



Fundação Fênix

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v7n1.86>

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO E A JUSTIÇA SOCIAL: UMA ANÁLISE DA
PROPOSTA DE LEI QUE CRIA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BENS E SERVIÇOS
(CBS)**

*TAXATION ON CONSUMPTION AND SOCIAL JUSTICE: AN ANALYSIS OF THE
PROPOSED LAW THAT CREATES THE SOCIAL CONTRIBUTION ON GOODS AND
SERVICES*

Betina Grupenmacher¹

Luiza Gaspar Feio²

RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar o Projeto de Lei nº 3887/2020, que cria a Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS) com o intuito de implementar uma tributação sobre consumo semelhante aos EUA e a Europa. A análise será direcionada se o esquema tributário proposto é justo de acordo com o liberalismo do século XXI. Utilizou-se o método dedutivo e o procedimento foi o documental e monográfico. A pesquisa caracteriza-se como explicativa e qualitativa. Verificou-se que o Projeto de Lei, enquanto modelo de inserção de uma tributação de consumo, poderá garantir eficiência e transparência para o sistema, contanto que sejam diagnosticadas as distorções de custos gerados pelas injustiças, assim como, corrigidas por instrumentos, como a progressividade e a isenção para equalizar e promover a justiça social.

Palavras-chave: Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). Tributação sobre o consumo. Justiça Social.

ABSTRACT

This work aims to analyze the Bill No. 3887/2020, which creates the Social Contribution on Goods and Services (CBS) in order to implement a consumption tax similar to the US and Europe. The analysis will focus on whether the proposed tax

¹ Advogada e Professora Titular de Direito tributário da Universidade Federal do Paraná. E-mail: betina@grupenmacher.com.br; Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0097-8124>

² Doutoranda pela Universidade Federal do Paraná. E-mail: feio.luiza@gmail.com; Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9943-8445>

scheme is fair in keeping with 21st century liberalism. The deductive method was used and the procedure was documental and monographic. The research is characterized as explanatory and qualitative. It was found that the Bill, as a model for the insertion of consumer taxation, will be able to guarantee efficiency and transparency for the system, as long as the cost distortions generated by injustices are diagnosed, as well as corrected by instruments such as progressiveness and exemption to equalize and promote social justice.

Keywords: Social Contribution on Goods and Services (CBS). Taxation on consumption. Social justice.

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é analisar a Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS) proposta pelo Projeto de Lei nº 3887/2020, e que estipula a substituição do Pis e Cofins, considerada como uma tributação sobre a renda, por uma tributação de consumo.

A tributação de consumo pode ser conceituada como o conjunto de tributos que incidem sobre o consumo de bens, serviços e direitos, e que de forma inquestionável irá onerar o consumidor final, já que, em regra geral, trata de uma tributação indireta.

Isto é, a incidência sobre a renda e o patrimônio é dita como tributação direta, e sobre o consumo, como tributação indireta. Lembrando que esta classificação não é linear, podendo ter variações.

Para a incidência sobre a renda e patrimônio se tem um contribuinte que fará o pagamento do tributo, e, portanto será onerado diretamente, fará o pagamento com seus próprios recursos econômicos. Já na incidência sobre o consumo, o sujeito passivo da relação jurídica é dividido em dois, um contribuinte de direito e o contribuinte de fato.

O contribuinte de fato será o verdadeiro pagador do tributo. E, o contribuinte de direito repassará aos cofres públicos o pagamento, já que é o responsável diante da legislação tributária em cobrar o tributo no momento da venda do bem ou do serviço.

Logo, a tributação sobre o consumo recai sim sobre o consumidor final, sem considerar a sua capacidade tributária, sem considerar a sua aptidão econômica em poder ou não arcar com tais custos, com isso, acabam onerando de forma mais gravosa que tem menor capacidade contributiva e de forma menos gravosa que tem maior capacidade contributiva.

Por exemplo, considere duas famílias A e B. A possui renda mensal de R\$ 100.000,00 e B possui renda mensal de R\$ 1.000,00, o consumo dos produtos primários alimentícios serão pagos com boa parte da renda familiar de B, que sentirá mais a carga tributária sobre consumo do que a família A, mas se houverem instrumentos que equalizem esse arranjo, poderá ser evitado ou minimizado os impactos das injustiças ocasionadas pelo próprio sistema.

É nesta perspectiva, que se busca analisar a seguinte pergunta: *“Em que medida a Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS) garante a justiça social conceituada pelo liberalismo de Murphy, Nagel e Rawls?”*.

O método de pesquisa utilizado foi o dedutivo, a partir da pesquisa explicativa, qualitativa, monográfica e documental, considerando que foi utilizado como a análise o documento do projeto de lei publicado na página oficial da Câmara dos Deputados.

A divisão do trabalho foi feita em três seções. Na primeira seção será apresentado o *objeto de pesquisa* que é a Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS), por meio, da contextualização da CBS e a proposta de Reforma Tributária contida no Projeto de Lei 3887/2020, acompanhadas com breves comentários do Pis e Cofins, como também, da análise da natureza jurídica e base de cálculo da CBS.

Já na segunda seção, intitulada base tributária sobre o consumo e a justiça social, será abordada a *teoria de análise*, a partir da conceituação da justiça na tributação sobre o consumo, que percorrerá o entendimento de justiça na tributação pela OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), assim como, de justiça social a partir das obras “O mito da propriedade” de Murphy e Nagel; e “Uma teoria da justiça” de John Rawls.

E, por fim, na terceira seção será apresentado o *resultado da análise* do objeto (CBS), a partir da teoria da justiça (teoria de Murphy, Nagel e Rawls), que terá como

foco o debate do cenário social brasileiro com suas desigualdades sociais, assim como, dos instrumentos de ajustes das distorções, como a progressividade e as isenções.

1 O CASO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

A *Contribuição Social sobre bens e serviços* foi criada no Projeto de Lei nº 3887/2020, ainda em tramitação, com a intenção de simplificar a carga tributária a partir de uma tributação sobre o consumo, bem semelhante ao Imposto sobre o Valor Agregado – IVA.

Segundo o Governo Federal (2020, p. 5), a proposta tem como intenção unificar o PIS (Programa de Integração Social) e Cofins (Contribuição para financiamento da seguridade social), deslocando a base de arrecadação do faturamento para o Valor Agregado. Isto é tornando-se uma tributação de consumo, que tem como momento da arrecadação o consumo de bens e serviços.

O argumento para a substituição do PIS e Cofins consiste na necessidade de enxugar gastos e simplificar as operações para as empresas, e principalmente tornar-se transparente para o consumir final, que receberá o encargo do pagamento sem cumulatividade, embora com uma alíquota maior de 12%.

Para o Governo Federal (2000, p.7), a reforma deixará mais eficiente a organização da atividade econômica, considerando que atualmente as empresas gastam cerca mais de 1.500 horas/ano para pagar seus impostos, e a falta de transparência causa evasões fiscais e concorrências desleais.

Importante esclarecer que a substituição do Pis e Cofins para a CBS é um dos passos da Reforma Tributária proposta pelo Governo Federal, mas como recorte metodológico desta pesquisa será analisado apenas a CBS e seu impacto como tributação sobre consumo, e que será problematizado nas seguintes seções.

1.1 DAS CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A RECEITA: PIS E COFINS

Para esclarecer a substituição do Pis e Cofins, é necessário entender melhor como funciona estas *contribuições de seguridade social sobre a receita*. Basicamente, fundamentam-se na alínea "b" do Inciso I do art. 195 da CF, que enseja a instituição de contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados sobre "receita ou faturamento".

Nota-se que a redação original do art. 195, I da CF/88 refere-se tão somente ao faturamento, mas na medida em que o legislador regulamentou tal normativo, começaram as discussões, já que ao instituir a contribuição Cofins (Lei Complementar nº 70/91) interpretou o faturamento como "receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza", e posteriormente com nova alteração (Lei nº 9.718/98) acabou conceituando como a "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica", conforme explica Paulsen e Velloso (2019, p. 215).

A questão interpretativa sobre o conceito de faturamento foi parar no Supremo Tribunal Federal (STF) com a ADC nº 1, a posiciona-se no entendimento que o faturamento, para efeitos fiscais já era considerado como receita proveniente das vendas de mercadorias e serviços, portanto, as legislações não teriam extrapolado a dimensão da base econômica original do art. 195, I CF/88.

Harada (2015, p.88) explica que o faturamento é ato de faturar, podendo significar, também, o somatório de diversas faturas. Assim, quando se fala que o faturamento mensal de determinada empresa é de tantos reais está se mencionando o volume de vendas realizadas, e é neste sentido que deve ser interpretado o art. 195, I da CF/88.

O conceito de faturamento está ligado à operação de compra e venda de mercadorias e de serviços, sem abarcar as receitas não operacionais, como as provenientes de aluguéis de bens móveis ou imóveis, e de juros de capital.

Logo, nota-se que o Pis e Cofins, como contribuição sobre a receita ou faturamento, tem como base de cálculo o que é registrado na contabilidade de

empresas, o quanto é dito que foi faturado, faltando em certas situações transparência, e podendo gerar evasões fiscais e prejuízos aos cofres públicos.

O Programa de Integração Social (Pis) foi instituído pela LC nº 07/ 1970, e com o advento da Constituição Federal/88 foi recepcionada. E, já a Contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins) foi instituída pela LC nº 70/1991, em substituição ao extinto Finsocial.

Tanto o Pis quanto o Cofins são contribuições que têm a União como sujeito ativo, sendo administradas pela Receita Federal do Brasil, conforme art. 10 da Lei nº 9.715/1998: "A administração e fiscalização da contribuição para o PIS/PASEP compete à Secretaria da Receita Federal".

Quanto à base de cálculo do Pis e Cofins, entende-se como receita de qualquer atividade que constitua o objeto principal da pessoa jurídica, seja a venda de mercadorias e serviços ou qualquer outra atividade, como a financeira, a de incorporação imobiliária ou a de seguros.

O fato gerador do Pis e Cofins ocorre mensalmente coma percepção da receita, assim tendo como base de cálculo a receita que provém da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

A alíquota do Pis é de 0,65%, de acordo com o art. 1º da MP nº 2.158-35/2001. Podendo também ter alíquota de 1,65%, conforme art. 2º da Lei nº 10.637/2003, para empresas sujeitas ao regime não cumulativo. Assim como, podendo ser calculada com bases de cálculo e alíquotas diversas, isto é com base na folha de salários.

Quanto ao Cofins, a alíquota é de 3% no termos do art. 8º da Lei nº 9.718/98. Mas também pode ser de 7,6% para empresas sujeitas ao regime não cumulativo. Além do que há dispositivos especiais nos arts. 4º, 5º, 8ºA e 8ºB da Lei nº 9.718/98, por exemplo, o art. 5º, §4º prevê alíquotas especiais em reais por metro cúbico de álcool, e o §8º prevê a possibilidade de o Executivo fixar coeficientes para redução das mesmas alíquotas, sistemática esta que vem tendo a sua constitucionalidade discutida.

Nota-se aqui, que a própria legislação é de difícil compreensão, trazendo vários regimes e várias formas de tributar um mesmo produto ou serviço, por isso

uma das justificativas do Governo Federal (2020, p. 8) foi apresentar a necessidade da extinção do Pis e Cofins, em razão de seus vários regimes diferenciados e desoneração que não se justificam, para que posteriormente fosse instituída Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), que teoricamente, terá uma tributação uniforme, passando ser simples para as empresas e transparente para o consumidor, já que será uma tributação de consumo.

1.2 A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

Após serem esclarecidas as razões do Governo Federal em propor a extinção do Pis e Cofins, é necessário agora apresentar a natureza jurídica da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) proposta no Projeto de Lei nº 3887/2020, que faz parte de uma das etapas da Reforma Tributária.

Sabbag (2021, p. 76) explica que para a teoria pentapartida existem 5 (cinco) diferentes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos e contribuições.

Quanto às contribuições, deve-se analisar o art. 149 da CF/88, que apresenta a seguinte competência: (a) contribuições federais, de competência exclusiva da União (art. 149, caput, da CF/88); (b) contribuições estaduais, distritais e municipais, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, § 1.º, da CF/88); (c) contribuições municipais, de competência dos Municípios e Distrito Federal (art. 149-A da CF/88).

Em razão do corte metodológico desta pesquisa a análise ficará restrita ao caput do art. 149 CF/88, denominada pela doutrina como contribuições especiais:

“Art. 149 CF/88. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

As contribuições especiais são gravames cuja destinação se manifesta no financiamento de gastos específicos, no contexto de intervenção do Estado, tanto nos campos sociais, quanto econômicos, no cumprimento de ditames da política de governo.

O art. 149, caput da CF/88 liga as contribuições, de modo explícito, a instrumentos de ação nas respectivas áreas, podendo apresentar-se de três formas: contribuições sociais, corporativas de intervenção no domínio econômico.

Mais especificadamente, as contribuições especiais são tributos que não têm por hipótese de incidência, os fatos ligados ao Poder Público, e são cobradas para financiar despesas determinadas, sem que gerem, pela sua própria cobrança, uma obrigação estatal de restituir o valor pago.

Assim, trata-se de tributos devidos em razão de atos praticados pelos contribuintes, cuja cobrança gera receita predestinada a financiar atividades estatais específicas, conforme afirma Paulsen e Velloso (2019, p. 31), a serem classificados como tributos teleológicos, afetados a finalidades específicas e vocacionados a servir de instrumento para a atuação estatal em segmentos determinados.

Trata-se de uma afetação jurídico-tributária, isto é, a própria Lei instituidora do tributo é quem vincula os recursos angariados a finalidade específica, tanto de forma expressa, ao indicar a destinação das receitas, ou de forma tácita, quando menciona a denominação da contribuição ou indicação da sua finalidade.

Dentre as contribuições especiais, estão as contribuições sociais de competência da União, a serem utilizadas como instrumentos para alcançar os objetivos contidos na "Ordem Social" da Constituição Federal.

Não é uma carta branca ao legislador para a criação de tributos com destinação a uma finalidade social. A validade da contribuição dependerá da finalidade buscada que, necessariamente, terá de encontrar previsão no Título correspondente à "Ordem Social".

Os dispositivos que estão inseridos na "Ordem Social" da Constituição Federal, envolvem ações voltadas à saúde (art. 196 CF/88), à previdência (art. 201 CF/88), à assistência social (art. 203 CF/88), áreas da seguridade social e educação (art. 205

CF/88), à cultura (art. 215 CF/88), ao desporto (art. 217 CF/88), ao meio ambiente (art. 225 CF/88), assim como, outros direitos.

As contribuições voltadas à seguridade social são chamadas de contribuições sociais da seguridade social, que é o caso da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) proposta pelo Governo Federal, já que no Projeto de Lei nº 338/2020 menciona que a contribuição instituída financiará a seguridade social, conforme transcrição a seguir:

“Art. 125 do Projeto de Lei nº 3887/2020. A arrecadação decorrente da **CBS financiará a seguridade social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal**, sem prejuízo da destinação de recursos da CBS para financiamento das finalidades estabelecidas pelo art. 239 da Constituição Federal”.

Ao fazê-lo, o referido projeto de lei menciona que a arrecadação ocorrerá nos termos do art. 195 CF/88, termo este correto, considerando que tal artigo descreve quais contribuições podem ser utilizadas para a arrecadação da seguridade social.

Art. 195 CF/88. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Portanto, conforme De Paula (2020), o art. 1º da PL, que cria a CBS, extrapola os limites da competência tributária atribuída pela Constituição Federal ao pretender tributar, via “contribuições” as operações com bens e serviços, ou de forma mais específica, a receita bruta auferida em cada operação, como será visto na seção seguinte (base de cálculo da CBS).

Para o autor, a Constituição Federal não permite que a União Federal tribute, via “contribuições”, as operações com bens e serviços. Na verdade, a Constituição Federal não lhe atribuiu competência tributária.

Assim, desde que iniciou o trâmite da PL vários doutrinadores defendem a inconstitucionalidade da CBS por não haver competência da União para instituí-la, nos moldes que foi concebida. Mas este assunto será deixado para o julgamento futuro do Supremo Tribunal Federal, que possivelmente decidirá sobre a questão.

1.3 DA BASE DE CÁLCULO DA CBS E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Segundo Sabbag (2021, p. 66), a Base de Cálculo, é uma grandeza do fato gerador, que dimensiona, conjuntamente com a alíquota, o quanto se deve para o Fisco. Para a Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS) é dito na PL que a base de cálculo será a “receita bruta auferida em cada operação”, conforme trecho seguinte:

“Art. 7º do Projeto de Lei nº 3887/2020 A base de cálculo da CBS é o valor da **receita bruta auferida em cada operação**”.

E, já para Lei nº 9718/98, que regulamenta as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), têm-se como base de cálculo o “faturamento”, que já está contido na Constituição Federal.

Art. 2º da Lei nº 9718/98. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu **faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Nota-se que o Governo Federal ao realizar a proposta de substituição do Pis e Cofins para a CBS, têm-se uma base de cálculo que incidia no faturamento das empresas, que neste caso é o contribuinte fato e de direito, para passar a ser apenas de direito, pois a base de cálculo sobre a receita bruta será ainda das empresas, mas

a contribuição será recolhida em cada operação realizada, isto é, quando o bem ou serviço chegar na mão do consumidor final, isto é, do contribuinte de fato.

É importante também observar, que a proposta de substituição para a Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS) também alterou o tipo de tributação, isto é, de renda (faturamento ou receita), que é atualmente a do Pis e Cofins, para uma tributação de consumo.

Ou seja, incidirá em cada operação que for realizada sobre o consumo de bens ou serviços, a trazer grandes discussões acerca da justiça social e os moldes de aplicabilidade da contribuição no Brasil, como será visto na seção seguinte.

2 A BASE TRIBUTÁRIA SOBRE CONSUMO E A JUSTIÇA SOCIAL

A base tributária sobre consumo já é praticada em todo o mundo, dentre as mais conhecidas está a dos EUA, denominada de Imposto sobre o Valor Agregado, assim como a dos europeus e canadenses, sob a forma de Imposto sobre Bens e Serviços.

Basicamente, "tributação sobre o consumo" é o termo utilizado para identificar a tributação incidente sobre bens e serviços, e a ter como tendência a repercussão da carga tributária no consumidor final, também chamado de consumidor de fato, conforme Macedo (2013, p. 22).

Segundo a OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2013, p.93), as bases mais significantes para tributação sobre o consumo ocorreram na Conferência de Ottawa sobre o Comércio Eletrônico, já que no próprio evento foi reconhecido que o comércio eletrônico (e-commerce) ocasionou uma ruptura no sistema econômico e social vigente.

O e-commerce elimina a distância entre produtores e consumidores, excluindo o papel dos intermediários, e principalmente criando novo clima empresarial com reduzidos custos de abertura de um negócio.

E, em razão desta ruptura de mercado era necessário regulamentar a tributação de consumo com a finalidade de garantir o recolhimento do imposto em

cada operação, diante de cada consumidor final, mas também, devendo ser estabelecido princípios que prezasse por um esquema tributário que produzisse resultados eficientes e justos.

2.1 A JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO DE CONSUMO SEGUNDO A OCDE

Antecipando as mudanças do e-commerce, a Conferência de Ottawa se propôs a definir regras destinadas a garantir a justiça entre as diferentes formas de e-commerce a partir de três princípios (OCDE, 2013, p.94).

Primeiramente, o sob o *princípio da neutralidade*, considerando que a tributação deve ter como objetivo a garantia da neutralidade e da justiça entre diferentes formas de comércio dentre elas a eletrônica e a tradicional, portanto, contribuintes e transações identificadas em situações semelhantes devem estar sujeitos a níveis de impostos semelhantes.

Já sob o prisma do *princípio da eficiência*, a OCDE entende que os custos para os contribuintes e para a administração pública devem ser reduzidos tanto quanto possível. E, quanto ao *princípio da flexibilidade*, entende-se que os sistemas fiscais devem ser flexíveis e dinâmicos a fim de acompanhar o desenvolvimento de técnicas e transações comerciais.

Estes princípios orientadores estabelecem que os direitos de tributar o IVA ocorram sobre as transações realizadas por empresas que direcionam produtos ou serviços aos consumidores finais, isto é, a ter como referência o domicílio do destinatário, do consumidor de fato.

Assim, nesses casos a utilização do IVA, conforme aponta Romano (2020), poderá reduzir o risco de competição desleal e da informalidade, assim como diminuir a burocracia tributária, pois em cada destino final será cobrado o imposto de forma única e individual, considerando que em vez de usar diversos tributos que incide sobre bens e serviços, ocorrerá apenas a incidência do IVA.

Importante ressaltar, que a OCDE valoriza a utilização do IVA, mas vêm durante estes últimos anos estudando formas de aprimorar a tributação de consumo para

que não haja injustiças na sua incidência, por isso a necessidade de seguir estes princípios, para que se possa impulsionar a eficiência de sua aplicação.

Portanto, a tributação sobre o consumo não é algo simplório, em que é criado um imposto único sobre o valor agregado, pago por todos na mesma alíquota. Além disso, necessita de adaptações para evitar distorções no mercado, conforme será abordado no subtópico seguinte.

2.2 A JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO DE CONSUMO SEGUNDO LIBERALISMO ECONÔMICO DE MURPHY E NAGEL

Os autores Liam Murphy e Thomas Nagel em seu livro *“O mito da propriedade: os impostos e a justiça”* apresentam que os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais, são também instrumentos do sistema político para por em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.

Assim, todo aquele que defende um sistema tributário que seja “o melhor para o crescimento econômico” ou “o mais eficiente” tem que fornecer argumento de moralidade política que justifique a busca do crescimento ou da eficiência, isto é, deve justificar a implementação de um sistema a partir da justiça (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 17).

A justiça é um critério de avaliação das diferenças de tratamento tributário de pessoas diferentes, ou seja, a máxima de que pessoas que se encontrem na mesma situação devem arcar com o mesmo ônus, e que pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes.

Ao se falar dessa diferença de tratamento, é importante conceituar a equidade vertical e equidade horizontal. A vertical trata das exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda ou até mesmo de consumo. E, a horizontal trata das exigências de justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais.

Por este trabalho ter como objetivo em analisar um projeto de lei que terá efeitos concretos na sociedade real foca-se aqui na equidade vertical, pois na sociedade, especialmente a brasileira, encontram-se grandes níveis de desigualdades econômicas, sociais e regionais que fazem com que o sistema tributário deva ser reajustado para tornar-se justo e eficaz.

Murphy e Nagel (2005, p. 127) explicam que este reajuste, que deve ser feito para garantir a equidade vertical, é realizado para evitar distorções de custos, isto é, injustiça no sistema tributário, podendo ser valer de qualquer grau de progressividade, como desonerar os produtos de primeira necessidade; ou até conceder isenções.

A correção das distorções de custo gira em torno da eficiência de levantar fundos para a ação pública direta, assegurar a justiça econômica, e talvez proporcionar certos incentivos comportamentais, por isso, que há grande número de doutrinadores que defendem que a tributação sobre consumo é mais simples e econômica, por enxugar os gastos da administração pública.

Entretanto, a tributação sobre consumo nem sempre é a que garante a justiça econômica, já que as distorções de custos são efeitos de incentivo indesejado provocado pelo tributo, efeitos que acarretam por si mesmos um custo social na medida em que obstam certas opções, que posteriormente promoveriam benefícios sociais.

O exemplo dado por Murphy e Nagel (2005, p. 128) é de uma tributação de consumo sobre a escolha entre o trabalho e o lazer; se a alíquota tributária que se aplica à uma hora extra de trabalho resulta no benefício menor que a hora extra de ócio, o trabalhador racional vai preferir não trabalhar, gerando efeito negativo tanto para o trabalhador, quanto para o empregador que deixou de lucrar, assim como, para administração pública que deixou de arrecadar.

Uma das possíveis soluções para a problemática da distorção de custo poderá ser com a isenção do imposto, de tal modo que o sistema seja neutro entre o trabalho e o lazer, deixando a cargo do contribuinte escolher livremente qual operação satisfará o seu bem-estar, ou seja, quando o sistema tributário interfere ou até

impede o direito de escolha do cidadão, pode-se constatar que há uma grande injustiça sendo proliferada.

Portanto, o esquema tributário justo é aquele que se insere num conjunto de instituições econômicas, e que produzem resultados sociais eficientes, mesmo que as distorções de custos sejam inevitáveis, a resposta está em minimizá-los sem deixar de atingir o objetivo do sistema tributário de ser eficaz e justo.

E, para melhor compreensão da temática que envolve a justiça social, utilizou como foco a teoria de John Rawls, que esclarece bem a necessidade de garantir a justiça nos sistemas políticos, incluindo o tributário, já que não está sujeita às negociações ou cálculos de interesses, simplesmente deve coexistir na vida real, conforme será visto no subtópico seguinte.

2.3 A JUSTIÇA SOCIAL SEGUNDO O LIBERALISMO ECONÔMICO DE JONH RAWLS

Dentre diversos teóricos que se debruçaram nos estudos acerca da justiça social está John Rawls criador da obra "*Uma teoria da Justiça*", publicada pela primeira vez na França em 1987.

A justiça como *equidade* compreende a primeira virtude das instituições sociais, já que as leis e instituições precisam ser consideradas eficientes e organizadas, logo, se injustas, deverão ser retiradas da utilidade social, pois, a justiça é indisponível, devendo prevalecer diante de qualquer dogmática e sistema político, conforme afirma Rawls (2000, p. 04).

As injustiças surgem em uma sociedade quando ao realizar a divisão de tarefas, por exemplo, os indivíduos se posicionem de tal forma sobre outros, a fim de obter o maior quinhão, e para evitar esta prática seria necessário estabelecer princípios de ordenação social que determinariam as distribuições adequadas.

Estes princípios seriam exatamente da *justiça social*, pois apresentam uma forma de consolidar direitos e deveres nas instituições básicas da sociedade, e principalmente em efetivar a distribuição justa dos benefícios e encargos referentes à cooperação social.

Desta forma, é importante entender a necessidade do encaixe dos planos de cada indivíduo em relação ao outro, para que suas metas sejam compatíveis, e que todos os planos sejam executados, sem que haja a necessidade das concretizações sobrepostas em frustrações alheias.

Isto é, os planos executados deverão atender os fins sociais de forma eficiente e coerente com a justiça social, assim, nota-se a presença do esquema da cooperação, no qual suas regras básicas norteiam as ações dos indivíduos, e mesmo havendo infrações, estas serão estabilizadas para que se restaure a organização social.

Rawls (2000, p. 64) definiu dois princípios que precisam nortear uma sociedade justa. Primeiramente, defendeu que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas, e que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras pessoas.

E, em segundo esclareceu que as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo consideradas vantajosas para todos, dentro de um limite razoável, assim como, vinculada a posições e cargos acessíveis a todos.

O primeiro princípio defende a igualdade nas liberdades básicas de cada indivíduo, como a liberdade política, quando há o direito de votar e ser votado, e conseqüentemente, a ocupar cargo público; a liberdade de expressão e reunião; liberdade de consciência e de pensamento; entre outras.

E, o segundo princípio trata da distribuição de renda e riqueza, e das organizações que são diferenciadas pela sua autoridade responsável, este princípio não deve ser compreendido pela obrigatoriedade da igualdade, e sim pela exigência que esta divisão seja *vantajosa* para coletividade, assim como, que garanta a *acessibilidade* e responsabilidade de todos.

Portanto, sob este viés as frases do segundo princípio deixam de ser ambíguas: "vantajoso para todos" e "acessíveis a todos"; pois as oportunidades de cargos e posições serão acessíveis a todos, porém, o seu merecimento irá limitar o

quanto cada um terá de parcela na riqueza e renda, e assim, será vantajoso para todos dentro do limite do razoável, pois ninguém terá a sua dignidade violada.

Esta última afirmação acerca da inviolabilidade da dignidade advém do entendimento que para Rawls o primeiro princípio está acima do segundo, a ser importante a obediência da ordenação, logo, quando se concretiza a divisão da renda e riqueza, significa que as liberdades básicas de todos os indivíduos já foram resguardadas, sem que haja qualquer possibilidade de justificação, ou ainda, de compensação por vantagens econômicas em relação aos direitos sociais, tratando-se aqui de um caso hipotético, pois na vida real ainda há distorções ocasionadas pela desigualdade social, devendo o sistema político ser ajustado de alguma forma pela administração pública.

Ainda no mundo hipotético e perfeito, Rawls (2000, p. 66) define uma balança entre os princípios que deve ser realizada considerando que todos os valores sociais, liberdade e oportunidade, renda e riqueza, por exemplo, devem ser distribuídos igualmente a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores traga vantagens para todos.

Os direitos e as liberdades básicas dos princípios equivalem às regras de definição das instituições públicas de estrutura básica, no qual determinam a liberdade dos homens como padrão das formas sociais, é por isso, que no primeiro princípio é estabelecido que as regras acerca das liberdades básicas fossem aplicadas de forma igualitária a todos.

Ou seja, os princípios da justiça se aplicam à estrutura básica, a determinar a organização das suas principais instituições, e a formar um único sistema, este devendo ser estruturado para que haja a distribuição justa e devida, independente dos fatores externos, como a crise.

No entanto, para que este sistema se concretize é necessário situá-lo num processo econômico e social das instituições políticas jurídicas adequadas, pois, se não houver a organização das instituições básicas, o processo distributivo será prejudicado, e principalmente, se tornará injusto.

Com isso, considerando o sistema político brasileiro, incluindo aqui o tributário, que está envolto nas grandes desigualdades sociais, com padrões de renda e consumo discrepantes, entende-se aqui necessário o ajustamento do sistema por instrumentos para que haja justiça social entre seus cidadãos, já que o Brasil não se encontra no sistema perfeito de Rawls.

E, conduzindo esta discussão para a tributação sobre o consumo que preza também por uma justiça, é importante focar a análise para a discrepância em que este tipo de tributação sem nenhum ajustamento pode causar, isto é, as distorções de custos e suas injustiças sociais.

Por exemplo, imagine o contribuinte A com renda individual mensal de R\$ 1.000,00, e que tenha uma despesa de R\$ 300,00 com item de alimentação. Se a alíquota praticada for de 10% dos impostos de consumo incidentes, ele sofrerá um ônus de R\$ 30,00 por mês. Nota-se aqui que o valor representa 3% da sua renda.

Agora se outro hipotético contribuinte B, com renda mensal de R\$ 10.000,00 e também gasta R\$ 300,00 com a sua alimentação, pagará os mesmos R\$ 30,00 em impostos sobre o consumo, mas o percentual proporcional deste valor em relação a sua renda é de apenas 0,3%. Assim, quanto maior a renda, menor será a proporção tributária aplicada, causando distorções ou injustiças no sistema, conforme explica Valadão e Gassen (2020, p. 196).

É nesta linha de análise que se pretende seguir no próximo tópico, a partir dos instrumentos que podem ser utilizados para evitar as distorções de custos na tributação de consumo, identificadas neste trabalho na Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS), que foi proposta no Projeto de Lei nº 3887/2020.

3 ANÁLISE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BENS E SERVIÇOS

A primeira seção deste trabalho apresentou o *objeto* de análise que é a Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS), contextualizando-a a partir da proposta de alteração do Pis e Cofins, como tributação sobre a renda, para uma

tributação sobre consumo, a trazer a natureza jurídica da CBS e suas possíveis inconstitucionalidades.

Já a segunda seção do trabalho buscou apresentar a *teoria de análise*, que é o liberalismo econômico, trazendo a necessidade de evitar ou minimizar as distorções de custos geradas pelo sistema político, incluindo aqui o tributário, com o intuito de garantir eficiência, e principalmente justiça social.

Assim, nesta seção será apresentado o *resultado da análise* realizada sobre o objeto "Contribuição Social sobre bens e serviços" a partir de um liberalismo econômico que preza pela justiça social.

3.1. ENTENDENDO O CENÁRIO SOCIAL BRASILEIRO

Segundo o IBGE (2020, p. 62) a análise da *distribuição de rendimentos de uma população* é o ponto de partida para os estudos de desigualdades econômicas e pobreza monetária, já que os indicadores de renda permitem delinear um conjunto de perspectivas importantes para avaliar o desenvolvimento socioeconômico de um país.

Como no Brasil há uma ausência da linha oficial de pobreza, várias linhas são utilizadas para cada tipo de propósito, resultando em distintos percentuais e totais de pobres na população.

Historicamente, a Síntese de Indicadores Sociais traz os indicadores de pobreza monetária construída a partir das principais linhas de pobreza e extrema pobreza em uso no País, seja para cadastramento e seleção de beneficiários de programas sociais, seja para fins de estudos e análises com perspectiva de comparação internacional, conforme tabela seguinte.

TABELA 1 – Linhas de pobreza monetária – Brasil – 2020

Linha de pobreza	Referência/uso	Valor nominal mensal <i>per capita</i> em 2020 (R\$)	Pobres	
			Total (1000 pessoas)	Proporção (%)
Extrema pobreza				
Bolsa Família (EP)	Linha para concessão do benefício básico do programa Bolsa Família	89	7 353	3,5
US\$ 1,90 PPC 2011/dia (2)	Linha do Banco Mundial para países de renda baixa	155	12 046	5,7
¼ salário mínimo	Linha de concessão do BPC	261	22 064	10,5
Pobreza				
Bolsa Família	Linha de elegibilidade ao programa Bolsa Família	178	13 630	6,5
US\$ 3,20 PPC 2011/dia (2)	Linha do Banco Mundial para países de renda média-baixa	262	22 465	10,6
50% da mediana	Medida de pobreza relativa utilizada pela OCDE	418	46 828	22,2
US\$ 5,50 PPC 2011/dia (2)	Linha do Banco Mundial para países de renda média-alta	450	50 953	24,1
½ salário mínimo	Cadastro Único do Governo Federal	523	61 452	29,1

Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua, 2020.

Para fins de comparação internacional na tabela 1, Jolliffe e Prydz (2016, p. 34) explicam que o Banco Mundial (World Bank) utiliza três linhas de pobreza a depender do nível de renda dos países.

A linha de extrema pobreza está fixada atualmente em US\$ 1,90 por dia em termos de Poder de Paridade de Compra - PPC, ancorados nas estimativas de pobreza dos países mais pobres do mundo.

Considerando que quanto maior o nível de renda média dos países, maior deve ser a linha de pobreza para que essa mantenha correspondência com o nível de rendimento médio (ou padrão de vida médio) daquela população, o Banco Mundial recomenda o uso das linhas de US\$ 3,20 para países de renda média-baixa.

É importante notar na tabela 1, que os percentuais de extrema pobreza e pobreza são auxiliados por programas sociais governamentais, como Bolsa Família ou Benefício de Prestação Continuada – BPC, que tiveram maiores volumes no período pandêmico, em razão da COVID-19, conforme tabela seguinte.

TABELA 2 – Distribuição percentual dos rendimentos

Grandes Regiões	Distribuição percentual do rendimento total dos arranjos domiciliares (%)							
	Trabalho		Aposentadoria e pensão		Benefícios de programas sociais		Outras fontes	
	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020
Brasil	74,4	72,8	18,7	17,6	1,7	5,9	5,3	3,6
Norte	76,8	73,3	15,3	12,7	4,1	11,6	3,8	2,3
Nordeste	67,7	63,4	23,5	21,0	4,4	12,8	4,4	2,9
Sudeste	75,2	74,5	18,0	17,4	0,9	4,0	5,9	4,1
Sul	75,6	75,2	18,5	17,9	0,8	3,0	5,2	3,8
Centro-Oeste	78,0	77,7	15,9	14,8	1,3	4,6	4,7	2,9

Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua, 2020.

Assim, na tabela 2, pode-se observar que em comparação aos anos de 2019 e 2020, os benefícios de programas sociais aumentaram de 1,7% para 5,9%, a constatar maiores concessões de auxílio governamental às famílias brasileiras.

Portanto, boa parte dos cidadãos brasileiros, mesmo sendo auxiliados por grandes programas sociais ao combate as desigualdades sociais, ainda encontra-se na linha da pobreza ou até de extrema pobreza, conforme análise das tabelas.

A renda dos brasileiros na linha de pobreza ou extrema pobreza, muitas vezes, servem apenas para comprar produtos de primeira necessidade, como higiene pessoal e alimentos para subsistência, logo, boa parte da renda destes cidadãos é para consumo, é para sobreviver, não vão guardar, não vão investir, a serem os grandes contribuintes da tão sonhada Contribuição Social sobre Bens e Serviços do Governo Federal, já que serão os consumidores de fato, por estarem no final da cadeia de consumo, assim como, são atualmente a maior parte da população, e que terão sua renda mensal confiscada para os cofres públicos.

A renda de boa parte dos brasileiros não é compatível com a renda dos cidadãos norte-americanos ou europeus, onde se aplica o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), que influenciou o Projeto de Lei nº 3887/2020, lá pode ser até salutar para o sistema tributário como todo, já que as desigualdades sociais são bem menores, mas aqui no Brasil, em que boa parte da população encontra-se abaixo da linha de

pobreza, talvez seja um projeto que ainda precise de alguns revisões ou reparos das distorções que causem injustiças sociais.

3.2 INSTRUMENTOS DE AJUSTE

Conforme já menciona da seção 2 deste trabalho, quando ocorrem distorções de custos, é necessário instrumento de ajuste para garantia a eficiência, e principalmente a justiça no sistema. E, para garantir esta equidade serão utilizados os dois instrumentos utilizados na teoria de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 126), a progressividade e a isenção.

3.2.1 Da progressividade

Quanto à progressividade no sistema tributário é necessário analisar as bases de incidência, que podem ser renda, propriedade, produção, circulação e consumo de bens e serviços.

De acordo com a base de incidência, os tributos vão ser classificados, de forma geral, como diretos ou indiretos. Os diretos incidem sobre a renda e patrimônio, e em regra geral, não são passíveis de transferência para terceiros, sendo adequados para progressividade.

Já os indiretos incidem sobre produção e o consumo de bens e serviços, e passíveis de transferência para terceiros, a ter como contribuinte de fato, o consumidor final.

Entretanto, a Contribuição Social sobre bens e serviços mesmo sendo elaborada no formato de tributação indireta, poderia prever progressividades como diminuir alíquotas para produtos de primeira necessidade, por exemplo.

Entretanto, como o próprio Governo Federal estipulou uma alíquota única de 12% justamente para unificar e simplificar o sistema das contribuições, não haveria, neste primeiro momento, uma progressividade de bens ou serviços.

3.2.2 Das isenções fiscais

Quanto às isenções fiscais, estas também são consideradas como instrumentos para Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 127), como forma de neutralizar ou pelo menos diminuir as distorções de custos, quando isenta produtos das cestas básicas e prestação de serviços de saúde, por exemplo, garantindo que todos tenham a oportunidade usufruir desses bens e serviços.

Basicamente, o Projeto de Lei nº 3387/2020, que institui a Contribuição Social sobre bens e serviços, estipulam na sua seção VI as imunidades e isenções. Primeiramente deve-se esclarecer que as imunidades tributárias são conceituadas pela Carta Magna Brasileira, de forma específica no art. 150, VI da CF/88 para casos relacionados exclusivamente aos impostos, assim não se aplicando às contribuições.

Logo, as ditas imunidades do art. 20 e 21, nada mais são que isenções disciplinadas pela PL, conforme transcrição a seguir:

Projeto de Lei nº 3387/2020

Art. 20 do. São imunes da CBS as **entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas pela legislação, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

Art. 21. São isentos da CBS:

- I - os **templos de qualquer culto**;
- II - os **partidos políticos**, incluídas as suas fundações;
- III - os **sindicatos**, federações e confederações; e
- IV - os condomínios edifícios residenciais.

Prosseguindo aos dispositivos das isenções, a PL isenta também:

Projeto de Lei nº 3387/2020

Art. 22. São isentas da CBS as receitas decorrentes:

- I - da **prestação de serviços de saúde**, desde que recebidas do Sistema Único de Saúde - SUS;
- II - da venda de produtos integrantes da **cesta básica** listados no Anexo I;
- III - da **prestação de serviços de transporte público coletivo** municipal de passageiros, por meio rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário;
- IV - da venda de imóvel residencial novo ou usado para pessoa natural, desde que tais receitas não estejam incluídas no regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias de que trata a Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004;
- V - da venda de materiais e equipamentos e da prestação de serviços a eles vinculados, efetuadas diretamente à Itaipu Binacional;

VI - do fornecimento de energia elétrica realizado pela Itaipu Binacional; e
VII - dos atos praticados entre as cooperativas e seus associados, nos termos do art. 79 da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, exceto as cooperativas de consumo.

Nota-se que a PL utiliza as isenções como forma de equalizar o sistema, quando isenta as prestações de serviços de saúde, os produtos integrantes da cesta básica, assim como, as prestações de serviços de transporte público coletivo.

Entretanto, estas mesmas isenções que servirão para ajustar o sistema à justiça social, são limitas pelo prazo de 05 (cinco) anos pela própria PL, a tornar o sistema da CBS oneroso para a população brasileira mais necessitada.

Projeto de Lei nº 3387/2020

Art. 22, § 2º As isenções estabelecidas nos incisos I e IV do **caput**, poderão ser **usufruídas pelo prazo de cinco anos**, contado da data de publicação desta Lei, nos termos do disposto no § 2º do art. 116 da Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019.

Entende-se que a limitação com prazo de cinco anos gerará distorções no sistema tributário, considerando que afeta à subsistência, à saúde, à moradia, entre outros direitos garantidos pela Carta Magna Brasileira, como fundamentais.

O consumo destes bens e serviços de primeira necessidade não será oportunizado a todos, criando mais desigualdade social e econômica entre os cidadãos brasileiros, já que a oneração em cada operação, que deverá ser paga com uma alíquota de 12%, isto é, acima do que é estipulado hoje em dia, dificultará a vida dos brasileiros que vivem abaixo na linha da pobreza.

É necessário dizer aqui, que sempre haverá distorção de custo, mas o que realmente precisa ser feito está além da análise da eficiência, do enxugar as despesas para a Administração Pública. É necessário que seja promovida a verdadeira justiça social, com os instrumentos de ajuste dessas distorções, pois a tributação nada mais é que o instrumento utilizado pelo Poder Público para garantir a todos os seus cidadãos uma vida digna, justa e solidária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho dedicou-se analisar a Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS), proposta pelo Projeto de Lei nº 3887/2020, como primeiro passo para a Reforma Tributária do Governo Federal, a partir dos aspectos técnicos de sua natureza jurídica definida como contribuição que financiará a seguridade social.

A análise transcorreu sob a ótica da justiça social, trazendo para a discussão a equidade tributária vertical para o real cenário social brasileiro, isto é, uma equidade que avalia as diferentes rendas e capacidades contributivas dos cidadãos que deverão arcar com o pagamento dos custos legislativos.

O Projeto de Lei, que ainda está em trâmite, propôs a substituição do Pis e Cofins, que são pautados na tributação sobre a renda. Para que, posteriormente fosse instituída a CBS, que trata de uma tributação sobre o consumo, com o argumento que há necessidade de enxugar e simplificar as operações das empresas e da própria Administração Pública.

Com a reforma, o Governo Federal argumenta que o sistema tributário ficaria mais eficiente e mais transparente, já que o recolhimento da contribuição seria realizado em cada operação efetuada pelo próprio contribuinte final, assim, diminuindo as evasões fiscais e as concorrências desleais entre os empresários.

Entendem-se os pontos positivos na substituição de um sistema de tributação sobre renda para outro sobre consumo, que são defendidos pelo Governo Federal em sua Reforma Tributária, já que a de consumo é mais simples e econômica, por enxugar os gastos da administração pública, e principalmente trazer transparência para o consumidor final.

Entretanto, a tributação sobre consumo nem sempre é a aquela que garante a justiça econômica e social, já que provocam as distorções de custos, isto é, os efeitos de incentivo indesejado provocado pelo tributo, efeitos que acarretam por si mesmos um custo social na medida em que obstam certas opções.

No caso da tributação sobre o consumo, as distorções de custos estão na base de cálculo que incide sobre o consumo de bens e serviços, a ter como tendência a

repercussão da carga tributária no consumidor final, também chamado de consumidor de fato, que deverá arcar com os custos de um sistema tributário que não leva em consideração a sua capacidade contributiva de conseguir ou não custeá-lo.

Como também não leva em consideração os seus efeitos causados na sociedade em relação às oportunidades de escolhas de cada cidadão em ter acesso aos direitos básicos e produtos de primeira necessidade, já que a oneração destes bens ou serviços, podem prejudicar a aquisição dos cidadãos que vivem abaixo da linha da pobreza por não terem capacidade contributiva ou renda suficiente para consumi-los.

Assim, quando ocorrem distorções ou injustiças no sistema tributário é necessário a utilização de instrumentos de ajuste para a garantia da eficiência, que como já foi relatado é o foco do Governo Federal, e principalmente a garantia da justiça social, que no Projeto de Lei nº 3887/2020 encontra-se um tanto comprometida.

Os dois instrumentos de ajuste utilizados para análise foram da teoria de Liam Murphy e Thomas Nagel, isto é, a progressividade e as isenções fiscais. Quanto à progressividade, que trata da diferenciação de tratamento entre produtos essenciais e supérfluos, como exemplo, desonerar os produtos de primeira necessidade, e onerar os produtos luxuosos, não foi encontrado como instrumento equalizador no Projeto de Lei nº 3887/2020, já que é aplicada uma alíquota única de 12% para as operações de consumo de bens e serviços.

Já quanto às isenções fiscais, estas sim foram encontradas no Projeto de Lei nº 3887/2020, sobre templos de qualquer culto, partidos políticos, sindicatos, prestação de serviços de saúde, produtos de cestas básicas, prestação de serviços de transporte público coletivo, entre outras.

Entretanto, para produtos e serviços de primeira necessidade, como serviço de saúde e produtos das cestas básicas, a PL limitou o tempo de 05 anos para a existência da isenção, não garantindo que a distorção seja minimizada durante todo

o período da vigência da lei, e principalmente, a tornar o sistema da CBS oneroso para a população mais necessitada do Brasil.

Portanto, constatou-se que o Projeto de Lei nº 3887/2020, enquanto modelo de inserção de uma tributação de consumo, poderá garantir eficiência e transparência para o sistema, contanto que sejam diagnosticadas as distorções de custos gerados pelas injustiças, assim como, corrigidas por instrumentos, como a progressividade e a isenção para equalizar e promover a justiça social.

REFERÊNCIAS

BUYDENS, Stéphane; CHARLET, Alain. **Les principes directeurs de L'OCDE sur la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services**. Revue de Planification et Financière, vol.33, nº 1. OCDE International, 2013. p. 85-124.

Disponível em:

<https://www.oecd.org/ctp/consumption/OECDInternationalVATGSTGuidelinesNeutrality.pdf>

Acessado em: 15.12.2021.

CONGRESSO NACIONAL. **Projeto de Lei nº 3887/2020**. Apresentação da proposta: 21.07.2020. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01h1e13z7h55lm1jrqr8u1qod13160560.node0?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acessado em 07.11.2021.

DE PAULA, Breno. **A nova CBS apresentada como reforma tributária pela União é inconstitucional**. Revista Consultor Jurídico, 8 de agosto de 2020. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2020-ago-08/breno-paula-cbs-inconstitucional>.

Acessado em: 04.10.2021.

GOVERNO FEDERAL. **Reforma tributária: quando todos pagam, todos pagam menos**. Plano mais Brasil. Brasília: 2020. Disponível em:

file:///C:/Users/rafae/Downloads/Apresenta%C3%A7%C3%A3o%20_Reforma%20Tributaria.pdf. Acessado em 14.11.2021.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições Sociais: Doutrina e Prática**. São Paulo: Grupo GEN, 2015.

IBGE. **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em:

<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf>. Acessado em: 16.11.2021.

JOLLIFFE, D.; PRYDZ, E. B. **Estimating international poverty lines from comparable national thresholds**. Washington, DC: World Bank, 2016.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **Conflitos de competência na tributação do consumo**. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/publico/Doutorado_Conflitos_de_Competencia_na_Tributacao_do_Consumo_JOSE_ALBERTO_OLIVEIRA_MACEDO.pdf. Acessado em: 15.12.2021.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PAULSEN, Leandro; Velloso, Andrei Pitten. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

RAWLS, Jonh. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ROMANO, Rogério Tadeu. **O IVA e uma reforma tributária**. Revista Jus Navigandi. ISSN 1518-4862, Teresina, ano 25, n. 6102, 16 mar 2020. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/80128/o-iva-e-uma-reforma-tributaria>. Acessado em 20.11.2021.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2021.

VALADÃO, Marcos.Aurélio. P.; GASSEN, Valcir. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020.

Datas:

Recebido em: 01-09-2024

Aceito em: 01-11-2024

Publicado: 04/11/2024.
