

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE DE DIREITO - FND

**REFORMA TRIBUTÁRIA: UM OLHAR CRÍTICO DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 132/2023 EM RELAÇÃO AO SETOR DE SERVIÇOS**

LUIZ MATHEUS SALOMÃO

RIO DE JANEIRO

2024

LUIZ MATHEUS SALOMÃO

**REFORMA TRIBUTÁRIA: UM OLHAR CRÍTICO DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 132/2023 EM RELAÇÃO AO SETOR DE SERVIÇOS**

Projeto de Monografia apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Bruno de Macedo Curi**.

Data de aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da banca

Membro da banca

Membro da banca

RIO DE JANEIRO

2024

CIP - Catalogação na Publicação

SALOMÃO, Luiz Matheus
S173r Reforma Tributária: um olhar crítico da Emenda
Constitucional 132/2023 em relação ao setor de
serviços. / Luiz Matheus SALOMÃO. -- Rio de
Janeiro, 2024.
53 f.

Orientador: Bruno Mauricio de Macedo Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO. 2. REFORMA TRIBUTÁRIA. 3. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. 4. SETOR DE SERVIÇOS. I. Curi, Bruno Mauricio de Macedo, orient. II. Título.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aquele que sempre me deu a vida, que me dá forças para manter a minha jornada, que me guarda e que me mostra a cada dia a importância de cada uma das coisas que passamos em nossa vida, o Criador de tudo e de todos, a razão da minha existência.

Também agradeço a todas as pessoas que foram fundamentais para realizar esse sonho:

Às duas pessoas que me conduziram ao que eu sou e ao que eu almejo ser: minha bisavó, Dona Maria de Lourdes (*in memorian*) e minha tia-avó, Dona Maria das Mercês (*in memorian*), que apesar da origem pobre, de todos os tipos de preconceitos sofridos por serem pretas, pobres e mulheres e de toda a luta para educar filhos, netos e sobrinhos, nunca esmoreceram e deixaram de ter fé em Deus e na vida, me educando e acreditando incansavelmente que as gerações vindouras trariam uma nova perspectiva à Família Salomão.

Ao meu mentor, Pastor e Doutor Aristeu Garcia, que foi e é uma referência tanto de vida quanto de profissão para mim, me apoiando em todas as escolhas que eu fiz e sendo uma pessoa essencial para que tudo isso fosse real.

À ADEG, ambiente no qual me forjou como pessoa, que me deu inúmeros amigos, que me ensinou valores os quais eu carrego e carregarei por toda minha vida. A ADEG não é somente um local de valorização da fé e de caráter religioso, mas possui um papel fundamental no cenário social dos bairros de Duque de Caxias, principalmente no âmbito da educação, das perspectivas de ascensão social por meio de projetos como a BEMADEG e de apoio nas áreas de prestação de serviços à comunidade. E eu sou fruto disso. Meu agradecimento será eterno e nada no mundo seria suficiente para retribuir todo o carinho.

Aos meus irmãos Luiz Felipe e Jorge Luiz, que sempre acreditaram em mim e sempre me ajudaram de todas as maneiras a tornar esse sonho possível, seja por uma simples palavra de conforto, seja por ajudar financeiramente, seja por só estarem ali presentes e unidos, como um só. Eu os amo e estou com vocês para o que der e vier.

À minha mãe por sempre me ouvir e me dar uma palavra de conforto sempre quando tudo parecia ser impossível, aos meus tios Paulo e Elba por sempre serem meu apoio espiritual,

orando por mim, bem como agradeço a todos os demais familiares, aos agregados e a todos os amigos da Família Salomão por sempre confiarem em mim e nas minhas escolhas.

Aos meus amigos de jornada de estudos, desde o pré-vestibular até o caminho inteiro de FND, principalmente nas pessoas dos meus irmãos Bruno Felipe, Yago Rafael, Matheus Boni, Matheus Lucas, Paulo Loureiro, Pedro Penna, Renan D'Elia, Matheus Zanon, Pedro Fraga, João Terra, Enzo Luchione, Gustavo Araújo, Helena Barros, Frede Pierri e Gabriel Loja.

À pessoa que compartilha os meus dias, Eduarda, que em todos esses momentos foi um ponto de paz em um percurso de tantas incertezas, inseguranças e indecisões. Sonhar além do que os olhos podem enxergar só é possível com alguém que te mostre faces da vida as quais nunca enxergaremos sozinho. Fundamental é mesmo o amor.

Também não poderia deixar de mencionar meus agradecimentos à Dona Marcia Zanon, Michelle Barros e Sulvani, pessoas que, ainda que indiretamente, contribuíram de uma forma absurda para tornar o percurso mais fácil. Mesmo me conhecendo muito pouco, sempre deram um voto de confiança incondicional a mim.

Por fim, agradeço à Faculdade Nacional de Direito, por todo conteúdo técnico disponibilizado, pela vivência humana em suas mais diversas faces e por ser um exemplo de que a educação pública é a única saída para que possamos chegar ao desenvolvimento pleno da nação. Agradeço também à Bateria A Rabugenta e às turmas do noturno de 2018.1 e 2020.1, que me ajudaram a tornar o percurso um pouco mais fácil, dando as mãos uns aos outros e se ajudando de todas as maneiras possíveis.

Ninguém vence sozinho e eu não seria uma exceção a esse axioma. Poderia passar horas escrevendo sobre todas as pessoas que passaram por mim durante esses quase 7 anos, mas faltariam palavras e folhas para mensurar a importância de cada uma delas. Todos, inclusive os que eu eventualmente esqueci, são fundamentais e estarão sempre guardados na minha memória e no meu coração.

Um grande abraço e amo todos vocês!

RESUMO

O presente trabalho analisa os impactos da Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, sobre o setor de serviços no Brasil. A reforma visa simplificar o sistema tributário substituindo tributos vigentes por novos, como o IBS e CBS. No entanto, a análise revela que a simplificação proposta não resolve totalmente problemas históricos como a alta carga tributária e a insegurança jurídica. O setor de serviços, que é crucial para a economia brasileira, enfrenta desafios significativos com a uniformização das alíquotas, que pode onerar desproporcionalmente categorias como o transporte de cargas e profissionais liberais. A falta de um tratamento diferenciado ameaça a sustentabilidade desses segmentos. Além disso, o aumento da carga tributária pode resultar em elevação dos preços ao consumidor, agravando a desigualdade social. Conclui-se que, para que a reforma seja justa e eficaz, são necessários ajustes na legislação complementar, mecanismos de transição adequados e um diálogo contínuo com os setores envolvidos. A participação ativa dos atores sociais e econômicos é essencial para garantir que as mudanças promovam um desenvolvimento econômico inclusivo e sustentável.

Palavras-chave: tributário; reforma tributária; constituição; setor de serviços; justiça fiscal; capacidade contributiva;

ABSTRACT

This study analyzes the impacts of the Tax Reform, instituted by Constitutional Amendment No. 132/2023, on the service sector in Brazil. The reform aims to simplify the tax system by replacing current taxes with new ones, such as IBS and CBS. However, the analysis reveals that the proposed simplification does not fully address historical issues such as high tax burden and legal uncertainty. The service sector, which is crucial for the Brazilian economy, faces significant challenges with the standardization of tax rates, which may disproportionately burden categories such as freight transport and liberal professionals. The lack of differentiated treatment threatens the sustainability of these segments. Additionally, the increased tax burden may lead to higher consumer prices, exacerbating social inequality. It is concluded that, for the reform to be fair and effective, adjustments in complementary legislation, appropriate transition mechanisms, and continuous dialogue with the sectors involved are necessary. Active participation of social and economic actors is essential to ensure that the changes promote inclusive and sustainable economic development.

Keywords: tax; tax reform; constitution; service sector; tax justice; contributory capacity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. CONTEXTO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	11
1.1. A cobrança dos tributos do período colonial até o fim do Império	11
1.2. A tributação no período da primeira república até a Constituição de 1946	14
1.3. O advento do Código Tributário Nacional e da Constituição de 1988 e o cenário atual da tributação no Brasil.....	17
2. O CENÁRIO TRIBUTÁRIO EM VIGÊNCIA NO PAÍS EM CONTRAPONTO COM OS OBJETIVOS TRAZIDOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132/2023 – REFORMA TRIBUTÁRIA	21
3. O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL APLICADO À REFORMA TRIBUTÁRIA INSTITUÍDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023	28
4. O SETOR TERCIÁRIO E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA NO CENÁRIO NACIONAL PARA FIGURAR COMO O MAIOR SETOR DA ECONOMIA.	36
5. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023) NO SETOR DE SERVIÇOS.....	39
5.1. Os impactos sobre os contribuintes que foram abarcados nas exceções previstas no PLP 68/2024, que regulamenta a CBS e o IBS, dentre outros	44
5.2. Os potenciais impactos sobre os contribuintes que não foram abarcados nas exceções previstas no PLP 68/2024.....	46
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53

INTRODUÇÃO

O modelo fiscal de um país é fundamental para o seu desenvolvimento socioeconômico e exerce um papel crucial no progresso, estagnação ou retrocesso de sua economia. Tal impacto reflete diretamente nos índices de qualidade de vida da população, na medida em que influencia na viabilidade e disponibilidade de acesso a serviços essenciais, como saúde, educação, infraestrutura e segurança pública.

Dessa forma, ao definir um sistema de tributação, precisa-se alcançar o equilíbrio entre a arrecadação e potenciais benefícios que ela gerar à sociedade, já que qualquer sistema fiscal devidamente estruturado precisa pactuar a difusão das políticas públicas de desenvolvimento juntamente com o instituto da justiça fiscal, que visa promover a relevância das distinções de capacidade contributiva entre os cidadãos.

Nesse escopo, não se trata de uma simples tarefa adotar um sistema de tributação, de modo que este deve ter de buscar a equidade entre as contribuições impostas aos cidadãos, tendo por base a análise e o impacto dos setores econômicos no funcionamento da economia, bem como da identificação das especificidades econômicas de cada região, tudo em consonância com os princípios republicanos de justiça social.

No contexto brasileiro de tributação, tem-se que as premissas que nortearam a instituição fiscal no país nunca procuraram observar as particularidades de uma nação geograficamente diversa e socialmente desigual, em que pese o texto constitucional vigente resguardar o tratamento equânime como uma premissa básica para o desenvolvimento nacional.

Com efeito, o sistema fiscal não se debruçou de forma clara sobre as particularidades dos diversos setores econômicos, o que gerou (e gera) amplas discussões e invocações ao Poder Judiciário por conta da falta de clareza e equidade na tributação, alta carga e falta de fiscalização e lançamento de eventuais tributos inadimplidos.

Inclusive, para se desvencilhar desse gargalo, diversas manobras políticas e legislativas foram tomadas ao longo dos anos para dirimir as questões fiscais entre os entes federativos, classes e regiões, mas todas elas se tornaram inefetivas com o passar dos anos, já que o objetivo precípua dessas alterações nunca foi posto à prática.

Ou seja, a falta de objetividade no aparato fiscal, cumulada com desmandos do poder público sobre a tributação geram, em último grau, uma enorme e latente sonegação, impactando diretamente na qualidade de vida dos cidadãos, uma vez que a arrecadação no modelo hodierno não aproveita de maneira adequada os créditos que lhe podem ser atribuídos.

Nesse contexto, uma reforma tributária que carregue consigo objetividade, clareza e robustez sempre foi um anseio tanto dos setores econômicos, quanto dos entes públicos, este buscando uma maior contribuição e aqueles a objetividade no ato de tributar para ter cenários mais claros de investimento, risco e desenvolvimento das empresas.

Assim, considerando a vontade dos setores econômicos e os objetivos políticos e sociais, para adotar novas perspectivas visando o crescimento do país, foi aprovada a Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023, que foi discutida a partir da Proposta de Emenda à Constituição n.º 45 (PEC 45/2019), de autoria da Câmara dos Deputados, pela qual se debate um melhor cenário para os trâmites fiscais a tomar vigência no território nacional.

Entretanto, como não deixaria de ser, o debate político e técnico a respeito do Tema é bastante controverso e requer uma análise minuciosa sobre as implicações que a reforma terá na vida da população, uma vez que afeta diretamente na qualidade de vida como um todo dos brasileiros.

Nesse sentido, a presente pesquisa, em síntese, visa analisar, numa perspectiva crítica, os efeitos da reforma tributária em curso no país sobre o setor de comércio e serviços, principalmente relacionados às atividades exercidas principalmente pelos profissionais liberais de pequeno e médio porte e os comerciantes de pequeno e médio porte, observando a consequente afetação econômica e social desses contribuintes, tendo em vista se tratar de uma grande parcela de pessoas do setor mais representativo em termos econômicos do país, já que representa a maior participação do PIB.

1. CONTEXTO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

1.1. A cobrança dos tributos do período colonial até o fim do Império

De plano, é importante contextualizar a história do direito tributário no cenário brasileiro, já que, para compreender todas as mazelas e dinâmicas da tributação atualmente vigentes, é mister que observar que o direito (como fenômeno social) se mostra como um produto da constante mudança da sociedade na qual ele está inserido.

A história do sistema de tributação no cenário brasileiro possui duas correntes de pensamento de modo a indicar o surgimento da tributação. De um lado, uma ala sustenta que a tributação no Brasil tem origem juntamente com a história do Império do Brasil.

Tal corrente explica que esse acontecimento coincide temporalmente com o surgimento das primeiras legislações tributárias conhecidas e os “impostos” cobrados anteriormente eram de forma isolada, não podendo se falar em tributação de fato.

Por outro lado, uma corrente mais difundida sustenta que a tributação em solo brasileiro remete ao período de chegada dos europeus ao território nacional, bem antes do surgimento de fato das primeiras legislações tributárias conhecidas.

Com efeito, a coroa portuguesa ao chegar no território brasileiro e perceber a infinidade de riquezas naturais contidas no território, monopolizou todos os bens contidos no solo nacional¹ e instituiu o chamado “quinto” do pau-brasil, cobrado dos permissionários da Coroa para explorar a extração de tal riqueza.

Tal imposto era recolhido diretamente à coroa em razão do pau-brasil que era explorado e o percentual vigente à época era no montante de 20% de tudo o que era extraído, sendo cobrado por “rendeiros”, que recolhiam a quinta-parte que era destinada ao Império Português.

Vale ressaltar que tais rendeiros se constituíam como verdadeira autoridade fiscal da coroa e tinham poderes para cobrar e estipular sanções, tais como a prisão, por exemplo, em caso

¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. P. 35.

de atraso ou recusa do recolhimento, de modo a compelir os permissionários ao devido pagamento².

Ademais, considerando a crescente demanda de matérias primas pela Europa, foi instituído, ainda no período colonial, o imposto sobre a exportação de todas as riquezas contidas no território nacional e, posteriormente, sobre o comércio de escravos, já que o Brasil vivia o auge na compra e venda de pessoas escravizadas e tais operações geravam um grande fluxo de capital na colônia.

No final da primeira metade dos anos 1500, houve a instituição da Carta Foral (também chamado de Foral), documento no qual o império teve por intuito regular as relações entre a metrópole e a colônia, expressando no documento de forma clara todas as alíquotas que poderiam ser cobradas sobre os produtos objeto do extrativismo à época, tais como ouro, comércio de produtos em geral e o crescente e lucrativo comércio de escravos.

Ressalta-se nesse contexto que o documento já possuía um caráter mais formal e se mostrava como uma espécie rudimentar de legislação tributária. Isso porque, para além das tributações sobre as operações comerciais vigentes ao período, esse documento possuía um caráter preventivo em demandas excepcionais e/ou territoriais, de modo que previa a sucessão da capitania e proibições de determinadas ações de modo a manter a centralização e monopólio do território à coroa³.

Decorrente da necessidade de se constituir novas maneiras (inclusive mais eficientes) no caráter tributário, houve a instituição de novos tributos sobre outros produtos explorados no Brasil em meados da década de 1700, dentre os quais se destacam o ouro, o algodão e os subprodutos da cana-de-açúcar, tais como a aguardente e o açúcar.

Tal fato se deu com a nomeação do General Gomes Freire de Andrade como Vice-Rei no ano de 1762, sendo um fator determinante para essa ação, mantendo-se todas as estruturas já vigentes desde a época do descobrimento (como o tipo de cobrança por meio dos rendeiros), mas, por outro lado, instituindo a cobrança sobre as novas operações já mencionadas.

² ALMEIDA, Antonio da Rocha. Dicionário de história do Brasil. 1969.

³ SARAIVA, José Hermano. História concisa de Portugal. 1999

Posteriormente, em razão das grandes guerras napoleônicas, da instabilidade política da Europa e o receio da perda dos territórios pela Coroa Portuguesa, a chegada da família real de Portugal no território brasileiro e a elevação da colônia a reino unido, não somente instituiu novos tributos em cenário nacional, mas também majorou aqueles tributos já existentes, na medida em que a necessidade de sustento da coroa portuguesa no Brasil era latente e o território português estava isolado pelo oceano atlântico.

Ou seja, a forma de cobrança dos tributos teve algumas alterações fundamentais decorrente da necessidade de reinvenção comercial do Império para sua própria manutenção. Essas mudanças foram vistas principalmente com a abertura dos portos às nações amigas, pois precisou se alterar o modelo administrativo para se adequar aos anseios da Coroa Portuguesa.

Ademais, uma das principais medidas fiscais à época foram a criação do Tesouro Nacional⁴ e do Banco do Brasil⁵, que conseguiram centralizar todo o aparato financeiro, administrativo e fiscal do Brasil, contribuindo para uma otimização do sistema de arrecadação, tornando se desnecessária a figura do rendeiro como recolhedor dos tributos.

A centralização do poder no Tesouro Nacional permitiu à coroa portuguesa implementar novas formas de arrecadação tributária, especialmente relacionadas a bens imóveis, como construções e transferências de propriedade, além da importação de mercadorias. A receita gerada por esses tributos era destinada a cobrir os custos da família real.

No entanto, devido à falta de uma estrutura administrativa eficiente e à ausência de critérios claros para a alocação de recursos, esses valores eram frequentemente mal administrados.

Essa má gestão resultou em uma necessidade constante de aumentar as alíquotas e criar impostos. Além disso, a bitributação, caracterizada pela cobrança repetida de um mesmo tributo sob diferentes nomenclaturas, era uma prática comum.

⁴ O Tesouro Nacional foi criado em 1808 para gerenciar a dívida pública do Brasil, recebendo os recursos arrecadados pela administração pública e gerir tais verbas, com vias de possibilitar o cumprimento do orçamento nacional.

⁵ O Banco do Brasil, criado em 1808 pelo príncipe regente Dom João VI, é a primeira instituição financeira do nacional e teve por objetivo principal financiar o império brasileiro.

Vale ressaltar que, ainda que o sistema acima descrito já tivesse consigo avanços significativos, ainda não havia uma estrutura integrada o suficiente para que se pudesse caracterizar o um sistema de direito tributário.

1.2. A tributação no período da primeira república até a Constituição de 1946

Ato contínuo, com o advento do processo de independência do Brasil no ano de 1822 e a promulgação do primeiro texto constitucional em 1824, houve um avanço significativo na criação de órgãos para descentralizar o estado, muito por influência da doutrina liberal que se mostrava em alta à época.

O texto constitucional estabeleceu não só a criação de Câmara dos Deputados e do Senado Federal, mas que tais órgãos, chamados também de Assembleia Geral, teriam o poder de fixar as despesas públicas anuais e “repartir a contribuição direta”, que em uma interpretação de maneira livre se mostra como a própria legitimidade para instituir os tributos.

Destaca-se nesse tocante, que o texto da constituição de 1824 expressamente delineou sobre a obrigação repartida entre os cidadãos sobre as despesas do estado, que de maneira explícita obrigava a todas as pessoas contribuírem.

Agora já no contexto de um Império, o Brasil dependia financeiramente dos proventos oriundos da tributação sobre a exportação e importação, na medida em que a matriz de mercado nacional era pautada na economia agrária, na qual produtos como o café eram comercializados em larga escala com o mercado internacional.

Nesse contexto, apesar de instituir tributos como a décima urbana e o subsídio literário, havia uma limitação consumativa na arrecadação, na medida em que a incidência de imposto era majoritariamente vista em relação ao comércio exterior, que respondia a maior parte da economia brasileira.

Com isso, novas alterações na estrutura da administração tributária começaram a ser inseridas a partir dos anos 1830, na medida em que houve a reorganização do Tesouro Nacional,

criando-se tesourarias espalhadas pelas províncias, dando aos estados a possibilidade de instituir tributos diversos dos mantidos pelo poder central⁶.

Ou seja, com a promulgação de leis à época do período de regência, o controle da arrecadação passou por mudanças significativas, determinando-se o que seriam as receitas gerais e as receitas das províncias.

Dessa maneira, ainda que de forma bem singela e pouco explorada, começou-se a pensar um sistema de direito tributário no âmbito brasileiro, que apesar de rudimentar, explorava contextos que são vistos até os dias de hoje, como a possibilidade de haver tributos federais e estaduais.

Contudo, algo que foi observado em todo o período imperial foi a insegurança em relação ao planejamento e à gestão do orçamento da coroa, uma vez que a tributação perpassava pelos anseios diretos da coroa e os critérios eram intrínsecos à tributação não tinham delinearções muito claras.

Nesse cenário, considerando todas as crises políticas e econômicas que foram observadas no Brasil, bem como da evolução das teorias iluminista e positivista, o Império brasileiro se mostrou enfraquecido e as sucessivas crises culminaram no golpe militar que instituiu a República no cenário brasileiro.

Dessa forma, o Brasil, partindo do exemplo dos Estados Unidos da América, adotou um sistema federativo, no qual consistia numa organização mais descentralizada num território tão extenso como o do Brasil, admitindo administrações nos níveis federal, estadual, municipal e distrital, que possibilitou a incrementação de mudanças ainda mais significativas ao sistema tributário.

Uma das mudanças mais significativas do período se atinha na organização das competências de cada ente do executivo, bem como da autonomia conferida a cada um dos membros da administração, ressalvados os limites de cada poder.

⁶ HINRICH, H.H. Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico. 1972

Outra mudança importante na época da primeira república foi a criação do Imposto de Renda em 1922, na época do Governo de Artur Bernardes, com a posterior criação da Delegacia Geral de Imposto de Renda em 1924 e a previsão de deduções para os encargos de família, com algumas ressalvas previstas⁷.

Embora essas previsões começassem a delinear as competências tributárias para cada ente federativo, foi somente no texto constitucional de 1934 que foi instituída de forma mais clara a competência tributária dos Estados, Municípios e da União Federal.

Aliás, somente neste texto, em seu artigo 11, foi vedada a bitributação de maneira expressa, já que anteriormente não havia nenhuma disposição legal que proibisse esta prática e era comum que houvesse a bitributação, considerando as mesmas operações, mas alterando a nomenclatura dos tributos de modo a ludibriar o contribuinte e garantir uma maior arrecadação, seja da coroa, do império ou mesmo da recente instituída república.

Outro fato curioso foi que o texto constitucional de 1934 previu expressamente a instituição da contribuição de melhoria, tributo no qual até os dias de hoje, ainda que legalmente previsto, nunca foi plenamente cobrado de maneira abrangente, dadas as limitações técnicas para sua efetiva cobrança.

Apesar do avanço significativo do texto constitucional de 1934, com o golpe Getulista de 1937, toda e qualquer publicação e alteração em lei precisava passar pela autoridade máxima da república, qual seja, o Presidente Getúlio Vargas. Entretanto, poucas mudanças em relação à Constituição de 1934 foram observadas, apenas princípios menos significativos.

Já com a volta ao regime democrático, em 1946 foi promulgado o novo texto constitucional, no qual estabeleceu um novo modelo de tributação:

Em primeira análise, houve uma previsão de uma maior autonomia dos municípios, bem como delineou sobre a previsibilidade das cobranças de tributos por cada um dos entes federativos, com destaque para a possibilidade de cobrança de imposto de renda pela União Federal e do ITBI pelos estados.

⁷ História do Imposto de Renda no Brasil. Disponível em <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-informacao/institucional/historia-receita/historia-imposto-de-renda>>. Acesso em 17.11.2024.

Ademais, um princípio marcante que foi observado no texto foi a não discriminação tributária, ressaltando que os tributos deveriam ser cobrados de maneira idêntica em todo o país, não havendo o que se falar em qualquer cunho discriminatório, seja por região, estado, município ou qualquer tipo de tratamento desigual entre os entes.

Outro princípio importante que se consagrou no texto da Constituição de 1946 foi o do princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 202, veja-se:

“Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Dessa forma, tem -se que o texto claramente pensou na conjuntura que o Brasil passava à época, uma vez que para além do cenário pós segunda guerra mundial que o mundo enfrentava, o Brasil enfrentava problemas de desigualdade social ainda mais latentes que hoje, já que grande parte da população ainda vivia em regiões majoritariamente agrárias e as estruturas das cidades ainda careciam de inúmeros aparatos de prestação de serviços públicos de maneira difusa.

No entanto, de maneira desproporcional, a dependência dos impostos indiretos provocou uma desigualdade entre os entes: enquanto os estados com economia mais pujante conseguiram otimizar sua arrecadação, estados com a economia mais enfraquecida enfrentaram enormes dificuldades para sustentar o seu custo, na medida em que a atividade econômica ainda não era não bem desenvolvida.

Nesta esteira, apesar de representar um enorme avanço no que tange à distribuição mais clara das receitas arrecadadas, a Constituição de 1946 apresentou uma série de dificuldades para equilibrar as desigualdades regionais, na medida em que estados mais pobres dependiam de maneira muito mais intensa do repasse de verbas federais para equacionar suas contas.

1.3. O advento do Código Tributário Nacional e da Constituição de 1988 e o cenário atual da tributação no Brasil

Embora o processo de industrialização do Brasil observado na década de 1950 e projeto industrial nacional representassem como avanços claros na economia nacional, crises políticas internas culminaram no Golpe Militar de 1964, que aboliu o texto da constituição promulgada em 1946 e criou a constituição de 1967.

Contudo, antes do novo texto constitucional efetivamente passar a vigorar, alterações no cenário tributário nacional, que possuem reflexos até os dias de hoje, foram efetivamente trazidas, criando um modelo jurídico-tributário mais robusto e claro.

Em primeira análise, com vias de regulamentar a arrecadação, algumas leis foram criadas ainda no período entre o golpe e a redação do novo texto constitucional, tal como a Lei 4.506/1964, a qual alterou a legislação sobre o imposto de renda e proventos.

Ato contínuo, aproveitando o trabalho desempenhado na comissão que redigiu a Lei 4.506/1964, houve o surgimento da Emenda Constitucional n.º 18/1965, que possibilitava uma maior organização tributária, preenchendo as lacunas que a Constituição de 1946 havia deixado em seu texto.

O texto da Emenda já trazia consigo a conceituação das espécies tributárias cobradas e possuía um caráter econômico para além do arcabouço jurídico, o que trouxe uma maior previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes.

Ressalta-se também que houve a instituição das taxas e o aperfeiçoamento das contribuições, relatando que a base de cálculo entre todas as espécies dos tributos não poderia ter qualquer tipo de identidade.

Dessa forma, considerando todas essas legislações promulgadas no período, houve a edição da Lei n.º 5.172/1966, também conhecido como Código Tributário Nacional – CTN, que, dentre outras disposições, instituiu de maneira mais clara o direito tributário no cenário brasileiro, separando do direito financeiro, que anteriormente encontravam-se diametralmente correlacionados pelas constituições e leis anteriormente vigentes.

Foi no CTN que houve a definição expressa de tributo que se mostra uma prestação e caráter monetário, não sendo parte de qualquer sanção decorrente de ato ilícito. Ademais, foi condicionada a previsão anterior em lei para a cobrança dos tributos e a não vinculação à Administração tributária dos tributos mediante a qual ele é cobrado.

Dessa forma, o CTN se apresentou como um marco integrador entre as legislações anteriormente em vigor, aproveitando as evoluções das espécies tributárias já inseridas no cenário nacional e aplicando conceitos chave para uma otimização da tributação no Brasil.

Assim, já com o advento da constituição de 1967, poucas mudanças em relação ao CTN foram observadas, dentre as quais as mais significativas mudanças foram a necessidade de se editar lei complementar com vias de regular as normas gerais aplicáveis ao Direito Tributário, bem como da limitação constitucional ao poder de tributar.

Ademais, ao padronizar e consolidar as normas tributárias, determinando o controle federal sobre a arrecadação e regulando a tributação no brasil, o CTN e a Constituição de 1967 permitiram que o país financiasse o chamado “milagre econômico” vivido entre os anos de 1969 e 1974, entretanto, mais uma vez, a grande dependência da tributação sobre o consumo manteve o sistema tributário desproporcional e oneroso principalmente para as classes mais pobres.

Ademais, a centralização provocou um fenômeno de maior dependência de repasses financeiros pela União aos municípios, que diametralmente se opõe aos princípios de igualdade, tão sombóticos com o sistema republicano e democrático.

Com isso, restou evidente que o modelo de governo já estava defasado e os anseios pela redemocratização tornaram-se cada vez mais latentes, culminando nas eleições diretas de 1982 e na volta do sistema presidencial eleito por voto popular.

Neste cenário, a Constituição de 1988, possui um viés mais democrático, pautado em dirimir as mazelas sociais enfrentadas pelo Brasil em todo o período republicano, de modo a alcançar uma sociedade mais justa e menos desigual.

Com isso, o texto constitucional se pautou na tentativa de descentralização do sistema tributário, de modo a reconsiderar um modelo federativo mais cooperativo. Nesse cenário, houve a instituição de fundos de repartição de receitas das divisões administrativas, quais sejam, o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), para que as desigualdades anteriormente observadas fossem reduzidas.

Essa medida tinha por objetivo a correção das distorções anteriormente vistas, principalmente na Constituição de 1946 e no período da Ditadura Militar, principalmente para promover os princípios de justiça fiscal.

Entretanto, o que se viu foi a criação de uma série de tributos, principalmente no que tange aos serviços, nos mais diferentes níveis da administração, o que provocou o surgimento de uma estrutura tributária extremamente complexa, o que leva a uma alta demanda burocrática e obrigações por parte dos contribuintes que elevaram sobremaneira os custos para se manter em conformidade com as legislações.

Ademais, essa descentralização e a criação de tributos acirrou a guerra fiscal entre as unidades da federação, já que uma série de concessões para o estabelecimento de empresas foram vistas, dentre as quais reduções nas alíquotas de determinados tributos e até mesmo isenções, principalmente com o objetivo de atrair investimentos externos,

Tal quadro se mostrou completamente ineficiente no tocante ao princípio da justiça fiscal, já que, na prática, agravou sobremaneira as desigualdades pré-existentes no cenário brasileiro e reduziu ainda mais a arrecadação das unidades federativas menos desenvolvidas, em detrimento do aumento exponencial da arrecadação nos estados que já possuíam muita arrecadação tributária.

Isso deu origem a um sistema tributário complexo e completamente regressivo, que se pauta em uma alta carga sobre o consumo e baixa carga sobre a renda, atingindo de maneira mais gravosa aos que possuem menos condições, fazendo com que o sistema perpetue a injustiça e ineficiência, tão latentes em toda a história da tributação nacional.

Diante desses anseios, a proposta de emenda à constituição n.º 45 (PEC 45) foi levada às casas legislativas brasileiras, de modo a buscar a redução das desigualdades fiscais e a uniformização do sistema tributário nacional, criando, em síntese, dois novos tributos os quais substituiriam os tributos vigentes atualmente.

Ela prevê o englobamento do Imposto sobre a Importação (IPI), da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do

Imposto Sobre Serviços (ISS) para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que teria uma alíquota referencial estimada em 25% em relação ao valor do produto/serviço, que possui a destinação ao local de prestação do serviço ou consumo do bem destinado.

Entretanto, apesar de ter sido promulgada em 20.12.2023⁸, sob o Emenda Constitucional n.º 132, diversas lacunas em seu texto ainda irão gerar discussões que serão debatidas nas casas legislativas e nos tribunais.

Ademais, alguns setores econômicos, a exemplo do comércio e serviços, se preocupam com a latente sobrecarga tributária, demonstrando a potencial inviabilidade de manutenção de suas atividades, tendo em vista que em determinados casos, a alíquota poderá duplicar, conforme alguns estudos demonstram.

Assim, é visto que o modelo de tributação no Brasil historicamente nunca conseguiu preencher algumas lacunas sensíveis, prejudicando determinados setores de maneira muito significativa e não cooperando para reduzir algumas desigualdades que são marcantes em todo o contexto histórico do país.

Assim, é necessário observar o impacto da nova legislação sobre o setor de comércio e serviços para verificar se tal alteração está a par dos princípios de justiça fiscal.

2. O CENÁRIO TRIBUTÁRIO EM VIGÊNCIA NO PAÍS EM CONTRAPONTO COM OS OBJETIVOS TRAZIDOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132/2023 – REFORMA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 (Reforma Tributária) trouxe uma profunda mudança ao sistema tributário nacional, se colocando como verdadeiro marco histórico na construção da estrutura fiscal do Brasil.

⁸ Congresso promulga reforma tributária – Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/20/congresso-promulga-reforma-tributaria>> acesso em 17.11.2024.

Os debates nas casas legislativas e em encontros com advogados, políticos e representantes dos setores econômicos em torno do texto sempre evidenciaram a necessidade de equiparar as demandas e resolver – ou pelo menos tentar – os problemas históricos do sistema tributário nacional, amplamente conhecido pela sua ineficiência e complexidade.

A multiplicidade de normas espalhadas pelas unidades da federação, a alta carga burocrática e, principalmente, a ineficiência da tributação no aspecto econômico se colocaram como pontos-chave na urgência da reformulação, uma vez que o sistema limitada sobremaneira os potenciais investimentos financeiros no país.

Nesse tocante, a aprovação da Emenda Constitucional que viabilizou a Reforma Tributária deu um passo significativo em relação à adoção de modelos mais modernos de tributação ao redor do mundo, buscando simplificar os processos e reduzir a histórica cumulatividade dos tributos.

Assim, para entender o contexto atual (já no âmbito da reforma tributária), é necessário entender o cenário do sistema de tributação anteriormente vigente. Vejamos:

O sistema tributário brasileiro sempre foi caracterizado pela multiplicidade de espécies tributárias, os quais eram administrados de forma descentralizada pelos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Essa coexistência sempre gerou uma latente insegurança jurídica aos contribuintes, na medida em que havia bastante semelhança nas hipóteses de incidência e uma série de regras que se divergiam.

Com isso, para se manter em conformidade com essa enorme gama de legislações, os contribuintes sempre eram forçados a investirem de forma pesada em aparatos jurídicos, para não só evitar abusos na tributação, mas também se defender de uma série de lançamentos que ocorrem de forma equivocada pelo fisco, assim como para dirimir eventuais conflitos de competência.

Inicialmente, como o principal gargalo tributário no cenário do país, destaca-se o ICMS, que é a principal receita das unidades da federação, mas se coloca como o mais complexo por conta da alta quantidade de legislações espalhadas pelos estados brasileiros.

Com efeito, decorrente da autonomia conferida pelo texto constitucional, os estados, de maneira autônoma definem as alíquotas e as normas, o que dificultava sobremaneira o cumprimento das obrigações acessórias pelos contribuintes.

Por outro lado, tal autonomia na definição das alíquotas sempre gerou a sistemática da guerra fiscal, já que alguns estados se valiam dessa substancial liberdade para criar leis terminantemente predatórias e atraírem investimentos para seu território.

Aliás, esse fenômeno acontece principalmente nos estados mais ricos, que oferecem benefícios fiscais para impostos sobre investimentos e empresas, em detrimento de outros estados que arrecadam menos tributos e não podem conceder determinados benefícios, o que gerou e gera um ambiente de competição desleal e prejudica a harmonia federativa.

Tal prática não apenas desestimula o princípio de cooperação entre os estados, mas também resulta na perda de arrecadação para esses estados que arrecadam menos, que acabam recorrendo a ajustes fiscais pesados para equilibrar suas contas públicas.

Ademais, a multiplicidade normativa do ICMS acarreta em inúmeras dificuldades operacionais para contribuintes que possuem seu escopo de atuação em várias unidades da federação, aumentando os custos de conformidade e prejudicando a competitividade.

Um outro tributo bastante complexo e significativo em é o Imposto Sobre Serviços – ISS, que possui competência dos municípios. O ISS incide sobre a prestação de serviços e, assim como o ICMS, apresenta uma enorme diversidade de alíquotas e regimes de apuração conhecidos entre os municípios brasileiros.

Com isso, a falta de uniformização nas regras de aplicação de tal tributo sufocou o sistema tributário brasileiro, principalmente se tratando de empresas que prestam serviços em diferentes localidades do país, já que a ausência de cooperação sempre provocou uma série de debates e disputas administrativas e judiciais.

Já no âmbito federal, o Imposto sobre a Importação - IPI, incidente sobre produtos industrializados, também sempre se mostrou como fonte de complicações no aparato fiscal da União Federal.

Em que pese se caracterizar como um tributo seletivo (suas alíquotas variam conforme a essencialidade dos produtos), em diversos casos houve a incidência da cumulatividade do IPI, provocando aumentos no custo de produção e prejudicou a competitividade dos setores econômicos.

Além disso, merece um destaque especial as contribuições sociais ao Programa de Integração Social – PIS, ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, incidentes sobre a receita bruta, que sempre geraram enormes discussões no sistema tributário brasileiro, devido a sua complexidade.

Com efeito, a incidência sobre a receita bruta possui um efeito sobre as empresas de maneira muito mais predatória que os Impostos Sobre a Renda (IRPJ e IRPF) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), onde se percebeu que se gera mais arrecadação tributando sobre o valor bruto do que sobre os lucros dos contribuintes, já que o lucro nem sempre será observado, em contraponto à receita bruta que faz parte da própria continuidade da atividade empresária(CURI, 2020, p.280⁹).

Dessa forma, a EC n.º 132/2023, objetivou modernizar essa estrutura e priorizar como um pilar dessa alteração a instituição de dois novos tributos principais em contraponto aos tributos anteriormente vigentes, quais sejam o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Esses tributos foram concebidos para substituir a maior parte dos tributos antigos, reduzindo a fragmentação normativa e promovendo maior eficiência e transparência no sistema.

O IBS, que foi inspirado nas experiências de imposto sobre valor agregado (IVA) aplicados em outros países como Índia e Canadá, unifica a tributação sobre o consumo de bens e serviços, em substituição ao ICMS, o ISS e o IPI.

⁹ *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* organizado por Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; Heleno Taveira Torres. - Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.

A principal característica do IBS é sua incidência de maneira uniforme ao longo de toda a cadeia de produção, tendo por base o princípio da não cumulatividade, que permite que créditos gerados em etapas produtivas anteriores sejam aproveitados em etapas seguintes.

Esse princípio tem por objetivo precípuo eliminar esse tipo de incidência tributária que é comumente visto no sistema tributário nacional ainda em vigência, que se coloca como objeto de inúmeras demandas administrativas e judiciais.

Somado a esse fato, o IBS terá sua arrecadação de maneira centralizada e será redistribuído de forma automática aos entes da federação, baseando-se na localização do consumidor final.

Isso visa minimizar os impactos das desigualdades instaladas no sistema em vigência, para promover maior justiça fiscal e corrigir desigualdades regionais, eliminando a necessidade de disputas fiscais entre estados e municípios.

Por outro lado, a CBS, tem por objetivo substituir as contribuições ao PIS, PASEP e a Cofins, para unificar a tributação da receita bruta empresária em torno de apenas um tributo, de caráter federal.

Inclusive, ressalta-se que, a exemplo do IBS, a CBS adota o princípio da não cumulatividade, de modo a simplificar sua apuração e reduzir eventuais custos administrativos para as empresas.

Dessa forma, considerando a uniformidade da alíquota prevista no texto da Emenda Constitucional, a CBS objetiva eliminar as disparidades normativas existentes no sistema anterior e promover maior previsibilidade e segurança jurídica para os contribuintes.

Outro elemento importante da reforma é o Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), criado para compensar eventuais perdas de arrecadação de estados e municípios durante o período de transição para o novo sistema tributário.

Este fundo terá como objetivo promover o desenvolvimento econômico de regiões menos favorecidas, diminuindo as desigualdades regionais e fortalecendo a federação e será financiado por uma parte oriunda da arrecadação do IBS.

Ademais, a gestão do Fundo de Desenvolvimento Regional será partilhada entre os estados, estabelecendo critérios objetivos para a distribuição dos recursos, garantindo sua aplicação eficiente em projetos de infraestrutura e serviços públicos.

Cabe ressaltar que a implementação das alterações efetuadas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 será efetuada de maneira gradual e os períodos de transição serão observados de acordo com a espécie tributária.

Em relação ao IBS, a transição será feita ao longo de 5 anos, sendo definido que nos dois anos iniciais da vigência da Reforma Tributária ele será aplicado com alíquotas reduzidas e coexistindo com os tributos atualmente vigentes.

Ato contínuo, a partir do terceiro ano haverá o aumento gradativo das alíquotas do IBS e a redução substancial dos tributos atualmente em vigência, com a extinção completa destes ao final do período quinquenal.

Por outro lado, a CBS terá um período mais breve de transição, qual seja, de dois anos, e as empresas estarão facultadas em permanecer no regime antigo ou aderir imediatamente à nova sistemática, de modo que, completado os dois anos, haverá a extinção dos tributos precursores da CBS.

Tais períodos de transição são essenciais para que sejam reduzidos os impactos econômicos e administrativos provocados por uma mudança tão abrupta na sistemática tributária do país, permitindo uma melhor adaptação dos contribuintes e dos entes públicos.

Como um ponto importante a ser destacado, tem-se que os investimentos em tecnologia serão essenciais para que a adaptação seja feita de forma mais otimizada, já que o processo dependerá da capacitação dos profissionais para entenderem da melhor forma possível o novo sistema.

Por outro lado, os benefícios esperados pelos autores da reforma tributária são expressivos, pois segundo estes simpatizantes e entusiastas, a simplificação tributária e a redução dos custos de conformidade prometem melhorar o ambiente de negócios, estimular investimentos e aumentar a competitividade da economia brasileira.

Ademais, sustenta-se que os impactos econômicos da Emenda Constitucional n.º 132/2023 perpassam os limites da simplificação administrativa.

Isso porque, se espera que a uniformização e unificação dos tributos incidentes sobre bens e serviços contribuam para o crescimento econômico, eliminando distorções no sistema tributário e reduzir a carga tributária indireta sobre os consumidores.

A maior previsibilidade nas regras tributárias também pode estimular o investimento estrangeiro, ao tornar o Brasil mais atraente para empresas globais que ainda não se instalaram no país, bem como para que empresas já instaladas reconsiderem investir ainda mais.

Além disso, a redistribuição automática das receitas do IBS entre os entes federativos ajuda a corrigir desigualdades regionais, fortalecendo a federação e promovendo maior justiça fiscal.

Socialmente, as mudanças trazidas pela emenda também são significativas, pois ao simplificar o sistema tributário e torná-lo mais transparente, a reforma aumenta a confiança dos consumidores no governo e reduz a sensação de injustiça associada ao sistema anterior.

Além disso, a eliminação da cumulatividade e a aplicação de alíquotas uniformes no IBS e na CBS ajudam a reduzir os impactos regressivos da tributação, beneficiando os consumidores de baixa renda.

Por sua vez, a criação do Fundo de Desenvolvimento Regional, se mostra como uma oportunidade do país para promover o desenvolvimento econômico de regiões menos favorecidas, contribuindo para a redução das desigualdades sociais e regionais.

Além disso, será necessário monitorar de perto os impactos das mudanças, tanto econômicas quanto sociais, para ajustar as políticas conforme necessário e evitar efeitos colaterais indesejados.

Em resumo, a Emenda Constitucional n.º 132 representa uma transformação histórica no sistema tributário brasileiro. Ao substituir a complexidade e a fragmentação pela

simplicidade, eficiência e justiça, a reforma oferece uma oportunidade única para corrigir distorções históricas e preparar o Brasil para os desafios econômicos do século XXI.

Embora sua implementação exija cuidado e comprometimento, os benefícios potenciais são significativos, com resultados positivos para a economia, a sociedade e a federação. O sucesso da reforma dependerá, em última análise, da capacidade do governo e da sociedade de trabalharem juntos para construir um sistema tributário mais justo, eficiente e sustentável.

3. O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL APLICADO À REFORMA TRIBUTÁRIA INSTITUÍDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023

O princípio da justiça fiscal é um dos fundamentos mais relevantes do sistema tributário brasileiro, sendo essencial para garantir uma distribuição equitativa da carga tributária entre os contribuintes.

Sua previsão pode ser observada mesmo anteriormente ao princípio da justiça fiscal propriamente dita, na medida em que implicitamente está descrito no preâmbulo da constituição federal que um dos objetivos principais da República Federativa do Brasil se atém nos princípios gerais da justiça, que claramente engloba a justiça fiscal, veja-se:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia 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, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (BRASIL, 1988)

Ademais, o art. 1º da Constituição confirma tal premissa a partir do entendimento de que tem por fundamento o estado brasileiro a cidadania; a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Assim, com o advento da Reforma Tributária, foi consignado que o artigo 145 adicionou, no §3º de seu texto, o princípio da justiça tributária, exatamente de modo a evidenciá-lo como um pressuposto lógico da nova sistemática de tributação no país:

Esta ideia de justiça tributária reflete o compromisso de um sistema tributário em respeitar a dignidade humana, promover a solidariedade e reduzir desigualdades, conforme previsto no artigo 3º da Constituição, que aponta como objetivos fundamentais da República a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição, é um dos pilares da justiça fiscal. Ele determina que os tributos devem ser cobrados de acordo com a arrecadação econômica dos contribuintes, garantindo que aqueles em melhor situação financeira contribuam mais para o financiamento das políticas públicas.

Paulo de Barros Carvalho destaca que esse princípio “consiste em classificações basilares de adequação entre o fator gerador do tributo e o índice de riqueza que serve de mensuração” (CARVALHO, 2021, p. 89).

Esse princípio está intimamente ligado ao princípio da igualdade tributária, que exige que os contribuintes em condições econômicas semelhantes sejam tratados de forma isonômica, enquanto aqueles em situações específicas recebem tratamento diferenciado.

Luciano Amaro enfatizou que a igualdade no âmbito tributário é um equilíbrio entre “dar tratamento equivalente a situações equivalentes e diferenciar conforme a desigualdade” (AMARO, 2020, p. 54). Esse entendimento é essencial para evitar tanto privilégios quanto onerosidades injustas, promovendo um sistema fiscal mais equitativo.

A colocação ao confisco, por sua vez, atua como uma proteção adicional para os contribuintes. Antevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição, ela proíbe que os tributos sejam instituídos em níveis que comprometam a subsistência ou inviabilizem as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse escopo, diversos julgados do Supremo Tribunal Federal já definiram que não só os tributos, como também as multas por descumprimento de obrigações acessórias não podem suprimir o princípio do não confisco:

DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - MORA - MULTA - BASE: VALOR DOS TRIBUTOS - ARTIGOS 145, § 1º, E 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA - REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade de dispositivo legal a autorizar a exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados.

(RE 606010 RG, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 10-12-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 04-02-2016 PUBLIC 05-02-2016)

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. PROPORCIONALIDADE DE MULTA DE 100%. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIAÇÃO DE FATOS E DE PROVAS. SÚMULA 279/STF. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.9.2008. É necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988). Pressupõe, pois, a clara delimitação de cada um desses elementos. Assim, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula 279/STF, a teor da qual, “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Agravo regimental conhecido e não provido.

(RE 760783 AgR, Relator(a): ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 25-02-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-054 DIVULG 18-03-2014 PUBLIC 19-03-2014)

Ricardo Lobo Torres argumenta que “o limite imposto pela colocação ao confisco não é apenas quantitativo, mas também qualitativo, envolvendo a proteção de direitos fundamentais” (TORRES, 2019, p. 112). Essa proteção é particularmente importante em cenários de crise econômica, quando a tributação excessiva pode agravar a vulnerabilidade social e financeira de pessoas e empresas.

Esse aspecto da tributação é especialmente relevante no Brasil, um país marcado por profundas desigualdades econômicas e sociais, que desativa a implementação de políticas fiscais específicas para a redistribuição de renda.

Na prática, o princípio da justiça fiscal se manifesta de diversas formas, como a previsão legal de progressividade dos tributos, a concessão de isenções fiscais para grupos vulneráveis e a fiscalização para coibir abusos.

A progressividade deveria ser um dos instrumentos mais eficazes para promover a justiça fiscal, sendo aplicada em tributos como o Imposto de Renda e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Por meio dela, aqueles que possuem maior capacidade econômica pagam alíquotas mais elevadas, enquanto os contribuintes com menor capacidade econômica são tributados de forma proporcional ou até isentos.

Outro mecanismo importante para a concretização da justiça fiscal são as isenções e os benefícios fiscais, que têm como objetivo aliviar a carga tributária sobre setores ou indivíduos

que enfrentam dificuldades específicas. Um exemplo clássico é a isenção de impostos sobre produtos da cesta básica, que busca reduzir o impacto tributário sobre os mais pobres.

No entanto, a concessão de isenções fiscais deve ser feita com cautela para evitar distorções, como o favorecimento indevido de determinados grupos ou a perda excessiva de arrecadação. Luciano Amaro alerta que “os benefícios fiscais, quando mal planejados, podem comprometer a equidade e a eficiência do sistema tributário” (AMARO, 2020, p. 78).

A transferência brasileira tem desempenhado um papel crucial na consolidação do princípio da justiça fiscal, oferecendo interpretações que reforçam os direitos dos contribuintes e delimitam o poder de tributação do Estado.

No entanto, o sistema tributário brasileiro enfrenta desafios importantes para a plena realização da justiça fiscal. Um dos principais problemas é a regressividade do sistema, em que a maior parte da arrecadação provém de tributos indiretos, como ICMS, IPI e PIS/Cofins, que incidem sobre o consumo.

Com efeito, a regressividade do sistema se assevera na altíssima tributação sobre o consumo, na medida em que quase metade da carga tributária total brasileira se atém na tributação de bens e serviços, que agrava ainda mais o problema da regressividade.

Ainda nesta esteira, o relatório divulgado pelo Tesouro nacional mostra que a carga tributária total no Brasil foi de cerca de 32,44% no ano de 2023¹⁰, que embora se mostre reduzido se comparado ao ano de 2022, ainda é uma carga tributária de cerca de 1/3 do PIB nacional:

Carga Tributária Bruta Total			
R\$ em milhões		% do PIB	
2022	2023	2022	2023
3.333.534	3.521.318	33,07	32,44

¹⁰ Dados disponíveis em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114>, acesso em 23.11.2024.

No cenário dos impostos, tem-se que a porcentagem do PIB chega a 1/4 de toda a riqueza produzida no país, o que revela uma alta carga tributária principalmente no que tange aos bens, ao consumo e aos serviços em geral:

	R\$ em milhões		% do PIB	
	2022	2023	2022	2023
	2.515.612	2.625.607	24,96	24,19
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	910.263	940.590	9,03	8,66
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	57.061	64.377	0,57	0,59
Impostos sobre a propriedade	159.965	186.090	1,59	1,71
Impostos sobre bens e serviços	1.329.289	1.376.037	13,19	12,68
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	59.034	58.514	0,59	0,54

Já em relação à carga tributária decorrente das contribuições sociais, houve um aumento entre os anos de 2022 e 2023, muito por conta da reforma previdenciária aprovada no fim da década de 2010 (Emenda Constitucional n.º 103/2019):

	R\$ em milhões		% do PIB	
	2022	2023	2022	2023
	817.921	895.711	24,96	24,19
Contribuições para o RGPS	518.970	572.485	5,15	5,27
Contribuições para o RPPS	122.632	126.567	1,22	1,17
Contribuições para o FGTS	156.298	175.433	1,55	1,62

Contribuições para o PASEP	20.022	21.225	0,20	0,20
---------------------------------------	--------	--------	------	------

Logo, é visto que a sistemática tributária atualmente vigente sempre se mostrou injusta do ponto de vista fiscal, já que o setor de bens e serviços responde a cerca de 1/3 de toda a carga tributária do país e, dessa maneira onera de maneira muito mais gravosa os mais pobres, na medida em que estes comprometem a maior parte de suas rendas exatamente no consumo de bens e serviços.

E por este motivo, uma reforma tributária justa e útil precisa repensar nos institutos jurídicos de justiça fiscal, necessariamente observando todas as nuances do país e da sua setorização econômica.

A saída para tal gargalo passaria pela concentração da tributação em impostos diretos e progressivos, como os países-membros da OCDE já adotaram há bastante tempo, já que o percentual da carga tributária se assemelha ao dos países membros da organização já citada.

Ocorre que no caso brasileiro a tributação é concentrada em impostos indiretos e regressivos, a despeito da maioria dos países desenvolvidos¹¹, o que gera uma maior tributação no consumo e acarreta no baixo poder de compra dos brasileiros.

Ademais, tem-se que o Brasil é um dos poucos países onde os dividendos distribuídos aos acionistas de empresas estão totalmente isentos da incidência de imposto de renda de pessoa física, bem como da redução do imposto de renda de pessoa jurídica.

Essas particularidades estão atreladas à baixa tributação sobre o lucro e à baixa progressividade do IRPF no país, que decorrem de concepções e prescrições de política econômica populares nos anos 1980 e 1990 e que passaram a ser questionadas nas obras mais recentes, tal qual como a de Piketty (2014).

¹¹ Conforme o texto de Orair (2015), a carga tributária brasileira foi de 33,4% do PIB em 2014, sendo 8,1% de impostos sobre a renda e a propriedade, 9,6% sobre folha de pagamento (incluindo contribuições sociais) e 15,7% de impostos sobre bens e serviços, enquanto países da OCDE tributam, em média 34% do PIB, sendo 13,1% sobre a renda e a propriedade, 9,3% a folha salarial e somente 10,5% nos bens e serviços.

Com efeito, a tributação sobre a renda em países como Estados Unidos e Reino Unido na década de 1940 chegava até cerca 90%, que, por seu caráter confiscatório, provocou uma onda liberal a partir da década de 1980 nesses países.

Nos Estados Unidos, por exemplo, com a advinda ao poder de Ronald, foram promovidas duas reformas significativas quanto à tributação da renda da pessoa física, sendo a primeira em 1981, que reduziu a alíquota 70% para 50%. Uma reforma mais radical foi observada no período entre 1986 e 1988, em que se reduziu o número de faixas para quatro (anteriormente em dezenas) e alterou-se as alíquotas mínimas (11 e 15%) e máxima para 28%¹².

Assim, seguindo a sistemática estadunidense, o Brasil adotou, na conjuntura da sistematização de sua tributação de renda, uma dinâmica parecida com a observada no cenário norte-americano, assumindo três faixas de tributação, com alíquota máxima de 27,5% e isenção de dividendos, após sair de doze faixas e alíquota máxima de 50% nas quatro décadas anteriores.

Esse fenômeno foi decorrente do neoliberalismo observado privilegiou de maneira exponencial a proteção desenfreada ao capital e aos mais ricos, o que corroborou para que os níveis de desigualdade tomassem uma crescente proporção durante os anos subsequentes nos países que adotaram tal modelo.

Ou seja, essa forma de tributação não observa um dos pilares do direito tributário que é a capacidade contributiva e acaba penalizando desproporcionalmente as camadas mais pobres da população, que comprometem uma parcela maior de sua renda com o pagamento de impostos sobre bens e serviços essenciais.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho destaca que a regressividade é “uma das maiores contradições de um sistema tributário que se propõe a ser justo, mas que onera mais os pobres do que os ricos” (CARVALHO, 2021, p. 105).

Ademais, a complexidade do sistema tributário brasileiro também é um obstáculo para a justiça fiscal.

¹² GOBETTI, Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio. PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA: A AGENDA NEGLIGENCIADA. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília: Rio de Janeiro : 2016. Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf> acesso em 23.11.2024.

A existência de uma legislação fragmentada e de normas conflitantes dificulta o cumprimento das obrigações tributárias e aumenta os custos administrativos para empresas e cidadãos.

Essa complexidade também facilita a evasão fiscal e o planejamento tributário abusivo, práticas que obrigam a arrecadação e sobrecarregam os contribuintes que cumprem regularmente suas obrigações. Luciano Amaro argumenta que “a simplificação do sistema tributário é uma condição necessária para alcançar a justiça fiscal e promover a equidade” (AMARO, 2020, p. 112).

Nesse contexto, a reforma tributária, apesar de representar uma oportunidade histórica para corrigir as distorções do sistema atual e alinhar a tributação aos princípios da justiça fiscal pouco se debruçou sobre a questão das alterações da dinâmica tributária do país, se debruçando apenas sobre a defendida simplificação do sistema.

Estas mudanças podem ser ainda mais eficientes, transparentes e baseadas nos valores constitucionais. No entanto, a implementação exigiria diálogo e consenso de todos os possíveis atores: governo, setor privado e sociedade civil.

A doutrina jurídica tem contribuído significativamente para o fortalecimento do princípio da justiça fiscal, apresentando análises e reflexões que ajudam a orientar a criação e interpretação das normas tributárias. Paulo de Barros Carvalho destaca que “a justiça fiscal não é um ideal utópico, mas um objetivo concreto que deve orientar a formulação e a aplicação das políticas tributárias” (CARVALHO, 2021, p. 125).

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, enfatiza que “o sistema tributário deve ser um instrumento de transformação social, capaz de promover a igualdade e reduzir desigualdades em uma sociedade profundamente desigual como a brasileira” (TORRES, 2019, p. 147). Dessa forma, tem-se que o princípio da justiça fiscal é essencial para a construção de um sistema tributário mais justo, eficiente e alinhado aos valores constitucionais.

Contudo, a experiência brasileira e o contexto da reforma tributária não se preocupou em alterar a dinâmica da tributação, se não apenas englobar as espécies tributárias em dois grandes blocos de tributação, com o intuito de “simplificar” o sistema tributário nacional, mas

não observando qual cenário seria mais justo, dado que as desigualdades do país perpassam pelos desafios fiscais que estão em tela.

4. O SETOR TERCIÁRIO E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA NO CENÁRIO NACIONAL PARA FIGURAR COMO O MAIOR SETOR DA ECONOMIA.

Inicialmente, destaca-se que o setor terciário no Brasil se coloca como componente mais dinâmico da economia brasileira, respondendo por mais de 70% do Produto Interno Bruto (PIB) e pela maior parte dos empregos formais e informais do cenário nacional. Dessa forma, dada a sua relevância econômica, é necessário um olhar mais apurado deste setor para entender as suas nuances na conjuntura brasileira e sua relação com a tributação e o novo modelo fiscal brasileiro.

Ao longo da história do Brasil, os mais variados setores econômicos tiveram relevância em determinado tempo, o que fomentou um maior olhar e atração de investimentos para eles em cada período histórico.

Em primeiro plano, destaca-se que no Brasil Colônia, a principal atividade econômica era o estrativismo, muito por conta do pau-brasil inicialmente e, posteriormente, da agricultura, por meio do cultivo de cana-de-açúcar e do café, o que levou o setor primário a um destaque à época. O setor terciário ainda não possuía elementos que pudessem caracterizá-lo de maneira mais abrangente, se restringindo a pequenas atividades intimamente ligadas ao setor primário, descritas anteriormente.

Vale ressaltar que o comércio e os serviços eram extremamente restritos aos locais em que se instalavam e as únicas atividades de serviço de porte mais robusto se atinham na regiões portuárias do Rio de Janeiro e de Salvador, as cidades mais importantes do país na época, que circulavam grande quantidade de mercadorias em direção à Metrópole.

Não foi diferente ao longo do Império do Brasil, na medida em que o país ainda mergulhava num cenário totalmente agrário e importador, com uma enorme dependência de mão de obra escrava para a produção das riquezas e funcionamento da economia no país, que perdurou no país inclusive nos primeiros anos da república.

Nesse sentido, o gráfico abaixo demonstra a alocação no mercado de trabalho das pessoas economicamente ativas (PEA) entre os anos 1940 e 1980, em que basicamente houve uma drástica redução dos postos de trabalho no setor primário e um forte aumento nos setores secundário e terciário:

	1940	1950	1970	1980
Setor Primário	65,9	59,9	44,6	30,2
Setor Secundário	10,3	13,7	18,0	25,3
Setor Terciário	23,8	26,4	37,3	44,6
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: IBGE. Censo Demográfico 1940/1980. Rio de Janeiro: IBGE, 1952/1981.

Como se vê, a mudança da dinâmica de trabalho à época foi observada pela industrialização do país a partir da década de 1940, com a implementação das indústrias de base durante o governo Getúlio Vargas, que buscou avançar o processo de industrialização do país, bem como do plano de metas do governo de JK.

Em relação a este segundo governo, ao fim do chamado “plano de metas”, o país já possuía uma estrutura industrial mais abrangente e diversificada. Ressalte-se que, entre os anos de 1950 e 1970, o PIB brasileiro cresceu na média anual de 7,9% (IBGE, 1990) e que a indústria, a construção civil e o setor de serviços cresceram numa média superior a 7,5%. Não obstante, o setor que menos cresceu foi a agropecuária, que registrou uma média de 4,7% ao ano, fruto de uma diversificação econômica provocada pelos governos dos anos 50 no país, decorrentes de uma série de investimentos e financiamentos estrangeiros no Brasil.

Entre os destaques no setor de serviços, destacam-se as instituições financeiras e de transportes e comunicação, que foram demandadas a partir da influência dada pelo setor industrial que foi exponencialmente patrocinado e exigia uma gama de atividades complementares para o seu pleno funcionamento.

Ademais, é mister que a própria dinâmica de urbanização em massa observada entre os anos de 1970 e 1980, com o crescimento desordenado das cidades brasileiras, fomentou à necessidade de incrementar-se a oferta de bens e serviços essenciais à população urbana e, principalmente, voltados ao indivíduo.

Nesse sentido, observou-se uma fortificação do setor terciário, com uma forte modernização desta parcela econômica para complementar as atividades do setor da indústria e atender às demandas da crescente urbanização desenfreada observada no Brasil.

O cenário macroeconômico brasileiro foi exponencialmente alterado a partir da década de 80, com a taxa de crescimento do PIB brasileiro variando entre aumentos e reduções. Ademais, houve uma forte tendência na redução da participação do Setor Primário na estrutura de emprego; com relação ao Secundário.

Em sentido diverso, a participação da ocupação do setor serviços na ocupação total dos postos de trabalho continuou crescendo, mesmo nos contextos econômicos adversos observados principalmente na parte final da ditadura militar e da crise global do petróleo.

De acordo com Melo et al. (1998, p. 20), o setor serviços, nos períodos de crise econômica, assume a função de “colchão amortecedor”, pois muitos de seus segmentos são caracterizados por baixa intensidade de capital, mão-de-obra pouco qualificada e inexistência de barreiras à entrada relevantes, o que facilita a incorporação de trabalhadores desempregados ao setor.

Nesse sentido, ao se observar a taxa de ocupação no setor terciário, principalmente no âmbito dos serviços e comércio, é imperioso que esse fato se mostra como um indicador não só de sua importância macroeconômica, mas da capacidade produtiva do setor.

Tanto é que os dados mais recentes do IBGE¹³ mostram que os serviços correspondem a cerca de 3/4 de toda a riqueza produzida no país, que possui a maior quantidade de pessoas inseridas tanto no mercado formal de trabalho quanto no informal, bem como figura como o setor que mais arrecada tributos em todo o contexto nacional, seja pela já mencionada regressividade, seja pela própria colocação como o setor econômico mais importante do cenário brasileiro.

Logo, é visto que a evolução histórica do setor terciário sempre se demonstrou como algo subjacente aos outros seguimentos da economia, já que a prioridade do estado brasileiro ao

¹³ IBGE. Síntese de Indicadores Sociais. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/multidominio/condicoes-de-vida-desigualdade-e-pobreza/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html>> Acesso em 23.11.2024.

longo do seu contexto histórico sempre foi em torno do setor agrário, principalmente durante a Colônia, Império e na primeira república.

Não obstante, esse cenário de desvalorização se perdurou ao se dar ênfase ao setor industrial durante da metade do século XX, com o objetivo de incluir o Brasil num cenário mais tecnicista em vez do cenário agrário anteriormente inserido. Dessa forma, o setor terciário, principalmente o de serviços, se colocou como um setor auxiliar, dando base ao setor industrial.

Dessa forma, apesar de toda a baixa observância de um setor tão importante economicamente, ele se reinventou historicamente para se adaptar às demandas vigentes a cada tempo e a partir da década de 1980 foi cada vez mais tomando proporções maiores na participação econômica do país e atualmente continua tendo grandes proporções, principalmente no que tange ao ser o maior setor empregador no Brasil, já que o bem maior nesse grande setor é a força de trabalho dos cidadãos.

Assim, não se atentar ao caráter pessoal do setor terciário se mostra em claro desdém aos cidadãos brasileiros. Com efeito, qualquer medida que possa impactar o setor terciário de maneira mais intensa, perpassa pelo efeito direto aos cidadãos brasileiros em última análise, já que o comércio e os serviços são utilizados por – frise-se – todas as pessoas no país.

5. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023) NO SETOR DE SERVIÇOS

Ainda nesta esteira, a Emenda Constitucional 132/2023, que promulgou a tão discutida Reforma Tributária, marca uma mudança profunda na estrutura fiscal brasileira. Contudo, na discussão sobre a reforma tributária pairou uma enorme incerteza sobre os contribuintes no que tangia ao impacto da reforma no setor de serviços.

Isso porque, a previsão da legislação se atinha na previsão da alíquota uniforme (estimada entre 25% e 29%, podendo chegar ao elevado patamar de 32% em algumas previsões) para todos os bens, serviços e direitos objeto de transação. Dessa forma, indiscriminadamente, o IBS não levaria em consideração as especificidades do setor e a grande contribuição já despendida por ele, havendo o claro impacto quanto ao incremento global da carga tributária no setor.

Fato é que as características tributárias do setor de serviços sempre foram marcadas por sua peculiaridade, muito por conta de uma alta dependência de mão de obra e insumos materiais, que, de acordo com as novas regras, serão os mais impactados.

Por um lado, teóricos e entidades que simpatizam a alíquota geral do Imposto sobre Bens e Serviços sustentam que a continuidade da multiplicidade de alíquotas iria manter o grande problema da estrutura tributária no cenário nacional, que é basicamente a infinidade de alíquotas e normas que regulam os tributos em si. Com efeito, grande parte das demandas judiciais e administrativas dos fiscos estaduais, da Receita Federal e dos tribunais estaduais e federais gira em torno de demandas tributárias.

Tal fato se dá por diversos fatores: em alguns casos, lançamentos indevidos em relação aos contribuintes geram autos de infração e, em última análise, execuções fiscais; essas medidas, por sua vez, são discutidas por meio de impugnações, embargos à execução fiscal ou ações ordinárias de anulação de débito fiscal, que dependem de uma infinidade de diligências a fim de realmente se verificar a validade dos débitos.

Por outro lado, as chamadas “teses tributárias” são um instrumento muito utilizado pelos advogados tributaristas, que em decorrência de lacunas legislativas (podendo também ser relacionadas às demandas contábeis) são discutidas por meio de mandados de segurança e ações ordinárias de declaração de inexistência de relação jurídico tributária para a cobrança dos tributos em questão.

Como exemplo, podemos citar a recente discussão em torno da Lei Complementar 190/2022, que alterou a Lei Complementar 87/1996 (“Lei Kandir”), que os contribuintes suscitaram pela atribuição da anterioridade de exercício para o início da vigência da Lei, ou, ao menos, pela instituição da anterioridade nonagesimal. O que se viu foi uma infinidade de ações tramitando nos tribunais estaduais espalhados pelo país para se declarar o direito pleiteado.

Nesse sentido, é evidente que a criação de parâmetros gerais para a tributação melhora a sistemática tributária nacional, entretanto, em que pese o discurso oficial enfatizar a simplificação e a neutralidade econômica, a aplicação prática das mudanças trará questionamentos sobre a equidade e a real capacidade de reforma de atender às diferentes demandas dos setores econômicos, principalmente no setor de serviços.

Isso porque, uma visão holística sobre uma questão peculiar como a tributação se mostra equivocada, tendo em vista que o setor de serviços é o que se mostra mais diverso entre si, a despeito da agricultura/agronegócio e do setor industrial, que se mostram bem mais uniformes em suas atividades-fim.

Ressalte-se que dois princípios constitucionais que norteiam o direito tributário são o princípio da seletividade, que preconiza que bens e serviços essenciais terão tratamento diferenciado para atender às demandas da população, que conforme a previsão legal, é obrigatório para o IPI e facultativo para o ICMS, bem como, de maneira conjunta a este, insurge-se o princípio da isonomia, que objetiva, em síntese, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Partindo dessas premissas, é fato que esses axiomas se valem como uma espécie de cláusulas irrefutáveis do texto constitucional. Assim, qualquer espécie de reforma no modelo de tributação no Brasil deve observar tais princípios, atribuindo a interpretação literal deles no escopo de qualquer alteração constitucional e/ou legislativa.

No entanto, em sentido terminantemente inverso ao imediatamente acima elencado, a instituição de um regime geral vai de encontro a tais premissas, já que a aplicação de um regime geral nos percentuais tributários significa dizer que o tratamento se mostra igual para desiguais, já que é cediço que os setores econômicos não gozam de características idênticas, tampouco observam-se similaridades para justificar essa medida.

Nesse sentido, estudos da FIRJAN (2019) indicam que a indústria de transformação, contribui cerca de 44% do PIB e com a nova sistemática poderia ser reduzida a carga tributária para cerca de 25%, o que traria uma redução significativa de tributação para o setor.

Por outro lado, o setor de serviços, que é responsável pela maior parte do PIB nacional terá impactos significativos. Isso porque, com base em alguns estudos efetuados por entidades representantes do setor de serviços, o aumento da carga tributária pode provocar, a longo prazo, uma inviabilidade nas atividades econômicas ligadas ao setor de serviços e, por consequência, manter os postos de trabalhos do setor.

Segundo o estudo da Fecomercio/SP, com a manutenção da aplicação de alíquota geral, o impacto seria de um aumento consumativo de cerca de 96% da carga tributária em alguns segmentos de serviços, colocando empresas em situação vulnerável, especialmente as de pequeno e médio porte.

Num cenário simulado de uma empresa como faturamento mensal de R\$ 400.000,00, enquadrada na sistemática do lucro presumido e aplicando-se a alíquota padrão, temos o seguinte cálculo:

Lucro presumido atual		Pós reforma tributária	
Receita bruta	R\$ 400.000,00	Receita Bruta	R\$ 400.000,00
Lucro presumido	R\$128.000,00	Lucro Presumido	R\$128.000,00
IRPJ	R\$ 19.200,00	IRPJ	R\$ 19.200,00
IRPJ – alíquota adicional	R\$ 10.800,00	IRPJ – Alíquota adicional	R\$ 10.800,00
CSLL	R\$ 11.520,00	CSLL	R\$ 11.520,00
PIS	R\$ 2.600,00	CBS/IBS	R\$ 108.000,00
Cofins	R\$ 12.000,00	Crédito sobre o CBS/IBS	R\$ 43.397,36
ISS	R\$ 20.000,00	CBS/IBS final	R\$ 64.603,00
Carga Final		Carga Final	
19,03%		26,53%	

Fonte: Fecomercio/SP¹⁴

Já no cenário simulado de uma empresa como faturamento mensal de R\$ 400.000,00, enquadrada na sistemática do setor de serviços profissionais, administrativos e complementares com receita mensal de R\$ 400 mil enquadrada no lucro presumido e alíquota-padrão do IBS e da CBS, tem-se:

¹⁴Fecomercio/SP. Cálculos da Fecomercio/SP apontam aumento de até 96% em carga tributária para Serviços após Reforma. Disponível em <https://www.fecomercio.com.br/noticia/calculos-da-fecomerciosp-apontam-aumento-de-ate-96-em-carga-tributaria-apos-reforma-1>. Acesso em 24.11.2024.

Lucro presumido atual	
Receita bruta	R\$ 400.000,00
Lucro presumido	R\$128.000,00
IRPJ	R\$ 19.200,00
IRPJ – alíquota adicional	R\$ 10.800,00
CSLL	R\$ 11.520,00
PIS	R\$ 2.600,00
Cofins	R\$ 12.000,00
ISS	R\$ 20.000,00

Pós reforma tributária	
Receita Bruta	R\$ 400.000,00
Lucro Presumido	R\$128.000,00
IRPJ	R\$ 19.200,00
IRPJ – Alíquota adicional	R\$ 10.800,00
CSLL	R\$ 11.520,00
CBS/IBS	R\$ 108.000,00
Crédito sobre o CBS/IBS	R\$ 28.051,10
CBS/IBS final	R\$ 79.949,00

Carga Final	19,03%
--------------------	--------

Carga Final	30,37%
--------------------	--------

Fonte: Fecomercio/SP

Por fim, o mesmo estudo observou o impacto da reforma tributária sobre o setor de serviços profissionais, administrativos e complementares com receita mensal de R\$ 400 mil e alíquota-padrão do IBS e da CBS sem creditamento, conforme a tabela abaixo:

Lucro presumido atual	
Receita bruta	R\$ 400.000,00
Lucro presumido	R\$128.000,00
IRPJ	R\$ 19.200,00
IRPJ – alíquota adicional	R\$ 10.800,00
CSLL	R\$ 11.520,00

Pós reforma tributária	
Receita Bruta	R\$ 400.000,00
Lucro Presumido	R\$128.000,00
IRPJ	R\$ 19.200,00
IRPJ – Alíquota adicional	R\$ 10.800,00
CSLL	R\$ 11.520,00

PIS	R\$ 2.600,00	CBS/IBS	R\$ 108.000,00
Cofins	R\$ 12.000,00	Crédito sobre o CBS/IBS	R\$ 0,00
ISS	R\$ 20.000,00	CBS/IBS final	R\$ 108.000,00
Carga Final		Carga Final	37,38%

Fonte: Fecomercio/SP

Logo, tais números apontam que a Reforma Tributária privilegiou de certa forma alguns setores em detrimento de outros, aumentando significativamente a carga tributária de alguns setores e reduzindo drasticamente de outros, despreocupando-se de uma desoneração de maneira universal a todos os contribuintes.

Ou seja, há a previsão do aumento da carga tributária para o setor que corresponde a maior parcela do produto interno bruto nacional, bem como dos postos de trabalhos no país, para beneficiar outros setores da economia, indo de encontro ao objetivo de uma reforma tributária almejada por todos os cidadãos é aquela que beneficiaria a sociedade brasileira de maneira geral.

Observando esses problemas latentes, houve uma discussão em torno da diferenciação de alguns setores antes da promulgação da reforma tributária, a fim de não impactar de maneira tão gravosa as atividades consideradas essenciais. Nesse tocante, a Emenda constitucional 132/2023 consignou algumas modificações em seu texto para prever algumas concessões, principalmente aos setores de serviços.

5.1. Os impactos sobre os contribuintes que foram abarcados nas exceções previstas no PLP 68/2024, que regulamenta a CBS e o IBS, dentre outros

Inicialmente, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 determinou a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), sendo que, no caso da tributação de bens e serviços, prevê uma série de regimes diferenciados para diversos setores na reforma tributária, integrando e atualizando disposições da PEC 45/2019.

Esses regimes visam à promoção de justiça tributária, buscando aliviar a carga fiscal de setores considerados essenciais para a sociedade, como educação, saúde, transporte e produção de alimentos. Tais regimes são frutos do anseio dos setores econômicos de maneira bastante enfática sobre a preocupação com o aumento da carga tributária de maneira repentina.

As alterações efetuadas na emenda refletem a busca por um sistema tributário mais inclusivo, que leve em consideração especificidades setoriais, ao mesmo tempo em que propõe a racionalização da carga tributária para promover crescimento econômico e investimentos, mas deixa de observar, de forma pragmática, que a maior parcela da população mais pobre está inserida no setor de serviços.

Entre as principais inovações introduzidas pelo Projeto de Lei Complementar n.º 68/2024, destacam-se as previsões de isenção e redução de alíquotas para setores específicos.

Por exemplo, o artigo 3º da Emenda define que os serviços de transporte coletivo urbano, semiurbano e metropolitano terão isenção total do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), como uma forma de incentivar a mobilidade urbana acessível e reduzir o custo de vida nas grandes cidades. Além disso, o artigo 4º da Emenda determina a redução de 60% nas alíquotas do IBS e CBS incidentes sobre setores como educação, saúde, dispositivos médicos e produtos de cuidados à saúde menstrual.

Especialmente no que tange aos dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, a Emenda reflete a preocupação com a inclusão social, promovendo condições igualitárias para todos os cidadãos, conforme as diretrizes estabelecidas no artigo 6º.

Outro ponto relevante é a imunidade tributária prevista para as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de imagem de recepção livre e gratuita, conforme disposto no artigo 7º. Esse dispositivo visa a garantir o acesso à informação para toda a população, sem a imposição de barreiras tributárias que poderiam restringir a disseminação de conteúdo jornalístico e educativo.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 também prevê um mecanismo de revisão periódica dos regimes diferenciados a cada cinco anos, estabelecido no artigo 15º. O objetivo é avaliar o custo-benefício dessas medidas e seu impacto na promoção da igualdade e no desenvolvimento econômico do país.

Esse processo de revisão tem um enfoque especial na promoção da igualdade de gênero, buscando reduzir desigualdades históricas e assegurar que as políticas tributárias não reforcem disparidades sociais.

Por fim, destaca-se o tratamento favorecido para produtores rurais e montadoras, conforme detalhado no artigo 10º. Pequenos produtores rurais, com receita anual inferior a R\$ 3,6 milhões, podem optar por não ser contribuintes do IBS e CBS, possibilitando que os compradores de seus produtos aproveitem os créditos fiscais gerados, favorecendo a competitividade do agronegócio.

Já as montadoras instaladas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste receberão incentivos específicos para produção de veículos elétricos e híbridos, contribuindo para o desenvolvimento regional e para a transição ecológica da indústria automobilística.

5.2. Os potenciais impactos sobre os contribuintes que não foram abarcados nas exceções previstas no PLP 68/2024

Entretanto, em que pese os avanços citados, ainda pairam incertezas sobre algumas espécies de serviços dentro do terceiro setor, dado que o tratamento diferenciado deixou de observar também algumas nuances que permeiam o contexto brasileiro.

Primeiramente tem-se o transporte de cargas, que não possui previsão de isenção dentro do novo sistema tributário e terão a sua incidência na sistemática geral, tal qual os outros serviços que incidem o tributo. Estima-se que haverá um aumento na ordem de 15% na tributação, já que a alíquota atual gira em torno de 19% e a previsão é de que a alíquota do IBS gire em torno de 25%.

Esse impacto deve ser observado com muita atenção, já que o setor cargueiro representa a maior parte do deslocamento de cargas pelo país e o incremento na oneração pode tornar o custo do frete ainda mais caro e impactar diretamente no preço final do serviço, diminuindo a competitividade do comércio e da indústria, que são setores dependentes do transporte de cargas.

Ademais, tem-se que os profissionais autônomos e empresas de serviços especializados, como consultorias em geral, tecnologia da informação, dentre outras, poderão ser especialmente

afetados, uma vez que terão que lidar com uma carga tributária superior sem a previsão de uma alíquota reduzida.

O Simples Nacional, regime especial para pequenas e médias empresas, que se asseverou como um ponto indispensável para a economia brasileira, simplifica a apuração de tributos federais, estaduais e municipais, tornando menos burocrática a vida de milhares de empreendedores espalhados pelo país.

Entretanto, a reforma tributária, que pende de regulamentação de alguns pontos-chave, ainda confunde muitos contribuintes, especialmente em relação à integração com o novo sistema de tributação, como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Uma das principais indagações das empresas abarcadas pelo Simples Nacional é a perda de competitividade, uma vez que ao atenderem o consumidor final, o impacto da reforma é minimizado, pois não há transferência de créditos nessa hipótese. Por outro lado, o contexto das empresas que atuam como fornecedoras é diferente, na medida em que elas estão potencialmente em risco de se tornarem menos atraentes em decorrência da não transferência em totalidade dos créditos tributários aos seus clientes.

Com a proposta de regulamentação tributária a partir do PLP 68/2024, o governo criou uma alternativa para esse impasse, indicando que as empresas que optem pelo Simples Nacional poderão escolher o modelo de apuração e recolhimento do IBS e da CBS pelo regime regular desses dois tributos, ou seja, fora do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), tornando-se aptas para apropriação e transferência integral do crédito tributário, o que as colocará em pé de igualdade com outras empresas.

Todavia, é importante que os estudos da reforma tributária em discussão no Congresso se atentem para uma possível elevação da carga tributária desse segmento, que corresponde a uma parcela significativa das empresas, entre elas profissionais autônomos que não são regidos pelo sistema do Microempreendedor Individual (MEI), dentre outras hipóteses de prestação de serviços.

CONCLUSÃO

Diante da análise detalhada realizada ao longo deste trabalho sobre o impacto da Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, sobre o setor terciário, principalmente em relação ao setor de serviços, é possível concluir que a nova sistemática tributária representa uma mudança significativa no cenário da tributação em vigência no Brasil, mas ainda se mostra insuficiente para lidar com alguns dos problemas históricos do sistema tributário brasileiro.

Isso se comprova a partir da trajetória da tributação no Brasil, muito marcada pelas ineficiências sistêmicas, alto grau de desigualdade econômica e um completo cenário de insegurança jurídica ao longo dos marcos históricos nacionais, seja no período colonial, imperial ou republicano.

Nesse contexto, a reforma tributária se insurge como uma tentativa de simplificar o sistema e otimizar o cenário da multiplicidade de obrigações tributárias conferidas aos contribuintes, mas inúmeros desafios ainda se colocam como óbice a um melhor aproveitamento do cenário político e econômico nacional para fazer uma reforma mais justa. Dentre eles, a multiplicidade de facetas que o setor de serviços possui é uma clara evidência que a alíquota única não seria o melhor cenário para um país com uma diversidade tão grande quanto o Brasil.

Aliás, a estrutura tributária brasileira sempre sofreu com uma estrutura precária e ineficiente, pensando mais na permanência do estado do que com o fim social que a tributação deve exercer. Por isso, a coordenação na arrecadação e a justiça fiscal sempre estiveram à margem do sistema tributário do Brasil e nunca, de fato, foram pautas tratadas com a devida seriedade e complexidade que deveriam ser manejadas.

A alta carga tributária, a dupla tributação, os procedimentos – por diversas vezes – obscuros, a histórica disputa fiscal entre os estados com o advento da atual Constituição Federal e a alta politização do direito tributário culminaram numa latente insegurança jurídica, bem como num alto nível de sonegação fiscal e, apesar de diversas reformas pontuais no direito tributário, pouca coisa mudou de uma maneira global.

Por essa questão que a análise aprofundada do contexto histórico tributário no Brasil mostrou a falta de uma visão de maneira integrada do cenário econômico – observando os três setores da economia – e do aspecto regional e social do país, que agravou os níveis de desigualdade que persistem até os dias de hoje.

Nesse cenário, a Emenda Constitucional 132/2023 teve um enfoque na simplificação sistemática dos tributos no Brasil, bem como – segundo seus autores – possui um caráter mais igualitário em relação à arrecadação. Contudo, uma mazela muito clara que essa nova legislação carrega são as lacunas no aspecto da justiça fiscal e a eficácia normativa dela.

Com efeito, conforme demonstrado incessantemente ao longo da presente pesquisa, a justiça fiscal se constitui como elemento fundamental para o pleno alcance de uma tributação mais justa e equitativa.

Não é novo que o objetivo principal de qualquer sistema tributário eficiente deve se ater na distribuição proporcional da carga tributária entre os contribuintes, aplicando o princípio da capacidade contributiva como uma máxima, para que indivíduos contribuam de acordo com a sua capacidade.

Dessa forma seria possível reduzir as desigualdades encontradas na sociedade em que a legislação tributária está inserida, na medida em que seriam observados os princípios fundamentais de democracia, igualdade e equidade, primeiros axiomas no campo do direito como um fenômeno social, abarcando o tributário, e alcançando a capacidade financeira e econômica das pessoas.

Assim, em que pese a Emenda n.º 132/2023 ter perquirido a avanços importantes no aspecto da simplificação da cobrança dos tributos no Brasil, há um longo caminho a ser percorrido para que o princípio da justiça fiscal seja verdadeiramente incorporado na prática.

A reforma objetiva à substituição de tributos vigentes – historicamente complexos e problemáticos no que tange à forma de cobrança – para instituir novos tributos (como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) com caráter semelhante aos anteriormente vigentes, bem como uniformizar a cobrança e as alíquotas substituir tributos vigentes por tributos novos, para se alcançar a simplificação, colaborando para

a atração de empresas no país, que historicamente se afastavam do Brasil por conta da complexidade tributária em curso ao longo da história.

Essa promessa de simplificação, embora atrativa, deve ser cuidadosamente observada para que a transição entre o sistema antigo e o novo seja equilibrada e não gere lacunas que possam provocar ainda mais dúvidas em torno do sistema fiscal, seja no campo dos desequilíbrios fiscais, seja na oneração excessiva de setores vulneráveis.

Durante o cotejo dos tributos, foi possível observar que, embora o novo desenho da estrutura tributária tenda a reduzir algumas redundâncias e conflitos, a reforma não necessariamente elimina a complexidade burocrática de forma plena.

Um ponto essencial levantado ao longo do trabalho foi a importância do setor de serviços para a economia brasileira. O setor terciário não só é o maior responsável pelo Produto Interno Bruto (PIB), mas também pela maioria dos empregos formais e informais do país.

Historicamente, ele evoluiu para ser o setor mais dinâmico, atendendo à crescente urbanização e às demandas de um mercado de trabalho cada vez mais especializado. A relevância econômica e social desse setor é inequívoca, e, por isso, é crucial que qualquer mudança tributária leve em conta suas especificidades e a necessidade de incentivá-lo, em vez de sufocá-lo com tributação excessiva.

No entanto, ao abordar o impacto específico da reforma tributária no setor de serviços, é evidente que a Emenda Constitucional n.º 132/2023, complementada pelo PLP 68/2024, acaba privilegiando apenas alguns setores do serviço, como o financeiro e os ligados à tecnologia, deixando de lado setores tão importantes quanto o de transporte de cargas e os profissionais liberais não contemplados pelo MEI.

Essas categorias são cruciais para o funcionamento do país, especialmente em termos de logística e desenvolvimento regional, e merecem uma atenção mais criteriosa para que possam se adaptar à nova realidade tributária sem prejuízos irreparáveis.

Assim, é possível concluir que, embora a Reforma Tributária busque avançar no sentido da simplificação e da modernização do sistema fiscal brasileiro, seus impactos sobre o setor de serviços podem ser desiguais e, em alguns casos, prejudiciais.

É essencial que haja uma revisão e ajustes na legislação complementar para garantir que o princípio da justiça fiscal seja aplicado de forma plena, permitindo uma distribuição mais equitativa da carga tributária e estimulando todos os segmentos do setor de serviços. Sem isso, corre-se o risco de reforçar desigualdades históricas e perpetuar problemas de competitividade e ineficiência que a reforma pretende combater.

A necessidade de ajustes se torna ainda mais evidente quando consideramos o papel central do setor de serviços na economia brasileira. Este setor é responsável não apenas por empregar milhões de brasileiros, mas também por garantir a prestação de serviços essenciais à população e apoiar outras áreas produtivas, como a indústria e a agricultura.

A complexidade e heterogeneidade do setor de serviços exigem que qualquer mudança na estrutura tributária leve em consideração suas peculiaridades, para evitar impactos desproporcionais em subcategorias específicas, como os pequenos comerciantes, transportadores autônomos e profissionais liberais. Um sistema tributário que não considere essas nuances pode acabar agravando as dificuldades já enfrentadas por essas categorias, que muitas vezes operam com margens de lucro reduzidas e enfrentam grande volatilidade econômica.

Um aspecto importante a ser destacado é que a reforma, apesar de simplificar a estrutura tributária ao unificar impostos, pode acabar elevando a carga tributária para certos segmentos de serviços. A uniformização das alíquotas, embora busque maior simplicidade, pode desconsiderar a capacidade contributiva de setores específicos e gerar uma sobrecarga que inviabiliza suas atividades.

Por exemplo, o setor de transporte de cargas, que já lida com altos custos operacionais, poderá enfrentar dificuldades adicionais se não houver um tratamento diferenciado. Além disso, os profissionais liberais, muitos dos quais não estão abrangidos pelo regime do Microempreendedor Individual (MEI), podem ver suas obrigações fiscais aumentarem significativamente, comprometendo a sustentabilidade de suas atividades.

Outro ponto que merece atenção é o efeito indireto que a reforma pode ter sobre a qualidade e o custo dos serviços prestados à população. A elevação dos tributos no setor de serviços pode resultar em um aumento de preços, impactando negativamente o consumidor final

e diminuindo o poder de consumo da população. Isso é especialmente problemático em um país onde a desigualdade social é uma questão estrutural. A regressividade da carga tributária no Brasil já é uma realidade, e a elevação dos custos dos serviços básicos pode agravar ainda mais essa situação, aumentando a pressão sobre as classes de menor renda.

Portanto, a implementação de uma política tributária que não leve em consideração os impactos sociais e econômicos sobre o consumidor final poderá ter o efeito oposto ao pretendido, ampliando as desigualdades em vez de reduzi-las.

Além disso, é fundamental que o governo estabeleça mecanismos de transição que garantam a adaptação gradual e sustentável dos diferentes setores à nova estrutura tributária. A complexidade do sistema anterior e as características específicas de cada setor exigem que a reforma seja implementada de forma a permitir ajustes ao longo do tempo, evitando impactos econômicos abruptos que possam levar ao fechamento de empresas e à perda de empregos.

O diálogo com os setores envolvidos deve ser constante, e políticas de compensação ou incentivo devem ser consideradas para minimizar os impactos negativos, principalmente sobre os pequenos e médios empreendedores, que são os mais vulneráveis às mudanças fiscais.

Por fim, o sucesso da implementação dessa reforma dependerá, em grande medida, da capacidade do governo dialogar com os setores afetados e ajustar a legislação às necessidades reais da economia brasileira. O setor de serviços, que é a espinha dorsal da economia do país, precisa de condições adequadas para crescer e continuar gerando emprego e renda para milhões de brasileiros.

A Reforma Tributária é um passo importante, mas não pode ser vista como o único caminho para resolver os problemas do sistema tributário. A equidade, a simplificação e a eficiência só serão atingidas se todos os setores da sociedade forem ouvidos e contemplados adequadamente no processo de implementação.

A construção de um sistema tributário mais justo e eficiente passa necessariamente pela participação ativa de todos os atores sociais e econômicos, de modo que as reformas não apenas modernizem o sistema, mas também promovam um desenvolvimento econômico inclusivo e sustentável, capaz de reduzir as desigualdades históricas e garantir uma sociedade mais justa para todos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 25. São Paulo: SaralvaJur, 2023.
- AMED, F.J.; NEGREIROS, Plinio J.L.de Campos. *História dos tributos no Brasil*. 2000.
- ATKINSON, A. B.; PIKETTY, T.; SAEZ, E. *Top incomes in the long run of history*. *Journal of Economic Literature*, v. 49, n. 1, p. 3-71, 2011.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. Constituição do Império do Brasil. Rio de Janeiro: Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição no 45, de 2019.
- CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005b. p. 93-111.
- CANO, Wilson. *Desenvolvimento Regional no Brasil: A Questão Regional*. São Paulo: UNESP, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed São Paulo: Saraiva, 2014.
- FIRJAN. Reforma tributária e a carga tributária da indústria de transformação. 2019. Disponível em <https://www.firjan.com.br/publicacoes/publicacoes-de-economia/a-carga-tributaria-para-a-industria-de-transformacao.htm>. Acesso em 23.11.2024.
- FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2007.

GOBETTI, Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília: Rio de Janeiro : 2016. Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf> acesso em 23.11.2024.

HINRICHES, H.H. Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico. 1972.

IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Serviços e Comércio, Pesquisa Anual de Serviços, 2014. Disponível em <<https://brasilemsintese.ibge.gov.br/servicos/numero-de-empresas-por-segmento-de-servico.html>>

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Indicadores Econômicos e Sociais do Brasil. Disponível em : www.ibge.gov.br.

IBGE. Censo Demográfico 1940/1991. Rio de Janeiro: IBGE, 1952/1996.

IBGE. Estatísticas históricas do Brasil: séries econômicas demográficas e sociais de 1550 a 1988. Rio de Janeiro: IBGE, 1990.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Indicadores e Estatísticas do Setor Terciário*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/>. Acesso em: 23 nov. 2024.

MELO, H. P. et al. (1998). Setor serviços no Brasil: uma visão global — 1985/ /95. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. (Texto para Discussão, n. 549). 48p.

Ministério da Economia. Relatório de Atividades Econômicas do Brasil. Brasília: Ministério da Economia, 2021.

OLIVEIRA, Francisco de. *Crítica à Razão Dualista: O Ornitorrinco*. São Paulo: Boitempo, 2003.

POCHMANN, Márcio. Nova Classe Média? O Trabalho na Base da Pirâmide Social Brasileira. São Paulo: Boitempo, 2012.

SACHS, Ignacy. Estratégias de Transição para o Século XXI: Desenvolvimento e Meio Ambiente. São Paulo: Estúdio Nobel, 1993.

SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Héleno Taveira. *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.

TAVARES, Maria da Conceição. *A Economia Brasileira: Crítica à Razão Dualista*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1972.

VIANNA, Levi. Princípios do Direito Tributário (Simplificando o que nunca foi simples). Independente, 2020, Kindle E-book, capítulo 2.6.

VIEIRA, Marcílio. Reforma tributária no setor de serviços: Entenda a aprovação do texto base. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/390757/reforma-tributaria-no-setor-de-servicos-entenda-a-aprovacao>

ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.