

EQUIDADE E EFICIÊNCIA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O PROCESSO DE GLOBALIZAÇÃO

EQUITY AND EFFICIENCY OF THE BRAZILIAN TAX MATRIX AND THE GLOBALIZATION PROCESS

Fernanda de Holanda Paiva Nunes¹
Joedson de Souza Delgado²

RESUMO: O presente artigo tem a finalidade de analisar e verificar a eficiência e equidade do Sistema Tributário Nacional no âmbito das relações internacionais, em face do processo de globalização da econômica, política e social. Verifica-se que a globalização é um fenômeno irreversível, e inúmeras são as relações comerciais dela decorrentes, resultando em uma necessidade de aplicação das relações jurídico-tributárias, as quais estão presentes em fatos que demonstrem movimentações e representações financeiras. Desta forma, propõe-se uma análise dos aspectos tributários envolvidos para atender as necessidades de um Estado Democrático de Direito, no que se refere ao poder de tributar do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Equidade; Eficiência; Sistema tributário.

ABSTRACT: This article aims to analyze and verify the efficiency and equity of the National Tax System within the scope of international relations, in view of the process of economic, political and social globalization. It appears that globalization is an irreversible phenomenon, and there are countless commercial relationships resulting from it, resulting in a need to apply legal-tax relationships, which are present in facts that demonstrate financial movements and representations. In this way, an analysis of the tax aspects involved is proposed to meet the needs of a Democratic State of Law, with regard to the State's taxing power.

KEY-WORDS: Equity. Efficiency. Tax system.

¹ Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (FESMPDFT). E-mail: fernandanunes3@hotmail.com

² Mestre em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Doutorando em Direito na Universidade de Brasília (UnB), Campos Darcy Ribeiro, Faculdade de Direito, Brasília/DF, Brasil – CEP: 70919-970 – Telefone: (61) 31070718 – E-mail: joedson.delgado@hotmail.com

1. INTRODUÇÃO

As relações tributárias são de fundamental importância para a manutenção da estabilidade do Estado Democrático de Direito, garantindo a prestação de serviços públicos, os quais representam a concretização do interesse público, satisfazendo às condições mínimas de dignidade do cidadão (RIBAS; RIBEIRO, 2019). Desta forma, o ato de tributar possibilita que o Estado tenha recursos financeiros suficientes para garantir segurança, educação, saúde, liberdade, igualdade, acesso à justiça etc., ou seja, princípios e valores constitucionalmente protegidos.

No entanto, verifica-se que o sistema tributário brasileiro não cumpre essa finalidade, sendo o Brasil considerado possuidor de uma alta carga tributária, sobretudo se considerado a retribuição dessa arrecadação à sociedade em forma de serviços públicos. A equidade e eficiência do poder de tributar do Estado brasileiro não se mostram visíveis (MENDES; BRANCO, 2008), resultando em uma recorrente insatisfação dos contribuintes, os quais estão inseridos em um sistema de grande instabilidade jurídica.

Neste sentido, o processo de globalização das relações de consumo tem influenciado na necessidade de simplificação das relações tributárias, facilitando a comercialização e arrecadação tributária de produtos e serviços, sobretudo pela ampliação da acessibilidade por meio da internet. A compatibilidade do sistema tributário, bem como dos procedimentos contábeis é essencial para a uniformização e transparência da atividade fiscal do Estado (BIAVA JÚNIOR, 2017).

O presente artigo científico tem a finalidade de analisar e verificar a adequação do sistema tributário nacional, especificamente às relações de consumo, no que se refere à necessidade de simplificação da atividade arrecadatória no atual estado evolutivo da sociedade nacional e internacional. Neste sentido, a simplificação tributária tem a finalidade de cumprir a finalidade primária do Estado de satisfazer o interesse público, focado nos princípios e valores democráticos.

Na primeira seção, será analisado o Sistema Tributário Nacional e suas características, com a finalidade de verificar a forma como é organizado a atividade arrecadatória no Brasil. Na segunda seção será objeto de estudo o processo de globalização e seu reflexo na relação tributária, especificamente nas relações de consumo, as quais são mais afetadas pela globalização. Ao final, será objeto de análise a equidade e eficiência do

Sistema Tributário Nacional nas relações de consumo no seu contexto nacional e internacional mediante o fenômeno da globalização.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em um determinado Estado existem princípios e regras que organizam o sistema de tributação, regulamentando a relação existente entre o Estado e o contribuinte, determinando o conjunto complexo de tributos existentes, suas características e finalidades (SILVA; MOTA, 2022). Desta forma, esse sistema é instituído mediante o complexo de normas sobre a temática, ou seja, são normas federais, estaduais e municipais que disciplinam os tributos então vigentes.

O Direito tributário é considerado um ramo interno da seara jurídica pública, constituindo o Sistema Tributário Nacional, sendo autônomo em relação ao direito público. O direito tributário é um conjunto de normas legais que regulam as atividades tributárias desenvolvidas pelo Estado e suas entidades vinculadas para que existem padrões e limites pré-estabelecidos na cobrança de impostos e multas decorrentes de descumprimentos de obrigações tributárias (ARANHA NETO, 2022).

O objetivo não é “prover o Estado”, mas garantir que esta disposição cumpra os limites pré-estabelecidos para proteger os contribuintes. Vale ressaltar que também deve ser coerente com a consciência do pesquisador. Este sistema de normas, no âmbito do ramo do conhecimento que as envolve.

A conceituação de Direito Tributário perfaz-se dentro de critérios e limites pré-estabelecidos, os quais devem refletir a verdadeira finalidade da atividade arrecadatória do Fisco. Assim, a proteção ao contribuinte deve ser objeto da atividade fiscal do Estado, uma vez que este tem finalidade de concretizar os interesses públicos, representados pelos princípios e valores constitucionais do Estado Democrático de Direito.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1990) impõe limitações ao poder de tributar do Estado, protegendo o contribuinte da atividade arrecadatória abusiva. A constituição contém princípios que apoiam os direitos fundamentais dos cidadãos, que se refletem nas “limitações do direito tributário”, tais

como o direito à segurança jurídica e princípios que protegem os direitos do contribuinte (ROSENBLATT; LEÃO, 2021).

O Sistema Tributário Nacional não tem a função exclusivamente arrecadatória, ensejando a interpretação segundo a qual o complexo de normas tributárias deve harmonizar-se para cumprir a sua finalidade. Neste condão, o Estado deve ao mesmo tempo arrecadar recursos mediante a tributação e proteger o contribuinte de qualquer tipo de abusividade, inclusive a cometida pela própria Administração Pública (MORAIS, 2022).

O poder de tributar do Estado é essencial em uma democracia, devendo maximizar a concretização dos direitos fundamentais (CHAVES, 2017), harmonizando-se com um Sistema Tributário justo e eficiente. Atual estigma imposta ao Fisco de constantes aumentos da carga tributária exerce uma função antissocial e antieconômica de impedir o desenvolvimento econômico e social da sociedade brasileira.

A organização político-administrativa do Estado influencia diretamente no sistema de tributação adotada, pois a atividade arrecadatória tem o seu fundamento justamente na sua manutenção. Logo, o fato de um Estado ser centralizado ou descentralizado, federativo ou unitário, republicano ou monárquico etc. afeta diretamente como o Fisco atua impondo a sua vontade no patrimônio privado para atender a sua finalidade.

Datt (2014) descreve que operacionalmente, o IVA funciona melhor em Estados unitários e onde a ética fiscal prevalece. Contudo, existem poucos exemplos, quase todos malsucedidos, de aplicação do IVA sob a responsabilidade dos governos federais. Assim, a arrecadação tributária está intimamente interligada à organização política do Estado, evidenciando que a atividade do Fisco não se resume em um mero ato de arrecadar recursos, mas está fundamentada nos princípios e valores politicamente definidos.

No Brasil, os principais diplomas normativos que regulamentam a tributação são os dispositivos constitucionais, principalmente dos arts. 145 a 162 da CRFB/88, e, o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66). Ainda, cada ente federativo (União, Estados, DF e Municípios) tem competência legislativa para regulamentar sobre os tributos de sua competência.

As fontes formais apropriadas são as leis, os princípios gerais e os costumes, sendo “lei”, a palavra aqui utilizada com um significado muito amplo, designada como qualquer ato normativo escrito elaborado por uma autoridade competente para abranger o conteúdo da legislação tributária nacional a que se refere

(BUSTAMANTE, 2013). Neste sentido, a legislação tributária é um conjunto composto por textos constitucionais, emendas constitucionais, leis complementares, leis consuetudinárias, medidas provisórias, tratados internacionais, leis e regulamentos etc.

Conforme essa sistemática tributária, o princípio da legalidade tributária ganha suma importância para o Direito Tributário, revelando a sua essencialidade no poder de tributar do Estado. O Fisco não pode realizar a imposição da sua vontade no patrimônio privado sem a autorização legislativa, conforme os princípios e valores democráticos, isto é, por meio de um processo legislativo legítimo e representativo da vontade de povo e interesse público (MARTINS; RODRIGUES, 2014).

O artigo 150, inciso I da Constituição Federal brasileira (BRASIL, 1990) prescreve que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”; e, art. 9º do CTN no mesmo sentido. A atividade arrecadatória do Estado deve pautar-se pelos limites estabelecidos em lei, sem os quais a cobrança tributária estaria eivada de vício.

Conforme o conceito de tributo estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”. Neste sentido, o tributo somente pode ser instituído por meio de lei.

Pelo princípio da legalidade tributária, a instituição dos tributos somente pode ocorrer mediante diploma legal editado pelo Poder Legislativo conforme as regras constitucionais dispostas acerca do processo legislativo. Pois, o Poder Executivo não pode instituir tributos sem o consentimento do povo, mediante o sistema representativo de legitimação das leis.

O princípio da legalidade tributária recomenda que a lei defina abstratamente todos os aspectos relevantes para determinar concretamente quem deve pagar quanto, a quem, à luz de quais fatos ou circunstâncias (LIMA; FREIRE, 2023). Como disposição geral e abstrata, a lei deve explicar as informações necessárias para identificar o fato gerador do imposto e determinar o imposto, sem que a autoridade possa decidir, a seu critério e em

determinada situação, se “A” não paga imposto no ano. Os critérios para sujeição passiva tributária, isto é, decidir se “A” deve contribuir ou não, ou qual o valor que deverá arrecadar, devem estar na lei, e não no julgamento de expediente da administração pública.

Conforme o autor supracitado, a atuação do Poder Legislativo na instituição do tributo não se resume à mera autorização, mas deve definir todos os aspectos da atividade arrecadatória para torná-la transparente e previsível para o contribuinte. Desta forma, o contribuinte não será surpreendido pela imposição de um tributo com repercussões em seu patrimônio de maneira desconhecida.

O fato gerador deve ser passível de identificação e quantificação pelo contribuinte, possibilitando a previsibilidade da incidência da norma no caso concreto. Assim, o Fisco deve atuar nos limites estabelecidos pela lei, arrecadando somente os tributos e em conformidade com os dispositivos em lei, resultando na atividade administrativa vinculada do Estado.

O Estado deve demonstrar com elementos concretos a existência do fato gerador, apto a legitimar a arrecadação tributária (RIBEIRO, 2012). Verifica-se que o Fisco deve dispor de um sistema organizado e estruturado para comprovar os fatos ocorridos e instituir os tributos devidos, sendo vedada a transferência ao contribuinte o ônus probatório.

O Sistema Tributário Nacional deve funcionar para beneficiar o contribuinte, pois este representa o verdadeiro titular do poder em um Estado Democrático de Direito, sobretudo no Brasil (1990), conforme o art. 1º, parágrafo único, da Constituição Federal que prescreve que: “Todo o poder emana do povo [...]”. Logo, o Sistema Tributário Nacional deve estar em conformidade como este preceito fundamental, combatendo a abusividade do Fisco contrária ao interesse público.

Essa legalidade é denominada de estrita legalidade tributária, pois o ato de tributar deve ser detalhadamente descrito em lei, assim considerada a produzida por meio de processo legislativo legítimo cercado pela representatividade democrática. Neste sentido, a aplicação do princípio da legalidade na seara tributária é mais exigente do que nas demais, vinculando a atuação do Estado o máximo possível. Em sentido oposto, existem tributos que não têm a finalidade exclusivamente arrecadatória, mas objetiva influenciar determinado comportamento econômico ou social, exercendo uma função extrafiscal.

Algumas exceções à estrita legalidade tributária se justificam pelas finalidades existentes. Assim, quando a Constituição Federal dispensa a estrita legalidade está legitimada em alguma permissibilidade para atingir o interesse público, seja

regulamentando um comportamento econômico, seja realizando alterações necessárias, como a atualização monetária da base de cálculo.

O Sistema Tributário Nacional é constituído de um complexo de princípio e valores jurídicos específicos, os quais têm a função de conferir ao tributo uma função de efetividade e equidade. Neste sentido, cada tributo existente deve ser pensando em seu aspecto fundamental de instrumento de concretização do interesse público, uma vez que o Estado é responsável por conferir aos cidadãos a proteção e segurança jurídica mínima necessária.

3. GLOBALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O mundo atualmente encontra-se em um estado econômico intimamente interligado, estreitando cada vez mais as relações internacionais entre os Estados Soberanos. Neste ínterim, a intensificação das relações comerciais e a globalização do consumo e da informação por meio da internet trouxe uma realidade que ultrapassa às necessidades internas de cada Estado, exigindo uma uniformidade de comunicação nas mais diversas searas, inclusive nas relações tributárias.

Isso ocorre devido principalmente à movimentação financeira decorrente do consumo de bens e serviços entre os países, impondo-se a tributação dessas relações jurídicas. Percebe-se uma crescente globalização da economia, extrapolando-se as limitações territoriais da atuação dos consumidores, empresários e investidores, ou seja, o cidadão nestes papéis torna-se um “cidadão do mundo”, estabelecendo relações jurídicas nacionais e internacionais.

O crescimento explosivo dos tratados tributários internacionais está relacionado com a intensificação das relações comerciais internacionais e com a interdependência política cada vez mais estreita dos países, fenômeno que, sem muita precisão técnica, tende a ser identificado com o próprio processo de globalização (CUNHA; PECIS, 2024). Parte-se do pressuposto de que o aumento do número de tratados é uma consequência natural das relações comerciais e políticas internacionais, que os une como um elo de causa-efeito.

Assim, é grande o número de tratados internacionais existentes acerca da matéria tributária, regulamentando a comercialização internacional entre países, possibilitando a

importação e exportação de bens e serviços considerados nas políticas econômicas e sociais de seus membros signatários. Desta forma, as relações políticas internacionais influenciam diretamente nesse processo de globalização das relações jurídico-tributárias, objetivando trazer benefícios para os Estados envolvidos.

Atualmente, o mundo é globalizado e marcado pela revolução tecnológica da informação, impondo maior complexidade nas relações tributárias entre os países envolvendo o mesmo fato gerador. A computação e as telecomunicações modernas favoreceram a integração econômica internacional porque reduziram os custos das transações comerciais e dos investimentos e os custos de monitorização dos interesses estrangeiros (FRIEDEN, 2008). Assim, a compra de um produto na China pode ocorrer em qualquer parte do Brasil, sendo necessário apenas um computador básico com acesso à internet, impressora para imprimir o boleto e um caixa eletrônico, ou mesmo aplicativos de celular para pagar o valor do produto.

Esse processo de globalização afeta todas as áreas envolvidas com a econômica, pois as relações comerciais internacionais são de fundamental importância para o fornecimento de bens e serviços entre os países, cada um mais proeminente em determinado setor. A internacionalização da economia e das relações jurídicas dela decorrente é inevitável diante do atual estado evolutivo da economia e política mundial.

Logo, os sistemas tributários e contábeis dos diversos países devem se comunicar de maneira simples e uniforme, possibilitando a fluidez destas relações internacionais. Desta forma, verifica-se uma necessidade de padronização das informações relacionadas aos bens e serviços desenvolvidos internacionalmente, mediante a transparência econômica, contábil e tributária, resultando em uma maior segurança jurídica para as partes envolvidas.

Os diversos países estão cada vez mais envolvidos em blocos econômicos, organizações internacionais diversas, tratados e acordos internacionais etc., cuja finalidade é justamente viabilizar as relações econômicas e comerciais internacionais, exigindo do Brasil uma atuação reformista do seu sistema tributário adequado a esse novo cenário mundial:

Dentro do novo cenário mundial de blocos comerciais, as propostas de Reforma Tributária devem considerar os compromissos do Brasil, que exigem a harmonização fiscal em acordos como os do Mercosul, da OMC, nas negociações com a Comunidade Européia, a Alca, etc. Por exemplo, enquanto o Mercosul caminha para a adoção geral do IVA, o Brasil está propondo manter o ICMS e criar o IVA-Federal, os quais incidirão sobre a mesma base de cálculo,

gerando uma tributação em cascata. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 19)

O Mercosul é um exemplo de bloco econômico situado na América Latina, constituído pela Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai mais os seus membros associados – Chile, Colômbia, Equador, Guiana, Peru e Suriname (MERCOSUL, 2024, online). Os países componentes desse bloco utilizam o Imposto sobre Valor Agregado - IVA como tributo sobre as relações de consumo, objetivando uma padronização em suas relações econômicas, conforme DELFINO (2015, p. 2):

O Imposto sobre o Valor Agregado surgiu nos países da América do Sul com o intuito de facilitar a tributação nas transações realizadas entre os países deste bloco econômico. Todos os parceiros do Brasil no MERCOSUL, sem exceção, a saber, Argentina, Uruguai e Paraguai, já possuem um IVA nacional. O Brasil ainda é o único membro deste bloco que não introduziu o IVA na sua economia.

Nas relações de consumo a tributação ocorre de forma diferente em outros países, como por exemplo, nos Estados Unidos, no qual a tributação ocorre por meio do Imposto sobre Vendas a Varejo – IVV, pelo qual cada Estado realiza a sua arrecadação fiscal, ainda que a empresa fornecedora não resida em seu território (BRASIL, 2023). Logo, nos Estados Unidos não existe a tributação sobre o valor agregado como nos países-membros do Mercosul (exceto o Brasil), bem como é possível que um mesmo fato gerador possa ser tributado pela esfera Federal norte-americana, além dos Estados.

No Japão, diferente dos Estados Federados (Estados Unidos, Brasil, por exemplo), a arrecadação tributária é centralizada no Governo Central, sendo que as receitas tributárias são repassadas aos entes descentralizados (províncias e municípios) por meio de subvenções. Desta forma, este país adota o modelo de tributação sobre o valor agregado nas relações de consumo, mediante o IVA, o qual incide nova tributação a cada “aumento de valor” do bem ou serviço.

Na Europa, a utilização do IVA como instituto de tributação é mais amplamente utilizada, dependendo da formação política do Estado. No Reino Unido, o sistema tributário também centralizado, sendo que este tributo sobre o consumo ocorre nos mesmos moldes do ICMS existente no Brasil, ou seja, sobre cada etapa produtiva econômica, permitindo-se o crédito, evitando-se a cumulatividade.

Na Alemanha, o sistema tributário é unificado por meio de sua legislação, mas é organizado politicamente em Estado Federado, ou seja, descentralizado. Em que pese a

descentralização político-administrativa, a arrecadação tributária é realizada com fundamento na uniformização, restringindo a autonomia e competência tributária dos seus entes político-administrativos. No mesmo sentido, utiliza-se do IVA como forma de tributação sobre o consumo.

No Brasil, comparativamente, a tributação sobre o consumo ocorre de forma muito mais complexa, pois em uma mesma relação jurídico-tributária há a incidência de impostos diferentes (ICMS, IPI, ISS etc.), resultando na incidência de altas cargas tributárias e burocratização do Sistema Tributário Nacional.

Neste sentido, Harada (2016, p. 459):

Às vezes há fatos geradores confrontantes dificultando a identificação do imposto incidente. É o caso da industrialização por encomenda, em que há a personalização do produto que passa a ser único do mesmo gênero: cartão de visitas, *softwares* específicos para uso de determinada empresa etc. Pergunta-se, nesses casos: há incidência do IPI-ICMS ou do ISS? [...]

Enquanto em vários países, inclusive os supracitados, as relações de consumo têm uma tributação mais simplificada possível, o que não impede a tributação por outro tributo sobre o mesmo fato gerador, mas afasta a confusão que a complexidade do sistema tributário brasileiro causa. Desta forma, a principal consequência não é a tributação de impostos diferentes, mas a incerteza jurídica constatada.

No que se refere ao aspecto contábil, em 28 de dezembro de 2007 foi publicada a Lei nº 11.638/07, a qual trouxe profundas transformações na metodologia contábil brasileira, resultando na sua padronização com as normas internacionais, conforme seu art. 177, §5º: “as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.”

Assim, serão adotadas as normas contábeis internacionais *International Financial Reportings Standards (IFRS)*, as quais são expedidas pela organização contábil norte-americana *FASB (The Financial Accounting Standards Board)*. Verifica-se uma tendência de compatibilização do sistema contábil nacional ao internacional, em consequência do processo de globalização.

Martins e Brasil (2008, p. 12) pontuam que foram vários os candidatos a principal dirigente do processo internacional de convergência das normas internacionais de contabilidade, incluindo o IASB, que tentou harmonizar as normas contabilísticas no mundo e reconhecido e aceito em vários países. Esta instituição conquistou (com a abertura

de suas bases à entrada várias representações da classe contábil) o direito de coordenar os esforços de todas as partes envolvidas na classe contabilística para harmonizar as práticas contábeis globais.

Neste condão, percebe-se que a escrituração contábil é fundamental para as relações econômicas internacionais, possibilitando uma uniformidade de informações para os diversos atores desta relação. No mesmo compasso, o planejamento tributário internacional exige sistemas fiscais simplificados e padronizados porque as diferenças, a complexidade e a burocracia dos sistemas fiscais nacionais criam desconhecimento e incerteza jurídica para empresários e investidores de outros países (LANG, 2011).

Diante desta realidade, a tributação sobre o consumo torna-se de suma importância para as relações políticas e comerciais internacionais, influenciando diretamente nas tomadas de decisões em acordos internacionais, investimentos estrangeiros e consumo internacional. Desta forma, faz-se necessário analisar a instituição de um tributo simplificado sobre o consumo, sendo que o mais conhecido é o IVA, adotado por países europeus e latino-americanos.

Esse imposto é baseado no princípio da não-cumulatividade, pelo qual o Estado realiza a sua função arrecadatória em todas as etapas produtivas de bens e serviços, sendo necessário evitar que o mesmo tributo incida mais de uma vez sobre o mesmo valor, incidindo apenas aos valores acrescidos (agregados). O princípio da não cumulatividade em relação ao ICMS, IPI, COFINS e contribuições ao PIS, bem como aos tributos federais que possam surgir no exercício dos poderes residuais, está previsto na Constituição, prevendo que em cada etapa da cadeia, produtos dos quais são fabricados, importados ou ao longo do processo desde a extração da natureza até o consumo, os impostos são cobrados compensando ou deduzindo os mesmos impostos já cobrados nas etapas anteriores (MEDEIROS; RODRIGUES, 2022).

Ocorre que, no Brasil, a tributação sobre as relações de consumo está separada entre os entes federativos (União, Estados e DF, e, Municípios), mediante o ICMS na esfera estadual, o ISS na municipal e o IPI na esfera federal. Logo, dependendo do tipo e etapa da atividade econômica, ocorre a incidência de um imposto diferente, resultando na sua cumulatividade, ou seja, o valor do tributo agrega-se ao produto, e em efeito cascata

integra o outro.

Assim, pelo princípio da não-cumulatividade é necessário compensar o crédito de cada etapa da relação jurídico-tributária, combatendo-se o efeito cascata. No entanto, essa prática traz desvantagens em face de sua complexidade, onerando o contribuinte com alíquotas maiores e obrigações acessórias excessivas, e à própria Administração Tributária, mediante a dificuldade na fiscalização (ALVES; PETRI; PETRI, 2012).

Verifica-se que a complexidade da tributação sobre o consumo no Brasil constitui-se em um verdadeiro obstáculo ao Sistema Tributário Nacional, sobretudo quando internacionalmente considerado. A tributação do consumo é responsável por mais da metade da receita tributária que afeta de alguma forma a cadeia produtiva, sendo transferida ao consumidor final por meio de mecanismos que transferem economicamente a carga tributária para o preço final dos bens e serviços (PORTELLA, RIBEIRO, 2023). Como resultado, uma matriz fiscal muito regressiva contribui enormemente para o alargamento da divisão social no nosso país. Numa clara violação do princípio da capacidade de pagamento, o Brasil pretende tributar mais as camadas mais pobres da população através da tributação do consumo.

A tributação sobre o consumo atinge principalmente a camada mais pobre da população, pois toda essa carga tributária é repassada ao consumidor final, resultando em preços mais elevados em produtos e serviços básicos como alimentação e transporte. Desta forma, a tributação afeta a economia em seu aspecto macroeconômico, prejudicando a finalidade precípua do poder de tributar do Estado de subsidiar a concretização do interesse público.

A capacidade contributiva é um princípio fundamental do Direito Tributário, condicionando a atividade arrecadatória do Estado à capacidade do contribuinte de dispor de seu patrimônio sem causar-lhe prejuízo (MONTENEGRO; BORGES, 2023). Assim, o contribuinte precisa ter o sentimento, genericamente considerado, de que está contribuindo de forma positiva para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito e suas garantias fundamentais.

O Brasil precisa estabelecer um sistema tributário compatível com estes princípios e com a nova realidade mundial, pois o processo de globalização reflete também nos direitos e garantias fundamentais. A adequação internacional do país está intimamente relacionada com a concretização de interesses gerais relevantes, o que conduz a um modelo fiscal correspondente a esta realidade, tanto a nível nacional como

internacional, porque os países soberanos organizam-se horizontalmente de acordo com os seus interesses políticos e econômicos. (SILVA; PICININI, 2015).

4. A EQUIDADE E EFICIÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O Sistema Tributário Nacional possui um complexo de normas que regulamentam o poder de tributar do Estado, o qual detém o monopólio de impor obrigações tributárias em face do patrimônio privado para atender às finalidades públicas. Neste sentido, Freitas e Borges (2016, p. 197):

O poder de tributar, portanto, decorre da própria soberania estatal. Contudo, tal poder não é discricionário, pois não cabem atitudes arbitrárias por parte do Estado com relação aos indivíduos. Ao contrário, esse poder deve ser baseado em princípios de justiça e equidade, com respeito à legalidade, à segurança jurídica e à capacidade contributiva, a fim de evitar injustiças sociais.

O poder de tributar do Estado deve ser fundamentado em princípios de justiça, equidade, legalidade, segurança e capacidade contributiva, ou seja, concretizando a justiça social. Desta forma, o Estado deve condicionar a sua atuação arrecadatória à consecução do objetivo maior do Estado Democrático de Direito, pensando sempre no bem da coletividade, ou seja, no contribuinte coletivamente considerado.

O povo em um determinado território sob a proteção de um Estado soberano constitui a essência da sua formação, sendo o elemento humano fundamental para o estabelecimento dos objetivos dos estatais. Assim, o elemento humano na sociedade forma o povo, a população e a nação, cada qual com a sua conceituação lógica de características demográficas, jurídicas e culturais, respectivamente (PASSINATO E SILVA, 2022).

O poder que emana do Estado é soberano podendo ser interno ou externo, conforme Bonavides (2010, p. 119): “A soberania, que exprime o mais alto poder do Estado, a qualidade de poder supremo (*suprema potestas*), apresenta duas faces distintas: a interna e a externa.”. Desta forma, o Estado detém o poder de *imperium* sobre a população e o território correspondente, sujeitando todas as pessoas à sua vontade, bem como possui independência internacional entre os demais Estados soberanos.

Verifica-se, neste sentido, que o poder conferido ao Estado é “supremo” fazendo prevalecer a sua vontade. Esta supremacia do poder estatal deve estar ligada aos interesses

públicos, porque qualquer atividade que não sirva os interesses da comunidade conduz a um desvio do objetivo do Estado (ARAÚJO; CHAI; MORAES, 2023).

As atividades administrativas são realizadas pelo Estado em benefício da sociedade. Mesmo quando age no interesse de algum Estado imediato, o objetivo final da sua ação deve ser o bem público. E se esse propósito, como pode ser visto, não existe, o ato viola o abuso de propósito.

As atividades desenvolvidas pela Administração Pública precisam sempre estar fundamentadas no interesse público, sob pena de desvio da finalidade precípua do Estado, conforme verificado. A mesma lógica aplica-se ao poder de tributar do Estado, o qual sempre deve ter como foco principal a concretização do bem comum, do interesse público, em prol da coletividade.

A justiça fiscal é uma das características do sistema tributário, permitindo aos contribuintes o acesso à igualdade, por meio da capacidade contributiva. Logo, a justiça fiscal, isonomia fiscal e capacidade contributiva devem ser consideradas no poder de tributar do Estado.

A progressividade é definida como uma importante ferramenta de justiça fiscal, necessária para que o sistema tributário promova, entre outras coisas, o objetivo de reduzir a desigualdade social (GONZÁLEZ, SANTANA, 2023). Assim, a progressividade é entendida como uma forma de tributação que se torna mais ou menos difícil à medida que a base tributária cresce. Mais especificamente, os impostos progressivos são aqueles em relação aos quais as alíquotas do imposto aumentam à medida que aumenta a base de cálculo.

Verifica-se neste diapasão que o Sistema Tributário Nacional precisa adequar-se às necessidades do povo, juridicamente tutelados pelo Estado Democrático de Direito, ou seja, os direitos e garantias fundamentais devem ser concretizados por meio da atividade arrecadatória. Em sentido contrário, a instituição de tributos pode transformar-se em um instrumento de impedimento, dificultando a concretização do bem comum.

O Sistema Tributário Nacional precisa ser baseado nos princípios e valores de equidade e eficiência, cuja finalidade é concretizar esta finalidade do Estado, ou seja, o interesse público. Assim, o complexo de normas tributárias precisam ser as mais simplificadas possíveis, evitando confusões doutrinárias e jurisprudenciais desnecessárias.

É importante mencionar a existência da PEC 233/08, também conhecida como “reforma tributária”, pois tem a finalidade de trazer algumas alterações no Sistema

Tributário Nacional. Essa reforma tributária objetiva construir uma estrutura mais eficiente, equitativa e economicamente competitiva, reduzindo custos e acelerando as transações comerciais.

No entanto, conforme Harada (2016, p. 873), as alterações propostas vão no sentido oposto, trazendo mais burocratização e complexidade ao sistema tributário brasileiro:

Só que as 127 alterações constitucionais propostas, muitas delas sem qualquer motivação e extremamente nebulosas, resulta em um conjunto caótico, complexo, burocratizante, além de atentar duplamente contra o princípio de segurança jurídica dos contribuintes: de um lado, pela redução ostensiva das limitações ao poder de tributar, e de outro lado, por remeter ao legislador infraconstitucional a regulamentação dos imensos vazios deixados pela PEC, referentes às matérias que interessam apenas à atividade impositiva, fiscalizadora e arrecadatória. Daí a absoluta imprevisibilidade da escalada da pressão tributária, já de há muito saturada, a impor um mecanismo de contenção.

A proposta de reforma tributária é na verdade uma lacuna de insegurança jurídica para os contribuintes, permitindo que os legisladores infraconstitucionais regulamentem situações imprevisíveis, expondo o contribuinte a possíveis arbitrariedades. Desta forma, essa alteração no Sistema Tributário Nacional representa uma violação do princípio da estrita legalidade tributária, conforme analisado.

O contrassenso na “PEC da reforma tributária” que se pretende criar o IVA (Imposto sobre Valor Agregado) em cada esfera político-administrativa federal e estadual (IVA-F e IVA-E) trazendo mais complexidade ainda à relação jurídico-tributária sobre o consumo. Assim, percebe-se a instituição forçada do IVA em decorrência do Mercosul, pretendendo criá-lo nos moldes brasileiros, sem realizar qualquer tipo de simplificação e desburocratização.

Verifica-se, na prática certa dificuldade na implantação do IVA no Brasil, principalmente devido à descentralização político-administrativa da competência tributária. Neste sentido, a forma federativa do Estado traz certos impedimentos à instituição do IVA, uma vez que as características nacionais, regionais e locais são diferentes, afetando diretamente a tributação sobre o consumo (NAKAYAMA, 2003).

Conforme exemplo dos Estados Unidos, a tributação sobre o consumo ocorre mediante o IVV, atribuindo-se a cada estado-membro a competência de instituir e regulamentar a sua arrecadação. Assim, neste país, a forma de Estado Federativo é mais independente do que a verificada no Brasil, uma vez que tem sua origem na forma

confederativa, constituído em um pacto federativo (MARÓN; TAVARES, 2017).

O Brasil é um exemplo típico de estado federal, mas emergiu de um estado unitário (império), ao contrário do Norte dos Estados Unidos (que também é um estado federal), que se originou como uma confederação e posteriormente se tornou um estado federal quando a Constituição de 1787 entrou em vigor. O fato de o Brasil originar-se de um Estado unitário e os Estados Unidos de uma confederação tem consequências práticas, entre outras coisas, que a autonomia interna das confederações. Os Estados Unidos (político, fiscal, legislativo, econômico etc.) são mais vastos que o Brasil. Lembre de que alguns estados federais da América do Norte devem prever a pena de morte, o que não é possível no sistema federal brasileiro.

Nos Estados Unidos, os estados soberanos confederados conservaram a sua autonomia, mas entregaram a sua soberania à União, conferindo poderes para proporcionar o bem comum a todos os Estados reunidos (MENDES, 2018). Percebe-se que a simplificação da tributação sobre o consumo nesse país decorre da autonomia conferida aos estados-membros, mesmo tratando-se de um modelo federativo.

A aplicação da equidade e efetividade no Sistema Tributário Nacional deve pautar-se por aspectos principiológicos constitucionais, ou seja, concretizar os objetivos democráticos e de justiça social. Então, verifica-se que uma reforma tributária para atender os ditames internacionais deve prezar pela simplificação tributária e valorização dos direitos e garantias fundamentais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verifica-se que o Sistema Tributário Nacional não está preparado para um fluxo internacional econômico, resultando em entraves burocráticos e complexos aos contribuintes, sobretudo aos possíveis investidores estrangeiros no mercado brasileiro. Essa complexidade causa um efeito de instabilidade jurídica, e, conseqüentemente, incerteza econômica para os que pretendem estabelecer relações comerciais com o Brasil.

No entanto, o processo de globalização das relações políticas, sociais e econômicas é irreversível, estreitando-se cada vez mais as consequências jurídicas decorrentes destas relações, inclusive as tributárias. Desta forma, são inúmeros os tratados e acordos internacionais acerca da matéria tributária, no sentido de superar as dificuldades do sistema brasileiro de tributos.

As reformas tributárias devem focar justamente na finalidade precípua do Estado de garantir a concretização do interesse público, rejeitando-se qualquer normatização inofensiva e ineficiente. Neste ponto, a simplificação do Sistema Tributário Nacional é o melhor caminho para atender a esses interesses, aperfeiçoando, inclusive, as relações econômicas internacionais.

REFERÊNCIAS

ALVES, Nardéli; PETRI, Luana Ramos Figueiredo; PETRI, Sérgio Murilo. A proposta de simplificar as obrigações do contribuinte e as mudanças do sistema tributário vigente. **Navus – Revista de Gestão e Tecnologia**. Florianópolis, SC, v. 2, n. 2, p. 40 - 52, jul./dez. 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.22279/navus.2012.v2n2.p33-39.41> Acessado em: 11 jun. 2024.

ARANHA NETO, Waldemar De Albuquerque. A postulação de aplicação da LINDB no direito tributário em contraste com a reserva de lei complementar: uma problemática de difícil solução. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas/ Ana Paula Basso e André Luna (org)**. Andradina: Meraki, 2022.

ARAÚJO, Daniel da Silva; CHAI, Cássius Guimarães; MORAES, Vitor Hugo Souza. A educação fiscal como meio de reafirmação da cidadania no estado democrático de direito. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**, v. 2/ Ana Paula Basso, André Luna, Joedson de Souza Delgado e Antônio de Moura Borges (org). Andradina: Meraki, 2023.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. As funções da contabilidade no ICMS brasileiro: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED-Sistema Público de Escrituração Digital. 2017. **Tese de Doutorado**. Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-19022021-182711> Acessado em: 10 jun. 2024.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 70.

BRASIL. **[Constituição (1988)]**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acessado em: 10 jun. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acessado em: 10 jun. 2024.

BRASIL. Relatório do grupo de trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45/2019. **Grupo de Trabalho da Reforma Tributária**, junho de 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285102 Acessado em: 10 jun. 2024.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. O direito e a incerteza de suas fontes: um problema em aberto para a dogmática jurídica contemporânea. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, p. 300-328, 2013. Disponível em: <http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/308> Acessado em: 3 jun. 2024.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 6.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Reforma tributária PEC nº. 233/2008**: uma contribuição do Conselho Federal de Contabilidade para a sociedade brasileira / José Maria Martins Mendes (coordenador)... [et al.] -Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1_reforma_net.pdf Acessado em: 9 jun. 2024.

CUNHA, C. R.; PECIS, L. F. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no sistema tributário nacional. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania**, [S. l.], v. 8, n. 2, p. e090, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.48159/revistadoidcc.v8n2.e090> Acesso em: 12 jun. 2024.

DATT, Kalmen. **A critical evaluation of how aspects of the tax system in Australia are administered and their impact on corporations and directors**. 2014. Doctoral dissertation, UNSW Sydney. Disponível em: <https://doi.org/10.26190/unsworks/2668> Acessado em: 9 jun. 2024.

FRIEDEN, Jeffrey A. **Capitalismo global: história econômica e política do século XX**. Editora Schwarcz-Companhia das Letras, 2008.

FREITAS, Maria Carolina Carvalho de Almendra; BORGES, Antônio de Moura. Combate à elisão fiscal: um estudo comparado. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET**, Brasília, v. 11, n. 2, p. 196-223, jul.-dez., 2016. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/7932> Acessado em 10 jun. 2024.

GONZÁLEZ, Thiago Holanda; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. A progressividade do IPVA: uma análise a partir da teoria do diálogo constitucional. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**, v. 2/ Ana Paula Basso, André Luna, Joedson de Souza Delgado e Antônio de Moura Borges (org). Andradina: Meraki, 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 459.

LANG, Joachim. A tributação das empresas no contexto da concorrência internacional. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 25, p. 20-47, 2011. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1574> Acessado em 10 jun. 2024.

LIMA, Diana de Melo Costa; FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. A solidariedade em matéria de responsabilidade tributária: O alcance da expressão “interesse comum” para fins do art. 124, I do CTN na jurisprudência do STJ. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**/ Ana Paula Basso e André Luna (org). Andradina: Meraki, 2022.

MARTINS, Orleans Silva; BRASIL, Antônio Marcos Soares. A contabilidade internacional e a convergência às Normas internacionais de contabilidade do IASB. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 7.n. 2, a. 2008, p. 12. Disponível em: <https://rb.gy/lxodl7> Acesso em: 12 jun. 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Arbitramento. Arbítrio sem fundamentação legal – inteligência de princípios e normas constitucionais sobre a hipótese de imposição de imposto de renda e outros tributos. **Revista de Direito Tributário da APET**, [S. l.], v. 11, n. 41, p. 97–154, 2014. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/339> Acesso em: 12 jun. 2024.

MARÓN, Manuel Fondevila; TAVARES, Regina Lúcia Gonçalves. Desafios do federalismo fiscal no Brasil à luz de um modelo democrático: Comparação com o modelo americano. **Revista Thesis Juris**, v. 6, n. 3, p. 438-465, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.5585/rtj.v6i3.557> Acessado em 10 jun. 2024.

MEDEIROS, Ronaldo; RODRIGUES, Abílio de Medeiros. A Base de Cálculo do ICMS DIFAL – Não Contribuinte: “Única” ou “Dupla”? **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**/ Ana Paula Basso e André Luna (org). Andradina: Meraki, 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1317.

MERCOSUL. **Em poucas palavras**. Disponível em: <https://www.mercosur.int/pt-br/quem-somos/em-poucas-palavras/> Acessado em: 10 jun. 2024.

MONTENEGRO, Evanderson Roberto Pina; BORGES Antônio de Moura. O limite para dedução de despesas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**, v. 2/ Ana Paula Basso, André Luna, Joedson de Souza Delgado e Antônio de Moura Borges (org). Andradina: Meraki, 2023.

MORAIS, Pedro Queiroz de. **IPTU: a extrafiscalidade do imposto e a função social da propriedade urbana**. Editora Dialética, 2022.

NAKAYAMA, Juliana K. **Reforma tributária – Mercosul e União Europeia**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 97.

PASSINATO E SILVA, Leonardo. O enquadramento dos povos e comunidades tradicionais no conceito de “povo” como elemento constitutivo do estado no direito internacional público. **Dikè** – Revista Jurídica do Curso de Direito da UESC, 2022.1 [75 - 96]. Disponível em: <https://doi.org/10.36113/dike.20.2022.3384> Acessado em: 22 mai. 2024.

PORTELLA, André Alves; RIBEIRO, Ingrid Radel. Considerações iniciais sobre a desigualdade de gênero na tributação brasileira. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**, v. 2/ Ana Paula Basso, André Luna, Joedson de Souza Delgado e Antônio de Moura Borges (org). Andradina: Meraki, 2023.

RIBAS, Lúcia Maria LR; RIBEIRO, Maria de Fátima. Segurança Jurídica: O Processo Administrativo Tributário e a Proteção da Confiança. **Revista Argumentum - Argumentum Journal of Law**, v. 13, p. 205-224, 2019. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1092> Acessado em 10 jun. 2024.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. A Proporcionalidade e a razoabilidade como limites ao poder estatal de criar deveres instrumentais tributários. **Revista de Estudos Jurídicos da UNESP**, v. 16, n. 23, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.22171/rej.v16i23.518> Acessado em 10 jun. 2024.

ROSENBLATT, Paulo; LEÃO, Caio de Souza. Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil. **Pensar - Revista de Ciências Jurídicas**, v. 26, n. 4, p. 1-13, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.5020/2317-2150.2021.11395> Acessado em: 7 jun. 2024.

SILVA, Anderson Diego Marinho da; MOTA, Hector Ruslan Rodrigues. Tributação com fins ambientais e energia solar fotovoltaica como vetor de desenvolvimento sustentável estratégico em Princesa Isabel/PB. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**/ Ana Paula Basso e André Luna (org). Andradina: Meraki, 2022.

SILVA, Caíque Tomaz Leite da; PICININI, Guilherme Lélis. Paz de Vestefália & soberania absoluta. **Revista do Direito Público**, v. 10, n. 1, p. 127-150, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.5433/1980-511X.2015v10n1p127> Acessado em: 25 mai. 2024.