

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP**  
**ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP**  
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**RAYANNE RIBEIRO GOMES**

**A (IN) VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DIANTE DA  
PANDEMIA DE COVID-19**

**BRASÍLIA**

**JULHO 2020**

**RAYANNE RIBEIRO GOMES**

**A (IN) VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DIANTE DA  
PANDEMIA DE COVID-19**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora como requisito para a conclusão do curso de Direito e obtenção do título de bacharela em Direito na Escola de Direito de Brasília – EDAP/IDP.

Orientadora: Prof. Me. Onízia De Miranda  
Aguiar Pignataro

**BRASÍLIA**

**JULHO 2020**

**RAYANNE RIBEIRO GOMES**

# **A (IN) VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DIANTE DA PANDEMIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora como requisito para a conclusão do curso de Direito e obtenção do título de bacharela em Direito na Escola de Direito de Brasília – EDAP/IDP.

Orientadora: Prof. Me. Onízia De Miranda  
Aguiar Pignataro

Brasília-DF, 17 de julho de 2020.

---

Prof. Me. Onízia De Miranda Aguiar Pignataro

---

Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto

Membro da Banca Examinadora

---

Prof. Dr. Ivan Allegretti

Membro da Banca Examinadora

# A (IN) VIABILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DIANTE DA PANDEMIA

THE (UN)FEASIBILITY OF TAX REFORM DURING THE COVID-19 PANDEMIC

**Rayanne Ribeiro Gomes**

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. O cenário do sistema tributário brasileiro antes da pandemia; 2. Os efeitos macroeconômicos da pandemia do coronavírus no Brasil e no mundo; 2.1. Os primeiros efeitos fiscais no Brasil a luz de regras e princípios orçamentários; 2.2. As medidas adotadas para o enfrentamento da pandemia no Brasil; 3. As diretrizes da reforma tributária; Conclusão; Referências.

## RESUMO

Este artigo teve como objetivo analisar a viabilidade ou não de uma reforma no sistema tributário brasileiro nos termos propostos na PEC 45/2019 e PEC 110/2019, durante e depois da pandemia de COVID-19, sob o ponto de vista jurídico. Para isso, inicialmente, foram apresentados estudos doutrinários sobre as características norteadoras de um bom sistema tributário, a estrutura da construção do sistema e do ordenamento jurídico tributário brasileiro e identificadas distorções do atual sistema tributário. Em seguida, foram analisados se os efeitos da pandemia de COVID-19 e as medidas adotadas no Brasil para o enfrentamento da crise afetaram a viabilidade de se fazer uma reforma tributária. Posteriormente, foi estudado o prosseguimento da reforma nos termos propostos nas PECs e alguns aspectos da proposta de reforma tributária apresentada pelo Governo Federal pouco antes do término deste estudo, por meio do Projeto de Lei nº 3887/2020 (PL 3887/2020). Ao final da análise, concluiu-se ser mais adequada uma reforma tributária em consonância com os princípios estruturantes do sistema, com o Federalismo Fiscal, e do ordenamento jurídico tributário, como a justiça tributária, para a promoção de uma equalização da carga tributária suportada pelo contribuinte e otimização do cumprimento das obrigações tributárias.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária; Pandemia de COVID-19; Carga Tributária; Orçamento Público.

## ABSTRACT

This paper aimed to analyze the feasibility or not of a reform in the Brazilian tax system under the terms proposed in PEC 45/2019 and PEC 110/2019, either during or after the end of the COVID-19 pandemic, through the legal point of view. To this end, we start presenting a selection of doctrinal studies on the guiding characteristics of a good tax system, the structure of the construction of the Brazilian tax system and legal system, and distortions of the current tax system were identified. Then, it was

analyzed whether the effects of the COVID-19 pandemic and the measures adopted by the Brazil to face the crisis affected the feasibility of carrying out a tax reform. Subsequently, the continuation of the reform was studied in the terms proposed by the PECs and some aspects of the tax reform proposal presented by the Federal Government shortly before the end of this study, through Bill 3887/2020 (PL 3887/2020). At the end of the analysis, it was concluded that a tax reform in line with the structuring principles of the system, such as Tax Federalism, and of the tax legal system, such as tax justice, was more appropriate to promote an equalization of the tax burden borne by the taxpayer and optimization of compliance with tax obligations.

**Keywords:** Tax Reform; COVID-19 Pandemic; Tax burden; Public budget.

## INTRODUÇÃO

O presente estudo surgiu de inquietação advinda das inúmeras críticas destinadas ao sistema tributário brasileiro, quase sempre acompanhadas de afirmação sobre a necessidade veemente de uma reforma estrutural do sistema, tendo como hipótese a viabilidade ou não dessa reestruturação nos termos discutidos nas propostas de reforma tributária.

De início, ressalta-se que este artigo teve como objetivo geral inferir a efetividade das propostas de reforma tributária em tramitação, no que diz respeito à concretização dos princípios que norteiam o sistema tributário brasileiro e solução dos problemas identificados.

Assim, em um primeiro momento, foram estudadas as características almeçadas em um bom sistema tributário, bem como o cerne das proposições de Emenda à Constituição apresentadas pela Câmara dos Deputados nº 45/2019<sup>1</sup> (PEC 45/2019) e pelo Senado Federal nº 110/2019<sup>2</sup> (PEC 110/2019). Deste modo, as proposições não foram analisadas de forma pormenorizada ou comparativa, mas considerou-se o cerne de ambas as PECs, qual seja a reestruturação da arrecadação dos tributos incidentes sobre bens e consumo.

---

<sup>1</sup>BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019.** Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em 02.07.202

<sup>2</sup>BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019.** Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>> Acesso em 02.07.202

O problema é que parte da doutrina apontou possíveis inconstitucionalidades nas proposições e os vários aspectos da complexidade do sistema demonstraram a ineficiência do sistema tributário para além dos parâmetros considerados nas propostas, razão pela qual inferiu-se a necessidade de uma reforma que equalize a carga tributária suportada pelo contribuinte, além de promover a simplificação da tributação.

Durante o desenvolvimento deste trabalho, o Brasil e o mundo foram afetados de forma abrupta pela pandemia de COVID-19, razão pela qual foram analisados se os efeitos macroeconômicos da pandemia e as medidas adotadas no Brasil para o enfrentamento da crise afetaram a viabilidade de se fazer uma reforma tributária.

As medidas adotadas na crise foram estudadas à luz dos princípios Constitucionais, Tributários e Financeiros. Deste modo, foi possível revisitar princípios como o equilíbrio orçamentário, a regra de ouro orçamentária e características importantes do Brasil, como o Federalismo cooperativo, e, assim, indicar diretrizes a serem observadas na reforma tributária.

Por fim, considerando as recentes manifestações no sentido de que a reforma tributária pode ser a solução para a recuperação econômica do Brasil dos efeitos da pandemia, foi estudado o prosseguimento da reforma nos termos propostos nas PECs, apresentados estudos que sugerem formas diversas de reestruturação da arrecadação de tributos sobre o consumo e esboçados alguns aspectos da proposta de reforma tributária apresentada pelo Governo Federal pouco antes do término deste estudo, por meio do Projeto de Lei nº 3887/2020 (PL 3887/2020).

## **1. O CENÁRIO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ANTES DA PANDEMIA**

No ano de 2019, muito se falou sobre a complexidade do sistema tributário brasileiro, assunto que foi abordado das mais diversas formas. Por exemplo, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) divulgou pesquisa informando que desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88)

foram editadas 403.322 normas tributárias<sup>3</sup>, o relatório do Banco Mundial, *Doing Business*, apontou que as empresas do Brasil gastam 1.501 horas por ano para o pagamento de 10 impostos<sup>4</sup> e, por sua vez, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) informou ter 122.371 processos em estoque, que correspondem a R\$ 603,77 bilhões em crédito tributário.<sup>5</sup>

As referidas pesquisas demonstram apenas alguns dos problemas da complexidade das relações jurídico-tributárias brasileiras, que perpassa o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, gerando problemas como o grande número de litígios tributários dela advindos.

No entanto, o foco da simplificação abordados nas propostas de reforma é mais restrito e pode ser depreendido da análise realizada pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados,<sup>6</sup> que comparou as propostas de reforma tributária apresentadas pelo Senado e Câmara dos Deputados (PEC 110/2019 e PEC 45/2019, respectivamente).

A partir desse estudo é possível perceber que a referida acepção de simplificação por meio do processo de consolidação das bases tributáveis ocorre em dois momentos:

Em um primeiro momento, com a extinção de tributos: a PEC 110/2019 objetiva extinguir nove tributos (ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, COFINS, PASEP, CSLL, CIDE-combustíveis e Salário-Educação), e a PEC 45/2019 visa extinguir cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS). Já em um segundo momento a

---

<sup>3</sup>AMARAL, Gilberto *et. al.* **QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 31 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 22 de outubro de 2019. Disponível em <<https://migalhas.com.br/arquivos/2019/10/art20191025-1.pdf>> Acesso em 03.06.2020

<sup>4</sup>GRUPO BANCO MUNDIAL. *Doing Business*, 2019. Disponível em <<https://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes#>> Acesso em 26.03.2020

<sup>5</sup>CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **CARF esclarece informações com dados gerenciais**. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf#:~:text=O%20estoque%20atual%20do%20CARF,de%20relatoria%20ou%20p%C3%B3s%2Djulamento.>>> Acesso em 30.03.2020

<sup>6</sup>CORREIA NETO, Celso de Barros. *et.al.* **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Consultores Legislativos da Área III Direito Tributário e Tributação. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>> Acesso em 30.03.2020

simplificação se dá pela criação de dois novos impostos: um imposto sobre bens e serviços (IBS), e um imposto seletivo incidente especificamente sobre alguns bens e serviços, proposta de ambas as PECs.

De forma sucinta, o estudo da Consultoria Legislativa elucida que o imposto seletivo da PEC 45/2019 tem natureza extrafiscal, visando desincentivar o consumo de bens e serviços regulados por lei, ao passo que o da PEC 110/2019 tem índole arrecadatória.<sup>7</sup>

O IBS, por sua vez, é descrito como imposto de base ampla e incidência inclusive sobre bens e serviços tangíveis e intangíveis, o que permite a tributação das novas tecnologias, por exemplo.

Dentre as principais distinções das propostas, a PEC 45/2019 objetiva extinguir a concessão de benefício fiscal e a PEC 110/2019 autoriza essa concessão mediante lei complementar em determinadas matérias.<sup>8</sup>

Outra distinção relevante é o tempo total de transição. A transição da cobrança dos tributos é precedida de uma contribuição teste com alíquota de 1% durante 1 ano na PEC 110/2019 e de 2 anos na PEC 45/2019. Depois, a transição do tributo é de 5 e 8 anos, respectivamente. Já a transição da partilha dos recursos é estimada em 15 anos na PEC 110/2019 e 50 anos na PEC 45/2019.

Além disso, as alíquotas do IBS possuem diferenças significativas. Na PEC 110/2019 há uma alíquota padrão fixada por lei complementar e incidente de forma uniforme no Brasil, podendo sofrer variação de acordo com o bem ou serviço. Por outro lado, na PEC 45/2019 haveria uma junção de parcelas da alíquota total do IBS fixadas por lei ordinária para a formação da alíquota do ente.

---

<sup>7</sup>O imposto seletivo da PEC 110/2019 incide sobre “operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos”. CORREIA NETO. *et.al. Op. cit. Loc. cit.*

<sup>8</sup> Na PEC 110/2019, a concessão de benefícios fiscais por lei complementar é sobre “operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional”. CORREIA NETO. *et.al. Op. cit. Loc. cit.*



É importante evidenciar que os tributos<sup>9</sup> objeto das propostas (ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, COFINS, PASEP, CSLL, CIDE-combustíveis e Salário-Educação) denotam a forte regressividade da tributação brasileira expressada através da quantidade de impostos embutidos no preço para o consumidor final pagar.

Regressividade criticada por Sacha Calmon ainda no ano 2000 em artigo publicado em jornal, no qual defende que o governo, à época, “não dava a mínima importância para a reforma tributária”, trazendo o questionamento se em termos de tributação leva-se em conta a capacidade contributiva do brasileiro.<sup>10</sup>

Em contraponto ao problema da regressividade apresentado, as propostas de reforma tributária ganharam um aspecto de reestruturação da arrecadação dos tributos sobre o consumo e não para uma equalização da carga suportada pelo contribuinte, conforme evidenciado pela professora Regina Helena Costa que, ao ser questionada sobre as proposições de reforma lamentou a ausência de proposições em busca de justiça tributária<sup>11</sup>.

Essa ponderação é feita pelo fato de que o aumento da tributação do consumo repercute diretamente no consumidor – que é o contribuinte indireto –, por exemplo, através do aumento dos preços de itens considerando básicos, o que geraria um desequilíbrio da tributação.

Nesse tocante, é de suma importância a explicação de Luís Eduardo Schoueri de que é evidente que a tributação sobre o consumo tem efeito regressivo. É possível, no entanto, a diminuição desse efeito por meio da reavaliação do emprego do princípio da seletividade e utilização da progressividade do imposto de renda –

---

<sup>9</sup>Cabe destacar que os tributos versados nas proposições são indiretos, tendo incidência direta apenas a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), razão pela qual o presente trabalho considera o cerne das propostas que visam promover a reestruturação da arrecadação dos tributos indiretos, tratando como uma reforma voltada para a reestruturação dos tributos incidentes sobre o consumo.

<sup>10</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Tributo ao tempo: artigos**. 2 ed. - Belo Horizonte: Estúdio 43 - Artes e projetos, 2018. p.41

<sup>11</sup> Em entrevista a Ministra do STJ lamentou não ver nas propostas preocupação com a justiça tributária e declarou que o “o objeto mais relevante de uma reforma deveria ser reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro”. COSTA, Regina Helena. JOTA. **Regina Helena Costa: nenhuma proposta de reforma se preocupa com Justiça tributária**. Disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-regina-helena-costa-23082019>> Acesso em 18.03.2020

outra base tributária – como um contrapeso à regressividade da tributação.<sup>12</sup> O que remete a uma ideia de equalização da carga tributária suportada pelo contribuinte.

Liam Murphy e Thomas Nagel destacaram que para enfrentar uma reforma tributária “os reformadores têm de se deixar guiar por juízos ponderados acerca dos objetivos mais adequados para o governo numa sociedade justa”,<sup>13</sup> uma vez que os impostos não se tratam de um simples método de pagamento das despesas governamentais, mas são o instrumento mais adequado para a promoção da justiça econômica ou distributiva por meio do sistema político.<sup>14</sup>

Para tanto, o estudo dos autores perpassou desde os critérios tradicionais de equidade tributária e eficiência da tributação das bases tributárias – sobre o consumo e renda – até concluir que é dever do Estado encontrar meios para limitar os danos sofridos por aqueles que saem perdendo da competição do mercado, sem prejudicar o poder produtivo do sistema. Concepção que apresenta o problema da justiça socioeconômica e que norteia o entendimento de que o Estado deve garantir uma qualidade de vida minimamente descente aos cidadãos.<sup>15</sup>

E a ideia de justiça tributária está diretamente relacionada a uma acepção de tributação com equidade em cumprimento ao princípio da capacidade contributiva, disposto no art. 145, §1º, da CF/88. Regina Helena Costa explica, ainda, que a capacidade contributiva é um subprincípio do princípio constitucional da igualdade e constitui uma diretriz para a modulação da carga tributária operando como critério de graduação dos impostos<sup>16</sup>.

Assim, uma proposta voltada para a justiça tributária deve ter como prisma o equilíbrio da carga suportada pelo contribuinte por meio dos tributos diretos e indiretos, ainda que as reformas visem promover a arrecadação por meio da simplificação de tributos incidentes sobre consumo e resolver outros problemas decorrentes da complexidade dessa base tributária.

---

<sup>12</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. (e-pub)

<sup>13</sup>MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. tradução Marcelo Brandão Cippola - São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 189

<sup>14</sup> *Ibidem*. p.6

<sup>15</sup> *Ibidem*. p.249

<sup>16</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 1. Brasil - Constituição (1988) 2. Direito tributário - Brasil 3. Direito tributário - Legislação - Brasil I. Título. Livro digital (E-pub)

Sobre a busca desse equilíbrio, o estudo comparativo das PECs informa que “(a)mbos os textos preveem a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, nos termos de lei complementar”,<sup>17</sup> o que seria uma forma de desoneração feita a partir da capacidade de cada contribuinte.

A estruturação das propostas foi amplamente criticada por diversos autores. Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carrazza, defenderam de forma conjunta a inconstitucionalidade das proposições, esboçando como efetivamente deveria ocorrer a reforma tributária que o Brasil precisa.<sup>18</sup>

Inicialmente, os referidos autores manifestaram entendimento no sentido de que as propostas de simplificação, por meio da consolidação dos tributos, ultrapassam a vedação de emendas constitucionais que ocasionam a diminuição da autonomia dos entes federativos, razão pela qual padecem de inconstitucionalidade.

Sobre as alíquotas, Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carrazza entendem que a alíquota única “não se compatibiliza com mandamentos nucleares do sistema constitucional tributário em vigor, como o da isonomia”, uma vez que a tributação do consumo em alíquota única se mostra regressiva.

Por considerarem inadequadas as propostas, na medida em que violariam tanto os princípios da isonomia, quanto a capacidade contributiva e o pacto federativo, apresentou-se um modelo de tributação de consumo alternativo aos previstos. Para isso, os autores sugeriram um imposto sobre bens e serviços dual (IBS dual), ou seja, uma consolidação em um IBS dos tributos federais IPI, PIS, COFINS, Salário-Educação e Cide-Combustíveis, e em outro IBS os tributos de competência Estadual e Municipal, ICMS e ISS, além de um imposto seletivo.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> *Ibidem. Loc. cit.*

<sup>18</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. ÁVILA, Humberto. CARRAZZA, Roque Antônio. Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carraza. **A reforma tributária que o Brasil precisa – Parte I.** Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte-i>> Acesso em 18.03.2020

<sup>19</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. ÁVILA, Humberto. CARRAZZA, Roque Antônio. Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carraza. **A reforma tributária que o Brasil precisa – Parte II.** Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-09/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte-ii>> Acesso em 18.03.2020

Esse descontentamento de parte da doutrina com o foco da reforma tributária é plenamente justificável, uma vez que, analisando de forma mais ampla as características do sistema tributário brasileiro, é possível perceber sua ineficiência e complexidade não somente na arrecadação.

Isso porque há um nítido contraponto entre os princípios tributários da isonomia, progressividade, eficiência e neutralidade com as reais características do nosso sistema tributário que é desigual, regressivo, ineficiente e complexo, conforme destacado por José Evande Carvalho Araújo e Celso de Barros Correia Neto.<sup>20</sup>

Nesse ínterim, além dos questionamentos acerca do que se espera da reforma tributária, muitos autores se debruçaram sobre os estudos das características almeçadas em um bom sistema, como também sobre as necessidades vislumbradas pelo contribuinte brasileiro, pessoa física ou jurídica, no que diz respeito ao sistema.

Diante disso, é de suma importância evidenciar, em um primeiro momento, o estudo realizado em *Tax by Design*,<sup>21</sup> relatório da *Mirrlees Review* que teve como finalidade a análise das características que deve possuir um bom sistema tributário.

O estudo dos economistas lista três regras instrumentais para o alcance de um bom sistema tributário, quais sejam: (i) a neutralidade na tributação das bases tributárias; (ii) a simplicidade, como ferramenta de transparência e otimização de custos de administração e conformidade; e (iii) a estabilidade do sistema tributário.<sup>22</sup>

Para os economistas, uma maior neutralidade promoveria, por consequência, uma maior simplicidade e justiça, e assim a sua importância pode ser vislumbrada através das consequências de um sistema não neutro, ou seja, um sistema no qual as pessoas e empresas dispõem esforços socialmente inúteis para reduzir os pagamentos de impostos.

---

<sup>20</sup> ARAUJO, José Evande Carvalho Araújo. NETO, Celso de Barros Correia. Cadernos **Aslegis. Legislação tributária: Debates e perspectivas para a 56ª Legislatura (2019-2023)**. Disponível em < <https://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/197511> > Acesso em 18.03.2020, p.38

<sup>21</sup> MIRRLEES, James. *et.al. Tax by Design*. James Mirrlees, Stuart Adam, Tim Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles and James M. Poterba. Oxford University. Sep-13-201 Disponível em <<https://www.ifs.org.uk/publications/5353>> Acesso em 12.03.2020

<sup>22</sup> *Ibidem*. p. 39

É de suma importância destacar que o estudo ressalta que a neutralidade<sup>23</sup> do sistema tributário não é sempre um final adequado, apresentado como exemplo que não se defende uma neutralidade envolvendo problemas ambientais, mas uma neutralidade como forma de eliminar as distorções injustificadas entre pessoas e atividades econômicas e ajudar a minimizar as distorções econômicas.<sup>24</sup>

A falta de simplicidade e neutralidade são apresentadas pelos economistas como um convite à evasão fiscal, tendo por consequências altos custos à administração tributária.<sup>25</sup> Isso, porque há um aumento nos custos administrativos tanto para revisão da legislação tributária complexa e para dirimir os litígios ensejados por esta complexidade, quanto para a implementação de esquemas de prevenção.

A estabilidade, por sua vez, é denotada a partir da necessidade de confiança dos contribuintes no sistema, uma vez que os sistemas tributários que apresentam mudanças frequentes impõem maiores custos de conformidade aos contribuintes que devem se adequar e ponderar investimentos a longo prazo.<sup>26</sup>

Seguindo as regras apresentadas acima, seria possível alcançar um bom sistema tributário, excluindo as complexidades e inconsistências criadas por partes do sistema tributário.

No mesmo sentido, Luiz Eduardo Schoueri esboça a ideia de tributação ótima como uma “estrutura tributária que permita ao governo arrecadar a receita requerida para o financiamento de seus gastos e, ao mesmo tempo, alcançar determinados objetivos distributivos, ao menor custo possível em termos de perda de eficiência econômica”.<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup>Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri explica que a neutralidade tributária “não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas em acepção mais restrita, a neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado. Em termos práticos, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem ser submetidos à mesma carga fiscal. SCHOUERI. *Op. cit.*

<sup>24</sup> *Ibidem. p. 40 et. seq.*

<sup>25</sup> *Ibidem. p. 42*

<sup>26</sup> *Ibidem. p. 44*

<sup>27</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. (e-pub)

Por esse motivo, um bom sistema tributária deve ter como características: (i) a eficiência econômica, de modo que o sistema não interfira na alocação econômica de recursos; (ii) simplicidade administrativa; (iii) flexibilidade para reagir a mudanças nas circunstâncias econômicas; e (iv) responsabilidade política, por meio da transparência.<sup>28</sup>

No Brasil, a complexidade das relações jurídico-tributárias foi objeto de pesquisa realizada pela Deloitte<sup>29</sup> no ano de 2013 que, de imediato, destacou a percepção disseminada no Brasil de que “além do peso de toda a carga tributária, as empresas têm um custo acessório envolvendo todo o processo de apuração de impostos”, o que gera forte impacto em suas estruturas pessoais e tecnológicas.

Em 2019, o relatório do Banco Mundial mencionado anteriormente, demonstrou que, do alto custo de conformidade enfrentando pelo contribuinte brasileiro há também uma alta carga tributária, uma vez que o impacto dos 10 impostos em que se leva 1.501 horas/ano para o pagamento é de 64,7% nos lucros das empresas.<sup>30</sup>

É possível depreender das pesquisas que a complexidade do sistema tributário brasileiro e das suas relações advindas, não se resume somente à apuração dos tributos, alcançando tanto o cumprimento da obrigação tributária principal quanto das obrigações acessórias.

De forma positiva, por um lado a caminhada da reforma tributária continuou tendo como norte a simplificação tributária – por meio da reestruturação da arrecadação dos tributos sobre o consumo – contudo, por outro, não foi apresentada, até o fim deste estudo, proposta voltada para equalização da carga tributária suportada pelo contribuinte como forma de equilibrar a tributação das bases de renda e consumo.

---

<sup>28</sup> *Ibidem*. n. p.

<sup>29</sup> DELOITTE. **Compliance tributário no Brasil** – As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo. Disponível em <<https://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/20072>> Acesso em 20/03/2020

<sup>30</sup> GRUPO BANCO MUNDIAL. **Doing Business, 2019**. Disponível em <<https://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes#>> Acesso em 26.03.2020

Seguindo essa toada, em 04/03/2020 foi instaurada a Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, que tem por finalidade a elaboração de uma proposta de reforma consolidando ambas as PECs apresentadas.<sup>31</sup> Em manifestação durante uma das reuniões o relator, deputado Aguinaldo Ribeiro, declarou acreditar que a reforma tributária irá trazer impactos positivos no Produto Interno Bruto (PIB) do país e citou o crescimento de 1,1% do PIB em 2019, aquém do esperado.<sup>32</sup>

Ocorre que na semana seguinte às manifestações positivas em reunião da Comissão, a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou a pandemia de coronavírus<sup>33</sup> e em menos de um mês, o Banco Central divulgou o Boletim Focus<sup>34</sup>, relatório que estimou a contração do PIB brasileiro em 0,48% no ano de 2020, tendo por consequência a crise mundial. É importante realçar que, até o fim deste trabalho, a última atualização semanal do boletim, de 29/06/2020, previu a contração do PIB em 5,95%, representando um aumento gradativo e semanal.<sup>35</sup>

A forte projeção de queda do PIB apenas reflete os impactos abruptos e significativos no cenário econômico do Brasil e do mundo por consequência da pandemia. Contexto que impõe às Administrações tributárias a necessidade de implementação de medidas rápidas e eficazes para o cuidado para com a sociedade, quer seja na manutenção da economia, quer seja para a contenção da disseminação do vírus e tratamento dos doentes.

Diante disso, as atividades da Comissão mista da reforma tributária foram interrompidas no primeiro semestre de 2020 e a atenção da Administração Pública

---

<sup>31</sup>CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Comissão da Reforma Tributária**. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?0&codcol=2334>> Acesso em 27.03.2020

<sup>32</sup>CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Comissão da Reforma Tributária é instalada e relator prevê votar relatório em maio**. Fonte: Agência Câmara de Notícias. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/noticias/642266-comissao-da-reforma-tributaria-e-instalada-e-relator-preve-votar-relatorio-em-maio/>> Acesso em 27.03.2020

<sup>33</sup>ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Organização Mundial da Saúde declara novo coronavírus uma pandemia**. Disponível em <[tps://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881](https://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881)> Acesso em 27.03.2020

<sup>34</sup>BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Boletim Focus. Relatório de Mercado - março 2020**. Disponível em <<https://www.bcb.gov.br/publicacoes/focus>>. Acesso em 27.03.2020

<sup>35</sup>BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Boletim Focus. Relatório de Mercado - julho 2020**. Disponível em <<https://www.bcb.gov.br/publicacoes/focus>>. Acesso em 29.07.2020

brasileira foi voltada para a implementação de políticas para a contenção da crise sanitária e econômica enfrentada pelo país.

## **2. OS EFEITOS MACROECONÔMICOS DA PANDEMIA DE COVID-19 NO BRASIL E NO MUNDO**

Em um cenário de normalidade, uma pessoa gripada, provavelmente, já tem seu desempenho reduzido em razão dos sintomas do vírus da gripe humana em seu corpo. Estes sintomas são amplamente conhecidos, entretanto, ainda que a COVID-19 apresente características semelhantes, no presente artigo seu estudo será sob os efeitos macroeconômicos e fiscais da gripe.

No caso da COVID-19, a gripe não somente reduziu o desenvolvimento do profissional como paralisou diversos setores no mundo mantendo em atividade, principalmente, os trabalhos considerados essenciais.

Os reflexos abruptos da pandemia podem ser percebidos por meio do estudo sobre as perspectivas econômicas globais feito pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), que apresentou as principais políticas econômicas adotadas no Brasil mensalmente.<sup>36</sup> Segundo o Instituto, dentre a sério de medidas adotadas no Brasil para mitigar os impactos da COVID-19 somavam quase 11,8% do PIB brasileiro em julho, tendo como estimativa 7,3% de impacto direto no déficit primário de 2020.

Em abril de 2020, o Observatório de Política Fiscal (OPF) também compilou as medidas fiscais implementadas no Brasil. Na ocasião, as medidas já ultrapassavam 7% do PIB atingindo 4,3% do déficit primário de 2020, razão pela qual o OPF ponderou que o Brasil precisa investir mais em políticas de crédito.<sup>37</sup>

O alerta surgiu a partir da visualização do panorama das medidas mundialmente adotadas. A pesquisa afirma que os países que mais investem em políticas de crédito conseguem conter as ações fiscais com impacto direto,

---

<sup>36</sup> INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Policy Responses to Covid-19: Policy Tracker*. Disponível em <<https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19#B>> Acesso em 29.07.2020

<sup>37</sup> OBSERVATÓRIO DE POLÍTICA FISCAL. **Observatório de Política Fiscal atualiza as medidas de combate à crise e detalha as políticas de crédito**. Disponível em < <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/observatorio-de-politica-fiscal-atualiza-medidas-de-combate-crise-e-detalha-politicas-de>> Acesso em 02/06/2020



porquanto os países que investem em menor grau em políticas de crédito recorrem de forma mais direta às medidas fiscais, fato que aumenta o custo fiscal direto da reação à crise.

Em outras palavras, a grande preocupação da Administração Tributária deve ser aplicar medidas fiscais eficientes que minimizem os efeitos econômicos imediatos e auxiliem a recuperação da economia. E para cobrir os impactos, os entes possuem três formas de obtenção de receitas, elencadas por Sérgio Assoni Filho, Ana Carla Bliacheriene e Cesar Augusto Seijas de Andrade explicam que os entes podem obter receitas: (i) originárias, por meio da exploração do patrimônio público; (ii) derivadas pela tributação; ou (iii) pelo endividamento público, mediante a realização de empréstimos.<sup>38</sup>

É notório que diante do contexto da pandemia não há que se cogitar a obtenção de receitas derivadas por meio de aumento da tributação<sup>39</sup> e somando-se aos impactos econômicos e fiscais – tomando como exemplo a queda de arrecadação tanto pela prorrogação do pagamento dos tributos quanto pela diminuição de receita advinda da economia – a arrecadação pública derivada torna-se uma difícil tarefa para o Estado. Além disso, o cenário também não é favorável para a exploração das receitas originárias por meio do patrimônio público, de forma que a solução encontrada para o Brasil foi o contexto de crescente endividamento público.

## **2.1. Os primeiros efeitos fiscais da pandemia no Brasil a luz de regras e princípios orçamentários**

Sérgio Assoni Ana Carla Bliacheriene e Cesar Augusto Seijas explicam que o endividamento ocorre por meio da concessão de créditos públicos, podendo ser manifestar nas dimensões<sup>40</sup> política, econômica, jurídica e moral, sendo que em

---

<sup>38</sup> FILHO, Sérgio Assoni. BLIACHERIENE, Ana Carla. ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. In: **Lições de Direito Financeiro**. Regis Fernandes de Oliveira – Coordenador geral. Estevão Horvath, José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff – Coordenadores. 1ed. em e-book baseada na 1 ed. impressa. Revista dos Tribunais, 2016.

<sup>39</sup> E, ainda que essa possibilidade seja cogitada, é preciso que seja dentro dos parâmetros dos princípios tributários da legalidade e anterioridade, bem como da segurança jurídica.

<sup>40</sup>As quatro dimensões explicadas pelos autores são: (i) política, quando há uma conjuntura favorável à concessão de crédito na esfera política; (ii) econômica, levando em consideração a possibilidade de devolução do capital e encargos futuramente; (iii) jurídica, tendo o devido amparo

todas as dimensões é preciso considerar que o financiamento de políticas públicas mediante o endividamento requer uma prova de que o Poder possui capacidade para tal endividamento, que é “quando o Poder Público consegue fazer uso de empréstimos sem que isto o coloque em estado de insolvência, gerando um total desequilíbrio financeiro”.<sup>41</sup>

No contexto da pandemia, o enfrentamento dos efeitos macroeconômicos ocorre por meio de gasto público em contexto atípico de maiores despesas em contraponto ao cenário de menores receitas o que gera, por consequência, um desequilíbrio do orçamento público.

Sobre o equilíbrio orçamentário, Fernando Facury Scaff e Francisco Sergio Silva Rocha afirmam que definir o equilíbrio orçamentário é uma das tarefas mais difíceis em termos de direito financeiro e esclarecem que não se trata somente do sopesamento de receitas e despesas de um exercício fiscal, sendo necessária a análise da questão sob o aspecto da sustentabilidade financeira a médio e longo prazo e explicam:

Crédito público é imposto diferido. Renúncia fiscal equivale a despesa pública. Serão as futuras gerações que arcarão com os custos dos gastos realizados hoje com base em empréstimos que serão pagos no porvir. O caráter intergeracional da sustentabilidade financeira é que deve ser o foco do problema.<sup>42</sup>

O tratamento do orçamento público como princípio também não é tarefa simples. Kiyoshi Harada explica que o princípio era disposto “no art. 66, § 3º, da Constituição Federal de 1967, o qual foi suprimido pela Emenda Constitucional nº 1/69, e não foi restabelecido na Carta Política vigente”, destacando que esse princípio era tratado como a regra de ouro das finanças públicas.<sup>43</sup>

Outrossim, Tathiane Piscitelli entende que o princípio não foi contemplado pela CF/88, mas está presente como meta a ser observada em disposições na Lei

---

legal; e (iv) moral, dimensão verificada de forma objetiva ao analisar o comportamento do tomador do crédito.

<sup>41</sup> *Idem. n.p*

<sup>42</sup> SCAFF, Fernando Facury. ROCHA, Francisco Sergio. **Equilíbrio Orçamentário e Sustentabilidade Financeira - Anotações sobre o Brasil**. Revista dos Tribunais, vol. 925/2012, p. 14

<sup>43</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. Revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2016.

Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) como, por exemplo, ao mencionar o equilíbrio das contas públicas em seu texto do art. 1º, §1º.<sup>44</sup>

Sobre a referida regra de ouro, o Estudo Técnico Conjunto nº 2/2017 da Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados explica que a regra de ouro é justamente para o tratamento do desequilíbrio patrimonial intrínseco que surge quando há um volume expressivo de empréstimos e financiamentos contratados pelo setor público para financiar gastos crescentes do orçamento, estando a regra a “serviço do princípio da continuidade da prestação de utilidades públicas pelo Estado”.<sup>45</sup>

Frisa-se que o estudo aponta que a regra de ouro é versada no art. 167, inciso III, da CF/88, que proíbe “a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital”, cuja menção expressa na LRF ocorre em quatro momentos.<sup>46</sup>

Além das disposições expressas, é relevante o destaque dado ao teor do art. 12, § 2º, da LRF que “(o) montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária”.

De forma exímia, Fernando Scaff e Francisco Rocha elucidam a disposição da regra de ouro no sentido de que “só pode haver endividamento para realização de

---

<sup>44</sup> PISCITELLI, Thatiane. **Direito Financeiro**. 6 ed. Revisada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2018

<sup>45</sup> CARVALHO JUNIOR, Antonio Carlos Costa d'Ávila. *et.al.* **Regra de Ouro na Constituição e na LRF: considerações históricas e doutrinárias**. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/etc02-2017-regra-de-ouro-na-constituicao-e-na-lrf-consideracoes-historicas-e-doutrinarias#:~:text=Para%20disciplinar%20a%20qualidade%20desse,esse%20endividamento%20ser%20utilizado%20para>> Acesso em 07.06.2020

<sup>46</sup> As menções na LRF segundo a pesquisa são: (i) no art. 32, § 1º, V, quando inclui o atendimento à regra de ouro como uma das condições para que antes da Federação possam formalizar seus pleitos, perante o Ministério da Fazenda, com vistas à realização de operações de crédito; (ii) no art. 33, § 4º, quando impõe a obrigatoriedade de constituição de reserva específica na lei orçamentária para o exercício seguinte, caso não seja atendida a regra de ouro, no montante equivalente ao excesso identificado; (iii) no art. 38, § 1º, quando estatui que as operações de crédito por antecipação de receita não serão computadas para efeito da regra de ouro, desde que liquidadas até o dia dez de dezembro de cada ano; e (iv) no art. 53, § 1º, I, quando define que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária referente ao último bimestre do exercício deve ser acompanhado de demonstrativo do atendimento da regra de ouro. CARVALHO JUNIOR, *et. al.* *Op. cit. Loc. cit.*

*despesas de capital*". E, a partir do estudo do conceito de despesas de capital, revelam o dilema do descumprimento da regra enfrentado pelo Brasil diante da pandemia, uma vez que as medidas adotadas não se caracterizam como bem capital.

Merece destaque:

O conceito de despesas de capital nos leva ao de bens de capital - ou seja, quase equivalente ao de novas obras, prédios, construções; algo que seja incorporado valor imobilizado, que aumente o capital tangível. Ocorre que muitos investimentos públicos não se concretizam em bens de capital, mas em valores intangíveis, tais como educação, treinamento, capacitação tecnológica, prevenção de doenças etc. Logo, se o governo brasileiro decidisse obter um empréstimo público para erradicar doenças tropicais, tais como febre amarela, dengue, malária, estaria descumprindo a regra de ouro orçamentária prevista na Constituição, pois tais campanhas de saúde pública não se caracterizam como bem de capital, a despeito de seu incontestável valor em termos sociais. Este é um problema enfrentado pela aplicação desta regra.<sup>47</sup>

Outro desdobramento do estudo sobre o orçamento público e para a compreensão do problema enfrentado pelo Brasil durante a pandemia é o aspecto intergeracional do orçamento.

Helena Taveira Torres explica que o conceito constitucional de despesa pública compreende o conjunto de gastos públicos que tem por objetivo atender às necessidades públicas, não devendo se esquecer "que são também necessidades públicas aquelas que afetam as gerações futuras, as demandas intergeracionais".<sup>48</sup>

Assim, para o autor a Constituição se trata de um pacto de gerações, que impõe a Constituição Financeira responsabilidades para com as gerações futuras. Torres elucida também que, por Constituição Financeira entende-se a parcela material de normas jurídicas que integram o texto constitucional e são compostas por princípios, competências e valores que norteiam a atuação do Estado nessa esfera.<sup>49</sup>

É possível perceber, portanto, que o primeiro efeito da pandemia no Brasil ensejou de imediato, a necessidade de rever regras orçamentares basilares como a

---

<sup>47</sup> SCAFF; ROCHA, *Op. cit.* p.11

<sup>48</sup> TORRES, Helena Taveira. **Direito constitucional financeiro: Teoria da constituição financeira**. 1 ed. em ebook baseada na 1 ed. impressa, 2014. Diretora responsável Marisa Harms. Revista dos Tribunais.

<sup>49</sup> *Ibidem*, n.p.

regra de ouro para a adoção de medidas de enfrentamento, mas que mesmo assim é necessário o respeito aos princípios constitucionais orçamentários como o princípio do equilíbrio intergeracional.

## **2.2. As medidas adotadas para enfrentamento da pandemia no Brasil**

No Brasil, em um primeiro momento, reconheceu-se a seriedade da doença que aflige o país e o mundo com a decretação do estado de calamidade pública por meio do Decreto Legislativo nº 6 de 20/03/2020 para efeitos das disposições do art. 65 da LRF.

Com isso, foi possível a aplicação do disposto no art. 65, inciso I, da LRF para a suspensão da contagem dos prazos disciplinados no art. 23, que estabelece os limites de despesas total com pessoal e no art. 31, que restringe os limites de endividamento dos entes federativos.<sup>50</sup>

A relativização também se estende ao disposto no inciso II, deste art. 65, permitindo a dispensa do atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º da LRF no caso de não cumprimento das metas fiscais em razão do estado de calamidade pública.

E para o enfrentamento da crise, tramitou e foi aprovada a adjetivada PEC do Orçamento de Guerra, convertida na EC 106 de 07/05/2020 (EC 106/2020), que criou aprovada para criar o regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações enquanto perdurar a validade do Decreto 6/2020.

A medida possibilitou o descumprimento temporário da supramencionada regra de ouro da LRF, autorizando o endividamento do Estado para cobrir outras despesas além das despesas de capital. Contudo, a flexibilização da LRF já vinha acontecendo antes da promulgação da EC 106/2020. Isso porque o endividamento do Estado nesse curto período ocorreu tanto por meio de concessão de benefícios voltados para a seguridade social, quanto pela prorrogação do pagamento dos

---

<sup>50</sup>O texto do inciso I do art. 65 da LRF também suspende os prazos do art. 70 da LRF, que dispõe sobre o não cumprimento do limite de despesas total com pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha estado acima desse limite em 1999. No entanto, como se percebe o prazo se exauriu.

tributos, objetivando promover a proteção das empresas potencialmente atingidas.<sup>51</sup>

Em estudo técnico, os consultores legislativos compilaram as medidas tributárias adotadas no Brasil estimando um impacto fiscal de aproximadamente R\$ 304.025 (trezentos e quatro milhões e vinte e cinco mil reais), “sendo de R\$ 222.425 milhões o impacto fiscal das medidas já adotadas e de R\$ 81.600 milhões a estimativa de perda de receitas administradas pela RFB”, conforme explicação amparada por anexo descritivo dos Atos normativos e impactos fiscais ou financeiro.<sup>52</sup>

Dentre as medidas acima, foi promulgada a Lei Complementar nº 173 de 27/05/2020 (LC 173/20) que implementa o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus e realiza alterações na LRF. Suas principais características são: (i) a suspensão de pagamento de dívidas dos entes com a União; (ii) a reestruturação de operações de crédito interno e externo; e (iii) o repasse de auxílio financeiro da União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

O auxílio financeiro tem previsão no art. 5º da LC 173/2020 para que sejam repassados R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais) para aplicação de medidas de enfrentamento ao coronavírus, sendo destinados R\$ 10.000.000.000,00 (dez bilhões de reais) para ações de saúde e assistência social e R\$ 50.000.000.000,00 (cinquenta bilhões de reais) aos Estados e Municípios, nos termos dos incisos I e II do artigo em epígrafe.

E em atenção às disposições do artigo em epígrafe, a primeira parcela do repasse ocorreu em 09/06/2020 totalizando o montante de R\$ 15.036.652.659,22, (quinze bilhões, trinta e seis milhões seiscentos e cinquenta e dois mil, seiscentos e

---

<sup>51</sup>Sobre a dívida pública, o Tesouro Nacional informou que em relação ao Relatório Quadrimestral de Projeções da Dívida Pública divulgado em fevereiro de 2020, houve uma mudança significativa decorrente da crise causada pela pandemia, apontando uma necessidade de reforma que favoreça o ajuste fiscal e o crescimento sustentado. TESOURO NACIONAL. **Relatório Quadrimestral de Projeções da Dívida Pública. 2º Quadrimestre de 2020**. Publicado em 02/07/2020. Disponível em <[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:33480](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:33480)> Acesso em 18.07.2020

<sup>52</sup>CORREIA NETO. *et. al.* **Tributação em Tempos de Pandemia. Estudo técnico junho de 2020**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. p.29 Disponível em <<https://www.camara.leg.br/noticias/671842-consultoria-da-camara-divulga-estudo-sobre-politica-tributaria-durante-pandemia/#:~:text=Intitulado%20%E2%80%9CTributa%C3%A7%C3%A3o%20em%20tempos%20de,de%20lei%20apresentados%20%C3%A0%20C%C3%A2mara.>> Acesso em 28.06.2020

cinquenta e nove reais e vinte e dois centavos) conforme informado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).<sup>53</sup>

Desse montante, apenas 5 Municípios<sup>54</sup> não receberam, a princípio, o auxílio pelo não atendimento à disposição do § 7º do artigo que determina a renúncia no prazo de dez dias contados da publicação da lei de ação ajuizada contra a União após 20/03/2020 tendo como causa de pedir, direta ou indireta, a pandemia.

O estudo técnico supracitado destacou que ao menos 19 estados recorreram ao STF buscando o refinanciamento das dívidas por meio do impedimento de “que a União aplique quaisquer medidas de cobrança e constrição patrimonial em razão do descumprimento das obrigações decorrentes de contratos de refinanciamento de dívidas públicas celebrados.”<sup>55</sup>

Em Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME, a STN explicou as alterações realizadas na LRF ressaltando, inicialmente, que a previsão do art. 65 da LRF – que suspende os prazos de reenquadramento e as disposições relacionadas ao descumprimento dos limites da despesa com pessoal e da dívida consolidada, previstos nos arts. 23 e 31 da LRF – “não exime os entes da Federação de estabelecerem as metas fiscais para o exercício de 2021 no Anexo que acompanha o projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) 2021”.<sup>56</sup>

A LC 173/2020 também criou no art. 65, inciso III, hipótese de exceção aos

---

<sup>53</sup>A previsão de repasse para a segunda parcela é em 13/07/2020, da terceira parcela em 12/08/2020 e a da quarta parcela em 11/09/2020. **BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Programa de Auxílio Federativo (LC 173/2020)** Disponível em < [https://www.gov.br/economia/pt-br/canais\\_atendimento/imprensa/notas-a-imprensa/2020/junho/programa-de-auxilio-federativo-lc-173-2020](https://www.gov.br/economia/pt-br/canais_atendimento/imprensa/notas-a-imprensa/2020/junho/programa-de-auxilio-federativo-lc-173-2020) > Acesso em 16.06.2020

<sup>54</sup> Segundo informação obtida junto à Secretaria do Tesouro Nacional, os cinco municípios que, a a princípio, não receberam os recursos da primeira parcela foram: Entre Rios (BA), São Gonçalo do Rio Abaixo (MG), Indiaroba (SE), Álvaro de Carvalho (SP) e Lupércio (SP). A STN informa em nota oficial que três municípios não fizeram a declaração e dois optaram por não renunciar as ações judiciais. Todos os Estados e DF declararam não ter ações ou renunciaram a esse direito. **BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Programa de Auxílio Federativo (LC 173/2020)** Disponível em < [https://www.gov.br/economia/pt-br/canais\\_atendimento/imprensa/notas-a-imprensa/2020/junho/programa-de-auxilio-federativo-lc-173-2020](https://www.gov.br/economia/pt-br/canais_atendimento/imprensa/notas-a-imprensa/2020/junho/programa-de-auxilio-federativo-lc-173-2020) > Acesso em 01.07.2020

<sup>55</sup> CORREIA NETO. *et al. Op. cit.*, p. 38

<sup>56</sup> **BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME. Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19).** Referência: Processo nº 17944.102551/2020-10. 02.06.2020 Disponível em < [https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/Nota\\_Tecnica\\_SEI\\_n\\_21231\\_2020\\_ME.pdf](https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/Nota_Tecnica_SEI_n_21231_2020_ME.pdf) > Acesso em 01.07.2020

arts. 14, 16 e 17 da LRF, em consonância com a EC 106/2020. Assim, afastou-se as exigências de demonstração de adequação e compensação orçamentárias, desde que o incentivo ou benefício e a criação ou o aumento da despesa sejam destinados ao combate à calamidade pública.<sup>57</sup>

As medidas acima refletem um alargamento necessário e cada vez maior das disposições na LRF, mas também denotam peculiaridades do Federalismo Fiscal no Brasil através da complexidade de se manter o equilíbrio fiscal à unidade constitucional formada pela União, 26 Estados, Distrito Federal e 5.569 Municípios, e o esforço financeiro despendido por meio das transferências de recursos.

O alargamento ocorre porque o Brasil adota o sistema de controle normativo do endividamento público, que atua de forma prévia à contração da dívida por meio de normas constitucionais ou infraconstitucionais, conforme explicado por Sérgio Assoni Filho, Ana Carla Bliacheriene e Cesar Augusto Seijas: “(e)sse método de controle é positivo por trazer transparência, segurança e certeza, evitando barganhas casuísticas entre os entes subnacionais e o ente central”, mas reconhecem que é não é muito flexível e deixa o ente público com poucas alternativas em caso de recessão econômica.<sup>58</sup>

A política de transferência de recursos adotada no Programa Federativo de Enfrentamento ao coronavírus trata-se de um financiamento centrífugo, conceito apresentado por Torres como resultante da responsabilidade assumida pela unidade central – a União – de financiamento dos entes periféricos em razão do princípio da cooperação mútua.<sup>59</sup>

De forma sucinta, o jurista explana que o federalismo centrífugo “privilegia as autonomias e dispersa o poder para a periferia, em favor das unidades federadas”, porquanto o federalismo centrípeto enfatiza a unidade central “com convergência dos poderes para a entidade central (cujo extremo será o Estado unitário, com ou sem descentralização)”. Depreende-se assim, que o conceito de financiamento

---

<sup>57</sup> *Ibidem*. p.8

<sup>58</sup> ASSONI; BLIACHERIENE; SEIJAS. *Op. cit.* n. p

<sup>59</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: Teoria da constituição financeira**. 1 ed. em ebook baseada na 1 ed. impressa, 2014. Diretora responsável Marisa Harms. Revista dos Tribunais.



centrífugo é “um efeito virtuoso do federalismo centrípeto que tem início com a Constituição de 1934”, de acordo com as lições de Heleno Torres.<sup>60</sup>

O programa apresentado pela União deve ser interpretado assim como é adjetivado: federativo e, sobretudo, estudado sobre os aspectos do Federalismo Fiscal. De início, é preciso esclarecer que a noção de Federação ocorre quando presentes os seguintes requisitos elencados por José Augusto Moreira de Carvalho, Flávio Rubinstein e Matheus Carneiro Assunção:

a) descentralização política, legislativa, financeira, administrativa e de políticas; b) presença de dois ou mais entes subnacionais; c) garantia, por intermédio de uma Constituição rígida, da indissolubilidade da forma federativa; d) autonomia dos entes federados e participação deles na formação da vontade da Federação; e) existência de uma Corte Constitucional com a finalidade de exercer o controle de constitucionalidade e, com isso, assegurar a permanência do pacto federativo.<sup>61</sup>

Como se vê, além do comum tratamento do Federalismo como uma descentralização política e administrativa, há aspectos de extrema relevância para o Estado Federal como a autonomia dos entes e a manutenção do pacto federativo. Diante do compromisso assumido de maior promoção do bem-estar social pela CF/88, o federalismo no Brasil “deixou de ser simplesmente dualista, como mera técnica de repartição de poder” e passou a ser um federalismo cooperativo em “busca de uma maior isonomia e da erradicação das grandes desigualdades sociais e econômicas entre pessoas, entre grupos e regiões” do Brasil, conforme ensinamentos de Misabel Derzi.<sup>62</sup>

(...) a necessidade de um planejamento integrado e harmonioso do País levaram à superação do federalismo tradicional em favor de um federalismo financeiro ou cooperativo, segundo o qual, além da discriminação das rendas por fonte, se dá também uma distribuição da receita segundo o produto arrecadado.<sup>63</sup>

Seguindo essa lógica específica de distribuição de receitas, Fernando Scaff

---

<sup>60</sup> *Ibidem. n.p.*

<sup>61</sup> CARVALHO, José Augusto Moreira de; RUBINSTEIN, Flávio; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Federalismo Fiscal. In: **Lições de Direito Financeiro**. Regis Fernandes de Oliveira – Coordenador geral. Estevão Horvath, José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff – Coordenadores. 1ed. em e-book baseada na 1 ed. impressa. Revista dos Tribunais, 2016. n.p.

<sup>62</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p.1314

<sup>63</sup> *Ibidem. p.1314*

conceitua de forma concisa e precisa o Federalismo Fiscal como “uma técnica de divisão das competências entre os entes federados, que possui diversas dimensões entre arrecadação, gasto e endividamento públicos”.<sup>64</sup>

O tratamento direto veio somado à análise do federalismo fiscal no Brasil diante da crise do coronavírus e, ao explicar a distribuição de recursos através do sistema de Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM), o professor ressaltou a lógica distributiva da transferência de recursos da União para Estados e Municípios para reduzir desigualdades regionais, em atendimento ao mandamento do art. 3º, inciso III, da Constituição.<sup>65</sup>

No entanto, para Fernando Scaff os sistemas de fundos devem ser mantidos e a ajuda extra por consequência da pandemia deve considerar um mecanismo adjetivado como seguro arrecadação no qual a “a União transferirá a cada ente federado o valor equivalente às perdas de arrecadação, computadas de um ano para outro”.<sup>66</sup>

A lógica do autor é acertada, na medida em que a política de repasse de recursos (equivalentes às perdas de arrecadação) ocorreria dentro da capacidade de endividamento do ente sem gerar um total desequilíbrio financeiro a ponto de causar um estado de insolvência, conforme lições de Sérgio Assoni Filho, Ana Carla Bliacheriene e Cesar Augusto Seijas apresentadas em capítulo anterior.<sup>67</sup>

Mas, da leitura do texto do §3º e §4º, do art. 5º, da LC 173/2020 é possível depreender que o critério utilizado para o repasse de R\$ 30.000.000.000,00 (trinta bilhões de reais) aos Estados e ao Distrito Federal e de R\$ 20.000.000.000,00 (vinte bilhões de reais) aos Municípios é o populacional, de acordo com os dados apurados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Pois bem, o panorama acima demonstra algumas das medidas tomadas para o enfrentamento da crise, tendo seu estudo demonstrado a relativização de

---

<sup>64</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Federalismo fiscal na crise do coronavírus: como dividir o dinheiro**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-28/contas-vista-federalismo-fiscal-crise-coronavirus-dividir-dinheiro>> Acesso em 17.06.2020

<sup>65</sup> *Ibidem. n.p.*

<sup>66</sup> *Ibidem. n.p.*

<sup>67</sup> ASSONI; BLIACHERIENE; SEIJAS. *Op. cit.* n. p

diretrizes orçamentárias, mas também ratificado a importância da compreensão dos princípios orçamentários, bem como das características estruturantes do Brasil para o prosseguimento do estudo sobre a viabilidade de uma reforma tributária pós pandemia.

Nesse sentido, é preciso o questionamento feito pelo OPF “É melhor endividar o governo hoje para estabilizar a dívida no futuro a partir de uma economia mais forte?” ou do contrário endivida-se menos e tem-se uma economia mais fraca na saída da crise?<sup>68</sup>

Como se vê, em um primeiro momento, o Brasil seguiu a linha necessária de endividamento para auxílio dos entes, pessoas jurídicas e físicas.<sup>69</sup> Contudo, no que se refere às formas de recuperação da receita, a reforma tributária pode ser vista como uma solução viável, diante da pandemia? Em caso positivo, nos termos propostos nas PECs? Em caso negativo, quais seriam os termos em consonância com as diretrizes de um bom sistema tributário e necessidades do contribuinte brasileiro?

### **3. AS DIRETRIZES DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Conforme antecipado, o presente artigo tem como objetivo inicial o estudo da reforma tributária como forma de solução dos problemas apontados no sistema tributário brasileiro – como a complexidade e alta regressividade – por meio das diretrizes que norteiam um bom sistema tributário e estabelecidas pelos princípios estruturantes do sistema tributário brasileiro.

A pandemia, no entanto, se revelou a pedra indesejada no meio do caminho, que nem mesmo Carlos Drummond de Andrade previu para o ano de 2020, tendo trazido acontecimentos que o mundo não conseguirá esquecer além de deixar a sua

---

<sup>68</sup>OBSERVATÓRIO DE POLÍTICA FISCAL. **Lições para a política creditícia durante pandemias.** Disponível em <<https://blogdoibre.fgv.br/posts/licoes-para-politica-crediticia-durante-pandemias>> Acesso em 20.06.2020

<sup>69</sup> Trata-se de benefício destinado aos trabalhadores informais, microempreendedores individuais (MEI), autônomos e desempregados. AUXÍLIO EMERGENCIAL. Disponível em <https://auxilio.caixa.gov.br/#/inicio> Acesso em 20.06.2020

própria necessidade, qual seja a recuperação do equilíbrio financeiro de forma rápida e eficaz.<sup>70</sup>

E em razão disso, a reforma tributária recebeu o tratamento de solução para a saída da crise e recuperação da economia brasileira, sendo declarada prioridade na agenda legislativa do segundo semestre do ano de 2020.<sup>71</sup>

Nessa toada, a Comissão temporária especial da reforma tributária da Câmara dos Deputados realizou reunião para definir a retomada das discussões sobre envolvendo a PEC 45/2019, ocasião na qual o presidente da Câmara dos Deputados, Rodrigo Maia, afirmou aguardar uma proposta de reforma tributária do Governo Federal para uma discussão conjunta com as propostas em tramitação.<sup>72</sup>

Destarte, especialmente em momentos de crise, revela-se ainda mais sensível e necessária a importância de seguir as diretrizes estabelecidas por meio dos princípios Constitucionais, Tributários e Financeiros para a reestruturação do sistema brasileiro, fato que nos direciona a um questionamento: É constitucional uma reestruturação tributária, conforme proposto na PEC 45/2019 e PEC 110/2019?

Entende-se que uma reestruturação do sistema tributário dentro dos parâmetros do Federalismo Fiscal, que não implique em redução da autonomia financeira dos entes, da descentralização e que tutele o Pacto Federativo pode e deve ser analisada, com base nas mudanças e necessidades do sistema como, por exemplo, a de tributação de bens digitais que não se enquadram como serviço ou mercadoria.<sup>73</sup> Contudo, há um limite para essa reestruturação.

---

<sup>70</sup>ANDRADE, Carlos Drummond. **Poema No Meio do Caminho, de Carlos Drummond de Andrade**. Disponível em < <https://www.culturagenial.com/poema-no-meio-do-caminho-de-carlos-drummond-de-andrade/>> Acesso em 20.06.2020

<sup>71</sup>BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Maia quer priorizar reforma tributária e pede colaboração do setor privado para retomada econômica**. Fonte: Agência Câmara de Notícias. Disponível em < <https://www.camara.leg.br/noticias/668987-maia-quer-priorizar-reforma-tributaria-e-pede-colaboracao-do-setor-privado-para-retomada-economica/>> Acesso em 21.06.2020

<sup>72</sup>BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Comissão especial da reforma tributária faz reunião para definir retomada dos trabalhos**. Fonte: Agência Câmara de Notícias. Disponível em < <https://www.camara.leg.br/noticias/676630-comissao-especial-da-reforma-tributaria-faz-reuniao-para-definir-retomada-dos-trabalhos>> Acesso em 18.07.2020

<sup>73</sup>Sobre esse ponto, cabe destacar que está tramitando projeto de lei (PL 2358/20), que tem como objetivo instituir uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre a receita bruta de serviços digitais prestados por grandes empresas de tecnologia (Cide-Digital). BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei 2358/2019**. Autor: João Maia. Disponível em < <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2251395>> Acesso em 21.06.2020

O entendimento é derivado das lições de Misabel Derzi que distingue a pessoa competente, da pessoa beneficiada da repartição das receitas tributárias, versada no art. 146 a 156 da CF/88. A autora elucida que a repartição de receita se trata de uma distribuição constitucional da competência tributária (discriminação por fonte) e que o federalismo financeiro ou cooperativo trouxe além da discriminação de rendas a distribuição de receita segundo o produto arrecadado.<sup>74</sup>

Assim, a pessoa competente “é aquela constitucionalmente dotada da faculdade de criar e regular mediante lei” e que possui competência indelegável e intransferível a pessoa que é beneficiada pela arrecadação. Por sua vez, a beneficiada é “aquela constitucionalmente dotada pela Constituição do direito de participar do produto arrecadado de tributo próprio ou alheio”, sendo que “no federalismo cooperativo, entes estatais podem ser beneficiários de rendas, relativas a tributos de alheia competência”.<sup>75</sup>

Considerando essa distinção e ratificando a importância da autonomia financeira e tutela ao Pacto Federativo, concebe-se mais adequadas proposições de consolidação da base tributária de forma dual, como a sugestão versada anteriormente por Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Carraza.<sup>76</sup>

Sobre a manutenção da autonomia, os três autores ressaltam que o IBS estadual permitiria a continuidade do exercício de fiscalização dos entes, além da arrecadação, sugerindo também alterações no ISS para incidência a serviços classificados pelo IBGE como prestados à família e pessoais, de modo a preservar a autonomia impositiva e financeira dos municípios.

No mesmo sentido, Oliveira *et. al* (2018) apresenta proposta de tributação bifásica, que consiste na unificação dos tributos federais (IPI, PIS, COFINS, CIDE-Combustíveis) em um Imposto Federal sobre consumo (IFC) e por um imposto seletivo (monofásico bifásico, a depender do caso), ambos incidentes sobre a

---

<sup>74</sup> *Ibidem*. p. 1314 *et. seq.*

<sup>75</sup> *Ibidem*. p.1315

<sup>76</sup>SOUZA, Hamilton Dias de. ÁVILA, Humberto. CARRAZZA, Roque Antônio. Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carraza. **A reforma tributária que o Brasil precisa – Parte II**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-09/opinioao-reforma-tributaria-brasil-parte-ii>> Acesso em 18/03/2020

mesma base e arrecadados pela União.<sup>77</sup> Nesse estudo, os autores estimaram uma forma de manter a arrecadação federal atual estimando alíquotas gerais de 15% para IFC e 10% para o IFC quanto para o imposto seletivo, sendo 10% e 5% para transporte e produtos farmacêuticos, respectivamente.

Carvalho *et. al* (2018) também parte da premissa de uma reforma dual em níveis federativos diferentes em respeito ao pacto federativo e à manutenção da destinação constitucional das receitas.<sup>78</sup> Em nível federal, o estudo apresenta a proposta de uma Contribuição Federal sobre o consumo (CFC) para a reforma do PIS e da COFINS, com alíquota de 8% e a transformação do IPI em um imposto seletivo extrafiscal, com possibilidade de junção da CIDE-Combustíveis. Em nível estadual e municipal haveria a unificação do ICMS e ISS e, posteriormente, é sugerida uma harmonização optativa o IVA estadual com o Federal.

Pouco antes do término deste estudo, o Governo Federal apresentou parte da sua proposta de reforma tributária, razão pela qual serão esboçadas a seguir algumas das principais características da proposição.

Trata-se do Projeto de Lei nº 3887/2020 (PL 3887/2020) que tem por objetivo principal instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) em substituição ao PIS e à COFINS.<sup>79</sup>

Em exposição de motivos, o PL 3887/2020 explica que a CBS é um tributo não cumulativo e com incidência “apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial, ou seja, sobre as operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo”, tendo como previsão o prazo de 5 anos para a utilização do crédito

---

<sup>77</sup>OLIVEIRA, Dyogo, *et. al*. (2018). Uma proposta de tributação bifásica: simplificação, agilidade e diminuição do contencioso tributário. In: **Reforma Tributária – IPEA – OAB/DF**. Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas / Rio de Janeiro, 2018. Disponível em <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=33172&Itemid=433](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33172&Itemid=433)> Acesso em 30.06.2020

<sup>78</sup>CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de. *et. al*. Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. In: **Reforma Tributária – IPEA – OAB/DF**. Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich Endrillo Santos Simas / Rio de Janeiro, 2018. Disponível em Disponível em <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=33172&Itemid=433](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33172&Itemid=433)> Acesso em 30.06.2020

<sup>79</sup>BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 3887/2020**. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=6736D5FECB71392BE08119BD691D92A4.proposicoesWebExterno2?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=6736D5FECB71392BE08119BD691D92A4.proposicoesWebExterno2?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020)> Acesso em 26.07.2020

tributários acumulados da CBS, que podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos.<sup>80</sup>

A alíquota é prevista é única em um percentual de 12%, sendo previsto tratamento diferenciado sobre a CBS devida por instituições financeiras e equiparadas, bem como a isenção de receitas decorrentes da prestação de serviços de saúde pagas pelo Sistema Único de Saúde (SUS), da venda de produtos integrantes da cesta básica e da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros.<sup>81</sup>

Em notícia, o Governo Federal deu tratamento à CBS como um IVA Federal com alíquota geral de 12% e “de 5,9% para entidades financeiras como bancos, planos de saúde e seguradoras”. Também foi ressaltado o período de *vacatio legis* sugerido de seis meses para a adequação do sistema de procedimentos e que a proposta abrange somente a tributação federal, sendo desnecessária a alteração da Constituição.<sup>82</sup>

Partindo do problema para a solução, retoma-se o questionamento sobre a viabilidade de uma reforma ampla na estruturação do sistema tributário. Isso porque é fato que o problema da complexidade e da alta carga tributária existem e não se resumem aos tributos incidentes sobre bens e consumos. Sendo assim, parte-se do pressuposto de que a reforma ampla é impreterível e com a crise indispensável.<sup>83</sup>

Antes da pandemia, Heleno Torres já defendia a necessidade de avanço de uma reforma infraconstitucional.<sup>84</sup> Com a crise, o professor se manifestou no sentido de que o início da reforma não pode mais ser adiado, podendo ser realizada “por leis ordinárias ou complementares, sem precisar de intervenções constitucionais,

---

<sup>80</sup> *Ibidem*. n. p

<sup>81</sup> *Ibidem*. n. p

<sup>82</sup> BRASIL. GOVERNO FEDERAL. **Governo Federal entrega primeira parte da reforma tributária ao Congresso Nacional**. Disponível em <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2020/07/governo-federal-entrega-primeira-parte-da-reforma-tributaria-ao-congresso-nacional>> Acesso em 26.07.2020

<sup>83</sup> SOUZA; ÁVILA; CARRAZA. *Op. cit. n.p.*

<sup>84</sup> TORRES. Heleno Taveira. **Reforma Tributária infraconstitucional precisa avançar**. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar> > Acesso em 21.06.2020

fundada sobre os pilares da simplificação, da previsibilidade, da justiça tributária e da segurança jurídica”.<sup>85</sup>

A manifestação do ano de 2019 do supramencionado professor possui uma série de pontos importantes a serem salientados para o encaminhamento da conclusão deste artigo. Em primeiro lugar, é que os impactos da crise do coronavírus estudados à luz da Constituição Financeira,<sup>86</sup> revela ideia que norteia a acertada consideração feita por Torres no artigo em epígrafe de que apenas quem desconhece a atividade financeira do Estado idealiza uma mudança abrupta na estruturação do sistema tributário sem a proteção ao orçamento na sua totalidade, uma vez que o “(o)rçamento público exige previsibilidade de receitas estimadas para que as despesas possam ser realizadas”.<sup>87</sup> Contraponto que não dirime da necessidade do contribuinte:

O contribuinte espera uma reforma da segurança jurídica. Mudanças que tragam simplificação, certeza jurídica, previsibilidade e garantias nas relações com o Fisco. Ao mesmo tempo, os entes federativos não podem abrir mão de aumento de receita, para atender às suas demandas e necessidades sempre crescentes.<sup>88</sup>

Ora, se de um lado o contribuinte necessita de uma mudança com um grau de previsibilidade e certeza em respeito ao princípio da segurança jurídica, de outro as propostas de reforma em tramitação trazem vários pontos que devem ser vistos e discutidos com cautela, como a maior complexidade no período de transição, as definição das alíquotas (se única ou não) e a extinção dos benefícios.

O segundo aspecto relevante é que, para as Heleno Torres, as PECs não apresentam uma proposta voltada para a reforma dos tributos do atual sistema tributário, criando, em verdade, um novo tributo (IBS) e alerta que enquanto as mudanças “que tragam simplificação, certeza jurídica, previsibilidade e garantias nas

---

<sup>85</sup> TORRES. Heleno Taveira. **A reforma tributária mais urgente é infraconstitucional**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/consultor-tributario-urgente-reforma-tributaria-infraconstitucional>> Acesso em 02.07.2020

<sup>86</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: Teoria da constituição financeira**. 1 ed. em ebook baseada na 1 ed. impressa, 2014. Diretora responsável Marisa Harms. Revista dos Tribunais.

<sup>87</sup> TORRES. *Op. cit.*

<sup>88</sup> *Ibidem. n.p.*



relações com o Fisco” tardam, os problemas de financiamento dos orçamentos públicos aumentam.<sup>89</sup>

Na mesma linha, Fernando Scaff entende que a reforma não pode ter como escopo final apenas a simplificação dos procedimentos entre contribuintes e Fiscos ratificando a importância da sustentabilidade financeira para o equilíbrio orçamentário. Veja:

Não dá para tratar separadamente esses dois âmbitos — receita pública para um lado e despesa pública para outro. Não resolverá nosso problema fazer apenas a Reforma Tributária, isto é, das *receitas* públicas, da *arrecadação* pública; é preciso colocar na rua também a Reforma Financeira, dos *gastos* públicos, a fim de que haja *sustentabilidade* financeira de médio e longo prazos. As duas devem tramitar em conjunto, a fim de que seja *transparente* à sociedade *quem vai pagar a conta e quem vai receber o dinheiro*, ao fim e ao cabo.<sup>90</sup>

Dito isso, o terceiro ponto levantado pelo professor Torres – senão o mais importante deste artigo é o que merece mais ênfase diante do contexto imprescindível de reforma – é sobre a necessidade de uma reforma infraconstitucional.

De início, porque, principalmente a partir dos ensinamentos supramencionados de Misabel Derzi<sup>91</sup> sabe-se que é preciso levar em consideração as razões de ser e de estruturação do sistema tributário brasileiro juntamente com as necessidades sociais que foram determinantes para a formação do Federalismo cooperativo.

Em complemento, porque a forma de estruturação do sistema tributário brasileiro deixa a cargo do plano constitucional as disposições relativas ao caráter originário de instituição dos impostos e no plano legal o caráter derivado de versar

---

<sup>89</sup> *Ibidem. n.p.*

<sup>90</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Por que precisamos fazer uma reforma tributária, qual delas e quando**. Fernando Facury Scaff. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2020-jun-29/justica-tributaria-precisamos-reforma-tributaria-qual-delas-quando> > Acesso em 30.06.2020

<sup>91</sup> DERZI; BALEEIRO. *Op. cit.*

sobre sua exigência, conforme lições basilares de José Casalta Nabais sobre o dever fundamental de pagar impostos.<sup>92</sup>

Ademais, porque, conforme lições de Norberto Bobbio, o ordenamento jurídico é construído de forma escalonada para se alcançar uma unidade, sendo a “norma fundamental o termo unificador das normas que compõe o ordenamento jurídico”, sendo que sem esta, as demais normas seriam apenas um amontoado de normas e não um ordenamento jurídico.<sup>93</sup>

Desta forma, é preciso considerar a lógica da construção da norma jurídica tributária brasileira, uma vez que a complexidade das relações jurídico-tributárias enfrentadas pelo contribuinte brasileiro muitas vezes decorre do processo de interpretação do sentido do conteúdo normativo, de acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho.<sup>94</sup>

Ou seja, é possível depreender das lições da respeitada doutrina citada acima que os princípios e normas constitucionais são norteadoras para a construção do sistema tributário feita de forma infraconstitucional, sendo, inclusive, o norte para a reforma das distorções identificadas no sistema que geram os problemas estruturais e conjunturais.

Algumas dessas distorções podem ser visualizadas por meio de dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) de 1966, que sofreram sugestão de reforma. O tema – reforma do CTN – não é novo assim como o Código, que é descrito por Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi<sup>95</sup> como um sobrevivente da Constituição de 1967,

---

<sup>92</sup>NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. – (Tese de doutoramento). Edições Almedina S.A, 2012. p .269 *et. seq.*

<sup>93</sup>BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Macedo Solon; prefácio De Celso Lafer; Apresentação de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. – São Paulo: EDIPRO, 2 ed., 2014. p. 59

<sup>94</sup>Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, afirma ser de extrema relevância o estudo do axioma da hierarquia das normas e teoria das fontes do direito para a interpretação da legislação tributária e seus princípios regentes. Isso porque embora as normas jurídicas possuam conteúdo diferente (heterogeneidade semântica), todas comportam estrutura sintática idêntica (homogeneidade lógica). O professor explica que a interpretação da legislação tributária e de seus princípios regentes em tempos atuais decorre de m penoso processo de geração de sentido “já que as significações situam-se na instância do conteúdo do texto, devendo ser construídas pelo sujeito de conhecimento. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e método**. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009 – 3ª edição. p.434-454

<sup>95</sup> *Ibidem*. p 130.

da Emenda Constitucional 1/69 e que foi instituído pela Lei 5.172/1966 e recepcionado pela CF/88 com *status* de lei complementar.

Em 1994, Hugo de Brito Machado afirmou que a “aplicação do Código Tributário Nacional revelou a sua insuficiência para superar vários pontos de atrito que se tornaram agudos na relação fisco-contribuinte”, e dentre as sugestões apontou divergência jurisprudencial quanto ao art. 135 do CTN, que versa sobre a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes e administradores por dívidas das pessoas jurídicas.<sup>96</sup>

Em 1997, Ruy Barbosa Nogueira afirmou ser necessária a reformulação do art. 166 do CTN, que trata sobre a repetição de indébito de tributo indireto, ao tratar sobre os 30 anos de vigência do Código. Nessa ocasião, o jurista afirmou ser preciso “lembrar que quanto mais aperfeiçoada a legislação em geral, não só poderá mais garantir a segurança e a realização da justiça, mas vir a possibilitar cada vez mais a imensa e valiosa colaboração dos computadores dentro da informática jurídica”.<sup>97</sup>

Em 2016, Ives Gandra da Silva Martins em artigo comemorativo aos 50 anos do CTN contou que Rubens Gomes de Souza, idealizador do Código acreditava que a guerra fiscal do imposto sobre vendas e consignações (IVC) seria vencida com a adoção do ICM – antigo ICMS – diante da sua semelhança com o Imposto sobre Valor Agregado (IVA),<sup>98</sup> inspiração para o IBS das propostas de reforma em tramitação.

No mesmo ano, foi proposto Projeto de Lei do Senado nº 406/2016 (PL 406/2016) – que ainda está em tramitação – objetivando tratar sobre: (i) a exigência de obrigação acessória no mesmo exercício, definindo que obrigação acessória que implique sanção somente poderá ser instituída por lei, alterando o art. 113 do CTN; (ii) definir a dissolução irregular da pessoa jurídica que acarreta a responsabilidade

---

<sup>96</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **REFORMA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Revista de direito administrativo, n. 198, p. 97-110, out./dez. 1994.

<sup>97</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **TRINTA ANOS DE VIGÊNCIA DO CTN: VISÃO CRÍTICA** - Palestras ASPECTOS GERAIS DO CTN NOS 30 ANOS DE SUA VIGÊNCIA: VISÃO CRÍTICA. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 21/1997.

<sup>98</sup> MARTINS, Ivens Gandra da Silva. **50 anos do Código Tributário Nacional**. Revista dos Tribunais. 2016 ano 105, v. 972 out.

pessoal aos sócios, por meio da criação do art. 135-A do CTN; e (iii) propôs nova redação ao art. 167 do CTN para assegurar que a atualização dos valores das restituições decorrentes do pagamento indevido sob os mesmos índices de atualização aplicáveis ao pagamento em atraso dos tributos e contribuições.<sup>99</sup>

Percebe-se que todos os supramencionados assuntos são objeto de discussão judicial nos Tribunais durante os últimos 54 anos, fato que ratifica que a complexidade do sistema tributário não está restrita ao caráter constitucional. Em artigo intitulado a “Constituição no país da epidemia das normas”, publicado dois anos antes da promulgação da CF/88, Ruy Barbosa afirmou que acompanhar a velocidade das mudanças legislativas internas do Brasil é mais difícil do que estudar os princípios fundamentais e estáveis dos sistemas tributários dos demais países cultos e concluiu:

Nem agora, nem nunca, adiantará a Constituição da República estatuir princípios básicos da orgânica deste Estado, dos direitos humanos, de que «todo o poder emana do povo e em seu nome é exercido», «dos direitos e garantias individuais» «da ordem econômica e social» dentro da qual proclama assegurar a «liberdade de iniciativa», a «valorização do trabalho como condição da dignidade humana» e tantos outros, se os governantes e funcionários, por meio do jato e mutabilidade de normas de toda espécie, continuarem a não dar tempo aos jurisdicionados, para entenderem e poderem cumprir normas autênticas e estáveis.<sup>100</sup>

Depreende-se de o estudo acima ser mais adequada a reestruturação da base tributária sobre o consumo por meio de alterações infraconstitucionais, dentro da competência tributária de cada ente e seguindo as diretrizes fundamentais para a construção e reforma do sistema tributário brasileiro, que assim são em razão das características do Federalismo no Brasil.

---

<sup>99</sup>BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei do Senado nº 406, de 2016 (Complementar)** Disponível em < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127405>> Acesso em 02.07.2020

<sup>100</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A Constituição no país da epidemia das normas**. Disponível em < [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista\\_eletronica/tfr-revista-eletronica-1987\\_145\\_capConstituicao.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/tfr-revista-eletronica-1987_145_capConstituicao.pdf) > Acesso em 02.07.2020

## CONCLUSÃO

Para a análise da viabilidade da reforma tributária nos termos em tramitação, estudou-se, no presente artigo, a estrutura da construção do sistema e do ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Isso porque a partir dos juízos norteadores de um bom sistema tributário e das características do sistema tributário brasileiro foi possível analisar alguns dos problemas consequentes das distorções geradas pelo sistema tributário e o caminho a ser percorrido para a solução destes.

Nesse sentido, sob o ponto de vista jurídico, entende-se mais adequada uma reestruturação da arrecadação da base de tributos incidentes sobre o consumo, por meio de alterações infraconstitucionais, em respeito aos princípios constitucionais, tributários e financeiros basilares da estruturação do sistema tributário e do ordenamento jurídico brasileiro.

Ademais, por meio do estudo foi possível depreender que a ineficiência do sistema tributário brasileiro não se restringe à base de tributação sobre o consumo, sendo necessária uma reforma tributária ampla que promova a equalização da carga tributária suportada pelo contribuinte, além da simplificação do procedimento de arrecadação tributária.

Como consequência dos efeitos ensejados pela pandemia de COVID-19, percebeu-se que o crescente endividamento público para o enfrentamento da crise ratificou a necessidade de reforma tributária, bem como demonstrou a necessidade de uma reforma não somente adstrita ao âmbito das receitas, mas também das despesas para a recuperação do equilíbrio orçamentário sem que o ônus recaia sobre o contribuinte de forma excessivamente onerosa.

Assim, a principal conclusão deste estudo foi sobre a necessidade de uma tributária que equalize a carga suportada pelo contribuinte e simplifique o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, alterações que podem ser realizadas de forma infraconstitucional.

Deste modo, se há no sistema tributário problemas estruturais (alta regressividade) e conjunturais (alto custo de conformidade), e pretende-se

solucioná-los para alcançar um bom sistema (simples, neutro e estável), o caminho mais adequado para a reforma deve, necessariamente, ter como norte os princípios estruturantes do sistema (Federalismo Fiscal) e do ordenamento jurídico-tributário (justiça tributária, segurança jurídica, capacidade contributiva etc.).

Em outras palavras, ainda que seja disseminada a ideia de que a reforma tributária deve ser estudada em aspectos diferentes como o econômico, tributário e financeiro, é preciso considerar que qualquer reforma objetiva a reestruturação ou reparação de uma edificação construída anteriormente, amparada em bases que, se alteradas de forma indevida, podem ensejar um desmoronamento da obra.

Portanto, mesmo que o estudo da reforma tributária ocorra em aspectos diferentes, é de suma importância uma congruência de tais análises para uma correta percepção dos efeitos ensejados no sistema como um todo evitando, assim, o surgimento de novas distorções indesejadas, tendo como exemplo o aumento das desigualdades pré-existentes e da complexidade, mesmo que em período de transição das medidas implementadas.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. NETO, Celso de Barros Correia. **Renúncia de receita na pandemia: quais limites permanecem?** Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-30/afonso-correia-neto-renuncia-receita-pandemia>> Acesso em 15.05.2020

AMARAL, Gilberto. OLENIKE, João Eloi. AMARAL, Letícia M. Fernandes. YAZBEK, Cristiano Lisboa. STEINBRUCH, Fernando. **QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 31 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 22 de outubro de 2019. Disponível em <<https://migalhas.com.br/arquivos/2019/10/art20191025-1.pdf>> Acesso em 03/06/2020

ANDRADE, Carlos Drummond. **Poema No Meio do Caminho, de Carlos Drummond de Andrade.** Disponível em <<https://www.culturagenial.com/poema-no-meio-do-caminho-de-carlos-drummond-de-andrade/>> Acesso em 20.06.2020

ARAUJO, José Evande Carvalho Araujo. NETO, Celso de Barros Correia. Cadernos Aslegis. **Legislação tributária: Debates e perspectivas para a 56 a Legislatura (2019-2023)**. Disponível em <<https://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/197511>> Acesso em 18.03.2020

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**/ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Boletim Focus. Relatório de Mercado - março 2020**. Disponível em <<https://www.bcb.gov.br/publicacoes/focus>>. Acesso em 27.03.2020

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Boletim Focus. Relatório de Mercado - junho 2020**. Disponível em <<https://www.bcb.gov.br/publicacoes/focus>>. Acesso em 01.07.2020

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> Acesso em 03.07.2020

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>> Acesso em 03.07.2020

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Programa de Auxílio Federativo (LC 173/2020)** Disponível em <[https://www.gov.br/economia/pt-br/canais\\_atendimento/imprensa/notas-a-imprensa/2020/junho/programa-de-auxilio-federativo-lc-173-2020](https://www.gov.br/economia/pt-br/canais_atendimento/imprensa/notas-a-imprensa/2020/junho/programa-de-auxilio-federativo-lc-173-2020)> Acesso em 16.06.2020

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME. Contabilização de Recursos Destinados ao Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (COVID-19)**. Referência: Processo nº 17944.102551/2020-10. 02.06.2020 Disponível em <

[https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/Nota\\_Tecnica\\_S EI\\_n\\_21231\\_2020\\_ME.pdf](https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/Nota_Tecnica_S EI_n_21231_2020_ME.pdf)> Acesso em 01.07.2020

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Maia quer priorizar reforma tributária e pede colaboração do setor privado para retomada econômica.** Fonte: Agência Câmara de Notícias. Disponível em < <https://www.camara.leg.br/noticias/668987-maia-quer-priorizar-reforma-tributaria-e-pede-colaboracao-do-setor-privado-para-retomada-economica/>> Acesso em 21.06.2020

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei 2358/2019.** Autor: João Maia. Disponível em < <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2251395>> Acesso em 21.06.2020

BRASIL. SENADO FEDERAL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei do Senado nº 406, de 2016 (lei Complementar)** Disponível em < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/127405>> Acesso em 02.07.2020

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 3887/2020.** Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=6736D5FECB71392BE08119BD691D92A4.proposicoesWebExterno2?codteor=1914962&filenome=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=6736D5FECB71392BE08119BD691D92A4.proposicoesWebExterno2?codteor=1914962&filenome=PL+3887/2020)> Acesso em 26.07.2020

SENADO FEDERAL. **Proposta do governo de reforma tributária será entregue na terça-feira.** Fonte: Agência Senado. Disponível em < <https://www12.senado.leg.br/noticias/audios/2020/03/proposta-do-governo-de-reforma-tributaria-sera-entregue-na-terca-feira>> Acesso em 21.06.2020

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento jurídico. Tradução de Ari Macedo Solon; prefácio De Celso Lafer; Apresentação de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. – São Paulo: EDIPRO, 2 ed., 2014

CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de. LUKIC, Melina Rocha. SACHSIDA, Adolfo. OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque Oliveira. LOZARDO, Ernesto. **UMA REFORMA DUAL E MODULAR DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL. UMA PROPOSTA DE TRIBUTAÇÃO BIFÁSICA: SIMPLIFICAÇÃO,**



**AGILIDADE E DIMINUIÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.** In: **Reforma Tributária – IPEA – OAB/DF.** Disponível em <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=33172&Itemid=433](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33172&Itemid=433)> Acesso em 30.06.2020

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Comissão da Reforma Tributária.** Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?0&codcol=2334>> Acesso em 27.03.2020

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Comissão da Reforma Tributária é instalada e relator prevê votar relatório em maio.** Fonte: Agência Câmara de Notícias Disponível em <<https://www.camara.leg.br/noticias/642266-comissao-da-reforma-tributaria-e-instalada-e-relator-preve-votar-relatorio-em-maio/>> Acesso em 27.03.2020

CARVALHO, José Augusto Moreira de; RUBINSTEIN, Flávio; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Federalismo Fiscal.** In: **Lições de Direito Financeiro. Regis Fernandes de Oliveira** – Coordenador geral. Estevão Horvath, José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff – Coordenadores. 1ed. em e-book baseada na 1 ed. impressa. Revista dos Tribunais, 2016

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e método.** Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009 – 3ª edição.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Tributo ao tempo: artigos/ Sacha Calmon Navarro Coelho;** idealização e organização de Valter de Souza Lobato; Pesquisa, edição e revisão de César Macedo. 2 ed. - Belo Horizonte: Estúdio 43 - Artes e projetos, 2018. p.41

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **CARF esclarece informações com dados gerenciais.** Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf#:~:text=O%20estoque%20atual%20do%20CARF,de%20relatoria%20ou%20p%C3%B3s%20julgamento.>> Acesso em 30.03.2020

COSTA, Regina Helena. JOTA. **Regina Helena Costa: nenhuma proposta de reforma se preocupa com Justiça tributária.** Disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresa.s/tributario/reforma-tributaria-regina-helena-costa-23082019>> Acesso em 18.03.2020

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário / Regina Helena Costa.** – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 1. Brasil - Constituição (1988) 2. Direito tributário - Brasil 3. Direito tributário - Legislação - Brasil I. Título. Livro digital (E-pub)

DELOITTE. **Compliance tributário no Brasil – As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo.** Disponível em <<https://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/20072>> Acesso em 20.03.2020

Etimologia da palavra economia. Disponível em <<https://etimologia.com.br/economia/>> Acesso em 30.06.2020

FILHO, Sérgio Assoni. Bliacheriene, Ana Carla. ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. Sérgio Assoni Filho, Ana Carla Bliacheriene e Cesar Augusto Seijas de Andrade In: **Lições de Direito Financeiro. Regis Fernandes de Oliveira** – Coordenador geral. Estevão Horvath, José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff – Coordenadores. 1ed. em e-book baseada na 1 ed. impressa. Revista dos Tribunais, 2016.

GRUPO BANCO MUNDIAL. **Doing Business, 2019.** Disponível em <<https://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes#>> Acesso em 26.03.2020

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada.** – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Policy Responses to Covid-19: Policy Tracker.** Disponível em <<https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19#B>> Acesso em 29.06.2020

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA - IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança**

**corporativa. 5.ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa.** - São Paulo, SP: IBGC, 2015. 108p. ISBN 978-85-99645-38-3 1. Governança corporativa - código. I. Título.

JUNIOR, Antonio Carlos Costa d'Ávila Carvalho. GREGGIANIN, Eugênio. MENDES, Graciano Rocha. PEDERIVA, João Henrique. BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Regra de Ouro na Constituição e na LRF: considerações históricas e doutrinárias.** Disponível em < <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/etc02-2017-regra-de-ouro-na-constituicao-e-na-lrf-consideracoes-historicas-e-doutrinarias#:~:text=Para%20disciplinar%20a%20qualidade%20desse,esse%20endividamento%20ser%20utilizado%20para> > Acesso em 07.06.2020

MACHADO, Hugo de Brito. **REFORMA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** Revista de direito administrativo, n. 198, p. 97-110, out./dez. 1994 | Revista de informação legislativa, v. 32, n. 125, p. 35-44, jan./mar. 1995 | Tributação em revista, v. 3, n. 9, p. 5-14, jul./set. 1994

MARTINS, Ivens Gandra da Silva. **50 anos do Código Tributário Nacional.** Revista dos Tribunais. 2016 ano 105 v. 972 out.

MIRRLEES, James. ADAM, Stuart. BESLEY, Tim. BLUNDELL, Richard. BOND, Stephen. CHOTE, Robert. GAMMIE, MALCOM. JOHNSON, Paul, MYLES, Gareth, POTERBA, James M. **Tax by Design.** James Mirrlees, Stuart Adam, Tim Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles and James M. Poterba. Oxford University Press. Disponível em <<https://www.ifs.org.uk/publications/5353>> Acesso em 12.03.2020

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça/Liam Murphy e Thomas Nagel; tradu o Marcelo Brandão Cippola** - São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** – (Tese de doutoramento). Edi es Almedina S.A, 2012.

NETO, Celso de Barros Correia. **O avesso do tributo: Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro/Celso de Barros Correia Neto.** – 2 ed.—São Paulo: Almedina, 2016.

NETO, Celso de Barros Correia. et.al (2019) **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019.** Consultores Legislativos da Área III Direito Tributário e Tributação. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>> Acesso em 30.03.2020

NETO, Celso de Barros Correia. ARAUJO, José Evande Carvalho. PALOS, Lucíola Calderari da Silveira e. SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Tributação em Tempos de Pandemia.** Estudo técnico junho de 2020. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. p.29 Disponível em <<https://www.camara.leg.br/noticias/671842-consultoria-da-camara-divulga-estudo-sobre-politica-tributaria-durante-pandemia/#:~:text=Intitulado%20%E2%80%9CTributa%C3%A7%C3%A3o%20em%20tempos%20de,de%20lei%20apresentados%20%C3%A0%20C%C3%A2mara.>>> Acesso em 28.06.2020

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A Constituição no país da epidemia das normas.** Disponível em < [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/tfr-revista-eletronica-1987\\_145\\_capConstituicao.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/tfr-revista-eletronica-1987_145_capConstituicao.pdf) > Acesso em 02.07.2020

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **TRINTA ANOS DE VIGÊNCIA DO CTN: VISÃO CRÍTICA - Palestras ASPECTOS GERAIS DO CTN NOS 30 ANOS DE SUA VIGÊNCIA: VISÃO CRÍTICA.** Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 21/1997 | p. 14 - 19 | Out - Dez / 1997 DTR\1997\454 p.6

NUSDEO, Fábio. **CURSO DE ECONOMIA: Introdução ao Direito Econômico.** 10ª edição, revista atualizada e ampliada. 4. Ed. Em e-book baseada na 10. Ed. Impressa, Revista dos Tribunais, 2016

OBSERVATÓRIO DE POLÍTICA FISCAL. **Observatório de Política Fiscal atualiza as medidas de combate à crise e detalha as políticas de crédito.** Disponível em

< <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/observatorio-de-politica-fiscal-atualiza-medidas-de-combate-cri-se-e-detalha-politicas-de>> Acesso em 02/06/2020

OBSERVATÓRIO DE POLÍTICA FISCAL. **Lições para a política creditícia durante pandemias.** Disponível em <<https://blogdoibre.fgv.br/posts/licoes-para-politica-crediticia-durante-pandemias>> Acesso em 20.06.2020

OLIVEIRA, Dyogo. LOZARDO, Ernesto. SACHSIDA, Adolfo. YWATA, Alexandre. **UMA PROPOSTA DE TRIBUTAÇÃO BIFÁSICA: SIMPLIFICAÇÃO, AGILIDADE E DIMINUIÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.** In: **Reforma Tributária – IPEA – OAB/DF.** Disponível em <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=33172&Itemid=433](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=33172&Itemid=433)> Acesso em 30.06.2020

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Organização Mundial da Saúde declara novo coronavírus uma pandemia.** Disponível em <[tps://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881](https://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881)> Acesso em 27.03.2020

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE. **OMS afirma que COVID-19 é agora caracterizada como pandemia.** Disponível em <[https://www.paho.org/bra/index.php?option=com\\_content&view=article&id=6120:oms-afirma-que-covid-19-e-agora-caracterizada-como-pandemia&Itemid=812](https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=6120:oms-afirma-que-covid-19-e-agora-caracterizada-como-pandemia&Itemid=812)> Acesso em 13.04.2020

PISCITELLI, Thatiane. **Direito Financeiro** – 6 ed. rev. e atual – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2018

SCAFF, Fernando Facury. **Por que precisamos fazer uma reforma tributária, qual delas e quando.** Fernando Facury Scaff. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-jun-29/justica-tributaria-precisamos-reforma-tributaria-qual-delas-quando>> Acesso em 30.06.2020

SCAFF, Fernando Facury. ROCHA, Francisco Sergio. **EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO E SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA ANOTAÇÕES SOBRE O BRASIL.** Fernando Facury Scaff e Francisco Sergio Silva Rocha. Revista dos Tribunais | vol. 925/2012 | p. 175 - 201 | Nov / 2012 DTR\2012\450911.

SCAFF, Fernando Facury. **Federalismo fiscal na crise do coronavírus: como dividir o dinheiro**. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2020-abr-28/contas-vista-federalismo-fiscal-crise-coronavirus-dividir-dinheiro>> Acesso em 17.06.2020

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. (e-pub)

SOUZA, Hamilton Dias de. ÁVILA, Humberto. CARRAZZA, Roque Antônio. Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carraza. **A reforma tributária que o Brasil precisa – Parte I**. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opinio-reforma-tributaria-brasil-parte>> Acesso em 18.03.2020

SOUZA, Hamilton Dias de. ÁVILA, Humberto. CARRAZZA, Roque Antônio. Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carraza. **A reforma tributária que o Brasil precisa – Parte II**. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-09/opinio-reforma-tributaria-brasil-parte-ii>> Acesso em 18.03.2020

SOUZA, Hamilton Dias de. ÁVILA, Humberto. CARRAZZA, Roque Antônio. Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Antônio Carraza. **A reforma tributária que o Brasil precisa – Parte III**. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-nov-10/opinio-reforma-tributaria-brasil-parte-iii>> Acesso em 18.03.2020

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6357**. Plenário, 13.05.2020. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5883343>> Acesso em 15.06.2020

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 662**. Medida cautelar concedida em 03.04.2020. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5880970>> Acesso em 15.06.2020

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: Teoria da constituição financeira**. 1 ed. em ebook baseada na 1 ed. impressa, 2014. Diretora responsável Marisa Harms. Revista dos Tribunais.

TORRES. Heleno Taveira. **Reforma Tributária infraconstitucional precisa avançar.** Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar> > Acesso em 21.06.2020

TORRES. Heleno Taveira. **A reforma tributária mais urgente é infraconstitucional.** Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/consultor-tributario-urgente-reforma-tributaria-infraconstitucional>> Acesso em 02.07.2020

VALOR, GLOBO. **Governo engatilha reforma tributária.** Disponível em < <https://valor.globo.com/politica/noticia/2020/06/09/governo-engatilha-reforma-tributaria.ghtml>> Acesso em 21.06.2020

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Coronavirus disease (COVID-2019) situation reports.** Disponível em <<https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/situation-reports>> Acesso em 29.06.2020

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **WHO Coronavirus Disease (COVID-19) Dashboard.** Disponível em < <https://covid19.who.int/>> Acesso em 01.07.2020