/19 e 110/19 enfocam na sistemática do imposto único, por intermédio da junção de vários tributos em um só, reestruturando toda forma de distribuição de recursos entre os entes federativos, para restringir ao máximo as possibilidades de concessão de benefícios fiscais e simplificar o cumprimento das obrigações acessórias.

A estruturação de um novo sistema tributário pela ótica dos projetos analisados seria em direção a uma otimização das obrigações acessórias para tornar o sistema muito mais acessível para o contribuinte, fazendo-o compreender todas as etapas da cadeia tributária da constituição do crédito até a sua quitação. Também é proposta a unificação de tributos em um tributo com alíquota única e um novo sistema de distribuição da arrecadação para que a distribuição de recursos entre os entes que seja vantajosa sob um de ponto de vista financeiro e sirva para restringir as disputas fiscais entre eles. Para o setor tecnológico, ocorreria a união entre ICMS e ISS em um único tributo que incidiria sobre praticamente todos bens e serviços digitais, cessão e licenciamento de uso.

Visto o exposto, a busca pelo equilíbrio nos interesses por arrecadação é necessária para que o sistema não fique retalhado pela concessão de benefícios fiscais sem critério. A busca para combater os incentivos em excesso é positiva, pois, estes tornam o ordenamento muito complexo e confuso para o contribuinte obter o controle das despesas tributárias.

No entanto, para os debates legislativos, os presentes projetos apresentam fragilidades latentes. Uma delas é a transição de um sistema para outro, a fim de garantir que os contribuintes possam ter os seus benefícios fiscais cumpridos, principalmente na questão do aproveitamento de créditos tributários.

Outra questão é que o imposto único com alíquota única representa uma grave ofensa à capacidade contributiva, onerando exageradamente o contribuinte de fato e o de direito, causando impactos extremamente negativos ao nível socioeconômico, principalmente ao influenciar o poder de compra dos consumidores negativamente, podendo estagnar economicamente o país, prejudicando a possibilidade de desenvolvimento da tecnologia com aumento do preço de venda e custos de produção.

As próprias propostas de reforma aqui discutidas contêm objeções normativas significativas, devido ao risco de ofensa ao pacto federativo de ambas as propostas, pois as mesmas retiram a autonomia dos entes federativos, sendo os Municípios os mais afetados e não resolvem as questões de conflitos de competência e de arrecadação, podendo criar novos conflitos com consequências jurídicas e políticas bastante sérias. Inclusive prejudicando os investimentos municipais no incentivo às novas tecnologias.



Visto o exposto, a reforma tributária não se esgota nessas questões. No entanto, a discussão acerca do IVA não está esgotada pelos projetos aqui estudados. Muitos debates irão ocorrer entre parlamentares, na sociedade civil, entre doutrinadores, na Jurisprudência e em muitos outros setores na jornada por um sistema tributário adequado.

BIBLIOGRAFIA

APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; e MACHADO, Nelson. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. Racionalização do sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2017.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. Revista Interesse Nacional, ano 8, número 31. São Paulo. 2016.

BARROS, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método/ Paulo de Barros Carvalho -7. Ed. rev. Noeses. 2018.

BRASIL. Proposta de emenda constitucional nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e da outras providencias. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0bcoo pwwom1t1x8f9nrlq515m4426067.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 1 de mar. 2021.

BRASIL. Proposta de emenda constitucional nº 110 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e da outras providencias. Brasília, DF: Senado Federal. 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7977727&ts=1602268349926&d isposition=inline>. Acesso em: 01 de mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 688.223 RG/PR - Paraná. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ISS. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Constitucionalidade. Precedentes do Tribunal Pleno. Recorrente: TIM CELULAR S/A Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Min. Dias Toffoli, 06 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759454168>. Acesso em: 25 de abr. 2022.

COSTA, Alcides Costa. Reforma Tributária: Visão Histórica. Revista USP. São Paulo. 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reforma Tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. Racionalização do sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2017.



OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). Plataforma Política Fiscal. São Paulo. Fenafisco. Anfip, 2017.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sergio. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. Dossiê balanço crítico da economia brasileira (2003-2016). Novos Estudos. São Paulo. CEBRASP, 2018.

SOUZA, Hamilton Dias de; CARRAZZA, Roque Antonio; AVILA, Humberto. A Reforma Tributária de que o Brasil precisa. Revista Internacional, Academia Paulista de Direito, São Paulo, n. 3, p. 284-305, 2019.

SCHOUERI Luiz Eduardo. Direito tributário/ Luiz Eduardo Schoueri – 8. Ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2018.

SIMPLIFICA JÁ. Relatório sobre as PECs 45 E 110 para todos os Municípios. [S. l.]. [S. n.] 2020. Disponível em: <https://simplificaja.org.br/wp-content/uploads/2020/04/SIMPLIFICA-J%3%81-RELAT%3%93RIO-SOBRE-AS-PECs-45-E-110-PARA-OS-TODOS-MUNIC%3%8DPIOS-E-CONTRIBUENTES-v.20.pdf>. Acesso em: 21 de abr. 2022.