

REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA DISCUSSÃO SOB A PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO E DO DESENVOLVIMENTO

*Marisa Rossignoli¹
Gabriela Maria de Oliveira Franco²*

*Recebido em 03/06/2023
Aceito em 09/04/2024*

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar a reforma tributária sob uma perspectiva da análise econômica do direito do desenvolvimento econômico do País. Em primeiro momento é apresentado um breve retrospecto histórico, desde o surgimento de tributo, passando pela evolução do sistema tributário e as características do atual sistema tributário brasileiro. Em segundo momento é apresentada uma síntese do contexto histórico e atual do desenvolvimento econômico. Posteriormente, pretendeu-se trazer de forma sucinta a aplicação da análise econômica do direito e sua relevância para o direito tributário. Por fim, buscou-se trazer à baila, a importância da reformulação do sistema tributário atual, sob a perspectiva da análise econômica do direito, para garantir a efetividade e progresso no desenvolvimento econômico do País. Para alcançar os objetivos propostos, utiliza-se o método dedutivo com a realização de pesquisa bibliográfica.

PALAVRAS CHAVE: Análise Econômica do direito; Desenvolvimento econômico; Reforma tributária.

TAX REFORM: A DISCUSSION FROM THE PERSPECTIVE OF ECONOMIC ANALYSIS OF LAW AND ECONOMIC DEVELOPMENT

ABSTRACT

This article aims to analyze the tax reform with its perspective of economic analysis of the law of economic development of the country. At first, a brave historical setback is presented, since the emergence of tributo, pass and opel the evolution of the tax system and the characteristics of the current Brazilian tax system. In the second moment it is presented ua sites of the historical context and the tual of economic development. Subsequently, it was intended to bring, also briefly, the application of the economic analysis of law and its relevance to tax law. Finally, we sought to bring to the fore the importance of reformulating the current tax system, from the perspective of economic analysis of law, to ensure the effectiveness and progress in the economic development of the country. To achieve the proposed objectives, it uses a deductive method, with books and articles published with materials for conducting bibliographic research.

¹ Graduação em Ciências Econômicas pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho -UNESP - "Campus" de Araraquara (1994), Mestrado em Economia (Economia Política) pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP (1998) e Doutorado em Educação (Política e Gestão da Educação) na Universidade Metodista de Piracicaba - UNIMEP (2008), atualmente é pós-doutoranda em Direito pela UENP - Universidade Estadual do Norte do Paraná (Jacarezinho).

² Mestre em Estudos Jurídicos com Ênfase em Direito Internacional pela Must University - Florida-USA (2024). Mestranda em Direito pela Universidade de Marília (UNIMAR). Possui graduação em Direito pela Universidade de Cuiabá (2006). Especialista em Direito Civil e Direito Processual Civil. Especialista em Direito Administrativo e Licitações. Especialista em Direito Notarial e Registral.

||| Keywords: Economic analysis of law; Economic development; Tax reform.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar a reforma tributária sob uma perspectiva econômica, notadamente os impactos da reforma tributária no desenvolvimento econômico do País.

Atualmente, as principais normas tributárias estão contidas na Constituição Federal (CF), Código Tributário Nacional. A CF/1988 inovou através dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar. Esses princípios têm mecanismo de defesa do contribuinte, diante da afronta do Estado no campo tributário. Muito embora o sistema tributário tenha sido objeto de relevantes transformações sociais e econômicas, não é tema recente a discussão sobre a necessidade de uma reforma tributária no Brasil.

Uma das principais características do sistema tributário do país está na regressividade, principalmente porque a maioria dos impostos são cobrados de forma indireta, incidentes sobre o consumo, o que acarreta uma desproporção, sendo que aqueles que ganham menos, acabam pagando mais impostos, tendo como consequência o desequilíbrio concorrencial, diminuição da competitividade do país, gerando, diretamente, prejuízos ao crescimento e ao desenvolvimento econômico.

Se não há dissenso no tocante a necessidade de reforma, não se pode dizer o mesmo no tocante qual é o melhor caminho para se elaborar a reforma tributária ideal, que atenda as expectativas tanto econômicas como sociais. Há décadas que se discute a necessidade da reforma tributária, porém, introduzir reformas não é fácil, sobretudo porque há interesses conflitantes. À vista dos argumentos apresentados e utilizando-se de pesquisa bibliográfica e do método dedutivo, procura-se no presente trabalho trazer à baila a importância da reformulação do sistema tributário atual, sob a perspectiva da análise econômica do direito e do desenvolvimento econômico, para garantir a efetividade e o progresso econômico e social do País.

2. DO DIREITO TRIBUTÁRIO: BREVE CONTEXTO HISTÓRICO E ATUAL

A origem do tributo remonta a própria existência da sociedade e a sua evolução política do Estado. A palavra tributo deriva do latim “tributum”, com significado de “dividir ou repartir entre a tribo”, remetendo sua instituição naquela época, nas tribos primitivas.

Das épocas primitivas até os dias atuais, a forma de tributação, bem como, a finalidade do tributo passou por diversas transformações. Desde o ponto de vista legislativo, em que, épocas passadas não havia necessariamente regras normativas, mas tão somente, imposição do poder, liderada pelo absolutismo.

No Brasil, nos anos 1500, com a chegada dos portugueses, é dado início a exploração do pau-brasil, com isso, a cobrança de tributos era de forma compulsória. E, nesse contexto, a monarquia, com o intuito de proteger as riquezas do novo território, introduziu a cobrança de tributos sobre a importação e exportação de mercadorias e a tributação sobre o consumo.

No período Colonial a cobrança se deu de várias formas: *tributum in labore* (trabalho nas terras do senhor feudal); *tributum in natura* (pau-brasil, ouro, prata etc.) e por último, chegando até os dias atuais, *tributum in pecúnia* (dinheiro) (CALIENDO, 2022, pág. 21).

Com o retorno da família real para Portugal, o Brasil se vê diante da primeira crise econômica, na qual herdou do período colonial uma precária estrutura (ABRAHAM, 2021, pág.36). Naquele contexto de crise, deu origem à outorga da Constituição de 1824, a qual centralizava o poder estatal, que desencadeou a elaboração do Ato Adicional de 1834, como ficou conhecida com a Lei n.º 16 de 12 de agosto de 1834, em que previa alterações e adicionava na Constituição de 1824, liberdade às províncias de criar tributos próprios.

No entanto, foi somente com a Proclamação da República em 1889, o sistema monetário e tributário brasileiro passa a ser definido formalmente na Constituição Federal de 1891, e que a partir dessa data o Brasil adquire um sistema tributário, o qual conteve limitações ao poder de tributar, conforme consta dos artigos 7º e 9º, na Constituição Federal de 1891, respectivamente, competências de tributar da União e Estados, ficando os Municípios dependentes dos estados que pertencem.

Os tributos previstos na Constituição de 1891, em sua maioria eram impostos sobre a propriedade ou produção e transação interna ou externa. Diversas outras rendas foram introduzidas na base tributária nos primeiros anos da Primeira República, porém, somente em 1923, o governo criou o imposto de renda geral, de acordo com a Lei 4.783/1923.

Ainda, antes do final do século XIX, foi introduzida e ampliada a tributação ao consumo, como por exemplo ao fumo (VARSAÑO, 1996). Até o início da Primeira Guerra Mundial (28 de julho de 1914), o imposto de importação era a principal receita da União.

O tributo na contemporaneidade, apenas moldou as condições do desenvolvimento de um Estado moderno. Com a instituição do Estado Democrático de Direito, o tributo surge como meio de concretização de direitos à sociedade, mediante políticas públicas (BUFFON, 2007).

A tributação, no modelo do Estado Democrático de Direito, constitui a principal fonte abastecedora dos cofres públicos, indispensável para que o Estado possa realizar a finalidade pública e concretizar os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados. Atualmente, as principais normas tributárias estão contidas na Constituição Federal, Código Tributário Nacional e em leis esparsas.

Em especial a Constituição Cidadã inovou através das limitações ao poder de tributar, com definição das competências tributárias e dos princípios tributários, que servem como mecanismo de defesa do contribuinte, diante da afronta do Estado no campo tributário.

Nos dizeres de Machado Segundo (2022, p. 24), “a finalidade do Direito Tributário, portanto, é a de impor limites à tributação, fazendo com que ela aconteça com amparo em normas pré-estabelecidas, respeitando a igualdade, a capacidade contributiva, à segurança etc.”

O Sistema Tributário Nacional atual, pode ser traduzido como um organismo em constante transformação, de modo, que vem sofrendo constantes alterações desde a primeira do período republicano no Brasil.

Porém, é possível perceber a tendência de modificação da estrutura de arrecadação da União, enquanto a participação dos impostos de importação diminuiu cerca de 20% comparada à totalidade da receita, enquanto os impostos de consumo e de renda, relacionados ao desenvolvimento do mercado interno, passaram a aumentar sua participação.

Na Constituição Federal de 1988, o Governo Federal aumentou sua despesa direcionada ao imposto de previdência, e diminuiu receitas disponíveis, por meio do compartilhamento com estados e municípios, com isso, a União busca aumentos não compartilhados com estados e municípios, com o intuito de equilibrar as contas fiscais (MENDES, 2008).

Os dados acerca da arrecadação nacional nos últimos dois anos, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, apontam que a carga tributária bruta (CTB) do Governo Geral (Governo Central, Estados e municípios) foi de 33,90% do PIB, em representatividade houve um aumento de 2,14 pontos percentuais do PIB em relação a 2020 que foi de 31,76%. Esse aumento ocorreu em decorrência dos incentivos fiscais concedidos durante a pandemia de Covid-19 e por um elevado crescimento econômico em 2021 com o estímulo de setores como comércio e serviços.

Tabela 1: Carga Tributária Bruta por esfera de governo - Brasil - Anual - 2020 e 2021

Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Variação	
	2020	2021	2020	2021	(R\$ Milhões)	(p.p. PIB)
Governo Central	1.564.488	1.951.103	20,95%	22,48%	386.615	1,53
Governos Estaduais	638.133	789.024	8,55%	9,09%	150.891	0,55
Governos Municipais	169.506	202.343	2,27%	2,33%	32.837	0,06
Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%	570.343	2,14

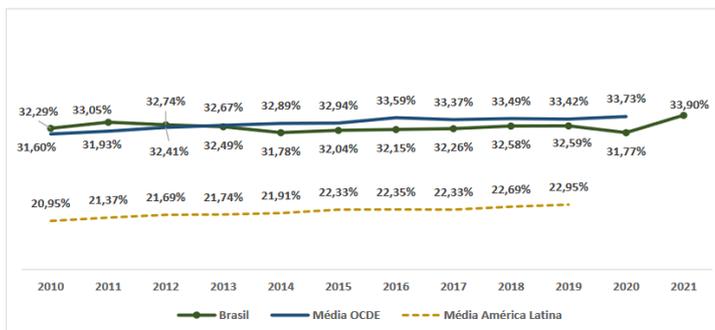
Fonte: Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral referente ao ano de 2021. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021.

Além da tributação sobre consumo ser dividida entre os três entes federativos, há uma divisão definida sobre quais impostos cada ente tem a competência de tributar. A União detentora dos seguintes tributos: (IOF); (IPI); (IRPF); (IRPJ); (ITR); (CIDE); (COFINS); e (CSLL). Os Estados possuem três: (ICMS); (IPVA) e (ITCMD). E os municípios detentores também de três: (IPTU); (ISS) e (ITBI).

Devido a quantidade de tributos existentes, sempre surge a indagação se o Brasil realmente possui uma grande carga tributária.

A média da Carga Tributária no mundo, de acordo com os dados da OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento, foi de 33,73% e considerando a carga tributária do País em 33,90 % PIB, o Brasil está dentro da média, inclusive bem abaixo dos países que possuem a carga tributária mais elevada, a exemplo da França, Dinamarca e Bélgica, em que ultrapassam os 45% do PIB. Contudo, em comparação aos países da América Latina, o Brasil, está bem acima da média, conforme se verifica na tabela abaixo.

Tabela 2: Evolução da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – Brasil e Média da OCDE



Fonte: Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral referente ao ano de 2021. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205.

Logo, infere-se que o Brasil não possui a maior carga tributária. Contudo, o presente Sistema Tributário Brasileiro é complexo e desigual, o qual demonstra alta carga tributária e um retorno insatisfatório à população.

3. DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: BREVE CONTEXTO HISTÓRICO E ATUAL

Do ponto de vista histórico, não há um consenso no tocante a definição de desenvolvimento econômico, vez que, do ponto de vista conceitual, varia de acordo com os valores históricos, sociais e econômicos de determinada época, bem como das principais correntes de pensamento econômico que surgiram no decorrer da história até os dias atuais.

De acordo com Bresser, (2006, p.02), “o desenvolvimento econômico é um fenômeno histórico que passa a ocorrer nos países ou Estados-nação que realizam sua revolução capitalista”.

Diversos textos históricos tratam o desenvolvimento econômico como sinônimo de crescimento econômico. Em concepções mais modernas, o crescimento econômico tem um conceito mais restrito, sendo considerado um aumento da produção e consumo de bens e serviços, analisados a partir do Produto Interno Bruto (PIB), ou seja, uma análise puramente matemática.

Já o desenvolvimento econômico tem uma definição mais ampla, vez que, além do crescimento econômico, deve-se verificar ainda um aumento nas condições de vida da sociedade, ou seja, analisar, além dos indicadores de crescimento, devem ser analisados indicadores como renda, pobreza, saúde, educação, dentre outros, ou seja, deve-se verificar os benefícios sociais decorrentes, com melhorias do bem-estar social e econômico da população.

Considerando o desenvolvimento dessa perspectiva, para que exista desenvolvimento é necessário um processo de crescimento da renda por habitante ou do produtor agregado ou da produção. Não há desenvolvimento sem produção. Além Ottoni Fernandes Jr., et al, Castelar (2004), lembra que “melhorar a infra-estrutura é essencial para ter competitividade, incentivar outros investimentos e permitir o crescimento do PIB”.

Historicamente, o Brasil era um país agrícola e pobre. Em meados de 1950, no entanto, já estivesse em contato com o crescimento mais acelerado desde a entrada do século passado, sua renda per capita ainda baixa e seus indicadores sociais bastante indefinidos.

No período pós-guerra, a renda per capita aumentou cinco vezes entre os anos

compreendidos de 1950 a 2011. Parte dessa elevação ocorreu entre 1950 e 1980, diante do fato da renda per capita ter aumentado 4,4% ao ano e, praticamente ter redobrado seu aumento inicial nesse período. Porém, a partir de 1980, ocorreu uma grande desaceleração do crescimento e durante os próximos 30 anos, a renda per capita teve aumento somente de 0,9% ao ano. (FERREIRA, et al. 2012).

Assim, o Brasil pós-guerra experimentou um rápido crescimento até 1980, atrás de um período longo de decrescimento. Para entendermos melhor, outro país com a taxa de crescimento semelhante do Brasil, entre 1950 e 1980, dobrasse sua renda per capita a cada 16 anos, implicaria que, se o Brasil tivesse estável essa taxa nos 30 anos que se seguiram, a renda per capita brasileira, atualmente seria cerca de 14 vezes a de 1950, em vez de 4,4% ao ano. (FERREIRA, et al. 2012).

No entanto, não se pode afirmar que sempre as taxas foram baixas ou elevadas, existem variações em cada período. Nos anos de 1967–1973 (regime ditatorial), ocorreu “o milagre econômico brasileiro”, que alcançou anualmente a taxa média per capita de 7,2%.

A concentração de renda/poder transforma a nação em um Estado unitário, a qual, contraria a “liberdade humana”, e onde não há distribuição de renda, necessariamente a nação torna-se em Estado unitário. Machado Segundo, elucida que, ao contrário, a federação concreta, pressupõe a repartição dos poderes entre os entes federativos, e conclui que “é a forma mais expressiva do Poder estatal é, sem qualquer dúvida, o Poder de Tributar e de dispor das rendas tributárias” (2003, p. 4).

Para se analisar a distribuição de renda, utiliza-se o índice de Gini. Os indicadores de desenvolvimento econômico, varia de 0 a 1, ou de 0 a 100. A redução de desigualdade, baseada no índice de GINI, diz o seguinte: quanto mais próximo de 0, menos desigualdade e mais distribuição de renda, quanto mais próximo a 1 (ou cem), mais concentrada a renda.

De acordo com o Relatório de Desenvolvimento Humano da ONU de 2019, o Brasil apresentou o coeficiente de GINI em 53,3 (ou 0,53), enquadrando-se entre os 10 países com maior desigualdade do mundo. Muito embora tenha ocorrido uma pequena redução da desigualdade, em comparação aos anos anteriores (no ano de 2004, o índice era de 0,591), ainda sim, é considerado um nível extremo, razão pela qual, merece uma atenção especial.

Contudo, importante salientar a redução de GINI no Brasil não é fruto da tributação, pois aqui, a grande parcela da tributação no Brasil é regressiva, ou seja, quem ganha mais paga proporcionalmente menos. Neste aspecto, a política de impostos é concentradora de renda e sua predominância é na política de consumo, sobre os impostos indiretos, que não leva em

consideração a capacidade de pagamento dos contribuintes. Os impostos diretos, como por exemplo, o IPVA, IPTU, tendem a diminuir um pouco o índice de GINI, pois, nesses tipos de impostos, quem tem mais renda ou bens, tende a pagar mais impostos.

Outro índice que avalia o desenvolvimento de um país é o IDH - Índice de Desenvolvimento Humano, que tem por atribuição analisar o desenvolvimento humano pelos aspectos da escolaridade, renda per capita e expectativa de vida. O IDH é analisado da seguinte forma: quanto mais próximo a um, maior é o desenvolvimento humano de um país.

De acordo com os dados divulgados pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) - 2021/2022 o IDH do Brasil foi de 0,754, em 2021, tendo uma redução em comparação ao ano de 2020, que foi de 0,765. No caso do Brasil, há um patamar elevado do IDH, contudo, as críticas são no sentido de que, considerando a carga tributária atual, o índice do IDH deveria ser ainda maior, ou seja, não há um retorno condizente com a arrecadação tributária atual à sociedade, principalmente nos aspectos da saúde, a educação e o padrão de vida.

Dentre esses e outros fatores que podem contribuir para a melhoria do desenvolvimento econômico, a forma de tributação tem relevante papel, gerando impactos diretos na distribuição de renda e bem-estar social.

4. ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO E SUA RELEVÂNCIA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

A ideia inicial da análise econômica do direito surge do uso da microeconomia e a análise do direito sob o ponto de vista econômico. Nesse sentido, Gico Junior., diz:

O direito é, de uma perspectiva mais objetiva, a arte de regular o comportamento humano. A economia por sua vez, é a ciência que estuda como o ser humano toma decisões e se comporta em um mundo de recursos escassos e suas consequências. (apud Porto; Garoupa, 2021, p. 15)

Nesse aspecto, ainda para o referido autor (GICO JR, 2022, p. 25), a análise econômica do direito não está relacionada a um objeto específico de estudo, como juros, lucros, mercado, dentre outros, mas sim à metodologia de investigação do problema, envolvendo escolhas humanas, ou seja, uma compreensão de toda e qualquer decisão individual ou coletiva que serve sobre recursos escassos.

Pode-se dizer que a análise econômica do direito busca, através de métodos de análise do comportamento humano, as consequências desses comportamentos, tendo como objetivo a

maximização das riquezas, diante da escassez de recursos, de modo que esses recursos finitos sejam alocados de forma mais eficiente possível.

Dentre as várias aplicações da análise econômica no direito tributário, pode-se descartar a maximização da eficiência, controle das externalidades, teoria de Coase, custos de transação, teoria dos jogos, dentre outros. A maximização da eficiência trata-se da a relação de mercado em estado de perfeição, ou seja, relação que está no seu ápice de perfeição, sendo que, a partir dali, é impossível melhorar a situação de uma das partes sem que haja a piora da situação da outra, o que se denominou de eficiência de Pareto.

De acordo com Silveira, deve-se indagar sobre qual é o objeto a ser maximizado para uma busca mais afinada da eficiência: utilidade, dinheiro, riqueza humana e felicidade. Quanto mais efetiva for a realização desses quatro fatores, maximizada estará a eficiência da relação: melhores bens com o menor custo social possível. (SILVEIRA, 2009, p. 199).

Por sua vez, externalidades são efeitos, positivos ou negativos, previsíveis ou não, acarretado pela atitude de um agente, afetando outros agentes que não se relacionam diretamente com a atividade desenvolvida. Nas palavras de Klein, citando Cecil Pigou (2022, p. 208/209), seria “reflexo das escolhas particulares sobre terceiros, fazendo com que houvesse um descompasso entre a maximização do bem-estar social e da utilidade individual”.

A ideia dos custos de transação teve origem na importante obra de Ronald Coase (“The Nature of the Firm”), que culminou no Teorema de Coase, que estabeleceu as bases para a análise sobre a estrutura institucional de desenvolvimento do mercado.

Para Coase, a ideia dos custos de transação não se limita aos custos de negociação em mercado. Além dos custos de produção e transporte, devem ser levados em conta como custos de transação os que se referem à celebração e execução de um contrato, bem como os despendidos com a administração de uma empresa, sendo que tais custos de transação representam uma parte considerável dos gastos necessários para a manutenção social da ambiência onde as negociações acontecem. (COASE, 1937, p. 386-405).

A tributação pode ser entendida como um custo de transação, pois deve-se considerar a carga tributária que incidirá na produção e circulação de um determinado bem, o que será analisado pelo produtor daquele bem ou serviço quando de sua constituição societária, bem como pelos adquirentes finais.

Relativamente à neutralidade da regulação e tributação, Silveira diz, em suma, que o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos para a sociedade (“minimum loss to society”), bem como a sua influência sobre as decisões econômicas dos agentes privados

deve ser realizada de modo a influenciar o mínimo possível sobre o sistema de formação de preços. A ofensa a estas premissas implica na ineficiência geral do sistema econômico. (SILVEIRA, 2009, p. 219).

Ainda para o referido autor, regulamentação tributária deve obedecer a um termômetro de proporcionalidade e razoabilidade, para que a sua incidência se dê com parcimônia e equidade, estimulando o crescimento e o desenvolvimento da economia e da sociedade de forma geral, sem perder de vista o mínimo – e desejável – papel arrecadatório e fiscalizador estatal, o que vai funcionar precisamente como um corretor das possíveis falhas de mercado, garantindo a livre concorrência, a balança comercial, o poder de compra etc.

Atualmente, as diversas espécies tributárias, excesso de leis nas três esferas de governo, com competências próprias, com diversas formas de interpretações das referidas leis, diferentes bases de cálculos e alíquotas, complexidade com as obrigações principais e acessórias, bem diversidade de hipóteses de não incidência e isenções tributárias acarretam um significativo aumento dos custos da transação, gerando por consequência uma ineficiência econômica.

Ao discorrer sobre o direito tributário e análise econômica do direito, Cristiano Carvalho afirma que “o que se deseja, do ponto de vista de eficiência econômica, é a limitação da tributação em um ponto que não iniba a atividade privada, única geradora de riqueza para sociedade” (CARVALHO, 2020, p. 127).

Nesse aspecto, a inserção da análise econômica do direito tem muito a contribuir com a evolução do direito tributário, notadamente, quando se fala em reforma tributária, para fins de analisar situações com a finalidade de buscar maior eficiência da tributação e consequentemente, o aumento do bem-estar social.

5. REFORMA TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO E DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

A Constituição Federal de 1988 foi um marco para o sistema tributário brasileiro, com uma mudança de paradigma, sobretudo, diante do reconhecimento de diversos direitos e garantias ao contribuinte, limitando o poder de tributar do estado e disciplinando as competências tributárias.

O princípio da isonomia, consagrado no caput do art. 5º da CF/88 é também considerado um mandamento nuclear de todo o sistema constitucional brasileiro, razão pela qual, não poderia ser deixado de lado na seara tributária, até porque, a República tem como objetivo

alcançar a paridade entre todos. Segundo Gomes (2022, p. 88), “a isonomia, desenvolvimento regional e federalismo não podem ser negligenciados”.

A capacidade contributiva é a “capacidade que alguém tem de contribuir para as despesas públicas. O tributo, portanto, só incide onde há capacidade contributiva” (HACH, 2014, p. 84).

Assim, o cidadão que tem patrimônio e rendimentos que lhes são necessários para uma vida digna, contribui para as despesas do Estado, todavia, existem cidadãos que não possuem ao menos o mínimo para uma vida digna, ou seja, também não terá para contribuir.

Conforme destaca Paulsen (2021, p. 35):

Quando a Constituição autoriza a tributação da renda (art. 153, III) ou da receita (art. 195, b), o faz tendo em conta a renda e a receita enquanto manifestações de capacidade contributiva. Na análise de tais conceitos para a determinação daquilo que pode ou não ser alcançado pela tributação, o princípio da capacidade contributiva assume papel fundamental. (PAULSEN, 2021, p. 35)

O sistema tributário mantém-se de renda da sociedade para financiar o bem comum, pautado por princípios constitucionais. Ao longo do tempo, ocorrem mudanças no cenário econômico e social, tais como, surgimentos de novas tecnologias, desigualdade social, conflitos em conceitos, diversidade em exceções na tributação, etc.

É nesse contexto que surge a necessidade de evoluir e debater as reformas tributárias. Não é de hoje que se questiona diversas propostas de mudanças, os reais impactos na nossa economia e principalmente, se tais propostas se coadunam com os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência e da eficiência.

Sob à ótica da análise econômica do direito, a reforma tributária deve também ser verificada sob diagnóstico comportamental de todos os agentes envolvidos, sobretudo, para fins de estudo dos nos aspectos do custo da transação, externalidades negativas e positivas e efetividade, sempre em busca dos menores custos, com o máximo de eficiência.

Gaiger, et al. (2018, p. 216), aduz que, em desacordo com a evolução internacional, os ideais e interesses no discurso da reforma tributária brasileira não caminha com o movimento da renovação do pensamento geral na mesma proporção.

Atualmente, as distorções no sistema tributário brasileiro são identificadas na tributação sobre o consumo, aplicada nos preços dos bens e serviços. Isso é devido a imposição de alíquotas fixas dos tributos, que resulta na camada pobre contribuir com uma parcela maior de sua renda em comparação aos ricos.

Por isso, o Brasil encontra-se entre os 10 (dez), países no mundo, com a maior

desigualdade. No estudo recente publicado pela Oxfam Brasil em 2017, os brasileiros com rendimentos mensais acima de 80 salários-mínimos têm isenção média de 66% de impostos. Já para as classes médias com 13 a 20 salários mínimos, a isenção é de 17%, podendo baixar para 9% em casos de quem possui o rendimento de 1 a 3 salários mínimos por mês. (GEORGES, 2017). Observa-se, que a tributação no Brasil não converge para a redução das desigualdades sociais, nos termos do Art. 3º, inciso III, da Magna Carta.

Além da elevada carga tributária, percebe-se que o cidadão tem que se submeter a normas e regras burocráticas que dificultam o cumprimento de suas obrigações com o Estado. Na opinião de Gonçalves:

O contribuinte é verdadeiro refém de inúmeras normas que estabelecem regras, não só para cálculo e pagamento, como também para a declaração daqueles tributos. Ou seja, além de arcar com uma elevadíssima carga tributária, é também vítima de infernal burocracia que o obriga a prestar, periodicamente, informações detalhadas sobre cada tributo devido. (GONÇALVES, 2007)

Além do mais, a incidência de variados tributos, com suas particularidades, regimes específicos, legislações complexas, alíquotas variadas, incentivos fiscais e a cumulatividade aumenta o custo no cumprimento das obrigações para as empresas e o elevado grau de litígio entre os envolvidos, causam prejuízos às exportações e aos investimentos e a alocação ineficiente dos recursos produtivos do país (PELLEGRINI, 2019, p. 3).

Diante desse cenário, muito se discute qual efetivamente seria o modelo ideal do ponto de vista da análise econômica. Isso porque, do ponto de vista da eficiência econômica, econômicas defendem um modelo neutro, com o mesmo valor para todos. Todavia, tal modelo, do ponto de vista social e político, prejudica a aplicação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, vez que teria como característica principal a regressividade, gerando uma sobrecarga tributária aos mais pobres, indo em contramão ao desenvolvimento econômico.

Neste aspecto, Cristiano Carvalho afirma que “não se trata, como poderiam apressadamente pensar alguns, de uma decisão óbvia ou fácil. Há custo e benefício para ambas as possibilidades, que devem ser racionalmente sopesados” (CARVALHO, 2020, 128).

Em tramitação pelo Congresso Nacional a PEC 45/2019, em tramitação na Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019, em tramitação no Senado Federal e ambos têm como ideia central simplificar o sistema tributário, ao unificar tributos sobre o consumo e a redução do impacto sobre as pessoas mais necessitadas.

A PEC 110/2019, tem por objetivo a substituição de nove tributos, quais sejam: (IPI);

(IOF); (PIS/Pasep); (Cofins); o Salário-Educação; a Cide-Combustíveis; (ICMS); (ISS), e consequentemente será substituído por um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, denominado de (IBS - Imposto sobre Bens e Serviços), e um imposto sobre bens e serviços específicos de competência federal.

Justificam na proposta, que o IBS segue modelos de países desenvolvidos, o qual vedará a tributação sobre medicamentos e alimentos. A competência será estadual, porém haverá uma legislação em âmbito nacional, juntamente com um órgão fiscalizador em cada Estado. Por sua vez, o Imposto Seletivo incidirá sobre produtos específicos, como cigarro, petróleo e derivados; lubrificantes e combustíveis; energia elétrica e serviço de telecomunicação.

A PEC 45/2019, tem como objetivo substituir cinco tributos por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). O IBS irá substituir: (IPI); (ICMS); (ISS); (Cofins); e (PIS).

Para complementar o IBS, será criado o imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externa negação, ou seja, desestimulando o seu consumo, como cigarros e bebidas alcoólicas. A introdução desse novo modelo, propõe-se duas transições: a progressividade da redução dos atuais tributos, ao passo que são substituídos pelo IBS (sendo esta aplicada aos contribuintes); e a outra será para os ajustes na distribuição da receita entre Estados e Municípios, (distribuição federativa da receita).

Outra proposta de Emenda à Constituição, nº 07/2020, em tramitação na Câmara dos Deputados, tem por objetivo extinguir quase todos os tributos em vigor: ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, ISS, IPVA, ITCMD, ITR, IPTU, CSLL, imposto sobre exportações, contribuições previdenciárias sobre folha de pagamentos, dentre outros. Pela proposta, todos os tributos constante na referida proposta serão substituídos por impostos sobre as três bases tributárias: o consumo, a propriedade e a renda.

As propostas convergem para uma tributação sobre o valor agregado (IVA), caso semelhante que acontece em diversos países (GOMES, 2022).

De acordo com Rocha (2021, p. 78), as Reformas Tributárias possuem, em síntese, as ideias de:

Simplificação do sistema brasileiro, redução de litígios administrativos e judiciais, eliminação de alguns benefícios fiscais setoriais e redução de outros, atribuição de mais transparência ao sistema e adoção de um sistema de tributação do consumo inspirado no imposto sobre valor agregado (IVA), com ampla não cumulatividade [...]. (ROCHA, 2021, p. 78)

Do ponto de vista econômico, as referidas propostas são vistas como positivas, vez que, diminuirá a complexidade atual do sistema tributário, com a unificação dos impostos indiretos,

contudo, não resolve, do ponto de vista social e político, a grande distorção do sistema tributário atual, que é a regressividade dos tributos.

Vale mencionar ainda a tramitação do Projeto de Lei 2.337/2021, em tramitação pela Câmara dos Deputados, visando modificar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido e alterar a tabela progressiva mensal do IRPF às pessoas jurídicas e criar a tributação dos lucros e dividendos distribuídos por empresas e finalmente, dispor sobre o imposto sobre a renda da pessoa física com o intuito de alterar a tabela progressiva mensal, assim como, atualizar os valores dos imóveis brasileiros.

Diante desse cenário e sobretudo dos vários projetos de lei em tramitação, a reforma tributária é um tema amplamente discutido, na qual cada projeto busca apresentar sua melhor posição, com pontos convergentes e divergentes.

Neste contexto, qualquer reforma tributária, para além da arrecadação por si só, deve englobar uma série de medidas e diretrizes a fim de alcançar as finalidades públicas, definindo metas, ações positivas ou negativas, modos de atuação etc., a serem empregados, considerando cada vetor axiológico específico a que se pretende garantir, de modo a fomentar o mercado, aquecer ou resfriar determinado nicho, possibilitando, assim, um sadio desenvolvimento econômico, tendo como bússola orientadora a garantia de direitos fundamentais e consecução dos objetivos republicanos.

Conforme conclui Ribeiro e Gesteiro:

os tributos, que são a fonte de recursos do Estado, devem lhe proporcionar o alcance das metas previstas no preâmbulo da Constituição Federal, observando os fundamentos da República Federativa do Brasil e seus objetivos, nunca se limitando à simples arrecadação de valores [...]. (RIBEIRO; GESTEIRO, 2005, p. 59).

À vista disso, cresce o apoio da opinião pública para que se debata uma mudança ousada do Sistema Tributário Nacional. Assim, a reforma tributária é tema sobre o qual o Congresso Brasileiro, vem na busca de inúmeras tentativas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A profundidade e ao mesmo tempo controverso o tema, nos permite apenas uma análise superficial do discurso. Logo, diante dessa pesquisa percebe-se insegurança jurídica nacional e internacional, onde empresários brasileiros e internacionais são afastados pelo medo de um sistema, não categórico, mas que pelo menos garanta estabilidade. Os benefícios com as novas

reformas, além de fomentar a competitividade, produtividade e investimento, proporcionando assim, geração de emprego, renda e diminuição da desigualdade social.

As reformas em tramitação organizam o sistema tributário brasileiro, deixando-o mais límpido e simples a longo prazo. Para gerar o desenvolvimento esperado, no entanto, são necessários diversos ajustes, de modo que efetive a distribuição de renda, em torno dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da progressividade e da máxima eficiência.

Para o desenvolvimento econômico, seu agente principal é o povo, e, introduzido nele os empresários e os trabalhadores, responsáveis por investimentos e entrega de mão-de-obra, em um processo histórico de acumulação de técnicas inovadoras e capital. O Estado é o propulsor do desenvolvimento econômico na busca dos objetivos políticos nacionais, o qual busca competir no cenário internacional, trazendo melhorias nos padrões de vida da população. Além de ser histórico, é anseio nacional de uma nação, adquirir segurança, liberdade e justiça quando se pensa numa tributação e no desenvolvimento econômico.

Em aplicação à análise econômica do direito, a reforma tributária deve também ser verificada sob diagnóstico comportamental de todos os agentes envolvidos, sobretudo, para fins de estudo dos aspectos do custo da transação, externalidades negativas e positivas e efetividade, sempre em busca dos menores custos, com o máximo de eficiência.

A atividade tributária – que não se resume em arrecadação tributária, mas engloba políticas tributárias, isenções, regulações de alíquotas etc. – deve objetivar a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária; a garantia do desenvolvimento nacional; o auxílio na erradicação da pobreza e marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem da população de um modo geral, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, cumprindo com os mandamentos maior da Carta Magna e neste aspecto, a inserção da análise econômica do direito tem muito a contribuir com a evolução do direito tributário, notadamente, quando se fala em reforma tributária, para fins de analisar situações com a finalidade de buscar maior eficiência da tributação e conseqüentemente, o aumento do bem-estar social.

6 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 6 ed. Rio de Janeiro, Forense, 2021. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530990596/>. Acesso em: 14 Nov 2022.

BATISTA JÚNIOR, P. Mito; GALVEIAS, E. Sistema; LAGO, L. Retomada; MALAN, P. &

BONELLI, R. Limites; SKIDMORE, T. Brasil: de Castelo; SYRUD, D. Foundations; TREBAT, T. Brazil's. Disponível em:

<https://www18.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-tematico/milagre-economico-brasileiro>. Acesso em: 01 nov 2022.

BRESSER; Luiz Carlos Pereira. O conceito histórico de desenvolvimento econômico. 2006. Trabalho originalmente preparado para curso de desenvolvimento econômico na Fundação Getúlio Vargas. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/1973/TD157.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 04/11/2022.

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. 2007. 371 p. Dissertação (Doutorado) - Programa de Pós-graduação em Direito. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2022.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 4 ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 14 nov. 2022.

CARVALHO, Cristiano. Direito tributário e análise econômica do direito. In YEUNG, Luciana. Análise econômica do direito: temas contemporâneos. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2020. E-book. ISBN 9786587019079. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786587019079/>. Acesso em: 11 nov. 2022.

CHIEZA, Rosa Angela. A reforma tributária é a mais importante para o Brasil superar a desigualdade social: Entrevista especial com Rosa Angela Chieza - 2019. Disponível em: <https://www.ihu.unisinos.br/categorias/159-entrevistas/589925-a-reforma-tributaria-e-a-reforma-mais-importante-para-o-brasil-entrevista-especial-comrosa-angela-chieza>. Acesso em: 12 nov 2022.

COASE, Ronald H. The nature of the firm. *Economia*. n. 4. v. 16, p. 386-405, 1937. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1468-0335.1937.tb00002.x>. Acesso em: 29/10/2022.

FERNANDES JR, O., et al, CASTELAR. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=2177:clima-responsabilidade-de-todos&catid=28&Itemid=23. Acesso em: 27 out. 2022.

GEORGES, Rafael. A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras. Pinheiros - SP, 25 set 2017. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/?_ga=2.149292598.1482961065.1668265593-659501133.1661513405&_gac=1.261469823.1668265625.Cj0KCKQiApb2bBhDYARIsAChHC9thESv5hlywy1WIZRh5CGHUmKUTO_2D2borEKDS-iGGeA0IKKZ8O-4aAnOEEALw_wcB. Acesso em: 12 nov. 2022.

GIAMBIAGI, Fabio. Desenvolvimento econômico - uma perspectiva brasileira. In: FERREIRA, P. C; VELOSO, F. O desenvolvimento econômico brasileiro no pós-guerra. Rio

de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 128. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788595154759/epubcfi/6/30%5B%3Bvnd.vst.idref%3DCHP005%5D!/4/2/6%5BCHP005tit%5D/1:1%5B%2C%20de%5D>. Acesso em: 11 nov 2022.

GONÇALVES, Celso Diniz. A simplificação do sistema tributário. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, 2007. Disponível em: <https://www.etco.org.br/etco-na-midia/a-simplificacao-do-sistema-tributario/>. Acesso em: 12 nov. 2022.

GICO JR. Ivo T. Introdução à análise econômica do direito. In RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. KLEIN, Vinícius (Coord). O que é análise econômica do direito: uma introdução. 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 21/25.

GOMES, Fábio Luiz. Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. São Paulo: Almedina, 2022.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Direito tributário. 2. ed. rev., atual e reform. Rio de Janeiro: Método, 2022. p. 9 E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645725/>. Acesso em: 14 Nov 2022.

HACH, Érico. Princípio da capacidade Contributiva: limites e critérios para o tributo. JFRJ.jus.br. Disponível em: <https://www.jfrj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/540-2241-1-pb.pdf>. Acesso em: 14 Nov. 2022.

KLEIN, Vinícius. Externalidades. In RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. KLEIN, Vinícius (Coord). O que é análise econômica do direito: uma introdução. 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 208/209.

LAGO, Luiz Aranha Correia. Milagre Econômico Brasileiro. Disponível em: <https://www18.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-tematico/milagre-economico-brasileiro>. Acesso em: 26 de out. de 2022.

MACIEL, E. A. Reforma tributária em pauta: Breves Reflexões sobre Projetos de Reforma Tributária. Disponível em: Minha Biblioteca. São Paulo, Almedina, 2021, p. 212;

MACHADO SEGUNDO, H. B. Manual de Direito Tributário. 12ª ed. Barueri, Atlas, 2022. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>. Acesso em: 14 Nov 2022.

MENDES, M. J. Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das características gerais. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em: 28 de out. de 2022.

PELLEGRINI, J. Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>. Acesso em: 18 de outubro de 2022.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 35. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 14 nov. 2022.

PORTO, Antônio M.; GAROUPA, Nuno. Curso de Análise Econômica do Direito. 2 ed. - Barueri: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559771394. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771394/>. Acesso em: 12 nov. 2022.

PNUD Brasil. Relatório do Desenvolvimento Humano de 2019: Além do rendimento, além das médias, além do presente: desigualdades no desenvolvimento humano no século XXI. Nova York. 2019. Disponível em: <https://hdr.undp.org/system/files/documents/hdr2019ptpdf.pdf>. Acesso em: 16 nov 2022.

PNUD Brasil. Relatório do Desenvolvimento Humano de 2021/2022: Tempos incertos, vidas instáveis - Construir o futuro num mundo em transformação. Nova York. 2022. Disponível em: <https://hdr.undp.org/system/files/documents/global-report-document/hdr2021-22overviewpt1pdf.pdf>. Acesso em: 16 nov 2022.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: Função social do tributo. Argumentum – Revista de Direito, Marília, v. 23, n. 5, p. (59-74), 2005. Disponível em: <<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/721/373>>. Acesso em: 12 nov. 2022.

ROCHA, W. Reforma Tributária em Pauta. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021. E-book. ISBN 9786556273082. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273082/>. Acesso em: 12 nov. 2022.

SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? Saúde Debate, Rio de Janeiro, v. 42, n. 3, p. (212-225), nov. 2018. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/sdeb/a/Q7J8sZJ8kGH73ZZMx3rPYkQ/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 13 nov. 2022.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. Revista da FESDT, n. 3, p. 199. disponível em: <https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/11.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

SONAGLI, Joseliane. RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. A Teoria de Coase e o Papel Do Direito Para a Eficiência Das Relações Empresariais. EALR, V. 8, nº 1, p. 18-34, Jan-Jun, 2017, disponível em: <file:///C:/Users/gabri/Downloads/7297-Article%20Text-37910-1-10-20170801-1.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

VALADÃO, M. A. P. Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Almedina, 2020.

VARSANO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 01/10/2022.