

# Carga Tributária no Brasil: Necessidade de Reforma

André Yokomizo Aceiro<sup>29</sup>

Guilherme Antônio Corrêa Cunha<sup>30</sup>

Roberto Arylton Paula Ramos<sup>31</sup>

## 1. Resumo

O debate sobre o papel do Estado na economia ainda é atual. Uma consequência direta deste debate é a necessidade de recursos que o Estado irá precisar para cumprir suas tarefas. Com o gradativo aumento do papel do Estado, nos últimos cem anos, observamos um aumento significativo da dívida pública jogando mais pressão sobre o sistema de arrecadação. O fenômeno é mundial, mas, no Brasil, a situação é ainda pior. A lógica do sistema tributário construído em meados dos anos 60 foi perdida e o sistema brasileiro é hoje, um sistema meramente arrecadatário. Ao analisar a trajetória do Brasil e analisar as melhores práticas na construção de um sistema tributário eficiente e justo, entendemos por que vários setores clamam por uma reforma tributária. Para buscar novos horizontes precisamos saber onde estamos, e fazemos um apanhado da estrutura da carga tributária brasileira, inclusive comparando com outros países. Por fim, analisamos perfunctoriamente as propostas de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional.

## 2. Introdução

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, oportunidade em que os constituintes buscaram definir um sistema tributário descentralizado, com especial destaque para o fortalecimento dos Estados e Municípios em termos de arrecadação de tributos, mas com um desequilíbrio das receitas da União, em razão da distribuição de responsabilidades estabelecidas na própria Carta Magna, que este tema "Reforma

<sup>29</sup> Possui graduação em Direito e especialização em Direito Processual Civil.

<sup>30</sup> Possui graduação em Direito, especialização em Compliance e Governança. Atualmente é mestrando em Economia pelo IDP e Diretor no Desenvolve SP.

<sup>31</sup> Possui graduação em Ciências da Computação, Administração, Direito, especialização em Direito Econômico e em Direito Constitucional. Atualmente é mestrando em Economia pelo IDP.

Tributária" vem sendo amplamente debatido. Em um primeiro momento houve um esvaziamento da capacidade financeira da União, muito embora, no decorrer dos anos, observamos uma expressiva elevação da carga tributária dos tributos federais não compartilhados.

De forma geral, os tributos são a principal fonte de financiamento do Estado. Desde o advento do Estado Social aumentaram sobremaneira as responsabilidades do Estado, e por consequência suas necessidades financeiras.

Diante da complexidade do tema, uma das questões que precisa ser melhor entendida é o tamanho/distribuição da carga tributária brasileira e a qualidade dos respectivos serviços públicos. Na verdade, o ponto de partida desta discussão é avaliar os efeitos/distorções que a tributação exerce sobre a economia, ou seja, precisa-se avaliar a efetiva capacidade do sistema tributário em promover a justiça social e desenvolver a economia (eficiência / produtividade), dicotomia que é um dos maiores desafios contidos no desenho de um sistema tributário

Portanto, este artigo buscou reunir dados e informações para responder a seguinte questão: A reforma tributária é necessária?

O objetivo das principais propostas de reforma tributária que tramitam, tanto na Câmara dos Deputados quanto no Senado Federal é promover mudanças que melhorem a distribuição de renda e estimulem um ambiente de negócios. Na verdade, nenhuma das propostas têm a expectativa de diminuir a carga tributária, o que se espera de fato é melhorar a distribuição da carga tributária e diminuir sua complexidade.

Para cumprirmos o principal objetivo desta pesquisa, percorremos alguns passos, iniciando com um recorte histórico, uma discussão sobre o papel do Estado e de suas formas de financiamento, uma discussão dos objetivos e imperfeições de uma reforma tributária, buscamos em seguida demonstrar a evolução da carga tributária no Brasil, para depois discorrer sobre a composição e distribuição da referida carga tributária, para podermos fazer uma breve comparação entre a carga tributária brasileira e a de outros países, notadamente os países da OCDE, uma breve passagem sobre as proposta de reforma em trâmite no Legislativo para, por fim, concluir sobre a necessidade de uma reforma do sistema tributário do Brasil.

Diante de um cenário tão complexo em que praticamente todos os países foram afetados pela pandemia da Covid 19, os governantes têm sido desafiados a minimizarem os impactos sociais e encontrar soluções para reaquecer rapidamente as economias. No caso do Brasil, a situação torna-se ainda mais complexa porque a economia estava iniciando um processo de recuperação, desde a crise de 2015/2016, quando se viu obrigada a socorrer uma grande parcela da população, considerados economicamente vulneráveis.

Mesmo antes da chegada da pandemia, o Brasil já havia acordado para a necessidade de aprovar reformas econômicas, tendo conseguido implementar importantes conquistas, como por exemplo a reforma trabalhista e a previdenciária. Para sairmos deste cenário tão incerto e nebuloso torna-se imprescindível que o país demonstre que tem capacidade de crescer, acima da dívida gerada.

Portanto, não se vislumbra qualquer alternativa ou solução que não passe obrigatoriamente pela discussão sobre a necessidade de implementar a reforma tributária. Este é um tema muito difícil de ser abordado, isto porque na teoria todos são a favor da reforma, na prática não existe consenso sobre qual reforma deve ser aprovada. O grande desafio do Brasil ao longo deste exercício é construir o mínimo de convergência possível, para que a discussão saia do papel e entre em votação.

### **3. Breve nota histórica**

Os debates acerca da economia brasileira no início desta terceira década do segundo milênio sugerem a urgência de repensarmos o Sistema Tributário Brasileiro. A grande maioria dos especialistas concordam com o diagnóstico, embora haja divergências em relação às soluções.

É fato que as críticas à complexidade do sistema de tributos brasileiro são recorrentes e já são manifestadas há muito tempo.

Na origem, há duzentos anos, a jovem nação brasileira nos moldes dos países europeus da época, tendo a Monarquia como forma de governo e o Estado unitário como forma de Estado. Nossa primeira Constituição outorgada em 1824 pelo Imperador Pedro I ao optar pelo Estado Unitário como forma de Estado centralizava a arrecadação de

tributos e não havia possibilidade de instituição de tributos pelas Províncias. Como lembra Tathiane Piscitelli (2018), “a separação entre orçamento geral e o das províncias se deu pela primeira vez apenas com a publicação da lei orçamentária de 1833-1834, que assegurou às províncias as receitas residuais do governo central.”. Interessante lembrar que no período imperial a economia brasileira era baseada na exportação de matérias prima principalmente produtos agrícolas. O sistema tributário refletia esta realidade buscando receitas principalmente no Imposto de Importação que representava parcela expressiva da arrecadação do governo imperial.

Segundo Ricardo Varsano (1996), a Proclamação da República em 1889 não mudou muito esta realidade, pois a primeira Constituição Republicana de 1891 acabou herdando o sistema já existente no período imperial, realizando ajustes para adequar o sistema à forma republicana de governo concedendo alguma autonomia financeira para Estados e Municípios. De todo modo, o governo central ainda detinha a maior parcela da arrecadação. Uma rápida análise do texto constitucional de 1891 revela que a tributação recaía basicamente sobre o comércio exterior e sobre a propriedade. Chama atenção a ausência de tributos sobre a renda o que somente veio a ocorrer em 1924, com a instituição do imposto de renda geral pela Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923. Este movimento de buscar receitas na economia interna deveu-se, principalmente, à diminuição dos fluxos de comércio em razão da Primeira Guerra Mundial.

A segunda Constituição republicana, promulgada em 1934, como consequência dos movimentos constitucionalistas liderados por São Paulo que culminaram com a Revolução de 1932, promoveu algumas mudanças no sistema tributário brasileiro restringindo os tributos sobre o comércio exterior, dando mais atenção aos impostos incidentes sobre a economia doméstica e concedendo mais autonomia aos entes Estados e Municípios, bem como implementando pela primeira vez a repartição de receitas entres os entes federativos.

A Constituição de 1934 teve existência efêmera, pois, em 1937, Getúlio Vargas outorgou uma nova Constituição inaugurando o Estado Novo. Em termos de sistema tributário, em linhas gerais, foram poucas modificações em relação ao que havia sido instituído em 1934 mantendo o foco da arrecadação no mercado interno o que foi fortalecido com o advento da Segunda grande guerra que mais uma vez reduziu os fluxos de comércio exterior, atestando a fragilidade de basear as receitas no comércio externo.

Em 1946, a quarta Constituição republicana manteve as bases do sistema vindo das Constituições anteriores. Como novidade os constituintes de 1946 buscaram reforçar as finanças municipais com a criação de novos impostos de competência municipal e restringiram a repartição de receitas instituídas nas ordens constitucionais anteriores. Por diversos motivos a desejada autonomia financeira municipal não vingou e o panorama geral pouco se modificou.

A redução dos fluxos de comércio nos períodos associados às grandes guerras e as seguidas crises da economia cafeeira que era o principal produto brasileiro de exportação, associado ao aumento dos preços dos bens importados levaram o país a perceber o perigo de depender de uma economia exportadora baseada na monocultura de café. Passou a ter relevância a doutrina da substituição de importações que foi uma tentativa de estimular a economia doméstica. Ainda no período Vargas nos anos 40 iniciou-se um movimento de industrialização que se intensificou nos anos 50. A construção da Companhia Siderúrgica Nacional – CSN em 1941 como parte do acordo para a participação do Brasil na Segunda Grande Guerra ao lado das potências ocidentais, a criação do BNDE em 1952 e a criação da Petrobrás em 1953, além disso houve o importante programa de industrialização e modernização da economia, o plano de metas implementado por Juscelino Kubistchek na segunda metade da década de 50. Em 1959 a criação da SUDENE inaugurou uma preocupação com o desenvolvimento regional tendo em vista as disparidades entre os estados do sudeste e do nordeste. Todos estes eventos deram novos contornos à economia brasileira que passou a ter um parque industrial mais significativo e uma migração da população do interior para as cidades.

Varsano (1996) textualmente retrata a situação que se formou ao dizer, “o apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas”. Mais uma vez o déficit tributário escancarou a necessidade de se repensar o sistema. Como naquela época não havia um sistema de financiamento da dívida por meio da emissão de títulos e assunção de dívida pelo governo, a solução era a emissão de moeda medida que elevou os níveis de preços da faixa de 12% ao ano em 1950 para 74% ao ano em 1963.

Considerada inadiável desde 1947 a reforma tributária finalmente foi implantada entre 1964 e 1966 durante o governo Castello Branco, aproveitando a força do regime para ultrapassar os obstáculos institucionais e políticos.

Algumas medidas implantadas foram relevantes, administração fazendária federal foi reorganizada; o Imposto de Renda sofreu alterações que permitiram um aumento da sua participação nas receitas, o antigo imposto sobre consumo foi extinto dando lugar ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, dentre outras mudanças que revitalizaram a arrecadação e restabeleceram a capacidade de investimento do governo. Muitas modificações foram implementadas por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965 que alterou dispositivos da Constituição de 1946 e que, posteriormente, foram incorporadas ao texto da Constituição de 1967. Outros marcos desta reforma foram a criação do Banco Central pela Lei nº 4.565 de 1964, a promulgação da Lei de Normas Gerais de Direito Financeiro, Lei 4.320 de 1966 e do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966.

As reformas levadas a efeito pela equipe econômica comandada por Otávio Gouvêa de Bulhões e Roberto Campos abriram espaço para um período de forte desenvolvimento da economia brasileira, período conhecido como Milagre Econômico, onde o país cresceu a taxas anuais significativas. Neste período que durou até meados dos anos 70, a carga tributária manteve-se em patamares próximos a 25% do PIB, porém, a distorção era que aproximadamente 75% da arrecadação de tributos era feita pela União que após as transferências para Estados e Municípios, ainda deixava em poder da União cerca de 66% das receitas dos tributos.

No final da fase do “milagre econômico”, por volta de 1975, demonstrou os defeitos do sistema implantando na segunda metade dos anos 60, a regressividade dos tributos e o excesso de incentivos tributários minaram a capacidade de investimento do Estado e o sistema tributário começou a entrar em colapso. A recessão causada pelo segundo choque do petróleo em 1979, o primeiro havia sido em 1973 na época da guerra do Yom Kippur entre árabes e judeus, e pela crise da dívida de 1981, quando o governo Regan elevou as taxas juros dos Estados Unidos para patamares bem acima do padrão. O custo da dívida externa brasileira cresceu exponencialmente agravada pela necessidade de importação de grandes quantidades de petróleo colaboraram para que a década de 80 ficasse conhecida como a década perdida onde o Brasil conviveu com taxas de crescimento pífias ou até mesmo negativas e com uma espiral inflacionária que se encaminhava para uma hiperinflação no final dos anos 80, início dos anos 90.

A legislação tributária sofreu inúmeras modificações neste período sempre com o objetivo de preservar a capacidade do Estado de ter recursos. Apesar do período recessivo

e inflacionário, o patamar de arrecadação caiu para uma faixa entre 22 e 23%, o que ajudou no período recessivo e inflacionário. O preço foi um aumento na complexidade do sistema tributário e uma desconfiguração dos principais impostos sobre o consumo, o IPI e o ICM. Mais uma vez os especialistas clamavam por uma reforma tributária.

A reforma veio com a promulgação da Constituição de 1988. Fruto de um processo amplamente democrático o trabalho da Assembleia Constituinte de 1988 foi complexo e, em razão da sistemática de elaboração e da questão temporal, acabou por produzir um sistema tributário que previu uma arrecadação que veio a se mostrar insuficiente para as tarefas atribuídas ao Estado pelo mesmo Constituinte. O desequilíbrio orçamentário que já existia consolidou-se e aumentou com o advento da Carta de 1988.

Em resumo, no início de vigência da Constituição de 1988 já trazia vozes pedindo alterações e ajustes no sistema tributário. A concentração de responsabilidades na União e a repartição de receitas com Estados e Municípios, levaram à necessidade de várias manobras legislativas para aumentar a arrecadação. Hoje temos a arrecadação em patamares escandinavos, com uma carga tributária na faixa de 34% do PIB. Outra dificuldade que adveio da nova Constituição é a vinculação de receitas a determinadas despesas, principalmente saúde e educação. Deste modo que a margem de manobra do governo com as despesas discricionárias e verbas de investimentos fica extremamente reduzida.

Várias mudanças são pensadas para reduzir o apetite dos políticos para gastar sem fontes de receita e sem se preocupar com a questão financeira, gerando inflação e ineficiência. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF foi implementada pela Lei Complementar 101 de 2000, pensada para disciplinar o orçamento público e para garantir a responsabilidade dos gestores públicos.

Apesar de termos controlado a questão da inflação com o advento do Plano Real em 1994, o crescimento médio do Brasil tem sido muito abaixo das necessidades, o que nos coloca mais uma vez no centro de uma discussão acerca da capacidade financeira do Estado e de seu papel na sociedade. Após um período favorável no cenário internacional durante os governos de Lula da Silva, voltamos a cair na tentação da indisciplina fiscal durante o período Dilma Roussef que nos legou dois anos de recessão e um quadro fiscal desafiador. Mais uma vez ficou claro que o desafio está longe de ter sido vencido e mais

uma vez há necessidade de uma reforma tributária para recolocar o Brasil no trilho do crescimento, do desenvolvimento e da diminuição das desigualdades.

#### 4. O Estado que a sociedade deseja

A discussão acerca do papel que o Estado no domínio econômico é recorrente e ocupa lugar de destaque nas produções acadêmicas e científicas de várias categorias profissionais, em especial a dos economistas. Deve o Estado ser mínimo ou intervencionista? Em que intensidade? As perguntas foram objeto de tratados elaborados por economistas, juristas, filósofos e muitos outros pensadores ao longo da história.

Sob o ponto de vista jurídico, podemos assinalar que o Estado tem relevante influência na efetivação dos direitos de seus cidadãos. O Estado moderno surgiu como uma maneira de controlar os poderes das monarquias absolutistas. Os direitos que exigem algum tipo de atuação do Estado dividem-se em 3 gerações que se sobrepõem com a evolução do pensamento sociológico e jurídico.

Numa primeira perspectiva, está o direito individual, que, seguindo os ditames liberais da época, exigia que a intervenção do Estado na esfera das liberdades individuais fosse a menor possível. Era o Estado Liberal, também referenciado como Estado mínimo, que exercia apenas funções essenciais na sociedade devendo zelar pela garantia dos direitos individuais dos cidadãos provendo segurança pública e justiça, deixando a cargo do mercado a regulação da vida econômica. Era um Estado fruto do liberalismo clássico na sua mais pura e ingênua acepção. Nesta concepção, o Estado deve intervir o mínimo possível deixando os ajustes econômicos e sociais a cargo do mercado.

A complexidade da vida social lançou os próprios cidadãos a buscarem e procurarem socorro no Estado para que este, em substituição ao mercado privado, passe a prover certos bens e serviços não disponibilizados pelo setor privado ou, quando disponíveis o são a preços inacessíveis a grandes parcelas da população. Em resumo o mercado liberal apresentava falhas e fragilidades que deveriam ser supridas pelo Estado. Nasce o Estado do bem-estar social com uma necessidade maior de recursos para fazer frente às novas responsabilidades. São os direitos de segunda geração que exigem do Estado atuação em temas como assistência social, saúde, educação, trabalho etc.



A terceira geração de direitos surge com a proeminência dos direitos que possuem titularidade difusa ou coletiva, uma vez que são concebidos para a proteção não do homem isoladamente, mas de coletividades, de grupos, enfim, da própria sociedade. Nestes termos, os direitos são mais abstratos, mas nem por isso menos onerosos. Tem-se, aqui, o direito à paz, ao desenvolvimento econômico, direito à qualidade do meio ambiente, à conservação do patrimônio histórico e cultural, direito a qualidade de vida digna. Mais uma vez o Estado será levado a prover bens e serviços para controlar e satisfazer os anseios dos cidadãos.

Dentre as diversas possibilidades de atuação do Estado sustentadas por correntes de pensamento opostas, algumas mais liberais, outras mais intervencionistas, um aspecto do problema não enseja dúvidas e é um consenso entre as diversas vertentes. O Estado, para exercer seu papel, seja ele qual for, precisa de recursos financeiros.

Portanto, o Estado como qualquer agente econômico terá despesas para exercer suas funções e deverá arrecadar recursos para fazer frente às despesas. Porém, como o Estado, em princípio, não exerce atividades produtivas capazes de gerar recursos para abastecer seus cofres, a fonte primária de obtenção de recursos é a arrecadação compulsória de tributos dos demais agente econômicos que se encontram sob o império de sua jurisdição.

Aspecto importante é a compulsoriedade do pagamento de tributos. Essa é uma característica essencial desta atividade do Estado. O pagamento de tributos naturalmente não é desejado pelos agentes econômicos, portanto não fosse obrigatório não haveria incentivos para que os contribuintes dessem sua contribuição. Todos os países precisam buscar nas suas sociedades os recursos financeiros para fazer frente às despesas que inevitavelmente terão que assumir para cumprir suas tarefas.

No mundo ideal, o Estado deve arrecadar com eficiência os recursos estritamente necessários para fazer frente às suas despesas. Os gastos públicos, por sua vez, devem ser feitos com inteligência, parcimônia e eficiência para evitar desperdícios e devem ser suficientes para prover serviços de boa qualidade para a população.

Como bem lembram Felipe Salto e Mansueto Almeida, os países têm 3 maneiras para financiar as ações do Estado, são elas: por meio de tributação, emissão de moeda e contraindo dívida.

Cada modalidade tem aspectos positivos e negativos que devem ser avaliados pelo gestor público, de modo a escolher a que melhor se ajuste à realidade da economia do seu Estado.

A tributação, apesar de ser o recurso mais desejado, gera distorções no sistema econômico, pois o tributo transfere da sociedade para o governo recursos que seriam utilizados no consumo, na produção ou que fariam parte da renda dos agentes econômicos. Há, dependendo da quantidade e da intensidade dos tributos, um desincentivo a gerar riqueza, o que é altamente prejudicial para o desenvolvimento econômico. É o que os economistas chamam de peso morto causado pela tributação.

Outra forma de financiar o setor público é a emissão de moeda. Parece ser a solução mais tentadora. Entretanto, emitir moeda para pagar déficit das contas públicas gera inflação. Esta era a realidade do Brasil nos anos 80 e 90, até a chegada do Plano Real em 1994.

Para financiar o governo quando a receita pública é insuficiente para fazer frente às despesas públicas, e quando o patamar de tributos cobrados da sociedade chega ao limite do razoável, e considerando ainda que a emissão de moeda é um mal maior, a terceira e última alternativa para viabilizar financeiramente o governo é obtenção de empréstimos junto ao mercado para financiar o déficit. O mecanismo é relativamente simples, o governo emite títulos que são comprados pelos agentes econômicos privados sob a promessa de que serão pagos juros sob o valor captado após o transcurso de um prazo previamente acordado. Ao final do prazo o governo pode pagar os credores ou refinanciar a dívida por mais um período renovando o compromisso de pagar novos juros sobre o capital emprestado.

De todo modo, a primeira opção é a tributação. Juridicamente, no direito brasileiro, tributo é gênero que tem como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria como descrito no artigo 145 da Constituição Federal de 1988. No sistema brasileiro temos ainda as contribuições de vários tipos que também têm natureza tributária.

## 5. O Sistema Tributário desejável

Se o Estado vai compulsoriamente retirar recursos da economia é preciso que o processo seja concebido de modo a causar o menor dano possível à atividade econômica e ao mesmo tempo possibilite que os recursos necessários ao Estado estejam disponíveis.

Segundo Stiglitz são cinco as características desejáveis de um sistema tributário. Resumidamente é preciso que o sistema possa prover o que se segue:

- a) **Eficiência Econômica:** o sistema tributário deve ser concebido de modo a não interferir, ou ao menos interferir o mínimo possível, na alocação eficiente dos recursos da economia que é provida pelo mercado.
- b) **Simplicidade de administração:** o sistema tributário deve ser simples de entender, fácil de interagir e efetuar os pagamentos e, por fim, deve ter custos muito baixos para sua administração por parte dos contribuintes.
- c) **Flexibilidade:** o sistema tributário deve estar preparado para responder de forma rápida, e se possível de forma automática, às novas circunstâncias e mudanças do ambiente econômico.
- d) **Transparência:** o sistema tributário por ser simples deve ser também transparente de modo que os contribuintes compreendam perfeitamente os tributos e valores que estão pagando, bem como devem ser capazes de entender a destinação dos recursos de modo a controlar o fluxo de recursos da sociedade para o governo.
- e) **Equidade:** esta característica indica que o sistema deve ser justo e deve seguir o princípio da legalidade, de modo a impor tributos sempre de acordo com a legislação aprovada pelo Poder Legislativo e seguindo os trâmites previamente definidos em Lei, ou seja, de acordo com o devido processo legal, e também o princípio da igualdade, que busca tratar do mesmo modo os contribuintes em condições iguais e os contribuintes em condições desiguais de modo diferente na medida de suas desigualdades, além de outros princípios jurídicos e econômicos de modo a buscar uma justiça tributária.

O autor ainda faz alusão a uma sexta característica que seria necessária em alguns casos, em especial em países em desenvolvimento, que seria a capacidade do sistema tributário de ser resistente à corrupção. De maneira geral, esta é uma propriedade do

sistema tributário de difícil implementação. No entanto, algumas medidas podem ajudar a manter o sistema menos vulnerável. É desejável que o sistema tributário seja simples, transparente com alíquotas baixas. Complexidade é um convite ao surgimento de facilitadores. Agente públicos bem pagos, rotação frequente das equipes entre diferentes localidades para evitar a criação de vínculos espúrios, realocação periódica das equipes em diferentes tarefas, a utilização de sistemas informatizados para monitorar e auditar a arrecadação, a vedação ao pagamento dos tributos em moeda forçando o uso do sistema bancário e, o mais poderoso remédio que deve estar presente no sistema é a credibilidade das autoridades o que enseja a ameaça concreta de sanções pecuniárias e também de restrição de liberdade (prisão). A certeza de que se for descoberto terá que assumir as consequências e que também será atingido em seu patrimônio.

Alternativamente, outros autores trataram do tema das características e atributos a serem perseguidos no desenho de um sistema tributário ótimo.

Luiz Guedes Neto, em interessante artigo na RDT publicado em dezembro de 2020, nos lembra que desde os primórdios da Ciência Econômica, Adam Smith, na sua obra *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, Livro V, capítulo II, debateu e estudou os efeitos da tributação na economia. Em seus estudos fixou alguns atributos a serem seguidos pelo sistema tributário para não onerar a eficiência da economia. O primeiro deles é a isonomia. Os tributos devem respeitar a capacidade contributiva dos agentes econômicos, o segundo atributo é o da certeza, pois não pode haver dúvida acerca da incidência e alíquotas dos tributações, evitando-se cobranças arbitrárias. O terceiro atributo informa que o pagamento do tributo que já onera o contribuinte pela obrigação de pagar, não pode incurrir outros custos diretos ou indiretos ao contribuinte, portanto deve ser o menos oneroso possível. Por fim, segundo Smith, o momento e a forma de pagamento do tributo devem ser o mais conveniente possível para facilitar a vida do contribuinte.

Nos parece possível arriscar a apontar que, no caso brasileiro, pelo tamanho e características do Estado, o patamar mínimo de arrecadação que permita o funcionamento mínimo das funções governamentais deve estar próximo a vinte e cinco por cento (25%) do PIB. Do mesmo modo, a carga tributária não pode ultrapassar um patamar razoável, que seria em torno de trinta e cinco por cento (35%) do PIB, sob pena de um aumento da sonegação, da informalidade ou mesmo de protestos antidemocráticos.

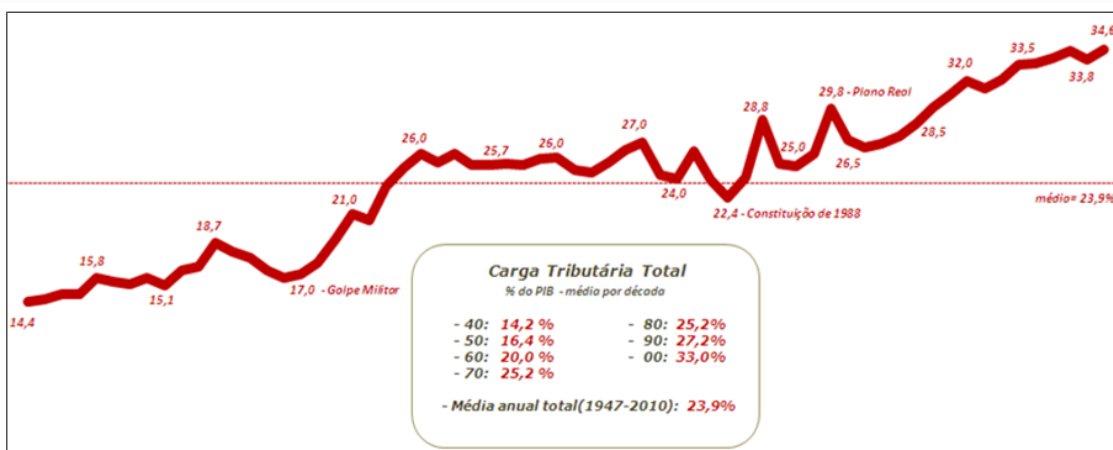
Assim, há um balizamento para as características desejáveis de uma reforma tributária tanto na forma, quanto no conteúdo, buscando sempre o equilíbrio entre a arrecadação dos recursos necessários e a mínima distorção do sistema econômico.

As condições da economia brasileira indicam que os níveis de tributação devem se manter próximos aos patamares do teto aceitável, tendo em vista a enorme dívida social a ser resgatada e aos necessários investimentos em infraestrutura para que o País possa crescer e se desenvolver.

## 6. A Evolução da Carga Tributária

Em linhas gerais, podemos avaliar a carga tributária de um país pela comparação pela relação entre o total de tributos arrecadados e o somatório das riquezas produzidas (PIB). Este percentual serve para mensurar a contribuição dos tributos para geração de riqueza de um país, bem como ajuda a verificar a distribuição dos tributos recolhidos em benefício da população. Isso acontece através da implementação de políticas públicas, direcionadas a desenvolvimento social, saúde, educação, segurança, transporte, habitação, dentre outros.

Na Figura 1, podemos observar uma evolução consistente da carga tributária em relação ao percentual de crescimento do PIB, desde a década de 40. O aumento demonstra que o papel do Estado mudou neste período. Muitas responsabilidades foram atribuídas ao Estado como forma de proteger os menos favorecidos das regras de mercado. Nos países pobres e em desenvolvimento esta realidade se mostrou explicitamente. É o caso do Brasil.



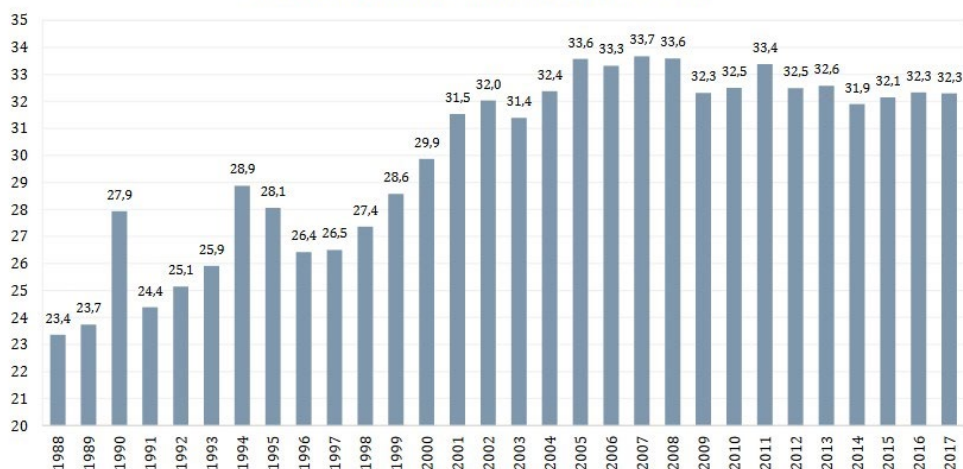
**Figura 1.** Evolução da carga tributária em relação ao crescimento do PIB<sup>32</sup>

Os especialistas insistem em dizer que há um patamar mínimo de despesas que seriam necessárias para sustentar a estrutura administrativa do governo. Por razões jurídicas as despesas do setor público mostram-se rígidas e dificilmente poderão sofrer redução substancial no curto prazo, mesmo que se aprove e ponha em prática uma bem concebida reforma administrativa. São os ganhos a serem paulatinamente obtidos por esta reforma, tanto na forma de redução de despesas como de aumento da eficiência da ação governamental, que poderão vir a saldar os déficits de políticas sociais e investimento acumulados pelo Estado.

A carga tributária brasileira alcançou o patamar recorde de 35,17% do PIB (Produto Interno Bruto) em 2019, de acordo com estudo elaborado pelos economistas José Roberto Afonso e Kleber Pacheco de Castro. Os dados demonstram que não há espaço para aumento da carga tributária, pois a sociedade brasileira já é extremamente penalizada pelos tributos e, ademais, a qualidade dos serviços públicos não corresponde às expectativas da população.

<sup>32</sup> IBGE / Contas Nacionais e Ministério da Fazenda.

GRÁFICO 15. CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA - % DO PIB 1988/2017



Fonte: IFI. Dados disponíveis em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/dados/>

Como bem lembra José Roberto Afonso, na obra de Felipe Salto e Josué Pelegrinni (2020), apesar da percepção geral de que a carga tributária brasileira é muito alta, estudos mais detalhados indicam que a carga tributária brasileira é o reflexo das escolhas feitas pelo constituinte de 1988 que concebeu o Estado brasileiro como um estado de bem-estar social amplo e universalista. Obviamente, não se pensou de onde viriam os recursos para suportar escolhas sociais e políticas de tal dimensão. Com isso, o crescimento das despesas do Estado é superior ao crescimento das receitas gerando um rombo nas contas que cresce ano a ano.

A busca por uma solução que garanta a eficiência econômica é fundamental para que os agentes econômicos voltem a empreender e investir. A confiança do setor privado e o aumento da atividade econômica, em última instância, acabam refletindo num aumento natural da arrecadação e na capacidade de investimento do setor público.

Para que este movimento seja possível, é fundamental que se busque uma melhoria na qualidade da tributação.

## 7. A Qualidade da Carga Tributária

Já sabemos que uma das características desejáveis de sistema tributário ideal é a equidade, que deve ser entendida como a capacidade do sistema de ser justo. Como o

tributo é compulsório, o contribuinte fica muitas vezes indefeso quando sofre algum tipo de injustiça estrutural. Para que possamos identificar os possíveis desvios do sistema, é interessante observarmos como a carga de tributos é repassada para a sociedade. É uma maneira que temos para identificar se os princípios de equidade tributária estão sendo observados na vida real.

Um dos anseios do desenho do sistema tributário construído pelos constituintes de 1988 era descentralizar as receitas permitindo que Estados e Municípios pudessem ter mais recursos e mais autonomia financeira e, por consequência, diminuindo a concentração de tributos nas mãos da União.

Ao observarmos a distribuição da arrecadação de tributos entre os entes federativos no ano de 2018 podemos identificar que a concentração de recursos é significativa.

ENTE	ARRECADADAÇÃO	%	% PIB
UNIÃO	1.547.402,45	67,53%	22,46%
ESTADOS	593.382,08	25,90%	8,61%
MUNICÍPIOS	150.622,55	6,57%	2,19%
<b>TOTAL</b>	<b>2.291.407,08</b>	<b>100,00%</b>	<b>33,26%</b>

Milhões de Reais

Fonte: Salto & Pelegrini - slides Finanças Públicas

A melhor explicação para esta concentração é que a União buscou manter os recursos em seus cofres por meio da imposição de tributos alternativos, principalmente as contribuições. Este tipo de tributo não é passível de transferência para os demais entes federativos o que acabou sendo necessário para que a União pudesse fazer frente às atividades sob sua responsabilidade impostas pela Constituição de 1988. A outra motivação para esta procura por recursos é a sua importância desta ferramenta para a manutenção do seu poder político.

Frustrada a intenção de redistribuir recursos entre os entes federativos devemos buscar entender a distribuição setorial dos tributos e em seguida a base de incidência para buscar os pontos que podem e devem ser aperfeiçoados.



A economia brasileira, no início do século XX, era eminentemente agrícola, dependente das divisas de uma monocultura de exportação e com uma população concentrada no campo. A partir dos anos 40, por uma série de circunstâncias, iniciamos um processo de substituição de importações e industrialização que se fortaleceu nos anos 50 e 60. No início dos anos 70, o parque industrial brasileiro já era diversificado e havia crescido exponencialmente na esteira do milagre brasileiro do início da década. Apesar da década perdida e dos problemas com a inflação nas décadas seguintes, o Brasil conseguiu, no final do século, se transformar numa economia mais diversificada com uma grande concentração de sua população nas cidades. Mudou completamente o perfil da economia e, por consequência, também o perfil da arrecadação de tributos. O que observamos é que a tributação sobre o comércio exterior e da propriedade foram perdendo participação com o fisco voltando suas atenções para a circulação de bens e serviços e para o comércio doméstico. Com isso, o atualmente o setor da economia que mais contribui com recursos para o Estado é o setor de serviços. Vejamos o tamanho desta participação:

<b>COMPOSIÇÃO SETORIAL DA TRIBUTAÇÃO</b>			
<b>Setor</b>	<b>% do total (VAB)</b>	<b>% do total Arrecadado</b>	<b>Carga Estimada %VAB</b>
Agropecuária	5,40%	0,60%	3,60%
Indústria	21,30%	32,50%	46,80%
Serviços	73,30%	66,90%	28,10%
<b>TOTAL</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>30,80%</b>
VAB - Valor Agregado Bruto			
Fonte: Contas Públicas no Brasil, capítulo 10, pg 263			
José Roberto Afonso e Kleber Castro			

A base de incidência da tributação guarda coerência com as premissas do sistema tributário. Tributar serviços e consumo é a solução fiscalista do Estado brasileiro. Vejamos alguns dados acerca da base de incidência dos principais tributos.

<b>Carga Tributária por base de incidência - 2018</b>			
<b>BASE INCIDÊNCIA</b>	<b>ARRECADAÇÃO</b>	<b>%PIB</b>	<b>PARTICIPAÇÃO (%)</b>
Bens e Serviços	1.026.336,00	14,90%	44,80%
Folha de Salários	626.447,00	9,10%	27,30%
Renda	495.355,00	7,20%	21,60%
Propriedade	106.363,00	1,50%	4,60%
Transferências Financeiras	36.618,00	0,50%	1,60%
Outros	288,00	0,00%	0,10%
<b>Total</b>	<b>2.291.407,00</b>	<b>33,30%</b>	<b>100,00%</b>
Milhões de Reais			
Fonte: Salto & Pelegrini - slides Finanças Públicas			

Dados detalhados mostram que a máquina arrecadadora é ávida pelo setor de serviços.

Bens e Serviços			Folha de Salários			Propriedade			Renda		
Tributo	Valor	%	Tributo	Valor	%	Tributo	Valor	%	Tributo	Valor	%
ICMS	479.310,00	46,70%	INSS	359.233,00	57,34%	ITR	1.419,00	1,33%	IRPF	200.876,00	40,55%
COFINS	244.287,00	23,80%	SERVIDOR	85.351,00	13,62%	IPU	43.481,00	40,88%	IRPJ	194.814,00	39,33%
ISS	62.126,00	6,05%	FGTS	125.908,00	20,10%	IPVA	43.120,00	40,54%	Outros	99.666,00	20,12%
PIS	53.616,00	5,22%	Salario Educação	21.979,00	3,51%	ITCD	7.330,00	6,89%			
IPI	53.985,00	5,26%	SISTEMA S	19.920,00	3,18%	ITBI	11.013,00	10,35%			
II (+ IE)	40.704,00	3,97%	PASEP	12.066,00	1,93%						
TAXAS	57.172,00	5,57%	OUTROS	2.090,00	0,33%						
CP	15.180,00	1,48%									
CS e CE	19.955,00	1,94%									
<b>TOTAL</b>	<b>1.026.335,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>Total</b>	<b>626.547,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>Total</b>	<b>106.363,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>Total</b>	<b>495.356,00</b>	<b>100,00%</b>

Milhões de Reais

Fonte: Salto & Pelegrini - slides Finanças Públicas

## 8. Olhando outros países

É de boa prática e prudência buscar dados de outros países para validar e aperfeiçoar o modelo brasileiro. Observar a composição da receita e as características da carga tributária em comparação com outras nações é um exercício de inteligência e humildade. Não é preciso reinventar a roda, temos que buscar soluções no exterior que possam ser reproduzidas no Brasil com a mesma eficiência. Neste trabalho buscamos dados comparativos com os demais países sul-americanos e com os países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

% Valor do PIB						
	RENDA	FOLHA SALARIOS	PROPRIEDADE	BENS E SERVIÇOS	OUTROS	Carga Total
BRASIL	7,00%	9,00%	1,50%	14,30%	0,50%	32,30%
OCDE	11,40%	9,90%	1,90%	11,10%	0,20%	34,50%
America Latina	6,10%	4,10%	0,80%	11,40%	0,50%	22,90%

% Total da Arrecadação						
	RENDA	FOLHA SALARIOS	PROPRIEDADE	BENS E SERVIÇOS	OUTROS	Carga Total
BRASIL	21,70%	27,90%	4,60%	44,30%	1,50%	100,00%
OCDE	33,00%	28,70%	5,50%	32,20%	0,60%	100,00%
America Latina	26,60%	17,90%	3,50%	49,80%	2,20%	100,00%

Fonte: stats.ecde.org

Fonte: Salto & Pelegrini - slides Finanças Públicas

Uma das primeiras conclusões ao observar os dados acima é que, em comparação com o Brasil, os países da OCDE tributam mais Renda que Bens e Serviços. No item Folha de Salários a tributação é praticamente equivalente. Analisando a Carga Tributária Total vemos que a OCDE tem uma carga tributária em relação ao PIB em torno de 34%, alguns poucos pontos percentuais acima do Brasil que estava em torno de 32%.

Podemos concluir que o Brasil se encontra no meio do caminho entre os países membros da OCDE e os países da América Latina.

O que parece explicar a semelhança das cargas tributárias entre os países sul-americanos e o Brasil é o nível de desenvolvimento econômico e social destes países. Todos num mesmo patamar civilizatório, em que pese a economia brasileira em termos de tamanho e diversificação ser significativamente maior. No grupo de países da OCDE temos o Chile e

A seguir, apenas para ilustra nossas observações, segue figura que mostra um comparativo Brasil e os países da OCDE, que aparecem discriminados. O quadro mostra a incidência de tributos nas seguintes áreas: 1) renda, lucros de capital, 2) folha de salários, 3) propriedade e 4) bens e serviços.

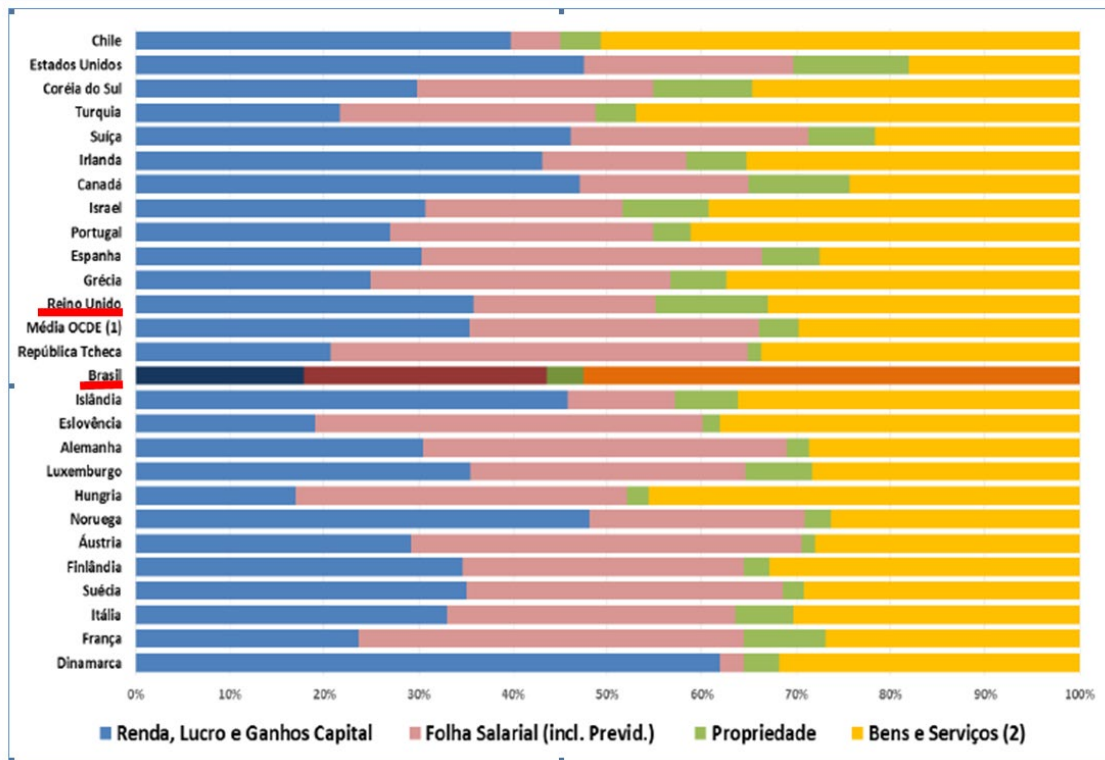


Figura 2. Comparação da economia do Brasil e de países da OCDE<sup>33</sup>

## 9. Distorções do Sistema Tributário

As distorções do sistema tributário brasileiro atingiram níveis inimagináveis. Poucos países no mundo conseguem reunir no seu sistema tributário tantas características que contrariam as principais teorias acerca de um bom sistema tributário. Podemos escolher qualquer dos principais autores e o sistema tributário brasileiro não passaria no teste de conformidade. É impressionante como conseguimos violar todas, isso mesmo, todas as recomendações de boas práticas de um sistema tributário. José Roberto Afonso admite que os tributos brasileiros cometem todos os pecados possíveis. São complexos, injustos, danosos às exportações retirando competitividade do Brasil nos mercados de comércio internacional, atrapalham também o sistema produtivo onerando os preços e a produção de bens e serviços, são pouco transparentes e, em geral, absolutamente inflexíveis tendo em vista que qualquer mudança na grande maioria das vezes implica em

<sup>33</sup> LACERDA, Claudia. Carga Tributária – Um Comparativo entre Brasil e Reino Unido.

alteração no texto da constitucional o que leva a conchavos e alianças políticas espúrias, tudo em nome do avanço institucional.

A busca por uma solução que garanta a eficiência econômica é fundamental para que os agentes econômicos voltem a empreender e investir. A confiança do setor privado e o aumento da atividade econômica em última instância acaba refletindo num aumento natural da arrecadação e na capacidade de investimento do setor público.

A lentidão é uma característica importante da evolução do sistema tributário nacional. Ela reflete as fortes resistências da sociedade e do próprio Estado a mudanças, não sendo por acaso que o tempo decorrido entre os primeiros reclamos por uma reforma e sua realização seja alterações radicais, que provocam instantaneamente enormes mudanças de preços relativos da economia e/ou variações abruptas na carga tributária são capazes de gerar o caos econômico e/ou a falência do Estado.

As principais distorções do sistema tributário brasileiro são: seu caráter regressivo, sua falta de neutralidade, a complexidade e a falta de flexibilidade.

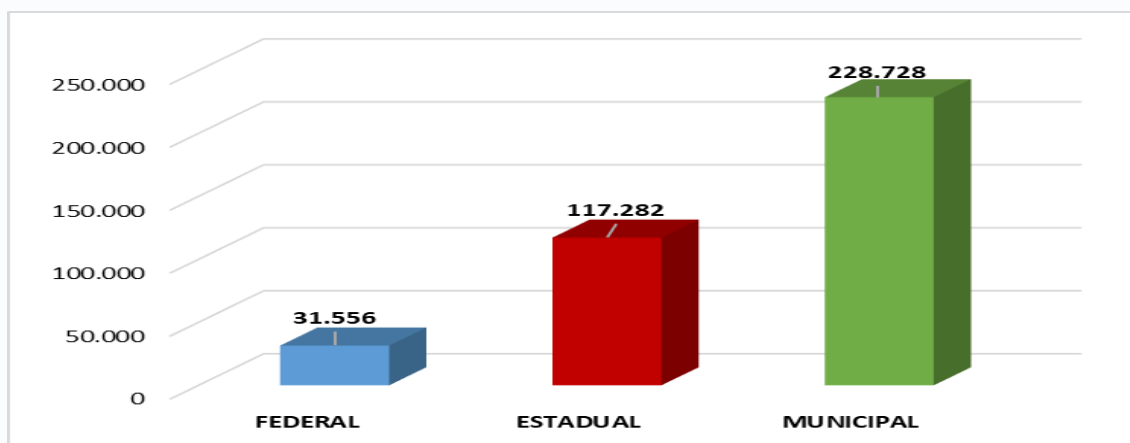
A regressividade é responsável por dois fenômenos, em primeiro lugar este tipo de tributação atinge com maior intensidade relativa as classes sociais de menor renda, e com isso contribui para reduzir a renda das famílias, o que é exatamente o que a teoria econômica chama de peso morto. No Brasil o peso dos tributos indiretos é demasiado elevado dificultando o efeito de melhoria de distribuição de renda na sociedade. De fato, os dados indicam que o comportamento regressivo da carga tributária impacta de modo mais contundente as parcelas menos favorecidas.

O grande problema da não neutralidade tributária é forçar os agentes econômicos a tomarem suas decisões de investimentos baseadas primordialmente no planejamento tributário, ou seja, onde os impostos são menos draconianos, deixando de lado a disposição dos fatores econômicos.

Nas palavras de José Roberto Afonso em Salto e Pellegrinni (2020), a teoria econômica e tributária vaticina que o princípio da neutralidade não é atendido se, a decisão do agente econômico for diferente a depender da presença ou ausência da tributação de sua atividade.

É o caso típico da guerra fiscal entre os Estados da federação. Ao tentar atrair investimentos há uma corrosão da base arrecadatória por meio de isenções e benefícios que, ao final, levam à instalação de empreendimentos distantes dos canais de escoamento, distante das fontes de matéria prima e fora do eixo de consumo daquele produto ou serviço. Este movimento, ao fim e ao cabo, acaba encarecendo custo de produção e afetando a competitividade e os ganhos de produtividade da economia.

Complexidade é a característica mais facilmente observada do sistema tributário brasileiro. O site da internet “portaltributario”, em janeiro de 2020, elaborou uma lista dos tributos existentes no sistema brasileiro e a contabilizou 92 tributos entre impostos, taxas, contribuições etc. É o que muitos chamam de manicômio tributário. Apenas para ilustrar, o ICMS, imposto de competência dos estados membros, possui 27 legislações diferentes, uma para cada ente da federação. Segundo o Gilberto Amaral, citado por José Roberto Afonso em Salto e Pellegrinni (2020), entre 1988 e 2018, apenas em matéria tributária, foram editadas mais de 30 mil normas federais, mais de 117 mil normas estaduais e mais de 228 mil normas municipais entre leis, decretos, portarias, resoluções etc.



**Figura 3.** Número de legislações tributárias no Brasil.

O resultado desse quadro é que os agentes econômicos despendem uma quantidade enorme de energia e recursos para administrar suas obrigações tributárias. O projeto “Doing Business” do Banco Mundial relata que o Brasil é o país com o maior número de horas gastas para lidar com o sistema de tributos. O Brasil ocupa 184ª posição num ranking de 202 países no quesito pagamento de tributos (*paying taxes*).

No atributo flexibilidade, o sistema tributário do Brasil também está muito mal posicionado. A complexidade do sistema com uma quantidade absurda de regulamentações já seria um indicativo da dificuldade de coordenar todas as incidências normativas de modo a ter agilidade de adaptação a novas situações econômicas. A questão fica muito mais grave pelo fato de que o constituinte de 1988 estruturou todo o sistema tributário por meio de normas constitucionais com o objetivo de proporcionar uma maior estabilidade ao sistema e buscando maior segurança jurídica que é um dos entraves ao aporte de investimentos no Brasil. Porém, a virtude transformou-se em mais um problema. O engessamento das normas presentes na Constituição virou um entrave para a modernização e atualização do sistema tributário. A realidade econômica mudou muito nos últimos 30 anos e vai mudar ainda mais nos anos que se aproximam. Os impactos da tecnologia, da biotecnologia, da engenharia genética, da inteligência artificial, da robótica e da engenharia de software vão transformar radicalmente perfil das sociedades contemporâneas em poucos anos.

Diante deste quadro, o trâmite legislativo e político para emendar a Constituição é custoso, improdutivo e fere de morte a competitividade e a produtividade da economia brasileira.

## **10. Reforma Tributária**

Dentre os principais objetivos de uma reforma tributária deve estar presente a preocupação de harmonizar a necessidade de arrecadar com o objetivo de melhorar as condições de competitividade do setor produtivo, aprimorando o sistema com relação aos efeitos dos tributos na alocação dos recursos da econômica. Além de melhorar a distribuição do ônus tributários entre os contribuintes de modo a respeitar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, dentre outros. E principalmente um objetivo a ser perseguido de ser o de simplificar o sistema tributário

Um sistema tributário com tantas imperfeições e tantas distorções não pode ficar indefinidamente regendo o sistema econômico do Brasil. Os clamores para uma atualização do sistema tributário chegam de vários setores da sociedade, inclusive dos especialistas. Dentro deste espírito reformista de resgate do potencial da economia

brasileira surgiram duas propostas de reforma tributária que estão em processo de análise nas Casas Legislativas federais.

Temos em tramitação a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, a reforma tributária discutida na Câmara dos Deputados, e a PEC nº 110, de 2019, a reforma tributária apreciada no Senado Federal. Além destas propostas de emenda à Constituição, temos uma proposta menos abrangente de reforma tributária de iniciativa do governo por meio do Projeto de Lei (PL) nº 3.887, de 2020.

Os projetos em destaque, no âmbito da Reforma Tributária, têm em comum a unificação de diversos tributos por outros e a formação de comitês representativos dos entes federados, propondo um período de transição para o implemento dessas mudanças.

Uma das propostas da reforma é substituir os tributos incidentes sobre bens e serviços por um imposto sobre valor agregado nos moldes defendidos pelos especialistas e pela doutrina internacional. A PEC 45 cria um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e impostos seletivos, e extingue cinco tributos: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS; PEC 110: cria um IBS e um Imposto Seletivo, e extingue nove tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS; o Substitutivo à PEC 110: cria um IBS federal, um IBS estadual/municipal e um Imposto Seletivo, e extingue nove tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS; o PL 3887: institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) e extingue dois tributos: PIS e Cofins.

Com relação à base de incidência, foram propostas com o objetivo de abranger as bases dos impostos extintos, assim, nas PECs 45 e 110 incidência do IBS sobre todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, nas operações no mercado interno e na importação. Não haverá a incidência do tributo na exportação para manter a competitividade internacional dos produtos brasileiros, no PL 3887 também se pretende a incidência ampla da CBS nas operações no mercado interno e na importação, e não incidência na exportação.

Quanto à alíquota, na PEC 45, cada ente federativo fixará uma parcela da alíquota total do IBS por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”), aplicável a todos os bens e serviços destinados a cada ente federado; portanto, a alíquota pode diferir em cada Município/Estado, mas é única para



todos os bens e serviços lá consumidos; na PEC 110 uma lei complementar fixará as alíquotas do IBS, havendo uma alíquota padrão, mas podendo ser fixadas alíquotas diferenciadas para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional; já no PL 3887 a alíquota será 12%, salvo na incidência monofásica a que se sujeitam os bens do Anexo II (combustíveis, gás, cigarro), que têm alíquotas próprias, e para as instituições financeiras, que têm alíquota de 5,8% sobre uma base de cálculo diferenciada. As três propostas privilegiam a não cumulatividade adotando o regime de crédito financeiro permitindo a devolução dos créditos acumulados. Quando falamos em benefícios fiscais, a PEC 45 aboliu esta modalidade não permitindo a concessão de benefícios fiscais, a PEC 110 por sua vez, manteve algum tipo de benefício fiscal para algumas atividades, e a concessão sempre deverá ser concedida por Lei Complementar que exige um quórum mais qualificado para aprovação. Já o PL 3887 concede este benefício extensivamente, mantendo, inclusive os incentivos para a Zona Franca de Manaus. O período de transição entre o sistema atual e o novo sistema é estimado em aproximadamente 50 anos para a PEC 45, em torno de 16 anos para a PEC 110 e de aproximadamente 2 anos para o PL 3887.

## 11. Conclusão

O reconhecimento do mau funcionamento do sistema tributário nacional é atestado por diferentes relatórios técnicos, entre eles o Relatório Doing Business do Banco Mundial e Diversos Relatórios de Auditoria do Tribunal de Contas da União e de diversos institutos especializados em finanças públicas, como a Instituição Fiscal Independente – IFI.

O sistema atual tem feito uma busca incessante pelo aumento da arrecadação para fazer frente ao aumento das despesas e das responsabilidades do Estado do Bem-estar Social estabelecido pela Constituição de 1988.

Encurralado por uma dívida pública cada vez mais pesada, em especial após a pandemia de 2020, atormentado pelos gastos públicos crescentes, premido por um orçamento de pouca maleabilidade em razão do pequeno percentual de receitas discricionárias, pressionado pelas vozes que clamam por mais investimento público e

sufocado por um teto de gastos que não deixa espaço de manobra, o Brasil busca desesperadamente um novo modelo de sistema tributário que seja menos tóxico, mais simples, mais eficiente, menos constitucionalizado para ser mais flexível e mais justo retirando todos os mecanismos de regressividade.

A conclusão lógica de tudo que foi discutido neste texto é que a reforma tributária é urgente, premente e exigirá que os congressistas desarmem seus espíritos de vieses corporativos e setoriais e pensem no Brasil das próximas gerações buscando construir um sistema tributário mais justo, mais simples e mais eficiente para recuperar a competitividade e o crescimento da economia brasileira.

A situação de calamidade pública decorrente da pandemia do coronavírus, de fato, aumenta a complexidade para implementação da estratégia de Reforma Tributária ou de outras medidas de ajustes, especialmente por mudar as prioridades de toda a sociedade neste momento de crise.

## Referências

AFONSO, José Roberto. Tributação 4.0.

AFONSO, José Roberto. Carga Tributária Bruta de 2019: Recorde Histórico e Evidências Federativas.

DOING BUSINESS. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/en/data/exploreconomies/brazil>. Acesso em: 15 jan. 2021.

GIAMBIAGI, Fábio. Finanças Públicas -Teoria e Prática no Brasil.

GIAMBIAGI, Fábio. Retomada do Crescimento.

GIAMBIAGI, Fábio. Reforma do Estado Brasileiro.

MENDES, Marcos. Por que o Brasil cresce pouco?

MENDES, Marcos. Por que é difícil fazer reformas econômicas no Brasil?

McGEE, Robert. The Philosophy of Taxation and Public Finance .

SANTOS, Antônio Marcos, et al. Comparativo entre as Propostas de Reforma Tributária em discussão no Congresso Nacional.

SALTO, Felipe; PELLEGRINI, Josué. Contas Públicas no Brasil.

SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto. Finanças Públicas – da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade.

SMITH, Adam. Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações (em inglês).

PISCITELI, Thatiane. Direito Financeiro.

TRIBUTOS NO BRASIL. Disponível em:  
<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 14 jan. 2021.

VARSANO, Ricardo. A Evolução Do Sistema Tributário Brasileiro Ao Longo Do Século: Anotações E Reflexões Para Futuras Reformas.