



---

## **EFEITOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA EM TEMPOS DA PANDEMIA COVID-19**

### **Leandro Silva dos Reis**

Graduando do Curso de Direito da Faculdade Brasília – FBr.  
Pesquisador com proposta de pesquisa aprovada na seleção de  
estudantes do Projeto de Iniciação Científica.

### **Marcos José Alves**

Advogado, Mestrado pela Universidade Federal de Viçosa.  
Professor adjunto do Centro Universitário do Planalto Central -  
UNIPLAN e do Centro Universitário Icesp-Promove. Pesquisador  
e difusão de tecnologia na Embrapa. Consultor da Unesco. Atuação  
em pesquisa acadêmica.

### **Karina Pinheiro de Araujo de Oliveira**

Pós-graduação em Direito Tributário, Pós-graduação em Didática  
no Ensino Superior, Curso de Atualização de Carreiras Jurídicas  
(360 horas), Mestranda em Educação. Foi Analista Processual do  
Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes -  
DNIT, Tutoria EAD em nível de graduação e Pós Graduação Lato  
Sensu. Professor de Cursos Preparatórios para concursos públicos.  
Atuação em pesquisa acadêmica.

## **RESUMO**

No Brasil, devido a atual crise econômica que derivou dos efeitos da pandemia de Covid-19, entende-se que as reformas estruturais são vistas como de suma importância pela equipe econômica do Governo Federal, tanto é verdade que este assunto tem se tornado manchete da mídia nos últimos meses, como também a evolução das opiniões dos agentes políticos envolvidos no assunto. O país está enfrentando uma séria crise em diversos setores, sobretudo, no econômico e sanitário e para equalizar os seus reflexos, o governo federal, por meio de inúmeras medidas emergenciais de enfrentamento, tenta minimizar os impactos financeiros e auxiliar a renda das famílias, porém, as empresas são as que mais estão sentindo os impulsos derivados da crise. Este artigo tem o objetivo de se analisar os efeitos da reforma tributária em tempos da pandemia Covid-19 em que está se vivendo. Foi utilizada a revisão de literatura, através de pesquisa bibliográfica apoiada em livros, artigos científicos, revistas especializadas e examinar os julgamentos similares e diversos a respeito do assunto aqui estudado. Pode-se concluir que o agravamento da desigualdade social devido aos efeitos econômicos e, consequentemente, tributários da pandemia de Covid-19 tende-se a impulsionar os debates relativos as medidas tributárias que buscam fixar um maior nível de justiça fiscal por meio da reforma tributária.

**Palavras-chave:** Reforma. Tributo. Economia. Pandemia. Covid-19.



## 1. INTRODUÇÃO

A tributação é o principal meio que possibilita a manutenção da maioria dos governos e a inserção de políticas públicas, além disso, a análise da tributação nos fornece a compreensão de outros princípios fundamentais que regem os Estados: grau de centralização do poder, o nível de intervenção nas atividades privadas, natureza da redistribuição etc. O estudo detalhado da estrutura da tributação fornece pistas sobre o modelo econômico e social seguido pelo Estado.

Sobre os cidadãos, os tributos estão presentes em quase todas as atividades diárias, assim, a renda, o consumo e o patrimônio não escapam à tributação na maioria dos países. Essa transferência de dinheiro do privado ao público pode causar – na ideia dos contribuintes – uma reação negativa perante o imposto, sobretudo, se os encargos e serviços públicos não forem geridos eficazmente, assim, a história das nações se revela em exemplos de revoltas e disputas fiscais.

A dupla presença do imposto, tanto sobre vários aspectos da vida privada quanto como um elemento essencial do Estado tem uma tendência para forjar ‘crenças’ particulares, mobilizando os interesses e as reações mais diversas a respeito desta questão e um dos exemplos mais emblemáticos desse tipo de conflito é representado pelas discussões sobre a reforma do sistema tributário, presentes há mais de vinte anos.

Atualmente, esse debate pode ser considerado como um dos temas mais presentes e visíveis no espaço público desse país. O desejo de analisar e elucidar o contexto, os atores, suas relações e interesses, bem como as transformações dessa questão ao longo dos anos, constitui um ponto de partida para a análise da tributação no Brasil desde 1988, por isso, enquadrar a tributação no coração da ciência política e estudá-la como política pública parece ser um pré-requisito essencial.

Há inconstitucionalidade nas proposições relativas a reforma tributária almejada pelo Governo Federal? A problemática é que nota-se prováveis inconstitucionalidades nas propostas e os inúmeros aspectos da amplitude do sistema revelam a ineficácia do sistema tributário para além dos padrões levados em consideração nas propostas, motivo pela qual entendeu-se o anseio de uma reforma que equilibre a carga tributária suportada pelo contribuinte, além de que se promova uma otimização da tributação.



O objetivo geral deste artigo é mostrar os possíveis aspectos positivos e negativos da reforma tributária em tempos de pandemia do Covid-19, sendo que no cenário em vigor existe um enorme descontentamento no que diz respeito a tributação, já que o cidadão suporta uma onerosa carga tributária, de modo direto ou indireto e, dia-a-dia o Estado tem por objetivo arrecadar cada vez mais.

Com relação aos objetivos específicos, busca-se elucidar que a crise da pandemia piora ainda mais o cenário de colapso que já há no país; ressaltar que os efeitos causados pela pandemia, com certeza, traz inúmeros reflexos para a sociedade e a economia não teria como não passar pelas sequelas que derivam dela; por fim, analisar que por meio de efeitos causados pela pandemia o país teve uma parada em inúmeros setores e, conseqüentemente, contribuiu para se agravar a crise econômica.

O artigo aqui apresentado fez uso da revisão de literatura, sendo que por meio da pesquisa bibliográfica apoiada em livros, artigos científicos, revistas especializadas e examinar os julgamentos similares e diversos a respeito aos efeitos da reforma tributária em tempos da Pandemia Covid-19 no Brasil.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

A tributação, como também os gastos públicos, faz parte das finanças públicas dos Estados e enquanto que a tributação diz respeito aos meios utilizados por um governo para arrecadar os recursos necessários para as suas atividades e funções, os gastos públicos referem-se aos processos de distribuição e aplicação desses recursos, assim, Lukic (2015, p. 24) diz que:

A ideia de 'tributação' ou 'sistema fiscal' é vista como "o aglomerado de regras que determinam o *quantum* desta parte da renda – ou capital – que tem o nome de 'imposto' e que, por via autoritária, é transferida, sem contrapartida direta, a pessoas físicas ou jurídicas, em benefício do Estado ou das coletividades.

No Brasil, ratifica-se que "o modo de formulação do sistema tributário deixa a cargo do plano constitucional as disposições relativas a postura originária de instituição dos impostos e no plano legal a postura que deriva de se versar sobre sua exigência" (NABAIS, 2009, p. 269).

Os estudos de Marta Arretche se centraram na relação entre descentralização e federalismo, mas sua investigação pautou-se, sobretudo, sobre o impacto dessa relação na implementação de políticas sociais no Brasil.



Arretche estudou os fatores que determinaram a descentralização das políticas sociais no Brasil, especialmente, desde 1988. Nessa abordagem, e entre outras variáveis, Arretche analisou a relação entre o grau de descentralização das políticas sociais e as capacidades fiscais dos governos. Mostrou que mesmo com restrições impostas pelo sistema fiscal, o governo federal tem desempenhado um papel de coordenação de políticas sociais (ARETCHE, 2004).

Em outro artigo, Arretche analisa a relação entre recursos fiscais dos governos e sua autonomia na agenda de políticas públicas, para isso, explora relações entre os regimes políticos (autoritário e democrático) com o grau de centralização da tributação e mostra que não há, necessariamente, ligações analíticas entre, de um lado, o ‘autoritarismo e centralismo fiscal’ e, por outro lado, a ‘democracia e a descentralização’ (ARETCHE, 2005).

Arretche questionou as disposições institucionais da Constituição Federal de 1988 e suas consequências sobre a decisão relativa à tributação da década de 1990, no sentido de aumentar o poder do governo central e limitar as possibilidades de veto dos governos dos Estados e Municípios. Por fim, mostrou que o poder de veto desses governos nas votações sobre o federalismo e tributação tiveram consequências negativas (ARRETCHE, 2009).

A tributação também foi estudada a partir da economia. Os trabalhos dos economistas associados ao BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social), José Roberto Afonso e Erika Amorim Araújo, analisaram a descentralização, a evolução da carga tributária e os dados sobre a distribuição das receitas fiscais e das despesas públicas (AFONSO, 2003).

Lukic (2015, p. 34) diz que:

A descentralização da tributação foi imposta pelo contexto político, sem estratégia macroeconômica ou o cuidado de usar um instrumento de política tributária. Dito de outra forma, a descentralização foi concebida e implementada pela estratégia política: ser o pilar financeiro da democratização do país. Pelo fato de que não há nenhuma aliança entre governadores e prefeitos sobre essa questão, nem regras sobre a divisão das despesas públicas, as funções e as responsabilidades tiveram consequências nefastas para o sistema tributário brasileiro.

As contribuições dos economistas Fernando Rezende enriqueceu as discussões sobre a tributação no Brasil. A partir de diagnósticos sobre os problemas do sistema tributário brasileiro, Rezende tem apresentado propostas para mudanças desde pelo menos a década de 1980. Ele defende que, durante os últimos anos, as decisões em torno da política tributária



foram guiadas pela macroeconomia, com consequências sobre os progressos da reforma tributária (REZENDE, 2003).

Nos dizeres de Daufeback (2016, p. 35):

Desde os anos 90, a reforma tributária, constantemente, está pautada de diversos projetos oficiais ou de análises em instituições públicas e privadas, mas, sem nunca ter avanço. O maior problema encontrado sobre Reforma Tributária para que ela não evolua é a falta de interesse dos Estados na alteração do ICMS.

Destaca-se, ainda, os problemas aos quais os Estados devem fazer face e a guerra fiscal que reina entre eles. Suas análises, diagnósticos e propostas formaram a base de numerosas discussões acerca da reforma tributária no Brasil.

Varsano (2001) enfoca questões acerca das disputas dos Estados através da tributação e das isenções fiscais para atrair o investimento para os seus territórios, o que ocasionou uma verdadeira guerra tributária. Finalmente, no que diz respeito às discussões sobre a reforma tributária, estudos foram realizados acerca dos atores que participaram do processo.

Ferreira (2002) estudou o *lobbying* dos atores relacionados às empresas na discussão da reforma tributária, iniciada a partir de 1990. Ele mostrou como esses atores surgiram e como eles influenciaram as decisões sobre a questão, particularmente no contexto do processo de reforma tributária do governo FHC.

Campos (2002), ao analisar as discussões da reforma tributária sob o governo FHC, mostrou que as questões reservadas à elite industrial e aos tecnocratas constituíram disputas econômicas. Por fim, Kerches trabalhou extensivamente sobre a Lei de Responsabilidade Orçamentária, focada nas questões, atores e debates, dessa vez em torno da reforma do governo Lula (KERCHES, 2008).

O Brasil possui quatro principais tributos indiretos que refletem no consumo de bens e serviços: os impostos federais, o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) este é estadual; e o imposto municipal: Imposto Sobre Serviços (ISS). Este leque de tributos absorve um tempo demasiado de empresas e eleva o risco de erro, autuação e insegurança. A diversidade de tributos produz algumas alterações na economia, como pode-se citar a guerra fiscal gerada pelo ICMS e o problema da guerra fiscal diz respeito à coesão, já que acaba por interferir de modo negativo na consolidação e expansão do mercado interno (SANTOS et al, 2000).



Nos dizeres de Orair e Gobetti (2018, p. 217):

A política regional de se conceder benefícios fiscais do ICMS acabou por culminar numa guerra fiscal sem fim entre os governos estaduais, assim, uma possível reavaliação desse tipo de benefício tributário não quer dizer que os objetivos das políticas de desenvolvimento devam ser deixados de lado e, inclusive acabar por abrir espaço para o reforço dessas políticas através de meios mais corretos para se alcançar seus objetivos.

Através da divisão das bases tributárias, a produção, a venda e o consumo são tributados de modo simultâneo pela União, Estados e Municípios, deste modo, os serviços e mercadorias seguem regras distintas, gerando complicada distinção entre eles.

No que diz respeito ao sistema jurídico-tributário brasileiro, inicialmente, observa-se que “os sistemas tributários são rotulados em rígidos e flexíveis, dependendo da partilha tributária ser fatigante ou não” (CARVALHO, 2014, p. 35).

O sistema tributário brasileiro é rigoroso, quanto aos impostos, já que a Constituição Federal de 1988 acaba por listar um a um todos os impostos que os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem, em suas aptidões privativas, se instituir e requerer dos respectivos contribuintes.

Carvalho (2014, p. 35-36) ressalta que:

Um aspecto importante se refere ao fato de ser o sistema jurídico-tributário uno e complexo. Uno, pois, se insere dentro de um único sistema jurídico, universal, no qual os ramos do direito, por mais inúmeros que sejam, se unem por única espinha dorsal. Complexo, pela infinidade de princípios, regras e normas de caráter geral e específico, que devem ser estudados para serem de forma correta empregados aos casos concretos.

Já Cassone (2008, p. 24) entende que:

Esse mundo jurídico-tributário é composto, no seu ápice, pela Constituição Federal, que contém todos os princípios jurídico-tributários, como, por exemplo, o princípio da igualdade, da legalidade, da capacidade contributiva, da competência tributária privativa e, assim por diante. Na Constituição Federal de 1988, portanto, encontra-se os fundamentos maiores, que são denominados de princípios.

Ressalta-se que logo abaixo da Constituição Federal de 1988, encontra-se o Código Tributário Nacional, que contém as normas gerais empregáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, relativas aos tributos, fixando-se os fatos geradores e seus principais aspectos.



Na hierarquia inferior, existem as normas ordinárias que configuram as leis Ordinárias da União, estados, Distrito Federal e Municípios, dependendo da competência tributária, que instituem os tributos, vinculando de forma efetiva os contribuintes.

Cassone (2008, p. 25) ressalta que:

Por fim, vêm os atos legais chamados executórios, porque tomam exequíveis as leis ordinárias, como os Decretos, expedidos pelos chefes dos Poderes Executivos; as Portarias, expedidas pelos ministros e secretários de Governo; as Instruções Normativas, Ordens de Serviços, expedidas pelos chefes das repartições, e que são denominadas de atos legais, porque não podem dispor diversamente do previsto nas leis.

Importa ratificar que para se conhecer a estrutura da norma jurídica tributária é *mister* conhecer profundamente a estrutura da norma jurídica em si, assim, Cassone (2008, p. 25) entende que:

A qualificação da norma jurídica tributária pode seguir a vários critérios e, comumente, escolhe-se a doutrina majoritária, o critério do grupo institucional a que pertence, isto é, norma jurídica tributária que define princípios, norma jurídica tributária que se restringe a incidência tributária e norma jurídica tributária que estabelece as providências administrativas.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, deve-se denominar-se de “norma jurídica tributária em sentido estrito a regra-matriz de incidência tributária e todas as demais de normas jurídicas tributárias em sentido mais vasto” (CARVALHO, 2014, p. 23).

Paulo de Barros Carvalho ressalta que, “o fato gerador se refere à abstração da descrição do fato e a concretização do próprio evento no mundo fático, sendo que mais acurada terminologia seria hipótese de incidência tributária e fato jurídico tributário” (CARVALHO, 2014, p. 23).

Machado (2004, p. 45) entende que:

Os critérios da hipótese de incidência tributária são: critério material (verbo e complemento), critério espacial e temporal. No critério material existe uma referência a uma postura de pessoas (físicas ou jurídicas), condicionado por circunstâncias de espaço e tempo e, por fim, deve-se abstrair os condicionantes espaço – temporais para estudá-lo de uma maneira particular.

Entende-se que os doutrinadores amiúde cometem o erro de confundir o núcleo da hipótese normativa com a própria hipótese, definindo a parte pelo todo, assim, o núcleo ora





referido é um verbo (que exprima ação) mais um complemento, já que é aludido a uma postura humana.

De acordo com Carvalho (2014, p. 32):

A classificação do gênero tributo na conformidade com o critério espacial da hipótese tributária pode dar-se de inúmeras formas: hipótese que realiza uma menção a um determinado local para a ocorrência do fato típico; hipótese que aluda às áreas consideradas peculiares e somente nelas pode o fato típico ocorrer; e hipótese genérica, onde todo e qualquer fato, que ocorra na vigência territorial da lei, gerando-se, assim, efeitos particulares.

É oportuno lembrar que o critério espacial da norma jurídica tributária não se confunde com o campo de validade da lei. O critério temporal configura-se como o grupo de indicações que propicia elementos para saber em que exato instante ocorre o fato descrito, passando a haver o liame jurídico entre devedor e credor, em função do objeto.

Bobbio (2014, p. 59) ressalta que:

O ordenamento jurídico é criado de maneira escalonado para se obter uma unidade, sendo a norma basilar o termo que unifica as normas fazendo parte do ordenamento jurídico, sendo que sem esta, as outras normas seriam somente um aglomerado de normas e não um ordenamento jurídico.

Nos dizeres de Silva et al. (2020, p. 79761):

A reforma tributária não pode ser considerada como sendo um fenômeno moderno, já que no decorrer da evolução do sistema tributário, existiu mudanças nos critérios e procedimentos de arrecadação tributária, com evoluções no que diz respeito a proteção dos direitos individuais e concretização da justiça social.

No Brasil, a única reforma tributária ampla foi possível através da Emenda Constitucional n. 18/1965, posteriormente, existiu uma inobservância dos legisladores com relação ao assunto e frente a inconsistência do sistema tributário em uso compreende-se que é mister levar considerar aspectos mais importantes para uma reforma tributária concreta no país (SILVA et al, 2020).

É muito importante fazer a conceituação do que se entende por pandemia, antes de aprofundar no problema em vigor no país e no mundo, assim, o vocábulo ‘pandemia’ é





empregado para referir-se a uma doença que se expandiu por diversas partes do mundo de modo simultâneo, ocorrendo uma transmissão realizada por ela (SANTOS, 2020).

Segundo Carvalho (2020, p. 52):

A composição do sentido de desastres encontra-se num elo semântico pendular entre: causas e sequelas altamente peculiares e amplas, que acabam por convergir numa descrição de fenômenos socioambientais de elevado apelo midiático e irradiação econômica, política, jurídica e ambiental, aptos para comprometer a estabilidade do sistema social.

Os deveres tributários são de maneira errônea denominados pelo Código Tributário Nacional<sup>i</sup> de obrigações acessórias, mas, não são obrigações, nem acessórias.

Há mandamentos da Constituição Federal<sup>ii</sup> que permitem aos titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, seja público ou privado.

“De acordo com a terminologia empregada pelo Código Tributário Nacional, lei e legislação tributária não se confundem, assim, para melhor entender a diferença, recorde-se o significado do vocábulo ‘lei’” (MACHADO, 2004, p. 91).

Atualmente, o desenvolvimento tecnológica e científica da sociedade que ocorre, sobretudo, depois da industrialização, acabou por desencadear uma expansão da capacidade de intervenção do homem sobre a natureza, existindo, em quase todos desastres chamados de ‘naturais’, certo fator antropogênico, o que, comumente, torna as fronteiras entre estas ideias turvas, assim, mesmo com tais dificuldades conceituais, para fins didáticos, os desastres são de modo constante descritos e classificados de acordo com suas causas, como “naturais”, mistos ou antropogênicos, deste modo, nos dizeres de Carvalho (2020, p. 27):

Os desastres naturais são aqueles que derivam de modo imediato de fenômenos naturais, que podem ser atribuídos ao exterior do sistema social, sendo inseridos em categorias de desastres geofísicos, meteorológicos, hidrológicos, climatológicos e biológicos, desta forma, dentre os exemplos de desastres biológicos, citam-se as epidemias e as infestações de insetos.

Por conta da distinção que o Código Tributário Nacional faz entre obrigação e crédito tributário, o tema da constituição deste está envolto em várias discordâncias doutrinárias e dentre essas, destaca-se duas: (i) a questão de como esse é constituído; e (ii) quem é o agente competente para tanto (VARGAS, 2016).

<sup>i</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

<sup>ii</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. 13.ed. São Paulo: Ícone, 1995.



O art. 3º do Código Tributário Nacional traz o enunciado prescritivo que trata da definição de tributo de forma conotativa, estipulando critérios para sua identificação. Entre esses critérios, consta expressamente que o tributo deve ser cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Nos dizeres de Vargas (2016, p. 58):

Como a cobrança é feita por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, temos que não basta a norma geral e abstrata que institui o tributo. A cobrança do tributo não advém dela, sendo assim, ela precisa ser aplicada, sendo assim, é de suma importância que haja norma individual e concreta para que o tributo seja cobrado.

Já Santi (2010, 108) entende que “a essa produção da norma individual e concreta de cobrança do tributo dá-se genericamente o nome de ‘lançamento tributário’, contudo, cabe advertir que essa expressão é plurívoca, pois, remete a mais de um significado”.

Cabe à ciência do direito examinar a questão, e sempre se atentar para a multiplicidade de significados que a expressão comporta, com a finalidade de afastar eventuais incoerências no discurso científico. Partindo do ápice do ordenamento jurídico, destacamos que a Constituição Federal dispõe, no art. 143, inc. III, alínea “b”, que cabe à Lei Complementar se estabelecer normas gerais de direito tributário relativas à “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (VARGAS, 2016).

Por conta da distinção que o Código Tributário Nacional faz entre obrigação e crédito tributário, o tema da constituição deste está envolto em várias discordâncias doutrinárias, dentre essas, destaca-se duas: a questão de como esse é constituído; e quem é o agente apto para tanto e nas palavras de Janczeski (2014, p. 185):

Os crimes fiscais, integrantes do chamado direito penal tributário ou direito penal extravagante, já que apesar de fazerem parte do direito penal, são disciplinados em leis especiais e não no corpo do Código repressivo, se justificam como sanção-coação na tentativa de manutenção de bons índices de adimplemento e arrecadação (JANCZESKI, 2014, p. 185).

O art. 3º do Código Tributário Nacional traz o enunciado prescritivo que trata da definição de tributo de forma conotativa, estipulando critérios para sua identificação, assim, dentre esses critérios, consta de maneira expressa que o tributo deve ser cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (VARGAS, 2016).



A partir da Constituição Federal de 1988, de não restam dúvidas, nem junto à doutrina nem junto à jurisprudência, que as contribuições sociais pertencem a modalidade tributária.

Já pra Farber (2019, p. 27-28):

As pandemias são, comumente, passíveis de serem consideradas nos desastres biológicos, principalmente, por meio da classificação de naturais, em dicotomia aos desastres antropogênicos, com algumas ressalvas, sobretudo, no critério da causalidade natural. Em suas especificidades, este baseia-se num real desastre ao sistema de saúde pública mundial.

Segundo Almeida e Bonfigli (2020, p. 11):

No dia 11 de março de 2020 a Organização Mundial de Saúde (OMS) declarou oficialmente o estado de pandemia com relação à Covid-19, doença gerada pelo vírus coronavírus. A pandemia iniciou-se na cidade Wuhan, na China e, rapidamente, se espalhou por países em todos os continentes do planeta, dada a sua alta taxa de contágio.

Ratifica-se que, nos dias atuais, a transmissão tem sido vivida por todos os países do mundo frente a pandemia do Covid-19, gerada pelo novo corona vírus, o SARS-CoV-2, assim, Gomes (2020, p. 17-18) diz que:

No Brasil, o efeito primário da pandemia de Covid-19 ensejou, de modo imediato, no anseio de se reavaliar regras orçamentares primárias como a regra basilar para o uso de meios de enfrentamento a mesma, mas, que mesmo assim é mister que se respeite os princípios constitucionais orçamentários como também o princípio do equilíbrio entre gerações.

Em março de 2020, no Brasil o governo federal previa que as sequelas da pandemia de Covid-19 na economia seriam, sobretudo, na diminuição das exportações, queda no preço de *commodities* e interrupção da cadeia produtiva de certos setores, redução nos preços de ativos e desestruturação das condições financeiras e, por fim, diminuição no fluxo de pessoas e mercadorias (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020a).

Segundo Buffon e Menegussi (2020, p. 274):

Não resta dúvidas de que a crise ocasionada pela pandemia de Covid-19 exigirá do governo federal ousadia, criatividade e responsabilidade para liderar e, principalmente, para criar políticas públicas de recuperação do país rumo ao desenvolvimento sustentável, exigências fundamentais de quem governa os destinos de uma sociedade.



Inicialmente, notou-se a gravidade da doença que afligia o país e demais países do mundo através da promulgação do estado de calamidade pública através do Decreto Legislativo n. 6/2020 para efeitos dos incisos do art. 65 da LRF, assim, tornou-se possível o uso do disposto no art. 65, inciso I, da LRF para se suspender o cálculo dos prazos elencados no art. 23, que fixa os limites de despesas totais com pessoal e no art. 31, que fixa as margens para endividamento dos entes federativos (GOMES, 2020).

Já em 2021, a proposta da equipe do governo federal é de realizar a retomada da atividade econômica por meio de uma agenda de reformas, destacando-se a consolidação fiscal, combatendo à má utilização de recursos, almejando-se realizar a abertura econômica, novas privatizações e concessões, reforma tributária, reanálise das desonerações e subsídios públicos, a aprovação do Projeto de Lei do saneamento básico, promoção de energia mais eficaz, desburocratização, diminuição no percentual do desemprego e pobreza através da abertura de novas empresas etc. (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021b).

Ratifica-se que se conseguir otimizar os aspectos tributários pode contribuir para alavancar de modo menos oneroso para recuperação do país depois de findada a pandemia da Covid-19, já que além dos efeitos imediatos ocasionados pelo caos ora vivido, as sequelas acabam por se perpetuar por muitos anos (SILVA et al., 2020).

Correia Neto et al. (2020, p. 43) ressalta que:

É óbvio que a falta de clareza de como serão as próximas relações socioeconômicas no período pós-pandemia e a atual nexos de forças no plano internacional tornam qualquer conclusão sobre os caminhos da tributação temporária e parcial, sujeita a fatais adequações à medida que os cenários tomem-se mais nítidos.

No mundo, as maiores metrópoles atual representam-se, por consequência, como *hub* hierárquico da teia de contaminação da pandemia de Covid-19, por serem centro dos maiores movimentos de deslocamentos e recursos, como, por exemplo, São Paulo, Nova York e Barcelona. Posteriormente, o vírus do Covid-19 fluiu, especialmente, através de uma disseminação muito veloz, por meio de transportes em rodovias, ferrovias, onde o vírus acaba por acompanhar a deslocação e a locomobilidade do território das pessoas (FLÁVIO, 2020).

A fundamentalidade do mínimo existencial é ampla, sendo assim, para Torres (2009, p. 149) a legitimidade do mínimo existencial está inserida nos próprios princípios do Estado Democrático de Direito, de acordo com o art. 1º da Constituição Federal de 1988, sendo a



soberania, a dignidade da pessoa humana, o trabalho, a cidadania, a livre-iniciativa e o pluralismo político.

Ressalta-se que nesse viés, “abre-se um leque de possibilidades hermenêuticas” bem como uma estreita relação entre os direitos sociais e mínimo existencial.

Presente em inúmeros textos básicos, até mesmo, no art. 1º da Constituição Federal de 1988, “a proteção ao mínimo existencial se fundamenta no princípio da dignidade humana”, tendo assim enraizado a dignidade da pessoa humana no direito ao mínimo existencial.

Com esse entendimento e suas mudanças no Estado Democrático, Torres (2009, p. 151) descreve essa mudança no entendimento, do seguinte modo:

Com a alteração no paradigma jurídico e ético trazido pelo Estado Democrático de Direito, ocorreu uma grande modificação na problemática da dignidade humana: a) já não é princípio hierarquicamente superior, pois, se abre à ponderação; b) dela se irradiam não só os direitos fundamentais, mas, também os sociais.

Esse enraizamento do mínimo existencial, não ocorre somente através da dignidade humana, mas, também de outros direitos, e de maneira ponderada, nos princípios da cidadania, soberania e outros.

A Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo diversos artigos que abrangem o princípio da dignidade da pessoa humana: do art. 1º se projeta para o catálogo dos direitos fundamentais; do art. 5º o direito à vida; do art. 170 a existência digna, a qual envolve a ordem econômica; o art. 226, § 7º o princípio da dignidade humana, na proteção a vida familiar, e art. 227 o direito à vida e à dignidade através da proteção à criança e ao adolescente.

Torres (2009) atribui duas peculiaridades a dignidade, a abertura para a ponderação e a irradiação para os direitos da liberdade e da justiça, estes exurgindo dos direitos fundamentais. Na situação econômica mundial em vigor, devido à crise assolada derivada da propagação do vírus Covid-19 pelos países do mundo, bem como também o estado de calamidade pública proferido no país, as projeções para a economia são catastróficas (SILVA et al., 2020).

Nos dizeres de Silva et al. (2020, p. 79757):

Nas últimas décadas, os debates sobre a reforma tributária tem obtido uma crescente relevância no estabelecimento das políticas públicas em inúmeros países do mundo, como, no Brasil e, em geral, todas as sociedades democráticas têm feito indagações sobre o modelo tributário, não levando-se em consideração nível de desenvolvimento



econômico, nível de carga tributária e, por fim, da quantidade ou qualidade dos serviços públicos postos à sua disposição, deste modo, a reforma tributária é assunto de elevada repetição.

Correia Neto et al. (2020, p. 28) elucida que:

Ultimamente, o país tem feito uso de um relevante quantidade de providências no âmbito tributário para amenizar e coibir as sequelas socioeconômicas da pandemia de Covid-19, consideradas emergenciais, existindo desde atos legislativos e medidas provisórias como também atos administrativos promulgados pelo Ministério da Economia, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e Comitê Gestor do Simples Nacional.

Importante ressaltar que enquanto alguns países foram eficazes na aplicação de testes, no isolamento social e na adoção de *lockdown*, no Brasil, o avanço da pandemia de Covid-19 ocorreu de modo mais veloz. Diante do cenário de pandemia existente no país, sobretudo, por causa da falta de equipamentos de segurança, escassez de pessoal, de incapacidade de testagem em massa, as medidas sanitárias viáveis de curto prazo são do isolamento social, o uso de máscaras faciais e a autorização para funcionamento somente de serviços essenciais (TÁVORA, 2020).

Almeja-se que depois do fim do isolamento social, ao retomar as condições médico-sanitárias para que possa haver o retorno da normalidade das atividades empresariais, conseqüentemente, recolocada a economia num trajeto visto como minimamente sustentável, os aspectos arrecadatórios voltarão a ter sua importância, assim, o sistema tributário nacional deve recuperar sua higidez, visando obter a capacidade de gerar receitas, que foi de modo parcial ou até total sacrificada no decorrer da crise instituída pela pandemia de Covid-19 (CORREIA NETO et al., 2020).

### **3. CONCLUSÃO**

A rapidez do avanço de um novo vírus, o Covid-19 surpreendeu o mundo todo. Uma nova rotina de segregação foi inserida na sociedade, tendo em vista a força desta doença transmitida pelo contato pessoal. A nova realidade mundial, também experimentada pelo Brasil, demonstra como um pequeno organismo, em razão de sua velocidade de ação e atuação indiscriminada, pode alterar, para sempre, os hábitos da vida social, congelando a economia,



ameaçando vidas, sem distinção de condições econômicas, políticas, raça, religião ou nacionalidade.

Ratifica-se que o anseio para que se haja uma tributação mais justa no Brasil e, conseqüentemente, que está agravada em tempos de pandemia do Covid-19, tem como embasamento o princípio do mínimo existencial que está ligado inteiramente a princípio da dignidade da pessoa humana, na defesa da intributabilidade do mínimo existencial. Procura-se analisar e entender a realidade do país como responsável garantidor dos direitos e deveres constitucionais como servidor dos cidadãos, sobretudo, no que diz respeito ao direito tributário, objetivando corrigir presentes e futuros problemas e dificuldades agravados pela situação que se encontra com a pandemia.

Ao mesmo tempo do surgimento do vírus, foram se espalhando motivações e explicações diversas para a pandemia. Acusações, teorias, dados incorretos, instrumentos de desinformação e pânico passaram a circular diariamente. O medo foi inserido, de forma definitiva, na sociedade mundial.

Nas últimas décadas, os debates relacionados a reforma tributária no Brasil concentrou-se, principalmente, na mudança – otimização – das regras relacionadas à tributação da produção e do consumo, porém, com a pandemia Covid-19, inúmeras entidades procuraram reforçar sua pauta relativa à iniquidade do sistema tributário nacional, por elas visto como concentrador e regressivo.

No país, a multiplicidade de impostos ocasiona distorções na economia como a guerra fiscal gerada pelo ICMS entre os Estados e o consumo de tempo das empresas, já que o volume de sobreposição de obrigações acessórias requer um detalhamento das empresas, gerando insegurança tributária. Não é viável o gasto excessivo de tempo dessas empresas, é mister se otimizar, por meio da unificação de tributos e racionalização de obrigações tributárias. O sistema tributário nacional deve ser mais simples, seguro e eficaz.

## **REFERÊNCIAS**

AFONSO, José Roberto Rodrigues. **XV Seminário Regional de Política Fiscal CEPAL**. Santiago de Chile, 29.01.2003.

ALMEIDA, Carlos Henrique Meneghel; BONFIGLI, Fiammetta. O enfrentamento da Covid-19 no sistema carcerário brasileiro: as recomendações do CNJ aos juízes de execução penal





para minimizar os impactos da pandemia. I: CAMPOS, Adriana Pereira; MAZZEI, Rodrigo (Orgs). **Questões Jurídicas Decorrentes da Covid-19**. Curitiba: Juruá, 2020, v. 3.

ARRETCHE, Marta. Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia. **São Paulo em Perspectiva**. São Paulo, v. 18, n. 2, abr./jun. 2004.

\_\_\_\_\_, **Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira**. Revista de Sociologia e Política (UFPR. Impresso), Curitiba, p. 69-85, 2005.

\_\_\_\_\_. **Continuidades e descontinuidades da Federação Brasileira: de como 1988 facilitou 1995**. Dados (Rio de Janeiro. Impresso), v. 52, p. 377-423, 2009.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. 2.ed. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BUFFON, Marciano; MENEGUSSI, Matheus Costella. Tributação sustentável e a Covid-19: políticas fiscais de curto, médio e longo prazo. **Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva**, Belo Horizonte, n. 42, p. 271-292, set./dez., 2020.

CAMPOS, I. W. **O Impasse da reforma tributária na era FHC**. Tecocracia versus elite industrial: o triunfo da arrecadação sobre a produção. Tese de Doutorado apresentada na FFLCH da Universidade de São Paulo, 2002.

CARVALHO, Délton Winter de. **Desastres Ambientais e sua Regulação Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

\_\_\_\_\_. A natureza jurídica da pandemia Covid-19. In: FARIAS, Rodrigo Nóbrega; MASCARENHAS, Igor de Lucena (Orgs.) **COVID-19 - Saúde, Judicialização e Pandemia**. Curitiba: Juruá, 2020,

CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Tributação em tempos de pandemia**. Brasília: Consultoria Legislativa, 2020.

CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DAUFEMBACK, Sarita Ferreira. **Reforma tributária: uma abordagem geral do projeto de lei quanto ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC, Craciúma-SC, 2016.

FARBER, Daniel. Navegando a Interseção entre o Direito Ambiental e o Direito dos Desastres. In: FARBER, Daniel; CARVALHO, Délton Winter de. **Estudos Aprofundados em Direito dos Desastres**. 2 ed. Curitiba: Appris, 2019.



FERREIRA, Roberto N. **A Reforma Essencial**. São Paulo: Geração, 2002.

FLÁVIO, Ana Carolina Carvalho. Os impactos da pandemia da Covid-19 na economia mundial. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade de Educação e Meio Ambiente - FAEMA, Ariquemes - RO, 2020.

GOMES, Rayanne Ribeiro. **A (In) Viabilidade da reforma tributária diante da pandemia de Covid-19**. Monografia (Graduação em Direito). Escola de Direito de Brasília – EDAP/IDP, Brasília, 2020.

JANCZESKI, Célio Armando. **Direito tributário e processo tributário: abordagem conceitual**. Curitiba: Juruá, 2014.

KERCHES, Cristiane. **Os Caminhos da Reforma Tributária: Projetos e Impasses de FHC a Lula**. 2008. (Relatório de pesquisa).

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma Tributária no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Ministério da Economia avalia impacto econômico do coronavírus**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gest-aopublica/2020/03/ministerio-da-economia-avalia-impacto-economico-do-coronavirus-no-brasil>>. Acesso em: 18 jun. 2021a.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Boletim MacroFiscal da SPE: maio de 2020**. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/boletins/boletimmacrofiscal/boletim-macrofiscal-maio-2020-v12.pdf/view>>. Acesso em: 19 jun. 2021b.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Tese (Doutorado). Edições Almedina S.A, 2012.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estud. CEBRAP**, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 213-244, Aug. 2018.

REZENDE, Fernando. **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária**. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer Stiftung. Centro de Estudos, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Vanessa Sardinha dos. **Pandemia**. Brasil Escola. Disponível em: <<https://brasil.escola.uol.com.br/doencas/pandemia.htm>>. Acesso em: 22 jun. 2021.



SILVA, Gabriela Eduarda Marques. Reforma tributária: seria afinal uma solução econômica diante da pandemia que o país enfrenta? **Braz. J. of Develop.**, Curitiba, v. 6, n. 10, p.79755-79772, oct. 2020.

TÁVORA, F. L. **Impactos do novo coronavírus (Covid-19) no agronegócio brasileiro.** Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, n. 274, 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. **Crédito tributário: causas de suspensão da exigibilidade, de acordo com a Lei 13.105 de 16.03.2015 – Novo Código de Processo Civil.** Curitiba: Juruá, 2016.

VARSANO, Ricardo. **Reforma Tributária e Guerra Fiscal na Federação Brasileira.** Relatório CAT n. 5, set. 2001.