



REFORMA TRIBUTÁRIA E A QUESTÃO DO DESENVOLVIMENTO

TAX REFORM AND THE DEVELOPMENT MATTER

Marisa Rossignoli

Graduada em Ciências Econômicas pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho –UNESP; Mestrado em Economia (Economia Política) pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP e Doutorado em Educação (Política e Gestão da Educação) na Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP; Pós-doutoranda em Direito pela - Universidade Estadual do Norte do Paraná (Jacarezinho) UENP, Professora na Universidade de Marília – Unimar, no programa de pós-graduação em Direito (Mestrado e Doutorado).
e-mail: marisarossignoli@unimar.br

Saulo Medeiros da Costa Silva

Doutorando em Direito pela Universidade de Marília/SP. Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, Mestre em Contabilidade e Administração pela FUCEPE, Especialista em Direito Tributário pelo IESP, Jurista suplente do Tribunal Regional Eleitoral – TRE/PB (biênio de 2022-2024). Advogado, professor e escritor.
e-mail: profsaulomedeirosdpb@gmail.com

RESUMO: Este artigo analisa a Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional 132/2023 considerando sua motivação e nascedouro, ainda na década de 1950 e sua aprovação durante o período de exceção. Trata da racionalização introduzida pela nova proposta que busca simplificar “o cipoal tributário” do atual sistema. Traça paralelo entre Direito, Economia e Desenvolvimento, situando este último tópico como um direito universal e inalienável, integrante dos Direitos Humanos e demonstra como o sistema tributário contribui para a eficiência econômica já que a arrecadação de tributos é o principal meio de financiamento do Estado brasileiro. Traz à tona as principais Teorias do Desenvolvimento em associação à preservação do meio ambiente, distribuição de recursos e características socioculturais, contemplados na nova legislação. Demonstra o papel do Estado no estímulo aos agentes econômicos por meio das normas tributárias. Aponta como a reforma tributária introduzida pela EC 132/2023 pretende corrigir falhas do atual modelo, como a cumulatividade e a regressividade. Aborda, em análise crítica, os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça, da cooperação, da progressividade e da defesa do meio ambiente, analisando respectivas implicações desses princípios na reforma introduzida. Considera a redação do Art. 149-A da Emenda, alertando para o risco de aumento na tributação, dada a nova competência por ele atribuída. Conclui, sob diversos ângulos, analisando a eficácia da medida, alertando que sua implementação depende de lei complementar e que somente a partir desta os pontos centrais ganharão novos contornos para fomentar o seu debate.

Palavras-chave: reforma tributária; desenvolvimento econômico; direitos humanos.

ABSTRACT: This article analyzes the Tax Reform introduced by Constitutional Amendment 132/2023, considering its motivation and origins, back in the 1950s, and its approval during the period of exception. It addresses the rationalization introduced by the new proposal that seeks to simplify “the tax thicket” of the current system. It draws a parallel between Law, Economics, and Development, placing the latter topic as a universal and inalienable right, part of Human Rights, and demonstrates how the tax system contributes to economic efficiency since tax collection is the main means of financing the Brazilian State. It addresses the main Development Theories in association with environmental preservation, resource distribution, and sociocultural characteristics, contemplated in the new legislation. It

demonstrates the role of the State in stimulating economic agents through tax regulations. It points out how the tax reform introduced by EC 132/2023 aims to correct flaws in the current model, such as cumulativeness and regressivity. It critically analyzes the principles of simplicity, transparency, justice, cooperation, progressiveness and environmental protection, analyzing the respective implications of these principles in the reform introduced. It considers the wording of Article 149-A of the Amendment, warning of the risk of increased taxation given the new authority attributed by it. It concludes, from several angles, analyzing the effectiveness of the measure, warning that its implementation depends on a supplementary law and that only after this will the central points gain new contours to foment its debate.

Keywords: tax reform; economic development; human rights.

Submetido em: 23/06/2024 - Aprovado em: 12/07/2024

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO; 2 DIREITO, ECONOMIA E DESENVOLVIMENTO; 2.1 Teorias do Desenvolvimento; 2.2 Estado e desenvolvimento; 3 REFORMA TRIBUTÁRIA; 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro não é compatível com a atual dinâmica do mercado digital e da sociedade em rede. O Código Tributário Nacional – CTN (em que pese ter sido instituído pela Lei nº. 5.172/1966) (BRASIL, 1966), é decorrente do anteprojeto de autoria do jurista Gomes de Sousa, que iniciou sua elaboração na década de 50 e apenas no regime militar o CTN foi aprovado. Dessa forma, os seus primeiros traços remontam ao Brasil do século XX e sua promulgação ocorreu durante o período de exceção, no governo do presidente Marechal Humberto de Alencar Castelo Branco.

No que tange ao sistema constitucional tributário, com a repartição das competências tributárias e o arcabouço com os fatos geradores e campo de não incidência, foram idealizados pela Assembleia Nacional Constituinte na transição do regime militar para a redemocratização com a Constituição de 1988. Deste período até os dias atuais, ocorreram apenas alterações pontuais, como no Imposto sobre Serviços – ISS - Lei complementar nº. 116/03 (BRASIL, 2003) de competência municipal e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços – ICMS - Lei complementar nº. 87/96 (BRASIL, 1996) de competência dos estados-membros.

Além do ISS, com mais de 5.568 entes legiferantes, do ICMS com 27 unidades federativas, ainda incide sobre o consumo o Imposto sobre produtos industrializados – IPI e duas contribuições (PIS e COFINS) de competência da União, tornando ainda mais complexo o sistema tributário, pois sobre o consumo incidem 5 (cinco) tributos, quando poderia ser

apenas um, o IVA – Imposto sobre Valor Agregado, como em outros países. Acrescente-se que esses tributos ainda se utilizam de métodos de “não cumulatividade” distintos. O ISS é cumulativo; o IPI e ICMS são não cumulativos pelo sistema de crédito do imposto na entrada do insumo/produto subtraído do valor a pagar decorrente da saída do produto, já no caso do PIS e do COFINS, a legislação elenca os itens que permitem crédito e as hipóteses que não podem apropriar o crédito, como mão de obra paga a pessoa física que não gera crédito etc.

Não é por outra razão que um dos maiores juristas do século passado, Augusto Alfredo Becker, de forma sátira, declarava ser a tributação irracional brasileira um verdadeiro “carnaval tributário” em que o contribuinte estava imerso no cipoal de normas tributárias. Esta expressão “cipoal tributário” não passou despercebida nos últimos anos que antecederam a reforma tributária tendo sido rememorada na Reunião Extraordinária da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania no Senado Federal em 19 de setembro de 2023 quando foi exposta à necessidade de “simplificar de uma vez por todas esse cipoal tributário que incomoda e atrapalha a economia”.

A reforma tributária, introduzida pela Emenda Constitucional 132/2023 (BRASIL, 2023), objetivou implementar racionalização e eficiência ao sistema tributário. Ressalte-se que esta primeira etapa da reforma priorizou a tributação sobre o consumo, com a criação do IVA (Imposto sobre Valor Agregado) *dual*, bem como introduziu os “princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (art. 145, § 3 da CF/88).

No primeiro tópico será analisada a relação entre o Direito e a Economia considerando que a reforma tributária trata de alteração no direito constitucional tributário e suas consequências, sejam elas positivas ou não, fazem parte do campo de pesquisa da economia. Posner (*apud* CALIENDO, 2009, p. 17) define que “o valor eficiência é a verdadeira medida do Direito”, sendo eficiência o ato, ou processo, de maximizar os resultados. No segundo tópico serão abordadas as inovações da reforma tributária e as considerações finais com a interpretação da Análise Econômica do Direito (AED) sobre o novo sistema tributário.

2 DIREITO, ECONOMIA E DESENVOLVIMENTO

Desenvolvimento, Direito e Economia estão intrinsecamente entrelaçados, não sendo possível estudar as teorias ou implementar os modelos de Desenvolvimento sem a leitura conjunta do Direito e da Economia já que ambas se influenciam e complementam

mutuamente, seja o direito intervindo, regulando, proibindo, induzindo ou a economia analisando os comportamentos e buscando as condutas e práticas mais eficientes.

O Direito auxilia o desenvolvimento político, servindo de espinha dorsal ao estado liberal democrático. Além disso, é o meio pelo qual o governo atinge seus objetivos e, ainda, serve para restringir ações governamentais opressivas ou arbitrárias (TAMANHA, 2009, p. 191).

O desenvolvimento não apenas reclama uma série de medidas legais para a consecução dos seus fins, como ele próprio é um Direito previsto na Resolução nº. 41/128 de 1986 (ONU, 1986) da Assembleia-Geral das Nações Unidas que aprovou a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, adotado pela ONU, dispondo no seu art. 1º que:

O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável, em virtude do qual toda pessoa e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, para ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados. (ONU, 1986)

Para Belo (2012, p. 72) “o direito ao desenvolvimento situa-se, hoje, no contexto dos direitos humanos fundamentais, positivado, inclusive, na ordem internacional”. Nesta dimensão lembra-se que na Declaração e Programa de Ação de Viena, datado de 1993, foi adotado que “o Direito ao Desenvolvimento, como um direito universal e inalienável, é parte integral dos direitos humanos fundamentais”.

No caso específico brasileiro, o direito ao desenvolvimento, em que pese não constar expressamente nos artigos da Carta Magna, é tratado expressamente no preâmbulo da Constituição Federal de 1988 – “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, [...]” – não deixando dúvidas de que o direito ao desenvolvimento encontra-se presente no ordenamento jurídico brasileiro.

Considerando que o tema objeto do estudo é a reforma tributária, destaque-se a estreita relação que se estabelece entre o Direito Tributário e a Economia já que nenhum Estado pode operar sem financiamento, o qual ocorre, em sua maior parte, pela tributação. Assim, a tributação, sob a óptica econômica, a par de viabilizar a atividade do Estado, implementada de forma eficiente deve impactar de forma mínima sobre a sociedade, não obstando o desenvolvimento da atividade produtiva, possibilitando com isso que novas

riquezas sejam geradas com ganhos diretos para os Estados e para a sociedade. (Gruppenmacher, 2011, p. 82, *in* Santi, 2011).

2.1 Teorias do Desenvolvimento

O desenvolvimento pode ser compreendido sob várias acepções, todavia, são três as principais teorias: desenvolvimento atrelado aos resultados do crescimento econômico, desenvolvimento como manipulação ideológica e desenvolvimento como morfogênese social.

A primeira teoria, equiparando desenvolvimento a crescimento econômico e utilizando os indicadores tradicionais, como o Produto Interno Bruto – PIB, para aferir o desenvolvimento das nações, não é compatível com os valores constitucionais do Estado Democrático de Direito, que protege os direitos sociais, direitos humanos e direito ambiental, não os subjugando às regras do liberalismo.

A segunda acepção, defendida pelo italiano Giovanni Arrighi, pelo peruano Oswaldo de Rivero, o iraniano Majid Rahnema e o suíço Gilbert Rist (*apud* Veiga, 2010, p. 22) em que o desenvolvimento seria mera manipulação ideológica e ilusão, em que pese a força dos seus argumentos, é preferível caminhar com a terceira acepção que se mostra mais equilibrada.

A terceira acepção é do “caminho do meio”, expressão utilizada por Veiga (2010, p. 18), em que se busca analisar o desenvolvimento como morfogênese social. No mesmo sentido, Sen (2010, p. 58-60) defende que o desenvolvimento ultrapassa as fronteiras do crescimento econômico e alcança outras dimensões sociais e políticas. Para ele, desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdades que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercerem ponderadamente sua condição de agente, como: pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos.

Lewis, Nurkse e Taylor (*apud* RISTER, 2007, p. 15) propuseram a teoria do desenvolvimento equilibrado, na medida em que viam este fenômeno em termos de modificações uniformes ou regulares de procura, da produção, do comércio externo e do emprego. Mas para que o desenvolvimento se iniciasse seria necessário romper os “círculos viciosos da pobreza”, pois estes resultam em baixa produtividade, que culmina com baixos rendimentos o que, por sua vez, impede que a produtividade cresça (RISTER, 2007, p. 15). Neste mesmo sentido, Veiga (2010, p. 115) defende o desenvolvimento sustentável em que o crescimento econômico deve ser comedido e equalizado com a preservação ambiental.

Para Schumpeter (1997, p. 74), o desenvolvimento só ocorre quando houver inovação e as mudanças na vida econômica não lhe forem impostas de fora, mas surjam de dentro, por sua própria iniciativa.

Para Sachs (2008, p. 81), o desenvolvimento deve ser incluyente e sustentável e, para tanto, requer a garantia do exercício dos direitos cívicos e políticos em nítida contraposição ao crescimento perverso que é “excludente (do mercado de consumo) e concentrador (de renda e riqueza)”. Para ele, o desenvolvimento pode permitir que cada indivíduo revele suas capacidades, seus talentos e sua imaginação na busca da autorrealização e da felicidade, mediante esforços coletivos e individuais, combinação de trabalho autônomo e heterônomo e de tempo gasto em atividades não econômicas.

Esta análise perfila-se com a construção do conceito de desenvolvimento a partir da preservação do meio ambiente, da distribuição de recursos e da preservação das características socioculturais.

2.2 Estado e desenvolvimento

Da mesma forma que não é possível pensar o desenvolvimento desconectado do Direito e da Economia, tal conexão também deve ser realizada com o Estado. O Estado, como organização política de uma comunidade, começou no início da Idade Moderna, todavia, sempre existiu, com contornos primitivos, desde a Antiguidade a partir da *Polis* grega e da *Civitas* romana (BALEIRO, 2012, p. 30). Pereira (2014, p. 100), no mesmo sentido, aduz que:

fruto do progresso da civilização, o Estado moderno ultrapassou os estágios primitivos da potestade arbitrária adotando técnicas de contenção de sua autoridade, separando as funções do seu poder em órgãos distintos e atuantes dentro de limites preestabelecidos. Além disso, enuncia e garante os direitos humanos fundamentais, sendo uma organização submetida ao império do Direito.

Dallari (2000, p. 72) define o Estado como “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”.

Com muita propriedade Becker (2013, p. 166) lembra:

[...] que o criador do Estado (ser social) é o indivíduo humano e que o Estado, uma vez criado, não subsiste “per se”, independente de seus criadores, porém, é um ser social cuja criação é continuada. O Estado não é algo que está e sim algo que começou e continua numa perpétua reafirmação de sua própria unidade. O Estado existe nos atos e pelos atos

dos indivíduos humanos que são seus criadores; e é nesta atividade contínua e relacionada ao bem comum que consiste a realidade do Estado.

Gruppenmacher (2011, p. 84, *in* Santi, 2011) destaca que o Estado Social é necessariamente intervencionista e o tributo deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça e de desenvolvimento econômico.

Para Schoueri (2005) o Estado não atua mais como mero vigilante de uma economia que, hipoteticamente, se autorregula. Passou a desempenhar um papel ativo e permanente nas realizações inseridas no campo econômico, assumindo responsabilidades para a condução e funcionamento das próprias forças econômicas. Klaus (*apud* SCHOUERI, 2005, p. 02) enfatiza que a atuação do Estado passou a ser ativa, estruturante, “visto que atua no sentido de uma modificação planejada da própria estrutura social”. Ao passo que Catão (2004, p. 7) assevera que o Estado cresceu para além da função protetora-repressora, aparecendo até muito mais como produtor de serviços de consumo social, regulamentador da economia ou como centro de distribuição da renda.

Catão (2004, p. 6) enfatiza que ante a necessidade do incentivo a certas atividades exsurgem as “normas de encorajamento”, de estímulo ou de promoção, cuja função sancionatória propriamente dita fica relegada a um segundo plano, para não dizer excluída. Neste cenário, o Estado passou a utilizar a tributação como mecanismo de indução de comportamento dos agentes econômicos, nos quais se incluem as empresas, ou seja, tem se utilizado de normas tributárias indutoras para intervir na ordem econômica, seja concedendo benefícios fiscais quando deseja estimular determinados comportamentos, seja majorando a carga tributária quando deseja desestimular outras condutas. Neste sentido, Baleeiro (2012, p. 33/35) leciona que:

[...] atualmente os estadistas buscam na Política Fiscal instrumentos de modificação das estruturas subdesenvolvidas, pois, ao invés das finanças neutras da tradição, com seu código de omissão e parcimônia tão do gosto das opiniões individualistas, entendem hoje alguns que maiores benefícios à coletividade colherão de finanças funcionais, isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica.

Considerando que o Estado brasileiro, além de utilizar a tributação com viés extrafiscal, tem os tributos como principal fonte de receitas é possível denominá-lo de Estado

Fiscal, já que as despesas públicas são custeadas, precipuamente, pela receita decorrente da arrecadação dos tributos, tendo em vista que a exploração de uma atividade econômica por parte do Estado, a renda obtida decorrente do seu patrimônio público imobiliário e as tarifas são inexpressivas para fins de arrecadação.

3 REFORMA TRIBUTÁRIA

A reforma tributária, implementada com a Emenda Constitucional nº. 132 (BRASIL, 2023), pretende instituir um novo sistema tributário sobre o consumo, corrigindo falhas do atual modelo como a cumulatividade e a regressividade.

A instituição dos novos tributos dar-se-á por Lei Complementar, no entanto, “a Constituição atua como limite para as normas inferiores, negativamente, e como um guia, positivamente, para a legislação infraconstitucional” (OLIVEIRA, 2017, p. 19). Por isso, o impacto e alcance da reforma constitucional tributária, com a inserção dos “princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (art. 145, § 3 da CF/88), que deverão ser observados, como guia, para a legislação infraconstitucional.

De acordo com Alexy (2008, p. 37) os princípios contêm um dever ideal, são mandamentos de otimização e, como tais, exigem que algo seja realizado em medida tão alta quanto possível relativamente às possibilidades fáticas e jurídicas.

O primeiro princípio é o da simplicidade. Pelas discussões da proposta da emenda constitucional ficou latente a necessidade de diminuir o número de obrigações acessórias, facilitar a compreensão do contribuinte sobre os termos da lei, tanto em relação à obrigação tributária principal (dever de pagar os tributos), como em relação à forma de adimplir, que está vinculada às obrigações acessórias. Por exemplo, se um contribuinte estiver com uma pendência fiscal, pelo princípio da simplicidade, é dever da administração tributária através dos mais variados canais de comunicação, como *whatsapp* ou outros aplicativos, atendê-lo e da forma mais simples, prática e com eficiência, resolver a demanda. Como também o contribuinte deverá ter acesso ao boleto para pagamento dos tributos no portal do ente fiscal e acessá-lo também de forma prática utilizando e-gov, certificado digital, senha etc.

Simplicidade, enquanto princípio, parece mais força de expressão do que de mandamento de otimização. Tal premissa decorre do volume de novos artigos que foram incluídos na Constituição Federal com a EC 132, são dezenas de páginas, centenas de regras, talvez apenas na modelagem constitucional dos novos três tributos, Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, imposto seletivo, foram

introduzidas mais de 250 regras que serão multiplicadas pela legislação complementar e novamente pelos decretos, instruções normativas e portarias.

Por esta razão, a simplicidade é, literalmente, apenas um ideal, um norte, porque sua materialização, pelo próprio texto da EC 132 já demonstra que não haverá simplicidade e sim complexidades, pensar de forma diversa é, talvez, crer no impossível.

Pelo princípio da transparência a tributação deverá ser o mais clara possível, em vários aspectos, como “portal da transparência” detalhando a arrecadação tributária, publicizando os incentivos fiscais e toda e qualquer forma de renúncia de receita tributária como a própria transação. Bem como a tributação ser transparente ao consumidor com a descrição no rótulo dos produtos da incidência tributária daquele produto, além de não embutir o imposto na sua própria base de cálculo já que essa “manobra jurídica fiscal” torna a incidência tributária maior do que aparentemente seria já que a alíquota incidiria sobre a base de cálculo do imposto após a sua inclusão nela, o quê, na visão aqui desenvolvida, é uma aberração econômica, jurídica e moral.

O princípio da justiça tributária já era um princípio implícito considerando que o Estado Democrático de Direito, pela sua essência, determinava que a tributação fosse utilizada não apenas como fonte de receita para custear a administração pública e prestar serviços sociais, como também de ser utilizada visando a justiça e equidade, além de norma indutora do desenvolvimento regional, do combate à pobreza etc.

Princípio da cooperação, da mesma forma que o da justiça tributária, são apenas reforços expressos, talvez até retóricos, considerando que a cooperação pode ser extraída de inúmeros outros artigos da Constituição Federal. Especificamente no que diz respeito à relação fisco-contribuinte se pretende tornar menos conflituosa e mais sinérgica objetivando melhorar o ambiente fiscal. O contribuinte precisa do fisco, e vice-versa. O primeiro necessita da ação fiscalizadora do Estado para impedir que concorrente empresarial tenha um diferencial competitivo através da sonegação e o Estado depende do pagamento dos tributos dos contribuintes para sua manutenção.

Princípio da defesa do meio ambiente é um dos pilares da reforma tributária já que os direitos humanos (e o direito da natureza) são essenciais para o desenvolvimento sustentável. Por isso, a introdução do § 4º no art. 43 dispondo que “sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono”, é um avanço na consciência constitucional de sustentabilidade.

O art. 43 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) dispõe que a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando ao seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. Bem como que Lei Complementar disporá sobre as condições para integração de regiões em desenvolvimento e a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

Em relação aos incentivos regionais, a lei deverá prever a igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público; juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias; isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

Ainda no art. 43, o Constituinte determina que a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação, em relação aos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

Se, por um lado, a EC 132 introduziu no Sistema Tributário Nacional, através do art. 145, §3 o princípio da defesa do meio ambiente, no artigo em comento há uma regra, um mandamento constitucional, obrigando, sempre que possível, dos incentivos fiscais regionais observarem os critérios de sustentabilidade e redução da emissão de carbono.

Os critérios de sustentabilidade ambiental estão relacionados a menor utilização de recursos naturais no processo produtivo, menor presença de materiais tóxicos, maior vida útil, possibilidade de reciclagem ou reuso, menor volume de resíduos etc. Além da redução da emissão de carbono que já estava presente na Política Nacional sobre a Mudança do Clima (PNMC), Lei nº 12.187/2009 (BRASIL, 2009), que define o compromisso nacional voluntário de adoção de ações de mitigação com vistas a reduzir suas emissões de gases de efeito estufa (GEE) entre 36,1% e 38,9% em relação às emissões projetadas para 2020. E agora haverá o reforço da política de redução de emissão de carbono com a utilização da extrafiscalidade ambiental na concessão de incentivos fiscais.

Outra importante inovação no ordenamento jurídico constitucional é o princípio da progressividade, dito de forma inversa, com a obrigatoriedade de atenuar os efeitos regressivos na tributação. Pelo atual contexto constitucional, não é atenuar os efeitos regressivos para neutralidade tributária e sim para alcançar uma tributação mais justa e para

tanto se faz necessário tratar os contribuintes diferentes de forma desigual na medida das desigualdades e a utilização de alíquotas progressivas é uma excelente ferramenta de indução para a isonomia.

A tributação é regressiva quando a incidência tributária é mais acentuada em quem possui menor capacidade contributiva, que é o oposto de tributação progressiva em que o ônus tributário é majorado à medida que aumenta a capacidade econômica do contribuinte, como por exemplo no Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF que possui alíquotas progressivas à medida que a base de cálculo é majorada.

Na regressividade, normalmente associada aos tributos indiretos sobre o consumo, não há diferenciação de alíquotas por capacidade contributiva, logo, considerando que a população de baixa renda consome a integralidade da sua renda, dificilmente com margem para poupança, a alíquota dos impostos sobre o consumo incidente sobre a integralidade da sua renda é desproporcional em relação aos demais consumidores que possuem rendas superiores que não são consumidas na integralidade.

Um dispositivo que chama a atenção para o aumento da carga tributária é a nova redação do art. 149-A (BRASIL, 2023).

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III (NR)

O art. 149-A prevê uma nova competência tributária para os Municípios e Distrito Federal que poderão instituir novo tributo denominado de contribuição com finalidade específica de custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

Esse novo tributo deverá ser instituído, exigido ou aumentado por lei (princípio da legalidade), não poderá ser cobrado em relação a fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei que o instituir ou aumentar (princípio da irretroatividade), como também não poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro e antes de decorrido 90 (noventa) dias da publicação da lei que instituir ou aumentar (princípios da anterioridade e noventena). Ou seja, em relação a contribuição do art. 149-A não há mitigação dos princípios da legalidade, anterioridade e noventena, devendo os mesmos serem observados de forma plena.

É possível que haja aumento na tributação através desta contribuição, que não é mais limitada ao custo da iluminação pública, agora deverá adimplir o custeio, a expansão e a

melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

Esse tributo é de simples arrecadação já que sua cobrança poderá ser realizada na fatura de consumo de energia elétrica. Sem dúvida é excelente fonte de arrecadação tributária, todavia, por se tratarem de serviços públicos indivisíveis de iluminação pública, preservação das ruas e segurança deveriam ser custeados pelos impostos, da mesma forma que custeio e expansão do serviço de iluminação pública e sistema de monitoramento de segurança por contribuição de melhoria, todavia, objetivando a simplicidade na arrecadação optou-se por aumentar a destinação da antiga contribuição de iluminação pública, que agora será contribuição de iluminação pública, de sistema de monitoramento de segurança e de preservação de logradouros públicos.

À primeira vista, essa contribuição não está em consonância com o princípio da justiça fiscal já que a contribuição incidirá sobre todos os consumidores de energia, mesmo que não usufruam de iluminação pública adequada, de segurança e limpeza nas suas comunidades. E mais, poderá incidir sobre a população de baixa renda tornando-se um tributo regressivo, o que deve ser eliminado do sistema tributário brasileiro. Essas distorções poderão ser minimizadas pela legislação que instituir este tributo com isenções e alíquotas diferenciadas por bairro etc.

De toda forma, o ideal seria a majoração das alíquotas de IPTU e ITBI dos imóveis de maiores valores que demonstram capacidade econômica para custear os serviços públicos em comento, segurança, iluminação e limpeza pública. Talvez, o aumento desses impostos, gerando mais transparência, não seja o pretendido pelos agentes políticos já que a contribuição, além do nome sugestivo, de ser algo que apenas se contribui e não que é imposto, seja mais ameno e não desperte a atenção do contribuinte que, inclusive, irá pagar na fatura de energia elétrica e quiçá não saiba nem que sobre o valor da sua fatura existe mais um tributo aumentando o desembolso junto com a energia elétrica.

Noutro giro, surge com a EC 132 o Imposto sobre bens e serviços – IBS e a Contribuição sobre bens e serviços – CBS que será informado pelo princípio da neutralidade (art. 156-A, § 1º da CF).

A neutralidade é um princípio segundo o qual a tributação deve evitar distorcer o comportamento dos agentes econômicos que não deve escolher o seu modelo de negócio pelo que incida a menor tributação e sim por outros critérios econômicos, como eficiência, durabilidade etc. Nesse sentido, o menor número possível de regimes diferenciados tem o intuito não apenas de praticabilidade tributária como também de neutralidade porque o tributo

tem um custo elevado na formação do preço do produto, dessa forma, é natural que o agente econômico busque otimizar a sua competitividade se utilizando da menor tributação possível.

Da mesma forma, a não cumulatividade real ou ampla interfere, positivamente, na neutralidade já que para o agente econômico, comprando ou fabricando determinada parte do produto (ou do serviço), não haverá diferença tributária já que o custo do IBS na operação anterior será utilizado como crédito pelo comprador ou tomador do serviço.

O IBS incidirá sobre uma ampla base que não será apenas de mercadorias e serviços. A lógica constitucional é que o IBS incida sobre o maior número de operações possíveis decorrente de negócios jurídicos de bens (que é mais amplo do que mercadorias) e serviços, nas suas múltiplas facetas para incluir a econômica digital dentro do seu campo de incidência. O IBS não prevê a circulação (transferência de propriedade) como fato necessário para sua consumação.

De acordo com o novo desenho constitucional tributário, o IVA brasileiro (IBS e CBS) incidirá sobre relações jurídicas, que é mais amplo do que circulação jurídica, dessa forma, é possível a incidência de IBS sobre licenciamento, cessão de direitos etc.

Percebe-se que não é necessário o antigo conceito de ISS como obrigação de fazer, inclusive o STF há tempos já ampliava o conceito de serviço para fins tributários (SILVA e VASCONCELOS, 2024, p. 65).

Por se tratar de um imposto sobre o consumo, para fins tributários, é irrelevante se trata de bem material, imaterial, serviço ou uso de um direito, o importante é tributar o consumo de forma mais ampla possível. O consumo aqui equipara-se a renda gasta.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Emenda Constitucional nº. 132/23, após décadas de discussões no Congresso Nacional, avançou, parcialmente, com a reforma tributária, limitando-se ao consumo e, pontualmente, sobre o patrimônio com a progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causas Mortis* e Doação (ITCMD).

Com a EC 132/23, é possível que a tributação sobre o consumo atenuar a regressividade até então existente, em que a população de baixa renda (cujos partícipes sequer podem ser denominados de contribuintes, pela sua ausência de capacidade contributiva) arca de forma mais acentuada com a tributação do que os contribuintes com maiores capacidades econômicas e financeiras. Considerando que os impostos que serão extintos ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS incidiam sem qualquer critério mínimo de pessoalidade, inevitavelmente ao

consumir qualquer produto ou serviço, independente da capacidade financeira, arcam com ônus tributário.

No novo modelo, aqueles tributos serão substituídos pelo IVA *dual* brasileiro, o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS e Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS e não incidirão sobre a Cesta Básica Nacional de Alimentos, cujos produtos serão definidos em lei complementar e considerando a diversidade regional e cultural da alimentação da população.

Ainda poderá ser instituído o “dinheiro de volta” (*cashback*) do IBS/CBS pago por famílias de baixa renda, com obrigatoriedade para energia elétrica e botijão de gás.

Apenas por essas medidas apresentadas já se percebe o impacto da legislação considerando que, se o imposto sobre o consumo é considerado um imposto sobre a renda “gasta” e não haverá a incidência desse imposto na população de baixa renda, haverá um aumento do seu poder de compra o quê, consequentemente, torna-se uma medida efetiva de justiça fiscal e uma ferramenta para diminuir as desigualdades sociais e econômicas.

Por outro lado, o princípio da simplicidade, introduzido na Constituição Federal, no primeiro momento, é contraditório com os mais de 250 enunciados normativos introduzidos com a EC 132 que, inclusive, durante o período de transição serão dos modelos tributários simultâneos para observância e cumprimento do contribuinte, o atual com ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS e o novo com CBS, IBS e imposto seletivo, além do IPI de forma excepcional.

Ainda no impacto econômico, haverá um aumento na tributação mesmo que a alíquota do IBS/CBS se mantenha as mesmas pela introdução da nova redação da Contribuição de Iluminação Pública que agora não será apenas para custear a iluminação pública e sim o custeio, expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública, do sistema de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos (art. 149-A).

Por fim, a ampliação do tipo da contribuição de iluminação pública não deixa de ser uma manobra jurídica já que esses serviços de preservação de logradouros públicos, sistema de monitoramento e iluminação pública deveriam ser custeados pelos impostos e não contribuição, bem como a expansão do serviço de iluminação pública custeado por contribuição de melhoria que é uma das espécies de tributos com a finalidade específica do Estado ser ressarcido pelo investimento em obras que valorizam o patrimônio direto dos particulares.

O estudo não teve o intuito de exaurir as discussões da reforma tributária, pelo contrário, são as primeiras impressões sobre a EC 132/23 que, para sua implementação, dependerá de Lei Complementar e, a partir desta, os pontos centrais ganharão novos contornos e o amplo debate acadêmico.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo Discursivo**. trad. Luís Afonso Heck. 2 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18. ed., rev. e atual. Por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BECKER, Augusto Alfredo. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 2004.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BELO, Manoel Alexandre Cavalcante. **Política e Desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2012.

BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Brasília, DF. D.O.U. de 27/10/1966, pág. nº 12452. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 24/06/2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.

BRASIL. **Lei complementar nº. 87 de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF. D.O.U. de 16/09/1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 25/06/2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Estudo Tributário Nº 08: **Sistema e Administração Tributária - Uma Visão Geral**. Secretaria Da Receita Federal, Coordenação-Geral de Política Tributária. Brasília: agosto, 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/20SistemaAdministracaoTributaria.pdf> Acesso em: 01 nov. 2012.

BRASIL. **Lei complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. D.O.U. de 1º/08/2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25/06/2024.

BRASIL. **Lei nº 12.187, de 30 de dezembro de 2009**. Política Nacional sobre a Mudança do Clima (PNMC). Institui a Política Nacional sobre Mudança do clima – PNMC e dá outras providências. Brasília, DF. D.O.U. de 30/12/2009 – Edição Extra. Disponível em: https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/123456789/897/1/L12187_PNMC.pdf. Acesso em: 25/06/2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF. D.O.U. de 21/12/2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25/06/2024.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. **Direito Tributário: Três Modos de Pensar a Tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COUTINHO, Ana Luisa Celino (coord.) *et al.* **Direito, Cidadania e Desenvolvimento**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 20. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de. **Curso de Jurisdição Constitucional: Direito comparado e ideias para um novo STF**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. Assembleia Geral das Nações Unidas. **Resolução nº. 41/128 de 1986**. Direitos Humanos: Documentos Internacionais. Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento. Adotada pela Resolução 41/128 da Assembleia Geral da ONU, em 04 de dezembro de 1986. Disponível em: <https://acnudh.org/wp-content/uploads/2012/08/Declara%C3%A7%C3%A3o-sobre-o-Direito-ao-Desenvolvimento.pdf>. Acesso em: 25/06/2024.

PEREIRA, Eitel Santiago de Brito. **Função constituinte da jurisdição constitucional**. João Pessoa: Ideia, 2014.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao Desenvolvimento - Antecedentes, Significados e Consequências**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e Desenvolvimento**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SENADO FEDERAL. **Ata da 29ª Reunião Extraordinária da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania da 1ª Sessão Legislativa Ordinária da 57ª legislatura**, realizada em 19 de setembro de 2023, terça-feira, no Senado Federal, Anexo II, ala Senador Alexandre Costa, plenário Nº 3.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHUMPETER, Joseph A. **Teoria do Desenvolvimento Econômico**. Trad. Maria Sílvia Possas. São Paulo: Nova Cultura, 1997.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução: Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doninelli Mendes. – São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa; VASCONCELOS, João Batista. **Direito Tributário Municipal: No Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça – STJ**. Campina Grande: Banm Editora, 2024.

TAMANAH, Brian Z. **Revista Direito Getúlio Vargas. Direito e Desenvolvimento FGV**. São Paulo, 2009.

THE ORGANIZATION OF AMERICAN STATES – OAS. Conferência Mundial sobre Direitos Humanos. Tratado Internacional. **Declaração e Programa de Ação de Viena**. Viena, Áustria. 14 a 25 de Junho de 1993. Portal de Direito Internacional. www.cedin.com.br. Disponível em:
<https://www.oas.org/dil/port/1993%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20e%20Programa%20de%20Ac%C3%A7%C3%A3o%20adoptado%20pela%20Confer%C3%Aancia%20Mundial%20de%20Viena%20sobre%20Direitos%20Humanos%20em%20junho%20de%201993.pdf>. Acesso em 25/06/2024.

VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento Sustentável o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.