

## **OBSERVATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

*Grupo independente formado por professores e pesquisadores associados à Fundação Getúlio Vargas (FGV) e ao Instituto de Direito Público (IDP), para a discussão dos caminhos que a agenda de reforma tributária vem tomando no Brasil. Suas opiniões não expressam a visão de suas instituições.*

## **CAMINHOS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA**

**ONDE ESTAMOS, O QUE QUEREMOS E QUAL É O CAMINHO PARA  
AVANÇAR NA DIREÇÃO DESEJADA**

Fernando Rezende (Coordenação)

Everardo Maciel

José Roberto Afonso

Márcio Holland

Marcos Cintra

Tathiane Piscitelli

Vagner Ardeo

*Versão: 16/09/2020*

## APRESENTAÇÃO

---

Este texto é o resultado do trabalho coletivo de um grupo de professores e pesquisadores, que se reuniram em um debate voltado para a análise das principais propostas de reforma tributária, que tramitam no Congresso Nacional, com o intuito de averiguar se foram tomados os cuidados necessários na sua formulação, tendo em vista alcançar os resultados que a sociedade brasileira espera de um empreendimento dessa envergadura.

Ele é subscrito por todos os que participaram desses debates, promovido por Fernando Rezende (FGV) e contou com a participação dos seguintes profissionais, a maioria deles com longa experiência e atuação nessa área<sup>1</sup>: Everardo Maciel (Ex-Secretário da RFB e Professor no IDP), José Roberto Afonso (Professor no IDP), Marcos Cintra (Ex-Secretário da RFB e Professor na FGV), Márcio Holland (Ex-Secretário de Política Econômica e Professor na FGV EESP), Tathiane Piscitelli (Professora na FGV Direito) e Vagner Ardeo (Pesquisador na FGV IBRE).<sup>2</sup>

O objetivo deste trabalho não é apresentar propostas, mas questionar os fundamentos das proposições apresentadas, notadamente a consistência entre os objetivos anunciados e as soluções preconizadas, visando subsidiar o indispensável debate político no trato desse relevante tema, tendo em vista revelar quão longe elas estão daquilo que é apregoadado.

Optou-se por dividir o texto em duas partes: na primeira, expõe-se a visão dos signatários sobre os cuidados que deveriam ser observados na concepção de reformas tributárias, confrontando-se o que está sendo anunciado com a percepção do grupo e, assim, subsidiar um debate público que ultrapasse uma mera discussão sobre ganhos e perdas setoriais no curto prazo e passe a considerar questões fundamentais sobre o futuro do País e de sua população.

---

<sup>1</sup> Nossas reuniões contaram também com valiosas contribuições de Simone Maria, Procuradora da PGFN, em avaliações sobre experiências internacionais, que muito ajudaram no nosso entendimento sobre desafios que o Brasil deve ter com a agenda de reforma do sistema tributário.

<sup>2</sup> A visão destes profissionais não necessariamente representa a visão de suas respectivas instituições.

Na segunda parte, são apresentados textos elaborados por participantes do grupo visando agregar maiores detalhes sobre as questões destacadas no texto que consolida a visão do grupo. Note que, mesmo tendo visões distintas sobre diversos pontos das propostas de reforma tributária em discussão, o grupo tem um norte em comum, a saber, o convite a reflexão sobre os caminhos que a discussão sobre reforma tributária vem tomando no País.

Não podemos caminhar no escuro. Em um tema dessa relevância e em um momento de grandes incertezas, a prudência é indispensável. Todo o cuidado é pouco para evitar que boas intenções acabem produzindo resultados ruins.

## SUMÁRIO EXECUTIVO

---

Sempre que há um questionamento das propostas de reforma tributária, a exemplo da PEC 45/2019, invariavelmente cobra-se de quem questiona: **mas qual é a sua proposta?** Uma maneira fácil e simples de não dar espaço ao interlocutor para suscitar perguntas embaraçosas e promover o debate.

Entendemos que qualquer proposta deve estar assentada em uma rigorosa formulação dos problemas e na identificação das soluções possíveis e seus respectivos impactos. **Nossa proposta é não ter uma proposta, ou ainda, não é apresentar um prato feito.** Não se deve reproduzir o recorrente erro de apresentar solução para qualquer problema tributário, em lugar de identificar previamente os problemas para em seguida buscar a solução.

**Não existe um figurino único e ideal que sirva para ser acriticamente adotado em todo o mundo.** Cada país tem características próprias herdadas de sua história, cultura e tradições e que, para o bem ou para o mal, conformaram sua sociedade e influenciaram sua economia.

**Ademais, esse processo não é estático. Nada na vida é eterno.** Não é diferente na economia, em que as inovações tecnológicas sempre demandaram frequentes revisões nos processos de produção, circulação e distribuição de mercadorias e serviços, que repercutem na sociedade, gerando conflitos políticos e, até mesmo, revoltas populares, a exemplo da destruição dos teares mecânicos na Inglaterra por ocasião do movimento ludista.

**Outra questão que não pode ser ignorada é o momento para propor reformas em uma situação de calamidade, como a que o mundo vive em decorrência da pandemia.**

Nestas circunstâncias, não é recomendável que a atenção das autoridades seja desviada do seu objetivo principal de agir mais rapidamente e de modo efetivo, para conter a expansão da doença e criar as condições requeridas para avançar mais rapidamente na recuperação da economia, sob pena de causar mais danos à sociedade e ao País.

**É unânime a opinião dos signatários desde documento quanto à inoportunidade de propor uma reforma tributária sem a devida reflexão sobre seus impactos e alternativas. São desconhecidos estudos robustos sobre as consequências sociais, setoriais e regionais das propostas colocadas na mesa.**

A inoportunidade tem outras consequências muito sérias, no presente e no futuro, pois as incertezas que rondam o mundo, com respeito ao cenário político e econômico pós pandemia, demandam prudência e flexibilidade de adaptação a um cenário ainda desconhecido.

O Brasil se destaca no campo tributário pela extensão do capítulo da Constituição Federal que trata das normas que regem o regime de financiamento do Estado. E a rigidez daí decorrente só vai crescer com o que está previsto nas PECs e mesmo na recente proposta de criação da CBS encaminhada pelo governo Federal.

**Por quê? Nos dois casos porque ignoram a principal causa da rigidez do orçamento público, algemando as mãos do Estado e o tornando incapaz de corrigir as enormes disparidades no atendimento dos direitos sociais da população.**

Onde está a raiz dessa rigidez? No plantio de uma espécie exótica no campo tributário com a criação do regime de financiamento exclusivo para a seguridade social. Com a posterior utilização de parte das receitas geradas por esse regime para atender às metas para o resultado primário das contas públicas, as despesas com a previdência social e os benefícios sociais cresceram acentuadamente, demandando recursos de outras fontes para atender ao financiamento da saúde, de tal forma que os gastos com o orçamento da seguridade social respondem, hoje em dia, por mais de dois terços da rigidez orçamentária.

**Como os serviços formam a base tributária que mais cresce no mundo é claro que as receitas vinculadas à seguridade vão aumentar sua fatia na receita pública e, portanto, criarão cada vez maiores dificuldades para sustentar o equilíbrio fiscal.**

Em um cenário como esse, não podemos insistir em propostas de reforma que congelem o futuro, ignorando as mudanças que ocorrem na maneira como os negócios se organizam em decorrência do avanço da revolução digital **O IVA não é, de rigor, um imposto e sim um método de arrecadação de um tributo sobre vendas criado com o**

**advento da revolução industrial, para tratar das distorções que os métodos pré-existent geravam na economia.** Nesse novo contexto, os paradigmas que se consolidaram ao longo do século XX, com o avanço na revolução digital, não podem ser acriticamente utilizados como dogmas para defender as virtudes desse método de arrecadação.

**Uma virtude apregoada pelos que defendem intransigentemente o IVA é sua não cumulatividade. Qual a relevância desse conceito na nova economia baseadas em tecnologias e negócios que já nascem digitais?**

**À guisa de ilustração, na economia industrial as cadeias produtivas se assemelhavam a uma longa ferrovia que percorria milhares de quilômetros, com várias paradas ao longo do caminho e levava muito tempo até chegar ao seu destino.** Ao longo do caminho, o valor agregado à carga que transportava crescia e a parcela mais importante do valor era agregado nas etapas finais, garantindo a não cumulatividade desse tributo.

**Como o avanço da revolução digital, os modelos de organização dos negócios se distanciam daquela ilustração. Agora, mais acertadamente, seria o caso de se recorrer à imagem de uma roda viva.** Uma roda que não gira sempre no mesmo sentido, não segue padrão predefinido e não está fisicamente localizada. Na roda viva, a parcela mais importante do valor ocorre quando a roda começa a girar, diminuindo rapidamente até ela completar a volta e parar, tornando irrelevante o efeito da cumulatividade. **Ademais, como ela não está fisicamente localizada, qual é a referência para identificar a origem e o destino de uma determinada transação?**

**Ainda que fosse possível usar outras referências para identificar onde estaria o consumidor final, a aplicação do princípio do destino também não geraria os resultados esperados.** Os créditos acumulados nas etapas anteriores não podem ser inteiramente recuperados nas etapas seguintes, pois o valor do débito será menor do que o do crédito, gerando acumulação de créditos e não garantindo que o tributo seja integralmente transferido para o consumidor, a menos que o fisco promova a imediata devolução dos créditos acumulados em cada transação.

Além disso, como é ressaltado no texto e comentado em mais detalhes nas contribuições de alguns participantes, adotar uma alíquota única sob o argumento de que é um modelo ideal para o IVA, não corresponde com a realidade de um, IVA aplicado em várias partes do mundo. **Ao defender essa exceção, a PEC 45 conduziria a uma alta regressividade na cobrança desse tributo, em prejuízo da parcela mais pobre da população. Não há na mesa nenhuma proposta visando mitigar a regressividade do IVA, como é devidamente documentada na literatura internacional.**

### **Futuro**

Ao apresentar um prato feito sob o argumento de que é a melhor solução para o Brasil, a PEC 45/2019 aumentaria as dificuldades que o Brasil enfrentaria para criar um novo sistema tributário capaz de criar as condições requeridas para que o País se liberte das amarras que o mantém preso ao passado. Ao contrário, aumentariam os problemas para escapar da armadilha fiscal do baixo crescimento ao inserir no texto constitucional novas presilhas para ficarmos amarrados ao passado.

**Fundir não é sinônimo de simplificar.** A complexidade do nosso regime tributário não resulta apenas da quantidade de tributos, mas principalmente das várias regras e mecanismos adotados para instituir e controlar a conformidade com o cumprimento dessas regras, como tem sido enfatizado por tributaristas que acumularam muita experiência nessa área ao longo do tempo.

**Ademais, há que observar que as propostas e fundir os tributos sobre o consumo em um IBS, ou mesmo na versão mais restrita da CBS, está fadada a ser alvo de arguições de inconstitucionalidade, por vários motivos mencionados pelos especialistas nessa área citados no texto,** o que certamente alongará o debate e pode nos levar a repetir o fracasso das reformas desse tipo intentadas nas últimas décadas.

**Como mencionado, não há uma receita universal para lidar com os problemas enfrentados por regimes tributários em diferentes partes do mundo.** Antes de apresentar a proposta é essencial examinar em profundidade a situação e elaborar um

detalhado diagnóstico da situação, para identificar os problemas e dar ciência à sociedade dos motivos que justificam a proposta que está sendo apresentada.

A etapa seguinte ao diagnóstico deve cuidar das dificuldades a serem encontradas para superar as limitações ao avanço das medidas recomendadas para solucionar os problemas. **Isto significa elaborar uma estratégia para conduzir o processo da reforma tributária e traçar o caminho a ser percorrido para avançar no rumo desejado. Não é fácil, pois como nos ensina o poeta mineiro no meio do caminho tem uma pedra, outra e outras mais...**

**No caminho de uma reforma tributária tem muitas pedras e é necessário traçar com cuidado o primeiro passo a ser dado para que a ultrapassagem da primeira desvende as melhores trilhas a serem seguidas para ir superando as demais que estão no caminho para alcançar o objetivo desejado.**

Não é o caso, portanto, de apresentar uma receita pronta e de definir, no texto de uma emenda constitucional, os detalhes a serem observados durante um longo tempo de transição para a completa instauração de um novo regime tributário, ignorando, aliás, **a tradição brasileira que ensina que todas as vezes que a legislação estabelece um prazo para alteração de regras tributárias, ao aproximar-se da hora da mudança, o prazo é prorrogado.** A transição deve ser parte do caminho estabelecido numa estratégia de reforma e não em mudanças constitucionais submetidas ao debate político.



**Fernando Rezende<sup>3</sup>**

### *Diagnóstico*

Antes de apresentar uma proposta é importante fazer um estudo detalhado da situação, para identificar os problemas que precisam ser solucionados, de modo a expô-los objetivamente para justificar a proposta que for apresentada. Mudanças radicais na economia e na sociedade nos últimos tempos afetaram a forma como são apurados, devidos e recolhidos os tributos. Por isso é, condição prévia para discutir uma reforma apresentar um detalhado diagnóstico da situação para identificar os problemas, e isso exige acesso e conhecimento a dados consistentes e atualizados.

A justificativa de qualquer proposta de reforma deve ser embasada em argumentos sólidos, e quando for necessário, em análises consistentes e insusceptíveis de dúvidas, evidenciando os impactos sobre o crescimento econômico, os preços e o emprego, e sobre o tamanho e a repartição setorial da carga tributária, assim como os cálculos que informaram o dimensionamento das alíquotas. Será um salto no escuro discutir e aprovar algum projeto de reforma sem a mínima avaliação das simulações de seus impactos.

A adequada formulação dos problemas permite eleger os que devem merecer atenção prioritária no debate nacional e, desse modo, subsidiar a escolha daqueles que são a fonte principal das dificuldades enfrentadas, no âmbito tributário, pelo País e sua população e cuja remoção concorreria para melhorar o desempenho da economia e trazer maiores benefícios para seus habitantes, com menores custos para os contribuintes e as administrações fiscais.

---

<sup>3</sup> Redação do autor com base nos elementos colhidos de todos os participantes do grupo ao longo de uma série de quatro debates.

Ao longo do tempo, os problemas que qualquer regime tributário acumula, sofrem a influência de vários fatores que surgem com mudanças na economia e na forma como a organização da atividade econômica é afetada por essas mudanças.

Assim como na natureza, as espécies tributárias se transformam por mudanças no ambiente que as circundam, fazendo com que os dogmas que predominaram no passado não possam servir de base para o desenho de uma reforma para o futuro. Por isso mesmo é importante evitar amplas mudanças constitucionais que aumentem a rigidez das regras e acabem aumentando os problemas adiante. Nenhuma outra Constituição no mundo tem tanta matéria tributária no texto constitucional. Não há por que acrescentar ainda mais detalhes, como ter uma proposta de emenda com dezenas de páginas para tratar de um único tributo.

Dois princípios são, portanto, fundamentais num contexto de mudanças: flexibilidade e gradualismo.

Quanto maior for a rigidez que resulta da amplitude e dos detalhes introduzidos no texto constitucional, maior é a busca de alternativas para contornar as dificuldades que os pequenos contribuintes enfrentam para lidar com a situação e maior o estímulo para que os maiores contribuintes recorram a especialistas para evitar, reduzir ou postergar o cumprimento da obrigação tributária, por meio do planejamento tributário abusivo. Ironicamente, quanto mais textos se insere na Constituição, no afã de assegurar maior eficiência na cobrança dos tributos, aumenta a possibilidade de se arrastar até a última instância judicial questionamentos e dúvidas. Nunca o Supremo Tribunal Federal decidiu tantas ações sobre a política e a arrecadação tributária quanto nos últimos anos, o que gera reclamações a respeito do intervencionismo do Judiciário, ignorando que isso decorre da constitucionalização excessiva dos tributos.

Dessa forma, as ações de contribuintes e dos administradores entram em choque. Administradores buscam resolver os problemas pela via do maior aperto nas medidas de controle, aumentando a burocracia e multiplicando os custos de conformidade, transformando as obrigações acessórias em uma questão principal.

De outro lado, contribuintes, especialmente em conjuntura econômica desfavorável, buscam meios de contornar a pressão fiscal, valendo-se desde a construção de teses jurídicas até mesmo o planejamento tributário abusivo, que explora brechas na legislação, daí passando à sonegação de índole criminosa.

Essas circunstâncias geram um clima propício para apresentação de emendas constitucionais, que findam por criar problemas sem necessariamente resolver os atuais.

### *Propostas e Paradigmas*

As transformações, que surgem com as mudanças que as inovações tecnológicas provocam no modelo de organização da atividade produtiva suscitam o questionamento dos paradigmas que orientaram o desenho de reformas no passado, que não podem ser adotados, acriticamente como axiomas, para o desenho de uma reforma tributária no século XXI.

Como assinala Marcos Cintra, com as mudanças em curso, administradores tributários são confrontados com sérios problemas de identificação seja dos fatos geradores, seja dos sujeitos passivos das obrigações tributárias. Elementos informativos essenciais como quem? quando? quanto? e onde? tão necessários para a tipificação dos fatos geradores tributários convencionais se embaralham fática e burocraticamente em novas formatações de produção e trocas, gerando enorme potencial para a explosão de contencioso e aumento dos custos de transação.

A tecnologia digital não penetrou no âmago do pensamento tributário convencional e nem influenciou o surgimento de conceitos melhor adaptados ao mundo moderno como a desmaterialização do valor, o desaparecimento das barreiras nacionais e a perda da capacidade de administração tributária dos Estados nacionais. Nesse contexto é necessário questionar a visão convencional que prega que o IVA é uma forma de tributação que não provoca distorções nos preços relativos e, portanto, garante neutralidade na atividade produtiva transferindo a incidência total do imposto ao consumidor.

O segundo questionamento se refere à **cumulatividade**. Os alicerces econômicos que sustentavam esse princípio são abalados pelo avanço da revolução digital na economia, pois ele tinha como objetivo garantir a eficiência econômica dos tributos, isto é, prevenir distorções nas decisões de alocação de recursos na economia. Resta perquirir sua importância nos novos modelos de organização dos negócios que surgem com a incorporação de novas tecnologias ao processo de produção e circulação de mercadorias e serviços.

O petróleo será substituído pelos dados como elemento central da nova economia, e o pior é que muito dessa riqueza não é tangível e regionalizada, o que criará novos e tremendos desafios para a política e a administração tributárias.

Durante o predomínio da economia industrial, a imagem de uma cadeia produtiva poderia ser associada a uma longa ferrovia que percorria milhares de quilômetros de distância com várias e demoradas paradas no meio do caminho até chegar ao destino.

Em decorrência do avanço da revolução digital, a nova imagem poderia ser associada a uma roda-viva, que não gira sempre no mesmo sentido, não segue padrão predefinido e não está fisicamente localizada.

Com a mudança no modelo, cabe perguntar o que significa **cumulatividade**? Na ferrovia, o valor agregado ao produto crescia à medida que o trem se aproximava da parada final e o maior valor era acrescido nas últimas etapas desse processo. Portanto, o crédito do imposto gerado nas etapas anteriores poderia ser inteiramente aproveitado, garantindo o resultado esperado.

Na roda viva ocorre o oposto, a parcela mais importante do valor ocorre quando a roda começa a girar, diminuindo rapidamente até ela completar a volta e parar, tornando irrelevante o efeito da cumulatividade. Ademais, como ela não está fisicamente localizada, qual é a referência para identificar a origem e o destino de uma determinada transação?

E como aferir a **progressividade**? A referência para observar esse quesito é uma rodovia de mão dupla, comparando o fluxo dos veículos que adentram o portão da Tesouraria, trazendo os recursos coletados pelo Estado, com o destino daqueles que

saem, isto é, de onde vêm e para vão. Em outras palavras, a progressividade é mais eficaz quando se faz por meio do gasto público.

Esse ponto foi destacado por dois importantes estudiosos do tema, professora Rita de La Feria e o Professor Sijbren Cnossen num evento recente promovido pela ABDF. Ambos destacaram em suas apresentações a “moderna abordagem” à questão da progressividade, que destaca a necessidade de mirar quem se beneficia dos gastos, resumida na frase de Nora Lustig (2017): *“Efficient regressive taxes (such as the VAT) when combined with generous well-targeted transfers can result in a net fiscal system that is equalizing.”*

Por conseguinte, a progressividade na arrecadação pode ser mais do que anulada se a parcela da população com maior renda é a que mais se beneficia das despesas públicas.

### *Território e Federação*

Outra afirmação que carece de fundamento e é repetida à exaustão nos debates sobre o IVA é a de que não existem problemas para aplicar o princípio do destino na tributação do consumo em regimes federativos, para garantir a eficiência econômica desse tributo. No citado evento, o Professor José Manuel Amudi, da Universidade Complutense de Madrid, explorou as dificuldades que a União Europeia enfrenta para atender a esse princípio.

Ao chamar atenção para o tamanho desse problema, o referido professor alertou: *“A pesar de su aparente simplicidad, estas reglas generan importantes incertidumbres, lo que há dado lugar a que la Comisión Europea haya publicado un **documento aclaratorio** de 92 páginas”*. Tudo isso para orientar os países na aplicação das regras a serem adotadas para atender àquele princípio.

Na prática, é impossível adotar um figurino único que possa servir às distintas conformações dos países que adotam este regime.

Cada país exibe traços distintos herdados da sua cultura e da sua história, assim como do regime político e do tamanho do território. A maioria das federações adota o regime parlamentarista e, nas que detêm grande território, apenas os Estados Unidos, Brasil, México e Argentina optaram pelo regime presidencialista.

A aplicação do princípio do destino depende da importância das bases tributárias atribuídas aos entes federados e do grau de autonomia que eles dispõem para regular a tributação dessas bases e definir suas alíquotas. Embora a União Europeia (EU) não seja formalmente uma federação, ela representa o caso extremo para demonstrar a inviabilidade da aplicação do princípio do destino na tributação do consumo com o advento da revolução digital. E a explicação é muito simples. O IVA europeu congrega Estados independentes, cuja diversidade cresceu à medida que foram incorporados novos membros.

Em um universo de países muito distintos do ponto de vista cultural, econômico, geográfico, político e social, é praticamente impossível estabelecer um consenso sobre as regras a serem aplicadas para que o destino seja corretamente identificado.

A questão central é o fato de que o território de uma determinada jurisdição deixa de ser uma referência para a identificação do destino de uma determinada transação. Não só no caso de transações de bens digitais, mas também em transações com bens materiais feitas por meio de plataformas digitais.

O caso da UE é uma boa referência para contestar a enfática afirmação de que não há problemas para aplicar aquele princípio do Brasil.

Convém ressaltar que o Brasil também é um caso singular de federação em que os governos locais detêm plena autonomia política para administrar suas bases tributárias e, portanto, é praticamente impossível impor uma regra que possa servir a todos.

Mesmo que fosse adotado um regime centralizado para arrecadar e repartir o produto da arrecadação, não há como viabilizar essa pretensão sem extinguir ou ao menos mitigar a autonomia de Estados e Municípios.

Ainda assim, não seria possível adotar um procedimento único para identificar a localização do consumidor. Nenhuma das regras propostas na UE seria aplicável num contexto onde não há limitações à circulação de pessoas num espaço metropolitano ou entre os Estados.

Fala-se muito nos debates atuais sobre a possibilidade de o Brasil adotar um IVA Dual conforme denominação aplicada ao modelo adotado pelo Canadá. No mesmo evento da ABDF, o Professor Richard Bird destacou que as negociações conduzidas pelo governo federal canadense para harmonizar o regime tributário transcorreram durante 25 anos sem que de fato chegassem a um modelo único para isso apesar dos esforços e dos recursos aplicados pelo governo federal.

Em suma, não há um figurino único que sirva a todos e nem um modelo ideal a ser adotado.

### *O Processo*

A diversidade de questões e de conflitos envolvidos em qualquer projeto de reforma não recomenda a apresentação de um modelo pronto e acabado, isto é, o encaminhamento ao Congresso Nacional de uma ampla e minuciosa proposta para implantar de uma só vez um regime tributário inteiramente novo em substituição ao que vige no momento, especialmente no contexto de uma crise global como a gerada pela covid-19.

Nesse sentido, o desenho de um novo edifício tributário poderia seguir as etapas adotadas por uma competente equipe de arquitetos para desenhar um novo e moderno edifício.

Como na arquitetura, é preciso desenhar, com cuidado, o prédio a ser construído e selecionar os materiais a serem aplicados para garantir a estabilidade e a solidez do prédio, bem como a funcionalidade para o uso a que se destina, é fundamental, antes de começar a obra, examinar com cuidado o terreno em que o edifício tributário vai ser construído, por meio de um acurado diagnóstico.

Isso foi feito durante os trabalhos de preparação do edifício tributário desenhado em 1963 e construído em 1965. Embora ousado, o desenho da época era marcado por princípios de solidez, simplicidade, flexibilidade e modernidade. A solidez da estrutura se assentava em quatro pilares que asseguravam o equilíbrio da construção: espaço suficiente para que todas as responsabilidades do Estado fossem atendidas; ocupação condizente com as responsabilidades dos entes federados; flexibilidade para que as divisórias internas pudessem se adaptar a mudanças nas circunstâncias e modernidade no desenho do prédio.

Antes de concluir o desenho, foram contratados especialistas (inclusive estrangeiros) para explorar, em profundidade, as características do terreno em que a obra seria edificada, tendo em vista dispor do conhecimento necessário para eliminar distorções e garantir que a execução da obra obedecesse aos princípios adotados.

Essa metáfora destaca os cuidados que devem ser adotados no desenho e na construção de um novo edifício tributário que ostente simplicidade, flexibilidade, funcionalidade, solidez e modernidade.

Simplicidade é importante, mas não pode ser vista como é um objetivo em si mesmo. O que parece ser simples para quem conhece o que está sendo apresentado pode ser complexo para quem não conhece o assunto. E isto se aplica a qualquer área do conhecimento.

Para ser simples é indispensável flexibilidade para adaptar-se a visões distintas, garantir solidez, sem perder de vista a modernidade.

Simplicidade não é sinônimo de simplismo e complexidade não pode ser medida com base apenas na existência de múltiplos tributos e no tempo que os contribuintes despendem para pagar os impostos.

Na época das inovações tecnológicas, isso é uma verdade cada vez evidente. A inovação pode gerar complexidade para muitos e simplicidade para poucos. Modernidade não significa complexidade, ao contrário pode ser uma maneira mais eficaz de adotar a simplicidade por meio da flexibilidade.



### *O rigor*

A redação da proposta de texto constitucional deve ser feita com o máximo de rigor e concisão para evitar uma grande amplitude interpretativa.

É preciso cuidado para incorporar princípios e conceitos econômicos no capítulo que aborda o sistema tributário, para evitar a adoção de termos que venham a ser uma fonte inesgotável de conflitos.

Quem vai interpretar as regras são os advogados especializados em direito tributário. E quem vai decidir sobre quem tem razão são os juízes. Portanto, se o rigor não for aplicado, elas serão fonte inesgotável de litígios. Não cumulatividade, por exemplo, não é um termo juridicamente inequívoco. Sua inclusão no texto constitucional é desaconselhável.

A falta de cuidado com essa questão é uma importante razão para a complexidade do regime tributário brasileiro. Quanto maior é o espaço para interpretações divergentes, maior é a fonte de litígios e controvérsias que engrossam a pauta dos tribunais.

### *O Caminho*

Os cuidados adotados na preparação da proposta e o rigor aplicado na elaboração do texto a ser submetido ao debate no Parlamento são condições importantes a serem observadas, mas não são suficientes, para o sucesso da empreitada.

Como mencionado, a reforma deve ser entendida como um processo e não como um grande evento que tenta rasgar o que existe e por algo inteiramente novo em seu lugar

É preciso traçar o caminho e construir uma estratégia para percorrê-lo. Não é uma caminhada fácil. Como dizia o poeta mineiro, no meio do caminho tem uma pedra, mais outra e outras mais. Tentar ultrapassar todas as pedras ao mesmo tempo é um grande equívoco e certamente irá falhar. Importa escolher o primeiro passo para descortinar as trilhas a serem percorridas na sequência.

## *A oportunidade*

Também é importante escolher o momento certo para iniciar a caminhada. Se o clima não é favorável, a chance de não ir em frente é grande e a empreitada deve ser adiada.

Hoje não é o momento para derrubar tudo e construir um novo edifício tributário. A pandemia internacional da Covid-19 que assola todo o mundo gera muitas incertezas e não sendo recomendável que o País desvie sua atenção do que precisa ser feito para combater os efeitos que ela provoca na economia e na sociedade.

Muita coisa pode ser feita para melhorar o edifício tributário, por meio de uma limpeza no terreno que o circunda e pequenas obras que reduzam as dificuldades que embarçam a circulação interna, de modo a aumentar a fluidez. Esta, aliás, é a recomendação que fazem notórios tributaristas que acompanham o debate sobre o tema. Uma boa limpeza pode ser feita mediante legislação infraconstitucional, para reduzir o custo das chamadas obrigações acessórias e os litígios que crescem ao amparo das inúmeras possibilidades de interpretação das normas vigentes.

Essa opção não implica por de lado a escolha do primeiro passo a ser dado para avançar no caminho traçado pela estratégia acima mencionada.

Na incerteza que ronda o universo tributário uma coisa é certa: as mudanças no mundo do trabalho, cada vez menos significa emprego, em face da incorporação de novas tecnologias em todos os ramos da atividade econômica, Mudanças essas que ganham o impulso das medidas de confinamento adotadas para combater os efeitos do vírus e deverão ganhar um nova dimensão no mundo pós-covid19.

Não parece haver, nos debates sobre a reforma tributária, divergências com respeito à necessidade de desonerar os salários pagos aos trabalhadores regidos pela CLT, tendo em vista a erosão que essa base tributária vem sofrendo e os problemas que isso gera sustentar o financiamento do regime de proteção social. O que ainda está em discussão é como fazê-lo. Isto é de que maneira gerar os recursos para substituir a receita que será perdida com a desoneração É preciso que isto seja discutido racionalmente, sem preconceitos e com base em princípios que, como mencionado no início deste texto, precisam ser questionados.

Não há como defender medidas que aumentarão a carga de impostos que oneram as bases tributárias tradicionais, como o consumo e a renda, que já são exploradas além do que seria recomendado. E nem defender medidas baseadas em argumentos de melhorar a progressividade da tributação, sem atentar para os riscos envolvidos e para a regressividade dos gastos. O princípio que deve ser adotado para resolver essa questão é o da suficiência. Ele recomenda que o governo arrecade recursos suficientes para bancar as despesas com um novo regime de proteção social, de maneira simples, sem custos para os contribuintes e os administradores, sem espaço para a sonegação e com maior liberdade para ampliar os benefícios concedidos aos mais pobres.

Esse deve ser o foco principal de um debate sobre o financiamento da previdência social. A defesa da desoneração dos salários não deve apoiar-se na sua contribuição para a geração de empregos e sim no fato de que a base tributária atual já não cobre as despesas com os tradicionais programas de proteção social (previdência e assistência) e que o déficit vai crescer, porque não só a base vai continuar encolhendo como a demanda vai crescer, em virtude de um novo motivo para incorporar um grande contingente de trabalhadores à massa daqueles que ficam incapacitados para o trabalho por falta de qualificação profissional.

Nessa linha de raciocínio caberia utilizar como uma boa referência para o debate sobre a reforma tributária as sábias propostas que Ítalo Calvino recomendou em “Seis propostas para o próximo milênio”, livro publicado em 1988: leveza, rapidez, exatidão, visibilidade, multiplicidade e consistência.

O tributo deve ser leve, isto é, não exercer um peso demasiado grande na sociedade; rápido para ajustar-se à velocidade das mudanças; exato para garantir receitas estritamente suficientes para o atendimento das múltiplas responsabilidades do Estado de forma consistente e visível, isto é, transparente para que todos tenham conhecimento de sua contribuição para o futuro do País.

## **Em que medida o que está sobre a mesa diverge dessas recomendações?**

As propostas apresentadas não seguem o caminho recomendado na primeira parte deste texto. Antes de prescrever receita para tratar dos sintomas do paciente, é necessário fazer um acurado diagnóstico.

Este ponto foi destacado por alguns dos participantes durante os debates promovidos no grupo. Um ponto importante a ser destacado é que todas as propostas anunciam que almejam simplificar o caótico regime tributário brasileiro, com base em números divulgados pelo Banco Mundial que indicam que o Brasil está nos últimos lugares com respeito ao tempo requerido e custos envolvidos para cumprir suas obrigações com o fisco.

A defesa da simplificação se apoia no argumento de que a origem dos problemas está na multiplicidade de tributos que incidem sobre o consumo de mercadorias e serviços e a diversidade de regimes adotados para cobrá-los. Assim, tanto na PEC 45 quanto na PEC 110, a fusão de todos os tributos que incidem sobre o processo de produção, circulação, distribuição e aquisição de mercadorias e serviços seria o caminho natural para eliminar a causa principal da complexidade do nosso regime tributário,

Será? Essa não é a posição do grupo que, ao contrário do que se diz, o mais provável seria gerarem resultados opostos aos que são anunciados pelos seus defensores. Os argumentos expostos pelos participantes dos debates variam, mas apontam na mesma direção.

Tathiane Piscitelli, por exemplo, contesta a singeleza dessa argumentação ao ressaltar, na frase abaixo reproduzida, que o problema é bem mais complexo do que isso

” O debate em torno da unificação dos tributos sobre o consumo voltou a ocupar a pauta pública de modo mais intenso recentemente: no cenário pandêmico que atualmente vivemos, a retórica em torno da retomada econômica circunda a necessária simplificação do sistema tributário. A

simplificação, contudo, como atributo isolado, não pode ser panaceia para as disfuncionalidades do nosso modelo de tributação.”

De outra parte, Marcio Holland sustenta que, se aprovada, a PEC 45 aumentaria os problemas que os contribuintes enfrentam para lidar com a convivência de dois regimes distintos durante o longo prazo de transição previsto para a implantação do novo modelo proposto na PEC 45, que poderia se alongar muito além do que ela prevê, dada a tradição brasileira de prorrogar várias vezes o prazo fixado para a vigência de novas regras em matéria tributária, sempre que ele se aproxima da data estabelecida.

Nessa mesma linha Everardo Maciel levanta uma questão de fundo, com o questionamento do que significa o termo complexidade visto que ele que teria conotações distintas em diversas situações. Ao contrapor dois pares de conceitos ele argumenta que complexidade não implica necessariamente em dificuldade e que, de outra parte, simplicidade nem sempre traz facilidade. É possível conviver com uma situação complexa se houver facilidade para lidar com ela e, ao contrário, é possível encontrar dificuldades para lidar com uma situação aparentemente simples.

O simplismo na defesa dessas PECs esconde outra deficiência importante das propostas que circulam do Congresso: a ausência de evidências claras e bem documentadas estatisticamente, que sustentem os números exibidos com respeito ao tamanho das alíquotas que garantiriam a mesma receita gerada pelos impostos que seriam substituídos pelo chamado IVA nacional, assim como os benefícios que supostamente trariam para o país,

De início, cabe destacar a enorme divergência com respeito ao tamanho das alíquotas que seriam requeridas para atender ao compromisso de não aumentar a carga tributária global.

Todos concordam com o fato de que as alíquotas apresentadas estariam subestimadas.

Na opinião de Simone Maria, a alíquota requerida para atender a esse compromisso não seria inferior a 30%, bem acima de alíquota de 25% propalada pelos autores da PEC 45%.

As estimativas podem variar, mas há um consenso de que as hipóteses divulgadas de alíquotas relativas a essas PECs não são realistas.

Nessa mesma linha, José Roberto Afonso, que tem uma longa história na área e acumula muita experiência em estimativas de carga tributária, menciona que a discrepância entre o que é dito e o número real é grande embora as estimativas possam variar de acordo com os procedimentos adotados no cálculo.

Mais distantes da realidade estariam ainda os números apresentados com respeito a benefícios econômicos que adviriam de uma eventual aprovação da PEC 45., como aponta Marcio Holland em nota que acompanha este texto. Segundo ele os cálculos apresentados pelos autores da PEC 45, com respeito a supostos ganhos de produtividade econômica que acompanham as justificativas que dessa proposta, ignoram que os cálculos partem de uma premissa equivocada, qual seja a de que ela teria vigência imediata, ignorando o longo período de transição e a alta probabilidade de que o prazo previsto para a transição seria prorrogado.

Segundo ele aponta, “não é possível fazer inferências de ganhos de produtividade econômica a partir do ano seguinte à aprovação da PEC 45/2019, uma vez que, nos dois primeiros anos, apenas adiciona-se um novo tributo (IBS), mantendo todos os outros cinco tributos, e apenas promove uma redução marginal na alíquota do PIS e da Cofins, supostamente igual ao aumento de tributação com o novo IBS. Nada acontece com mudanças nas legislações tributárias de nenhum tributo; não há nenhum ganho de eficiência econômica, nem de nenhuma redução da conflituosa relação entre contribuintes e a administração fiscal. Esse cenário, na verdade persiste por todo o período de transição proposta, de 10 anos. Somente após 10 anos poder-se-ia inferir sobre eventuais ganhos econômicos com a PEC 45/2019. Até lá, há apenas ambiente de incertezas e inseguranças jurídicas.

Ou seja, os resultados econômicos apresentados pelo estudo contratado pelo CCIF somente poderia ser observado a partir do primeiro ano após o período de transição, se tudo der certo até lá. Dada a instabilidade institucional e política brasileira, trata-se de uma hipótese muito perigosa. Algum governo, no meio do caminho, pode desejar rever tudo isso.

Em menor grau, mas igualmente importantes, as mesmas fragilidades apontadas acima se reproduzem no caso do projeto de lei que trata da CBS.

O objetivo de simplificar não corresponde ao significado dessa palavra e a forma adotada para buscar esse objetivo pode trazer maiores problemas, ao invés de avanços na direção desejada.

A alegada simplificação viria da fusão de dois tributos em um só, mas na prática eles já são idênticos. A base de ambos é a receita e o que os difere é existência de dois regimes de arrecadação: cumulativo e não cumulativo.

Ao extinguir o regime não cumulativo, haveria um aumento de carga tributária de muitos prestadores de serviços.

Juntando tudo, Everardo assinala: “nas autodesignadas propostas de reforma tributária (PEC 45, PEC 110 e PL 3.887), em tramitação no Congresso Nacional, os problemas que se pretende resolver não estão adequadamente formulados. Tampouco, são apresentadas simulações que permitam aquilatar as repercussões setoriais e os impactos sobre preços”

#### *Qual o Resultado dessa atitude*

Na ausência de um detalhado diagnóstico da realidade, que explore em profundidade as disfunções do sistema tributário brasileiro para fundamentar as recomendações sobre o que precisa ser feito, a defesa das propostas se ampara em axiomas que reproduzem acriticamente os paradigmas do passado, ignorando as mudanças que a incorporação de novas tecnologias ao processo de produção, circulação, distribuição e consumo de mercadorias e serviços, acarretam na maneira como os negócios se organizam e seus impactos na tributação.

Desse modo, as propostas se chocam com a principal virtude que elas supostamente exibiriam: a simplicidade.

Nas duas PECs, a amplitude do texto constitucional se alarga com a introdução de muitos dispositivos, que agregam maiores detalhes, incluindo disposições

transitórias que tratam do processo de transição, aumentando o potencial de geração de conflitos e de ampliação da já extensa pauta de litígios no judiciário.

No que toca ao objetivo central da reforma tributária – destravar as amarras que sufocam o crescimento da nossa economia – as propostas também caminham na contramão, ampliando as dificuldades que o Brasil enfrentará para ampliar suas chances de turbinar as oportunidades de o Brasil ingressar num novo ciclo de crescimento econômico que contribua para alargar as perspectivas de a nova geração de brasileiros usufruir oportunidades de permanecerem aqui e de evitar o agravamento das disparidades sociais no pós- pandemia,

Não podemos discutir reformas sem olhar para o futuro. Conforme mencionado, os paradigmas tributários que se consolidaram no passado estão sendo corroídos pelas aceleradas transformações, que as inovações tecnológicas provocam na maneira como os negócios se organizam rompendo as fronteiras que delimitavam as bases tributárias da economia industrial e criando crescentes dificuldades para o adequado funcionamento de princípios como não cumulatividade do tributo, o destino e a alocação de competências tributárias entre os entes federados.

Nas transações digitais a maior parte do valor gerado em cada operação realizada ocorre no início do processo, à diferença do que ocorria com os bens materiais, em que a parte predominante do valor era acrescentada nas etapas finais.

Como avanço das transações digitais a cumulatividade do tributo torna-se irrelevante se a alíquota for baixa, mas mesmo que não o seja o resultado é muito diferente, pois se o aumento do valor do produto nas etapas subsequentes for cada vez menor, o problema que surge é a acumulação de créditos tributários, pois o débito não será inteiramente compensado em cada operação.

Ademais, deixa de ser possível ter uma referência precisa para identificar o local do consumidor como mencionado no caso da Espanha.

Também é importante questionar o que significa neutralidade, nesse novo mundo em que as mudanças provocadas pelas inovações tecnológicas ficam cada vez mais distantes do ideal de mercados perfeitamente competitivos. Este ponto é



destacado por Marcos Cintra em nota apresentada ao debate no grupo, onde ressalta que:

“Em realidade, o paradigma convencional conhecido como economia neoclássica vem sendo desafiado por profundas mudanças tecnológicas e comportamentais ao longo dos últimos anos a ponto de se começar a questionar a validade de conceitos comumente aceitos como cadeias de produção, concorrência, cumulatividade, eficiência e neutralidade.

Nestas condições a moderna economia digital que assume papel cada vez mais preponderante na organização da produção hodierna passa a exigir a análise e eventual revisão desses conceitos convencionais que vem presidindo ao longo de várias décadas os rumos das políticas tributárias adotadas em todo o mundo. Em outras palavras as formas de produção e organização dos mercados demandam que a tecnologia digital em constante e rápida evolução passe a ser não apenas instrumentos de gestão tributária, como vem sendo exaustivamente utilizada, mas também como elemento estruturante no processo de *tax design* para o enfrentamento das questões de adaptação do sistema tributária á nova economia digital emergente”

Além de apoiarem-se em paradigmas que estão sendo erodidos pelas inovações tecnológicas, a afirmação de que um modelo ideal de IVA é aquele que adota uma única alíquota a ser aplicada a todos os bens e serviços, não dando espaço para o uso de benefícios fiscais como instrumento de política econômica (a extrafiscalidade do tributo), também não corresponde à realidade.

No mencionado evento da ABDF, foi afirmado que não existe um figurino único de um IVA que sirva a qualquer país, dadas as circunstâncias de cada caso e às diferentes características históricas, políticas e culturais que se consolidaram ao longo do tempo.

Na maioria dos países, o número de alíquotas oscila em torno de três a cinco e em alguns pode chegar a mais do que isso.

Segundo aponta Simone Maria, a Nova Zelândia seria o único caso de uma alíquota única, mas é óbvio que as características desse País são especiais e não podem ser referência para o mundo.

A extrafiscalidade também não pode ser condenada como algo que não combina com um “verdadeiro IVA” Ela é largamente utilizada para atender a fins sociais, econômicos e regionais.

No campo social, por exemplo, a desoneração da cesta básica é uma prática universal, como destacam alguns participantes do debate.

Tathiane Piscitelli no texto acima citado desmontou esse argumento e Simone Maria acrescentou que a substituição da desoneração da cesta pela posterior entrega à população de baixa renda do valor dos tributos pagos na aquisição dos produtos, é uma operação complicada e praticamente impossível de operar a contento.

Também não podemos ignorar a importância de incentivos fiscais a objetivos de redução das desigualdades regionais e de melhoria do meio ambiente que são usados largamente em muitos países, além do Brasil.

O que precisa ser destacado, quando se trata de medidas para promover a justiça fiscal de maneira ampla, é adotar o que vem sendo chamado de uma nova abordagem na aferição da progressividade, que implica combinar as duas maneiras de atuação do Estado na economia e na sociedade: os tributos e os gastos.

Não basta focar apenas nos tributos sem olhar para os gastos. Quando se trata de reduzir as desigualdades sociais numa perspectiva de médio e longo prazo, a ação do Estado deve ser aquela que comanda a destinação dos gastos, para igualar as oportunidades de ascensão social da parcela da população que depende do Estado para ter acesso à educação de qualidade, serviços de saúde eficientes e condições satisfatórias de moradia.

Portanto, é essencial que a progressividade seja vista como uma via de mão dupla. Ela não depende apenas de como os tributos são arrecadados, mas também de como os recursos coletados pelo Estado são aplicados. Ao adotar essa abordagem, alguma regressividade na arrecadação pode ser mais do que compensada por uma maior progressividade do gasto, em benefício do País e de sua população.

### *Território e Federação*

As dificuldades relativas à identificação do território onde as transações digitais ocorrem repercutem, também, sobre a atribuição de competências tributárias na

Federação e sobre os objetivos concernentes à redução dos desequilíbrios sociais e regionais e dos conflitos federativos.

Outro obstáculo à aprovação das duas principais PECs que tratam da adoção de um IVA nacional foi muito bem destacado numa intervenção de José Roberto nos debates, quando destacou a rejeição de Estados e Municípios a propostas que lhes retirem o poder de arrecadar os tributos, ficando sujeitos ao recebimento de repasses dos tributos arrecadados centralmente, o que aliás também é mencionado por outros participantes.

Tathiane, por exemplo, chama atenção para o fato de que centralização da arrecadação dos tributos que seriam fundidos no IVA nacional em um Comitê Gestor, cujos contornos ainda são desconhecidos, ofende a autonomia federativa, pois a experiência acumulada ao longo dos anos no caso do repasse de transferências obrigatórias de recursos prevista no artigo 160 da Constituição tem sido objeto de retenções, no caso de os Estados e Municípios não honrarem as dívidas assumidas com o governo federal

E complementa citando que na proposta do IBS os entes federados seriam titulares da receita que corresponde à sua fração nesse tributo, mas ressalta que embora a autonomia dos entes federados esteja assegurada pela possibilidade de Estados e Municípios preservarem a competência para fixar a alíquota das transações efetuadas em seu território, tal prerrogativa não é suficiente, visto que a autonomia não se limita ao poder de tributar, estendendo-se à capacidade de decidir sobre o uso dos recursos que integram os orçamentos dos Estados e Municípios, ressalvadas as questões que dizem respeito ao compromisso com a responsabilidade fiscal.

Simone Maria, em suas contribuições para nossas reuniões, aponta que Nova Zelândia e Japão estão entre os pouquíssimos casos de alíquota única, mas é óbvio que as características desses países são especiais e não podem ser referência para o mundo. Simone Maria acrescentou que a substituição da cesta pela posterior entrega à população de baixa renda do valor dos produtos pagos na aquisição dos tributos é uma operação que será inescapavelmente insatisfatória, primeiro por não levar em conta as necessidades e escolhas individuais, implicando em uma padronização dos indivíduos, e segundo por ser inviável, em um país com o quadro social brasileiro,

compensar todos os que seriam atingidos. A quase totalidade dos países europeus e democracias ocidentais prósperas não o faz.

Tais observações são suficientes para contestar a recorrente afirmação de que o Conselho de Secretários de Fazenda dos Estados estaria apoiando a proposta da PEC. Cada vez que o tempo passa e que o assunto é retomado, vai ficando mais evidente que isso é uma falácia. Matéria recentemente divulgada pelo Valor Econômico (15/08/2020) ressalta o conflito entre os Estados e o governo federal em torno dos recursos a serem repassados aos Estados por meio de fundos necessários para compensar a desoneração das exportações (Lei Kandir) e com a implantação de um novo fundo para apoiar o desenvolvimento regional.

Além disso, os Estados temem, com razão, que a proposta da CBS dê mais um passo no sentido da invasão do campo de competência dos Estados com o fim do ICMS

No caso dos Municípios, a resistência da FNP às PECS também é grande, pois ela implica em abrir mão de tributar a única base tributária que vem crescendo, para partilhar com os Estados a base que vem encolhendo, sem falar da desconsideração dos enormes desequilíbrios verticais e horizontais que caracterizam o federalismo brasileiro.

São poucas as chances de as propostas prosperarem, por ignorar essa realidade e proclamar que o problema federativo seria resolvido com base nas informações atualmente disponíveis para devolver a todos a mesma fatia de receita que usufruem do bolo fiscal atualmente.

### **Como lidar com essa situação?**

As preocupações expostas não recomendam que o debate da reforma tributária repita os mesmos erros que motivaram o fracasso das várias tentativas que ocorreram nos últimos trinta anos.

A apresentação de uma detalhada proposta de emenda constitucional é, inevitavelmente, fonte de inesgotáveis conflitos, pois o foco em ganhos e perdas no

curto prazo ofusca a desejável visão de longo prazo dos ganhos para o País e do decorrente benefício para todos.

Por isso é importante que o diagnóstico dê lugar a uma estratégia, que identifique as principais dificuldades para tratar dos problemas que demandam atenção imediata e da escolha daquele que reclama ser atacado primeiramente e do traçado do caminho a ser percorrido para avançar no rumo da implantação de um novo sistema tributário que mire o futuro.

Isso é muito diferente do que consta da proposta apresentada pelo governo federal de fatiar a reforma, com a proposta de tratar, primeiramente, da criação da CBS, pois ninguém se conforma em aguardar para saber se as fatias posteriores irão de fato tratar das consequências geradas pelas anteriores.

No caso em tela, isto foi exposto de maneira clara por Karem Jureidini Dias em recente evento promovido pela OAB-SP.

Ao fixar em 12% a alíquota para a CBS, o impacto nos setores que mais empregam mão de obra seria insustentável, pois os gastos com salários não seriam deduzidos da base implicando um forte aumento da carga tributária suportada por setores cujas atividades são muito importantes para a parcela de menores rendas da população.

Esse, aliás, é o mesmo resultado de estudo recente de Fernando Garcia recentemente divulgado pela CNM.

Ademais também não se sabe como a aprovação da CBS abriria espaço para que ela facilitasse a tramitação do IBS, pois são propostas distintas do ponto de vista da natureza dos tributos e das respectivas bases de incidência.

A base da CBS é a receita e a do IBS é o produto. Não vejo como um mesmo produto teria igual tratamento, pois a receita de uma empresa advém da venda de vários produtos e de vários lugares, não sendo possível identificar a carga sofrida por cada um, a não ser que se pense em utilizar informações fornecidas pela contabilidade de custos, o que além de gerar inúmeros conflitos não poderia assegurar um tratamento uniforme devido, à origem das empresas e à diversidade das respectivas produções.

Embora a proposta da CBS aparentemente seja mais fácil de avançar por independe de emenda constitucional, isso tampouco é claro, como aponta Tathiane Piscitelli.

Ela adverte que bens e serviços não são bases tributárias de competência da União e, portanto, não poderiam ser apropriadas pelo governo federal para tanto.

O desenho do processo e do caminho a ser adotado também é importante para evitar os problemas envolvidos na definição de uma complexa transição no texto constitucional. Por isso, é fundamental definir o primeiro passo a ser dado para tratar do problema mais urgente de modo a que ele vislumbre as trilhas a serem percorridas para escapar da floresta que circunda o sanatório tributário. Nessa linha, cada novo passo traria lições que ajudariam a prosseguir no percurso que levaria ao final do caminho, evitando os inevitáveis problemas que surgem em uma transição definida a priori.

### *O Rigor*

O rigor necessário na elaboração do diagnóstico e nas justificativas para as propostas se estende à etapa final de redação dos textos legais.

Como foi discutido no grupo, quem vai interpretar o que está escrito são os tributaristas e quem decidir sobre eventuais controvérsias são os tribunais.

A introdução de conceitos econômicos e o excesso de adjetivos e de detalhes nos textos de emendas constitucionais e projetos de lei são fontes inesgotáveis de conflitos que precisam ser evitados. Tomemos, por exemplo, o que diz a redação do artigo 11 do projeto que institui a CBS:

“Art. 11. É vedada a apropriação de créditos nas vendas de bens e serviços sobre receitas sobre as quais a CBS não incide, ou há isenção, exceto nas hipóteses expressamente permitidas.”

§ 1º Na hipótese de as receitas reunirem bens e serviços, sobre os quais incidem o tributo e outros em que haja não incidência ou isenção, a vinculação da receita a cada grupo será feita por meio da aplicação de um dos seguintes métodos:

I - apropriação direta por meio de um sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou:

II - rateio proporcional com base na relação percentual existente entre o tipo de receita e o total da receita auferida no período de apuração”.

Quais os problemas que podem surgir em razão do disposto neste artigo? Não haveria maneira mais simples de resolver os problemas do regime não cumulativo do PIS/COFINS?

Este artigo traz ao debate os problemas que surgiriam numa tentativa de acoplar a CBS ao IBS numa tramitação conjunta das duas propostas. Vejam que, por adotar uma espécie de IVA distinta da adotada na PEC 45, não há como compor uma alíquota igual para um mesmo produto, pois, como foi mencionado acima, isso implicaria uma intrincada operação de apropriação de custos para estimar o ônus que um produto sofreria com a CBS para que ele corresponda à alíquota do IBS, pois ele variaria entre empresas cujas receitas englobam estes e outros produtos diferentes em diferentes regiões do país.

#### *A Oportunidade e o Primeiro passo*

Numa pandemia como a estamos enfrentando, não é oportuno encaminhar propostas abrangentes de reforma tributária para serem apreciadas no Congresso, tendo em vista a prioridade que deve ser dada às medidas necessárias para buscar uma saída mais rápida da crise e criar um ambiente favorável a uma mais rápida recuperação da economia.

Esse ponto foi enfatizado por José Roberto Afonso e posteriormente por Everardo Maciel e Simone Maria em notas que encaminharam aos debates no grupo.

Citando Kristalina Georgieva, diretora-geral do FMI, para quem o mundo atravessa “uma crise como nenhuma outra, porque mais complexa, mais incerta e verdadeiramente global”, Everardo enfatiza a inoportunidade de discutirmos “reformas tributárias” numa situação como a que estamos vivendo.

Nessa mesma linha Simone cita experiências desastrosas de iniciativas para fazer reformas abrangentes em momento de recessão e num ambiente de profundas incertezas, citando a experiência do Canadá, que amargou muitos problemas por implantar uma reforma em momentos de recessão, e a Austrália, que embora estivesse numa situação economicamente favorável não conseguiu evitar o registro de três trimestres de recessão, só recuperando o crescimento no quarto trimestre subsequente à aprovação da reforma.

Inoportunidade não é sinônimo de inação. Não implica ficar de braços cruzados, esperando que o ambiente se desanuvie, até porque algumas medidas são importantes para ajudar a combater a crise.

Nessa situação, a recomendação é combinar duas iniciativas importantes. A primeira recairia naquilo que é mais fácil fazer por meio de legislação infraconstitucional, como vem sendo defendido por experientes tributaristas, além de instruções normativas dos órgãos de administração tributária dos entes federativos.

Um bom exemplo a respeito é fornecido é apresentado por Everardo Maciel, ao comentar o projeto do chamado IVA federal:

“Na perspectiva estritamente tributária, fica evidente que se trata da fusão de dois tributos idênticos, por isso mesmo, usualmente referidos como PIS/COFINS. Portanto, em nada aproveita ao contribuinte e inaugura uma desnecessária controvérsia sobre a destinação dos recursos, inclusive em termos de possível inconstitucionalidade”.

A segunda trataria do encaminhamento de uma medida essencial para cuidar do impacto mais sério da crise – o aumento do desemprego, por meio da desoneração dos salários e da adoção de uma nova base para o financiamento do Estado do Bem Estar Social.

Como mencionado no final da primeira parte deste texto, a principal justificativa para a adoção dessa nova base tributária não é a geração de empregos, como gostam de questionar alguns desavisados críticos da proposta.

A justificativa é adotar uma base que seja menos sensível a oscilações no ciclo econômico, custo praticamente zero para arrecadar e que, portanto, preencha as



características requeridas para financiar gastos que irão crescer daqui para a frente em decorrência do desencontro entre a geração de receita, que encolherá com a erosão da base vigente e as despesas, que crescerão pelo envelhecimento e por maior exigência de qualificação profissional para assumir postos de trabalho na economia digital.

### **Comentários Finais**

Essa iniciativa não termina aqui. A nova etapa do trabalho irá expor a visão do grupo a um debate envolvendo um grupo maior de estudiosos e de praticantes com grande experiência nessa área, para agregar novas experiências e percepções que são importantes para evitar o fracasso de mais uma tentativa de reformar o caótico regime tributário brasileiro, buscando pavimentar o caminho que poderá conduzir o Brasil ao encontro do seu futuro, evitando que a profecia de Stephan Zweigh seja adiada por décadas.

## CONTRIBUIÇÕES DE PARTICIPANTES DO GRUPO

---

1. *Breves Reflexões sobre Reformas Tributárias*. Por: **Everado Maciel**.
2. *Pacto federativo, injustiças e questões práticas: os problemas que a PEC 45/2019 suscita*. Por: **Tathiane Piscitelli**.
3. *Reforma Tributária e os riscos de piorar*. Por: **Marcio Holland**.
4. *Sabedoria convencional e questionamento crítico*. Por: **Marcos Cintra**.
5. *Tributação sobre a folha de salários*. Por: **José Roberto Afonso e Vilma Pinto**.

**Observação** - Os textos que compõem esta parte resumem as posições dos que contribuíram para a elaboração do texto coletivo apresentado na primeira parte deste relatório. Eles adicionam maiores detalhes que são importantes para reforçar o que foi ali contemplado, tendo em conta a diversidade do grupo com respeito à formação acadêmica, experiência profissional e dedicação ao tema em questão. A diversidade de opiniões destes profissionais não os impede de ter a mesma reflexão mais geral sobre a urgência em se rever os caminhos tomados pela discussão sobre a reforma tributária no Brasil. Suas opiniões não necessariamente refletem visões de suas respectivas instituições.

**Everardo Maciel<sup>4</sup>**

Sistemas tributários não são meras técnicas de extração de renda da sociedade para financiar o bem comum, mas escolhas políticas, balizadas por princípios constitucionais, que encerram conflitos de razão e de interesse.

São, portanto, construções político-culturais, inevitavelmente imperfeitas, que adotam técnicas de extração tributária, mas não são caudatários delas. Em outras palavras, não são softwares de prateleira.

De mais a mais, ao longo do tempo, essas imperfeições podem aumentar, em virtude de mudanças no contexto econômico, obsolescência das formas de extração, surgimento de novas tecnologias, controvérsias conceituais, superabundância de exceções e regimes especiais, etc.

É nesse contexto que se inscrevem as reformas tributárias. Não como um evento específico, mas como um processo permanente.

Reforma é uma palavra que goza de muito prestígio, porque mobiliza sentimentos de esperança frente os inevitáveis problemas da realidade presente. Não é, entretanto, autoexplicativa, porquanto implica enorme diversidade de perspectivas e arranjos.

De quando em quando, surgem ondas de reformismo nos países menos desenvolvidos por múltiplas razões, a exemplo do entendimento simplista de que a mera reprodução de modelos adotados em países desenvolvidos é capaz de promover o desenvolvimento em outros países, o que constitui uma espécie de neocolonialismo cultural.

---

<sup>4</sup> Consultor tributário, professor do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP e da Escola de Magistratura do TRF-1. Foi Secretário da Receita Federal (1995-2002), Secretário da Fazenda do Estado de Pernambuco (1979-1982) e Secretário de Fazenda e Planejamento do Distrito Federal (1991-1994).

Há mesmo quem condicione investimentos à consecução das “reformas”, mesmo que não saiba quais são elas.

O acolhimento da tese do reformismo obsessivo, nos países menos desenvolvidos, traduz um sebastianismo redivivo, que cultua a redenção por práticas salvacionistas e prospera em contexto que encerra frustração, desinformação, interesses dissimulados e manipulação intelectual.

No caso específico da reforma tributária, a adoção acrítica de modelos adotados em outros países pode ser um grande equívoco, quando se desconsideram as circunstâncias nas quais foram implantados e os custos da transposição. Além do mais, paradigmas tributários absolutos são ficções, sem que daí se conclua pelo despreço pelas boas práticas.

O Brasil, por exemplo, assumiu, com pioneirismo, práticas que posteriormente foram implementadas em outros países, como, na década de 1960, a utilização da rede bancária na cobrança de impostos, a fusão da administração aduaneira com a de tributos internos, a utilização da informática como suporte à administração tributária e, na década de 1990, o uso intensivo da internet no cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

A despeito dos problemas que o ICM (hoje, ICMS) adquiriu no curso de sua evolução, não se pode esquecer que foi o primeiro modelo, em todo o mundo, de tributação do consumo pela técnica do valor agregado que se estendeu desde a produção até o varejo.

As pretensões de reforma tributária, portanto, não podem ser uma trivial escolha por modelos teóricos ou adotados em outros países.

Essas pretensões devem estar fundadas em diagnósticos acurados, descrevendo, com clareza, os problemas que pretende enfrentar, sem apelos a chavões e dogmatismos, para, em seguida, indicar as soluções jurídica e economicamente consistentes, e politicamente viáveis, além de aferir as repercussões sobre contribuintes e preços e, quando for o caso, sobre os entes federativos. A inobservância desses pressupostos desautoriza qualquer pretensão de reforma.

Aprioristicamente, nenhuma reforma é solução para os problemas tributários. Ao contrário, pode ampliá-los, daí ser conveniente, no caso, recepcionar o que Thomas Sydenham (1624 – 1689), inspirado em Hipócrates, ensinava aos médicos: primeiro, não prejudicar (*primum non nocere*), em referência à indispensável prevenção de riscos elevados, custos desnecessários e danos irredimíveis para os pacientes.

A percepção de uma carga tributária desproporcionalmente elevada, quando cotejada com a má qualidade do gasto público, a excessiva litigiosidade, a insegurança jurídica e as exorbitantes exigências burocráticas geram um compreensível clamor por reforma tributária e uma ladainha autodifamatória, sem que sejam adequadamente debatidos os problemas.

Nessas circunstâncias prosperam teses que tentam reproduzir enlatados tributários, não raro com validade vencida, e “teorias” para encobrir agendas ocultas.

A aridez da matéria tributária pretexta, com muita facilidade, a construção de fabulações e falsas ilações, que não raro escondem interesses econômicos ou políticos. A partir daí, são construídas soluções, autodesignadas reformas tributárias, que desfrutem do prestígio da novidade.

É recorrente dizer-se que no Brasil são gastas, anualmente, 2.600 horas para cumprimento das obrigações tributárias, tendo por base a pesquisa “Doing Business”, patrocinada pelo Banco Mundial.

Se procedente a informação, cabe indagar: decorreria ela da sobrecarga de obrigações acessórias ou do tempo dispendido com litígios, às vezes constituídos para não pagar impostos? A primeira hipótese remete ao campo da administração tributária e a segunda a questões associadas ao processo tributário. Portanto, em nenhum caso se vincula à natureza dos tributos. A despeito disso, é utilizado como motivação para a “reforma tributária”.

Uma instituição com a responsabilidade do Banco Mundial tem a obrigação de esclarecer a questão, caso efetivamente pretenda dar curso ao seu propósito de melhorar o ambiente de negócios. A mera divulgação das informações é um desserviço, com implicações reputacionais.

Nestes tempos da pandemia da covid-19, se apresentam como propostas de reforma tributária as Propostas de Emenda Constitucional (PEC) nº 45 e nº 110, originárias, respectivamente, da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e o Projeto de Lei (PL) nº 3.887, de iniciativa do Poder Executivo, que pretende instituir a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), procedendo-se à extinção da Cofins e do PIS.

A CBS foi anunciada como iniciativa que, no futuro, se ajustaria às pretensões mais abrangentes da PEC nº 45, da PEC nº 110 ou de uma outra PEC, produto da fusão daquelas Propostas.

Ainda que não se possa entender como ocorreria esse ajustamento, por admitir um amplo elenco de possibilidades. Tal fato faz presumir, desde logo, a completa ausência de planejamento.

O desencontro de informações é de tal ordem que o pedido de urgência na tramitação do PL que institui a CBS foi retirado, poucos dias após a apresentação do requerimento, a pretexto de viabilizar a apreciação de projeto que dispõe sobre alterações na legislação de trânsito. A explicação parece inverossímil.

Há, também, a hipótese de opção pela obscuridade no planejamento, o que, aliás, é circunstância comum àquelas propostas autodesignadas de reforma tributária.

O “mérito” da proposta da CBS, todavia, foi antecipar, em menor escala, os inúmeros problemas embutidos nas PEC nº 45 e nº 110, cuja dimensão somente seria perceptível nas respectivas leis complementares.

Não há diagnósticos que fundamentem as propostas de reforma tributária, mas mera alusão a experiências de outros países, conceitos questionáveis que assumem natureza dogmática, ilações marcadas por lógica borrada, ficções, assentadas em elegantes exercícios econométricos, que procuram associar crescimento futuro à “reforma tributária”.

Nenhuma proposta especifica as repercussões sobre setores, entes federativos e preços. E quando discrimina a alíquota geral, como na proposta da CBS, não

disponibiliza a memória de cálculo<sup>5</sup>. Como podem os parlamentares deliberar sobre a matéria de tamanha relevância, se as informações são sonegadas a eles e à sociedade?

Cuida-se, em seguida, de examinar questões gerais e específicas daquelas proposições.

Recorre-se, com frequência, ao argumento da complexidade do sistema tributário brasileiro como motivação da reforma tributária. Não se explora, contudo, o tema com profundidade.

Afinal, qual seria a natureza dessa complexidade? Seria a excessiva litigiosidade vinculada ao processo tributário, o burocratismo pernicioso, as indeterminações conceituais que repercutem sobre a segurança jurídica ou problemas específicos de tributos?

Sistemas tributários, ainda que seja óbvio, encerram inevitavelmente complexidades, quando lidam com fenômenos complexos, como preços de transferência, planejamento tributário, operações no mercado financeiro, etc.

Complexidade não dispensa, todavia, a concepção de soluções de caráter opcional, fundadas na praticabilidade tributária, para situações específicas como pequenas e microempresas ou pessoas físicas equiparadas a jurídicas.

Mesmo no tocante a preços de transferência, o Brasil em comparação com outros países, notadamente os que orbitam na zona de influência da OCDE, tem a mais pragmática e simples legislação do mundo. Ainda assim, ela só é acessível a especialistas.

Preços de transferência, entretanto, constituem tema da mais elevada importância em um mundo globalizado. Demandam, por isso mesmo, disciplinamento.

Afora isso, é responsabilidade da administração tributária desenvolver sistemas que tornem amigável, em termos de facilidade operacional e baixo custo, o

---

<sup>5</sup> Em matéria veiculada, em 09.09.20, pelo site Poder360 e assinada pelo jornalista Caio Spechoto, (<https://www.poder360.com.br/economia/proposta-de-reforma-tributaria-foi-feita-sem-simulacao>), a Receita Federal, em resposta a demanda fundada na Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 2011), informou, por meio da Nota SIC CETAD/COEST nº 133, de 21.08.20, que “em sua análise sobre a proposta de criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), não realizou estimativas de impacto que eventualmente poderão ser causados pela criação do novo tributo”.

cumprimento da obrigação tributária, a exemplo do que ocorre com a declaração de imposto de renda das pessoas físicas no Brasil.

As propostas de reforma tributária enxergam, de forma simplista, a fusão de tributos como a via para a simplificação, descurando-se de examinar, no caso específico, as repercussões de índole federativa.

É simplismo imaginar que reunir dois tributos gera um terceiro mais simples que os anteriores. Veja-se, por exemplo, a pretensão de fundir o PIS e a Cofins gerando outro tributo (CBS), com o propósito de simplificar.

Aquelas contribuições, exceto em situações especialíssimas, têm a mesma legislação e são pagas com o mesmo documento de arrecadação. Por essa razão, são usualmente referidas como PIS/Cofins. Diferenciam-se, tão somente, na destinação do produto da arrecadação: o PIS financia o seguro-desemprego, o abono salarial e o BNDES; a Cofins, o orçamento da seguridade social.

Fica, desde logo, evidente que, na perspectiva do contribuinte, a fusão em nada aproveitaria à tese de simplificação.

Já no plano da destinação dos recursos seria instaurada uma disputa entre os gastos financiados por aquelas contribuições, inclusive com possibilidade de questionamento constitucional.

Ademais disso, não se pode descartar uma intenção não declarada de extinguir o abono salarial, no âmbito da concepção de novas modalidades de transferência de renda a pessoas.

O argumento da simplificação, também, não se confirma na perspectiva da determinação do tributo a recolher.

O art. 11 do PL nº 3.887, que propõe a instituição da CBS, admite a coexistência de receitas que permitem e que não permitem a apropriação de créditos.

Para efetivar essa apropriação, prevê um método que consiste na “apropriação direta por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração”.



A sistemática vigente do PIS/Cofins admite a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo. No primeiro caso, a apuração se dá por uma singela multiplicação de uma alíquota por uma base de cálculo (receita bruta); no outro, mediante apuração “base contra base”, que faculta uma coexistência simples entre os dois regimes, reproduzindo, *mutatis mutandi*, o conhecido modelo de tributação do IRPJ, na sistemática do lucro real.

Percebe-se, portanto, que a apuração da CBS é bem mais complexa que a hoje aplicável ao PIS/Cofins.

Por oportuno, registre-se que o regime cumulativo do PIS/Cofins, que se pretende extinguir, tem a mesma natureza do modelo que inúmeros países da Europa pretendem adotar para tributar serviços digitais, com o objetivo de prevenir a erosão das bases tributárias pelo deslocamento de lucros para paraísos fiscais.

Paradoxalmente, os que acenam com a bandeira da simplificação têm uma indisfarçada má vontade com o regime do lucro presumido, no IRPJ, e o Simples, justamente as mais bem-sucedidas iniciativas de simplificação tributária no Brasil.

A prevenção e resolução de litígios são invocadas como motivação para os projetos de reforma tributária.

No regime cumulativo do PIS/Cofins, entretanto, jamais existiu controvérsia. Tampouco há qualquer queixa de contribuinte quanto à complexidade. A opção pela tributação da renda no regime do lucro presumido e, por via de consequência, na sistemática cumulativa do PIS/Cofins se dá justamente pela simplicidade e segurança jurídica do modelo.

No regime não cumulativo quase todos os litígios estão centrados no reconhecimento dos direitos creditórios dos insumos, que decorre de um erro de interpretação em ato infralegal, cuja solução é trivial<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Introdução do § 5º no art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, pela IN SRF nº 358, de 2003, em que, equivocadamente, se alterou o conceito de insumo, previsto na Instrução Normativa original, para adotar-se o que se aplica ao IPI.

No projeto de criação da CBS, o tributarista Roberto Quiroga<sup>7</sup> identificou 12 brechas para questionamentos judiciais. E há outras, sem falar de sua virtual inconstitucionalidade.

A PEC nº 45 dispõe sobre mais de 150 normas constitucionais, o que propiciaria litígios judiciais cuja solução demandaria décadas e que se acrescentariam aos atuais litígios, pois o novo sistema conviveria por 10 anos com os tributos que pretende substituir.

Entre os novos conceitos a estimular a geração de litígios, em prejuízo da desejada segurança jurídica, destacam-se as inusitadas “alíquotas singulares” que refazem vinculações que a própria proposta extingue. Além disso, a instituição de um “comitê gestor” do tributo proposto, com competência para expedir normas que usurpam funções do Poder Legislativo, seria uma fonte inesgotável de litigiosidade.

Além disso, essa PEC pode ser tida como ofensiva ao pacto federativo, cláusula pétrea insusceptível de alteração por emenda constitucional, como já suscitado por eminentes tributaristas, como Hamilton Dias de Souza, Heleno Torres, Humberto Ávila, Ives Gandra Martins, Kyioshi Harada, Roque Carrazza, Ricardo Lodi Ribeiro, Roberto Quiroga, Tathiane Piscitelli, aos quais me associo<sup>8</sup>. Já aí se avista um litígio de grandes proporções.

Como se vê, em lugar de uma redução haveria um exponencial aumento nos questionamentos judiciais, em desfavor da segurança jurídica.

Em todas as propostas de reforma tributária, afirma-se, com convicção, que não haverá aumento de carga tributária.

Trata-se de um discurso enganoso. Contribuintes pagam tributos e não carga tributária, que afinal é tão somente um parâmetro para aferir o nível geral de tributação. O que conta para o contribuinte é o montante de tributos que ele paga individualmente.

---

<sup>7</sup> “Reforma pode gerar discussões judiciais”, Valor Econômico, 25.08.20.

<sup>8</sup> V. “Onerar mais não é o caminho”, O Estado de São Paulo, 26.07.19, artigo subscrito por Everardo Maciel, Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila, Ives Gandra Martins, Kyioshi Harada e Roque Carrazza.

Elaboradas sem nenhum diagnóstico e clareza quanto a alíquotas, arrecadação e impactos setoriais, as propostas constituem um vazio de projeções, salvo fantasiosas especulações quanto a repercussões sobre o crescimento do PIB.

Para enfrentar esse deserto de informações é que, na mídia e em conferências, foram apresentadas projeções sobre os impactos setoriais, elaboradas por este articulista e, entre outros tributaristas, Hamilton Dias de Souza, Gustavo Brigagão e Ricardo Lacaz, bem como pela Confederação Nacional de Saúde, Fórum das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular, Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior (ABMES), Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN), Confederação Nacional do Comércio (CNC), Confederação Nacional da Agricultura (CNA), etc.

Nenhuma projeção foi enfrentada. Pontificaram tão somente arroubos verbais com pretensão de desqualificá-las, no indesejado clima de excessiva politização de temas que deveriam se sujeitar, estritamente, ao crivo da razão.

Números não podem ser arrostados com bravatas, mas com outros números. Conduta diversa significa dizer que a proposta está maculada por aventureirismo, porque não se conhecem os números, ou por deslealdade política, porque eles são convenientemente omitidos. Os fatos são tudo, como dizia Machado de Assis.

No debate sobre as soluções possíveis, a sociedade tem o direito de conhecer os respectivos custos e benefícios para que haja uma escolha consciente. Parodiando Ortega y Gasset, como fez Celso Cunha, ao renunciar à condição de revisor gramatical da Constituição de 1988: “clareza é a cortesia do legislador para com o seu povo”.

Em qualquer uma das propostas de reforma tributária, as primeiras vítimas são os optantes do lucro presumido que recolhem o PIS/Cofins na sistemática cumulativa. São cerca de 850 mil contribuintes.

Admitida a conservadora hipótese de dois sócios por empresa, temos um universo de quase dois milhões de profissionais liberais, além de pequenos prestadores de serviços, comerciantes e industriais. As alíquotas nominais incidentes em seus negócios cresceriam em percentuais que variam de 211 a mais de 500%, implicando aumento significativo nas cargas tributárias individuais.

Esse aumento alcançaria, também, muitos outros setores, como o imobiliário, o de radiodifusão, o de tecnologia da informação, o de administração de shoppings centers, o agrícola (com severa repercussão de carga tributária e operacionalidade especialmente sobre as pessoas físicas equiparadas a jurídicas, que representam 98% dos produtores rurais), além das entidades de assistência social.

Os optantes do Simples seriam alcançados indiretamente, em virtude da opção pelo modelo “imposto contra imposto”, que reduz sua capacidade de transferir direitos creditórios para contribuintes tributados por outros regimes.

Por sua vez, a tributação dos setores sujeitos, no PIS/Cofins, à substituição tributária (bebidas e tabaco) ou à incidência concentrada (combustíveis, automóveis, produtos farmacêuticos) entraria no campo do absolutamente imprevisível.

Haveria, portanto, aumento de preços das mensalidades escolares, consultas médicas e outros serviços prestados a pessoas por profissionais liberais, das prestações da casa própria (inclusive as que integram programas de habitação popular), dos livros, das diárias de hotéis, etc.

Ao menos no contexto da PEC nº 45, seria eliminada a isenção da cesta básica, a ser compensada por uma transferência de renda de impossível individualização, difícil operacionalidade e sujeita às contingências orçamentárias. Alega-se que existem produtos que estão indevidamente incluídos na cesta básica. Não seria mais fácil, se procedente o fato, excluí-los?

No campo dos eventuais beneficiários das reformas, estariam provavelmente produtos integrantes de cadeias industriais longas; no caso específico da PEC nº 45, as instituições financeiras, hoje tributadas pelo PIS/Cofins, seriam totalmente desoneradas.

Nessa perspectiva, o que se constata é um propósito dissimulado de promover uma desproporcional redistribuição de carga tributária, com muitos perdedores e poucos ganhadores.

Curiosamente, essa robusta agenda oculta está associada a projetos de reforma que proclamam a transparência como princípio norteador de sua concepção, que, afinal, se reduz à cobrança “por fora” do tributo.

É indefensável cogitar-se de uma reforma tributária para proceder-se à cobrança “por fora”, cuja distinção de uma cobrança “por dentro”, como é da tradição brasileira, requer modestos conhecimentos de aritmética elementar.

De forma recorrente, atribui-se a complexidade do PIS/Cofins à profusão de regimes especiais, instituídos após adoção da sistemática não cumulativa na Cofins, em 2003.

Não há como negar essa evidência, conquanto se saiba que eles são específicos para determinados grupos de contribuintes, sendo desarrazoado compreendê-los de forma extensiva a todos os contribuintes.

Regimes especiais não surgiram por geração espontânea. Avaliada sua relevância para atividade, caso se pretenda revogá-los, deve-se recorrer à mesma via normativa que os instituiu, respeitados os que foram concedidos por prazo certo e sob condições, conforme estabelece o art. 178 do Código Tributário Nacional.

A queixa contra a existência de regimes especiais não pode ser razão para promover reformas tributárias de larga amplitude, pois, como se viu, revogá-los constitui procedimento trivial.

Outro argumento a fundamentar a PEC nº 45 é a pretensão de acabar com a guerra fiscal. Para tal cogita-se a vedação a incentivos na tributação do consumo. Em contrapartida, seria admitida a concessão a empreendimentos, por meio de dotações consignadas nos orçamentos anuais.

Antes de tudo, convém assinalar que a competição fiscal é um instituto universal, inerente à história dos impostos, que se torna ilícita quando praticada *contra legem* e só nessa hipótese pode ser qualificada como guerra fiscal ou competição fiscal nociva.

É indiscutível que nos casos do ISS e, sobretudo, do ICMS há evidências notórias de guerra fiscal, especialmente a partir da década de 1990.

Em relação ao ISS, ainda são frágeis as normas coercitivas para impedir práticas de guerra fiscal.

Já no que concerne ao ICMS, a guerra fiscal decorre de duas causas principais.

A primeira delas foi a extinção do órgão (Secretaria de Economia e Finanças) do então Ministério da Fazenda responsável pela coordenação nacional do ICMS, no âmbito da reforma administrativa promovida pelo Governo Collor, de sorte que a União demitiu de si aquela responsabilidade.

A outra foi o novo tratamento dispensado pela Constituição de 1988 (art. 155, § 2º, inciso XII, g) à concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, a ser disciplinado por lei complementar. Estabeleceu, também, que enquanto não fosse editada a lei complementar prevaleceria a Lei Complementar nº 24, de 1975.

Ocorre que a mencionada Lei Complementar, além de inscrever-se em outro contexto constitucional já não tinha mais eficácia coercitiva, porque as sanções pelo seu descumprimento, previstas no art. 8º, tornaram-se inconstitucionais em virtude de legislação posterior à sua edição. Desse modo, pereceram as sanções pela prática de guerra fiscal no ICMS.

As ações contra essa guerra fiscal desaguaram no STF. A despeito de, reiteradamente, considerar ilegal essa prática, a morosidade dos julgamentos na Suprema Corte não foi suficiente para impedir a guerra fiscal. Sequer um projeto de súmula vinculante conseguiu prosperar.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, ao dispor sobre a concessão de incentivos fiscais do ICMS é norma de baixa densidade normativa, limitando-se praticamente a conferir legalidade às práticas passadas de guerra fiscal e facultar sua extensão a outras Unidades da Federação.

O abuso, como se sabe, não deve impedir o uso. As deficiências normativas e administrativas, na competição fiscal daqueles impostos, são sanáveis, mediante adoção, por lei complementar, de critérios objetivos para a concessão ou revogação de incentivos fiscais, associados a sanções eficazes contra a prática de guerra fiscal, aplicáveis ao contribuinte (pagamento do imposto devido com multa), ao ente federativo infrator (impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal) e aos agentes públicos responsáveis (improbidade administrativa e crime contra as finanças públicas).

A pretensão de neutralidade não pode se contrapor aos objetivos de correção das desigualdades regionais de renda, previstos na Constituição, sendo inviável a consecução desses objetivos sem a participação efetiva da iniciativa privada.

É implausível, na esteira do que propõe a PEC nº 45, ademais, admitir-se a substituição de incentivos fiscais por subsídios a empreendimentos, consignados em dotações constantes dos orçamentos anuais e competindo com despesas tradicionais, como educação, saúde e segurança pública. Alguma empresa faria investimentos de médio ou longo prazo confiante em dotações orçamentárias anuais, especialmente quando se considera a incompatibilidade entre vigência anual dos orçamentos e prazo de investimentos?

A inclusão do IPI no Imposto sobre Bens e Serviços, como propõe a PEC nº 45, é outra evidência de propensão à concentração econômica em nome da eliminação de “distorções”.

A extinção do IPI, estranhamente, se faria acompanhar da instituição de um Imposto Seletivo, cujo alcance não se esclarece na referida PEC, mas que, na justificação, afirma pretender compensar externalidades negativas no consumo.

Em outras palavras, sendo razoável admitir que o universo dessa compensação seriam produtos industrializados, o Imposto Seletivo seria nada mais do que um IPI com base de incidência restrita, o que, se fosse o caso, seria alcançável pela simples edição de um decreto restringindo a incidência daquele impostos a alguns produtos.

Essa excêntrica construção talvez encerre outra agenda oculta, como tem sido usual no curso das discussões sobre “reformas tributárias”, qual seja o de ferir mortalmente a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio na Amazônia, reproduzindo o culto à denominada eficiência econômica em desfavor da correção das desigualdades regionais.

A Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio foram instrumentos escolhidos, com amparo constitucional desde 1988, para promover a integração da Amazônia à economia nacional e preservar a floresta amazônica.

Problemas, caso existam, naquelas áreas de tratamento tributário diferenciado devem ser resolvidos com base em uma discussão responsável. Extingui-las é

desempregar cerca de 86 mil trabalhadores. promover indiretamente o desmatamento e inundar de migrantes as periferias dos grandes centros urbanos, justamente quando a preservação da Amazônia está no centro dos debates internacionais sobre mudanças climáticas. Como estariam suas florestas sem polos de geração de empregos urbanos?

Conquanto desabastecida de pesquisas consistentes, é entendimento corrente que o sistema tributário brasileiro é regressivo.

Sem explorar a polêmica se progressividade e regressividade são conceitos melhor aplicáveis ao domínio do gasto público do que ao da tributação, parece inequívoco que a adoção de uma alíquota única, na tributação do consumo, é clara hipótese de opção pela regressividade. Todas as propostas de “reforma tributária” elegeram essa opção.

O ICM, que vigeu até 1988, tinha alíquota uniforme em todo território nacional (art. 24, II, § 4º, da Constituição de 1967), para todas as mercadorias, ressalvadas diferenciações nas operações interestaduais e de exportação. Essa uniformidade, entretanto, findou sendo mitigada por reduções da base de cálculo.

Para corrigir esse equívoco conceptual é que a Constituição de 1988 admitiu a diversidade de alíquotas no agora ICMS, sem cuidar, contudo, de vedar a redução de base de cálculo.

A combinação da diversidade de alíquotas nominais com preservação da redução da base de cálculo é que gerou uma indevida profusão de alíquotas efetivas.

O contrário de muitas alíquotas não é alíquota única, mas um número razoável de delas, como ocorre na tributação do consumo em quase todos os países do mundo. Não deve haver uma medida igual para tudo, como ensina Douglass North, Prêmio Nobel de Economia.

Uma salutar iniciativa visando à redução das alíquotas do ICMS e do ISS seria vedar, em legislação infraconstitucional, a redução de suas respectivas bases de cálculo.

É indiscutível que o sistema tributário brasileiro tem problemas, como de resto todos os sistemas tributários do mundo, em todo o tempo.



O que cabe perquirir é se as propostas de “reforma tributária” respondem a problemas, ainda não adequadamente sistematizados, quais suas repercussões sobre os contribuintes e sobre os preços.

Essa constatação não autoriza, todavia, imobilismo e conformismo, mas racionalidade, prudência e pragmatismo.

Este artigo procura de algum modo explorar a consistência das propostas, sem esquecer a lição do escritor inglês G. K. Chesterton (1874-1936): “o reformador está sempre certo no que há de errado, mas está errado ao não ver o que havia de certo”.

Há que se refletir, também, sobre a oportunidade do debate sobre “reformas tributárias” em circunstâncias de uma pandemia.

Kristalina Georgieva, diretora-gerente do FMI, no blog da instituição (20.04.20), qualificou, com precisão, a pandemia da Covid-19, como uma “crise como nenhuma outra”, porque mais complexa, mais incerta e verdadeiramente global.

Abundam previsões, com base frequentemente em pírias e macabras estatísticas, sobre os desdobramentos da pandemia e suas consequências econômicas e sociais.

Todas elas são, entretanto, meras aproximações da realidade - provavelmente distantes -, porque sobre o vírus, como se disse a respeito da China, não há um verdadeiro conhecimento, mas graus variáveis de ignorância. Por igual razão, são precárias as especulações sobre suas consequências sociais e econômicas.

Caminhamos no domínio da incerteza, em que fica evidente a impossibilidade de estimativa e cálculo, como conceituava o economista americano Frank Knight (1885-1972).

São reais, no Brasil, as ameaças de elevado aumento do desemprego e da pobreza, crise fiscal desproporcional sobretudo nos Estados e Municípios, problemas de toda ordem para empresas, especialmente as micro e pequenas.

Relatório da ONU, divulgado pelo secretário-geral António Guterres, prevê para o Brasil, em 2020, a elevação da taxa de pobreza (de 20% para 26,4%) e a de extrema pobreza (de 5% para 10%).

O mundo inteiro está focalizado na crise, em suas diferentes dimensões. As soluções não serão fáceis e exigirão muita criatividade, flexibilidade, cooperação e sacrifício.

A despeito desse dramático quadro, abdicamos de debater e produzir um plano capaz de enfrentar as consequências de todos gêneros da pandemia, como estão fazendo todos os países do mundo.

Medidas tributárias, neste momento, só aquelas que se inscrevam nesse plano e não tenham caráter hostil aos contribuintes.

**Tathiane Piscitelli<sup>9</sup>**

O debate em torno da unificação dos tributos sobre o consumo voltou a ocupar a pauta pública de modo mais intenso recentemente: no cenário pandêmico que atualmente vivemos, a retórica em torno da retomada econômica circunda a necessária simplificação do sistema tributário. A simplificação, contudo, como atributo isolado, não pode ser panaceia para as disfunções do nosso modelo de tributação.

A necessidade de realização de reformas no sistema tributário é fato praticamente incontestado. Segundo dados do Índice de Competitividade Global de 2019<sup>10</sup>, elaborado pelo Fórum Econômico Mundial, o Brasil está na 136ª posição, entre 140 países analisados, em relação ao efeito distorcivo de tributos e subsídios tributários na competitividade nacional. Na mesma linha, o último *Doing Business in Brazil*, elaborado pelo Banco Mundial, coloca o país na 184ª posição de um total de 190 no critério “pagamento de tributos”<sup>11</sup>. Esses dados denotam que a complexidade do sistema, que conta com incidências múltiplas sobre os mesmos fatos, três esferas federativas, distintos níveis de obrigações acessórias e diferenças regionais.

Ao lado disso, porém, há outras questões que devem ser consideradas. Na mesma medida em que o sistema tributário atual pode implicar perda de competitividade dos negócios, o impacto que a distribuição da carga tributária tem sobre a desigualdade nacional é significativo.

No Brasil, a tributação sobre bens e serviços supera 40% da arrecadação tributária e tem como resultado um sistema significativamente regressivo, que

---

<sup>9</sup> Professora da Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas.

<sup>10</sup> Disponível em: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf), acesso em 28 jul 2020.

<sup>11</sup> Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>, acesso em 28 jul 2020.

potencializa as desigualdades sociais e econômicas<sup>12</sup>. É esse cenário, portanto, que deve ser considerado quando se cogita de reforma do sistema tributário: complexidade que resulta em perda de eficiência de um lado, e distribuição desequilibrada das bases tributárias, de outro.

Ao longo da vigência da Constituição de 1988, tivemos pelo menos três propostas de emenda constitucional com objetivo de alterar o Sistema Tributário Nacional: uma delas no governo Fernando Henrique Cardoso (PEC 175/1995) e duas no governo Lula (PEC 233/2009 e PEC 41/2003). Apenas uma delas foi aprovada: a PEC 41/2003, que resultou na promulgação da EC 42/2003.

A emenda constitucional então aprovada trouxe poucas mudanças no texto constitucional – a maior novidade foi a alteração do prazo de anterioridade, para conferir maiores garantias aos contribuintes, a previsão de não cumulatividade para as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, possibilidade de incidência dessas contribuições na importação e previsão do Simples Nacional.

No ano passado, duas novas propostas se somaram às iniciativas anteriores: as PECs 45 e 110. Considerando o avanço significativo da PEC 45 em relação ao processo legislativo<sup>13</sup>, este texto irá se concentrar nas críticas ao modelo de tributação nela proposto.

Inicialmente, destaque-se que, em linhas gerais, a PEC propõe a unificação da tributação sobre o consumo em um único imposto, o IBS, imposto sobre bens e serviços. Como consequência, haverá a eliminação de vários tributos de competência da União, estados e municípios. Além disso, prevê uma alíquota única para todas as operações, sem qualquer possibilidade de concessão de incentivos fiscais – o fundamento para tanto seria acabar com a guerra fiscal e, assim, com o tratamento

---

<sup>12</sup> OECD et al. (2020), **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2020**, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>, acesso em 29 jul 2020. Sobre a relação entre o sistema tributário brasileiro e as desigualdades, confira-se: OXFAM Brasil. **País estagnado: um retrato das desigualdades brasileiras 2018**. São Paulo, 2018. Disponível em: [https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/pais-estagnado/?\\_ga=2.87158232.1703516416.1596022790-1900851144.1595852226](https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/pais-estagnado/?_ga=2.87158232.1703516416.1596022790-1900851144.1595852226), acesso em 29 jul 2020.

<sup>13</sup> Em maio de 2019, a PEC 45 foi aprovada na Comissão de Constituição e Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados e, ato contínuo, foi criada a Comissão Especial da Reforma Tributária. Andamento disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>, acesso em 29 jul 2020.

diferenciado do ponto de vista regional. Ao lado desses, há outros aspectos relevantes: a não cumulatividade e um longo prazo de transição: o novo imposto apenas seria integralmente implementado ao final de dez anos.

As críticas que pretendo apresentar ao modelo proposto pela PEC 45 podem ser divididas em três blocos: possível ofensa ao pacto federativo, impactos da eliminação de todo e qualquer benefício fiscal e questões práticas impostas pelo novo regime.

Quanto à ofensa ao pacto federativo, a conjugação de tributos dos diferentes níveis da Federação em um único imposto impõe desafios quanto à preservação da autonomia política e financeira dos entes. Isso se dá, especialmente, em razão do fato de que a arrecadação do tributo seria centralizada em um Comitê Gestor Nacional, cujos contornos ainda são desconhecidos, com posterior repasse das receitas aos entes federativos. Nesse ponto, duas questões devem ser enfrentadas.

A primeira diz respeito à experiência nacional com repasses de receitas provenientes da arrecadação tributária. Apesar do fato de tais transferências serem obrigatórias, nos termos do artigo 160 da Constituição, é comum o manejo político da entrega desses recursos, com fundamento no parágrafo único desse mesmo artigo. Tal dispositivo, recorde-se, permite a retenção dos repasses pela União nos casos de que estados e municípios não honrem com as dívidas que mantém perante o ente federal<sup>14</sup>.

Os exemplos de aplicação da prerrogativa da União de retenção de recursos são muitos e têm resultado em judicialização do tema. Apenas a título ilustrativo, mencione-se as diversas decisões monocráticas proferidas pelo o Supremo Tribunal Federal em favor dos estados de Minas Gerais, Rio Grande do Norte e Amapá, que

---

<sup>14</sup> “Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; [...]”. No mesmo sentido, é o artigo 40, parágrafo 9º da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal: “[...] § 9º Quando honrarem dívida de outro ente, em razão de garantia prestada, a União e os Estados poderão condicionar as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele pagamento [...]”.

obrigam a União a repassar de recursos aos estados, mesmo diante do inadimplemento de obrigações<sup>15</sup>.

É evidente que o modelo proposto pela PEC 45 não se fia na repartição da arrecadação tributária nos moldes atualmente previstos na Constituição, em que estados e municípios têm participação em parcela da arrecadação de tributo de competência própria da União. No caso do IBS, tais entes seriam, em tese, titulares da receita tributária relativa à sua fração, determinada pela alíquota estabelecida localmente. Ainda assim, considerando o histórico nacional quanto à retenção de valores entre os entes, inclusive da perspectiva política quanto ao uso da prerrogativa de retenção, este é um ponto em relação ao qual devemos estar alertas.

A segunda questão relacionada à possível ofensa ao pacto federativo é menos contingencial que a primeira. Nos termos da PEC 45, a autonomia dos entes seria assegurada pela possibilidade de cada ente fixar, individualmente a alíquota do IBS, no que se refere à sua parcela no imposto. Assume-se, pois, que exercício da competência tributária, ou de parte dela, seria suficiente, por si só, para assegurar autonomia política e financeira do ente.

Como já destaquei em outra oportunidade<sup>16</sup>, o equívoco reside no fato de que tal autonomia não se limita ao exercício da competência tributária que, amplamente considerado, é o poder de tributar atribuído ao ente. Ela abrange, também, a capacidade de tomar decisões relativas à aplicação das receitas públicas e, assim, o pleno exercício da atividade financeira do Estado, sem amarras – salvo, naturalmente, aquelas vinculadas à responsabilidade fiscal.

Essa crítica se conecta a uma outra, já adiantada linhas acima: nos termos dos artigos a serem introduzidos na Constituição, será retirado do ente uma faculdade fundamental, que é a de realizar política tributária: o imposto terá alíquotas uniformes para todos os bens e serviços, sem qualquer distinção, sendo vedada a concessão de benefícios e incentivos de qualquer natureza.

---

<sup>15</sup> ACOs 3244 e 3215 (MG), 3280 (RN) e 3285 (AP).

<sup>16</sup> PISCITELLI, Tathiane. **Proposta de reforma tributária ofende o pacto federativo**. Valor Econômico, Fio da Meada, 15 abr 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/04/proposta-de-reforma-tributaria-ofende-pacto-federativo.ghtml>, acesso em 29 jul 2020.

A vedação afeta demasiadamente a capacidade de atração de investimentos e alocação de recursos (indiretamente, via renúncia de receita) em áreas que o ente entenda adequadas. Limita, portanto, o exercício da autonomia financeira, com ofensa ao pacto federativo, pela alteração do quadro das competências tributárias e, assim, pela impossibilidade de conferir ao ente independência efetiva na aplicação de seus recursos e construção de políticas públicas. Sobre o tema, um exemplo seria útil para ilustrar.

Em 2016, o Brasil é ratificou o Acordo de Paris<sup>17</sup>, tratado internacional que impõe compromissos quanto à redução da emissão de gases efeito estufa, com o objetivo global de limitar a temperatura do planeta. Dentre as metas assumidas<sup>18</sup>, destaque-se o compromisso de, em 2030, o país possuir 45% de sua matriz energética concentrada em fontes de energia renováveis e, ainda, a ampliação da participação do uso de biocombustíveis em 18%.

Um rápido olhar para o desenvolvimento de algumas fontes renováveis de energia mostra que o manejo de incentivos fiscais e regimes especiais têm sido fundamental para um primeiro estímulo ao setor. Como exemplo, tome-se a energia eólica: há benefícios tributários vigentes para o PIS/COFINS Importação, IPI e ICMS<sup>19</sup>. Isso tudo ao lado da possibilidade de o projeto da usina se enquadrar no Regime Especial para o Desenvolvimento da Infraestrutura, que possibilita a suspensão do PIS e da COFINS incidentes sobre os bens, serviços e locações incorporados nas obras respectivas<sup>20,21</sup>.

A eliminação da possibilidade de concessão de todo e qualquer benefício fiscal impactaria diretamente o setor e, possivelmente, o atingimento das metas internacionalmente estabelecidas. Parece claro que as complexidades econômicas e

---

<sup>17</sup> Decreto-legislativo nº 140/2016. A promulgação se deu pelo Decreto 9.073/2017.

<sup>18</sup> Para um detalhamento das “Contribuições Nacionalmente Determinadas”, confira-se: <https://www.mma.gov.br/clima/convencao-das-nacoes-unidas/acordo-de-paris>, acesso em 29 jul 2020.

<sup>19</sup> Lei nº 13.097/2015, Resolução Camex nº 125/2016 e Convênio ICMS 101/1997.

<sup>20</sup> Este argumento está mais amplamente desenvolvido em: PISCITELLI, Tathiane. **Estímulo a energias renováveis e reformas tributárias**. Valor Econômico, Fio da Meada, 06 jul 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2020/07/estimulo-a-energias-renovaveis-e-reformas-tributarias.ghtml>, acesso em 29 jul 2020.

<sup>21</sup> Lei nº 11.488/2007, Decreto nº 6.144/2007 e Instrução Normativa nº 758/07.

sociais do Brasil demandam a existência de alíquotas diferenciadas para certos bens, serviços ou setores econômicos.

Some-se a isso, ainda, o impacto que a eliminação indiscriminada dos incentivos fiscais pode ter no aumento da regressividade do sistema tributário: bens e serviços de primeira necessidade seriam mais gravemente tributados e o impacto seria mais diretamente sentido pela camada mais pobre da população. A previsão de um mecanismo de reembolso do imposto para essas pessoas, tal qual dispõe a PEC, não parece enfrentar corretamente o problema.

A despeito de a medida se apresentar como distributiva, ela tem por efeito o reforço a estereótipos negativos: embora forneçam alívios de ocasião a seus beneficiários, perpetuam estigmas e agravam as desigualdades sociais que se propõem a combater<sup>22</sup>. Como já me manifestei anteriormente<sup>23</sup>, em políticas de assistência social, tais mecanismos podem ter utilidade pontual e emergencial. Mas funcionar como mecanismo central de justiça tributária em uma sociedade como a brasileira, repleta de desigualdades e discriminações, jamais.

A devolução de tributos pagos em forma de créditos apenas para uma camada da população reforçará estereótipos sociais. A experiência mostra isso: programas existentes de transferência de renda, por exemplo, são duramente criticados por, supostamente, desestimularem seus beneficiários a sair da pobreza. O uso de créditos como forma de compensar o aumento da tributação sobre os bens de primeira necessidade criará uma “bolsa-tributos” permanente, com todos os estigmas inerentes, mas sem a garantia dos reembolsos<sup>24</sup>.

Por fim, há um terceiro bloco de críticas à PEC 45, que se relaciona com desafios práticos impostos pelo novo regime. Deixadas de lado a ausência de

---

<sup>22</sup> Sobre o tema, confira-se: FREDMAN, Sandra. *Taxation as a human rights issue: gender and substantive equality*. In ALSTON, Philip, REISCH, Nikki (ed.). **Taxation, inequality and human rights**. New York: OUP, 2019 e FREDMAN, Sandra. **Discrimination Law** (Clarendon Law Series). New York: OUP, 2002.

<sup>23</sup> PISCITELLI, Tathiane. **O fim da seletividade na proposta de reforma tributária**. Valor Econômico, Fio da Meada, 04 jul 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/07/o-fim-da-seletividade-na-proposta-de-reforma-tributaria.ghml>, acesso em 29 jul 2020.

<sup>24</sup> Ao lado dessas questões substantivas, há dificuldades práticas: o nível de renda exigido para que a devolução do imposto seja devida, a atualização monetária permanente desses valores e a forma de devolução.



transparência nos critérios de não cumulatividade do imposto, em razão da ausência do projeto de lei complementar que disciplinará a técnica, e a falta de clareza quanto à possível alíquota aplicável, há questões que emergem do próprio texto da PEC que devem ser enfrentadas<sup>25</sup>.

Em primeiro lugar, o prazo de transição: prevê-se o prazo de dez anos até a implementação integral do imposto. Nos dois primeiros anos, o IBS será cobrado à alíquota de 1%, com redução proporcional nas alíquotas do PIS e da COFINS; nos oito seguintes, todas as alíquotas dos tributos congregados no IBS (i.e. ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) serão reduzidas em 1/8 ao ano, até a extinção total.

Por dez anos, portanto, teremos a vigência concomitante de dois regimes tributários distintos, com contenciosos distintos. Debates sobre ICMS, IPI, PIS/COFINS e outros seguirão ocorrendo nos foros próprios, sem prejuízo de um novo contencioso em torno do IBS, que demandará estrutura administrativa própria.

Ao lado disso, cite-se, ainda, incertezas quanto à concentração processual do contencioso do IBS. Nos termos do artigo 152-A, parágrafo 8º da PEC, caberá à lei complementar “disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional”.

O comitê gestor nacional do IBS, a ser criado e disciplinado também em lei complementar, terá competência para “representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços” (art. 152-A, parágrafo 6º, inciso V). Tal representação será “exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios” (art. 152-A, parágrafo 7º).

O racional que está por detrás dessa concentração processual é o mesmo que permeia a criação do IBS: se um único imposto congrega as três esferas da Federação, o debate administrativo e judicial deve refletir essa mesma concentração, assegurando

---

<sup>25</sup> Os argumentos e trechos a seguir podem ser encontrados no texto: PISCITELLI, Tathiane. **O contencioso do IBS e a concomitância de dois modelos**. Valor Econômico, Fio da Meada, 16 ago 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/08/contencioso-no-ibs-e-a-concomitancia-de-dois-modelos.ghtml>, acesso em 29 jul 2020.

a representatividade dos entes. A grande questão, porém, é saber como isso será operacionalizado.

Da perspectiva administrativa, atualmente temos, além do debate nas Delegacias de Julgamento (ou órgãos semelhantes nas esferas estadual e municipal), tribunais administrativos que asseguram o pleno exercício do duplo grau de jurisdição na esfera administrativa de cada um dos entes. Com o IBS e a figura do Comitê Gestor Nacional, a discussão ficaria concentrada nesse órgão, cuja estrutura, além de não estar definida, apresenta desafios concretos.

Em primeiro lugar, se o processo administrativo será integrado, devemos indagar sobre o *locus* de realização desse contencioso. Haverá a possibilidade de os contribuintes debaterem lançamentos tributários de IBS em cada um dos 5.570 municípios? E, ainda, os órgãos de segunda instância estarão presentes em todas essas jurisdições ou haverá concentração por região? Na hipótese de concentração, não seria razoável cogitar de restrição ao acesso pleno ao duplo grau? Quais os critérios para concentração e como se daria a representatividade dos entes? E, ainda: como viabilizar a ampla garantia ao processo administrativo em um cenário em que o debate envolve três competências distintas, em um país cuja dimensão é continental? Todas essas questões estão em aberto e merecem ser amplamente debatidas, em nome da segurança jurídica.

Do ponto de vista judicial, a complexidade é semelhante: além da coexistência de discussões judiciais durante o período de transição, também são inafastáveis os debates sobre a representatividade dos entes perante o Poder Judiciário, ao lado das discussões sobre o acesso à jurisdição em todo o país.

Como se vê do apanhado de ideias acima, portanto, a defesa da PEC 45 sem o enfrentamento das questões aqui colocadas, que são apenas algumas que passíveis de serem suscitadas quando se trata do tema<sup>26</sup>, resulta em análise estéril, desvinculada

---

<sup>26</sup> Ao lado dessas questões, caberia ainda indagar a pertinência de um imposto sobre bens e serviços da perspectiva da tributação da economia digital. A intangibilidade inerente aos negócios vinculados às novas tecnologias impõe reflexões sobre a melhor forma de captar tal riqueza. A criação de um tributo cuja base de incidência fia-se na circulação física, já que vinculado ao sistema de débitos e créditos, não parece atender a essa realidade. Para reflexões nesse sentido e um esboço de modelos possíveis, confira-se: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?* **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 43, p. 524-543, 2019.

dos desafios concretos que a complexidade nacional impõe. A aprovação da proposta resultará em afrontas significativas ao texto constitucional, ao lado da piora do sistema atualmente vigente, em diversos aspectos.

**Márcio Holland<sup>27</sup>**

### *Contexto Atual*

O Brasil precisa reformar o seu sistema tributário. Grande parte dele é remoto à reforma promovida nos anos 1960 e outra na Constituição Federal de 1988. Passados mais de 30 anos desde que a Constituição Federal entrou em vigor já foram editadas mais de 30 mil normas, somente no âmbito da União<sup>28</sup>.

Em paralelo, o Brasil vem experimentando um longo processo de semi-estagnação da produtividade do trabalho, praticamente desde começo dos anos 1980. Há muito o que fazer para aumentar a eficiência da economia, melhorar o ambiente para os negócios, e promover ganhos de competitividade e de produtividade. Dados de diversos organismos internacionais são fartos em apontar problemas da educação, da qualidade da infraestrutura e da logística, da qualidade das instituições e das legislações tributárias brasileiras, entre outros.

Endereçar a reformar tributária no Brasil se insere neste contexto. Contudo, o consenso para aqui. O debate sobre como reformar o sistema tributário do país se expandiu, com a pandemia da COVID19, para quando promover essas mudanças.

O tema ganhou impulso com a apresentação da PEC 45/2019, na Câmara dos Deputados, no primeiro semestre de 2019. Logo em seguida, o Senado Federal apresentou a PEC 110/2019. Ao longo do ano de 2019, o Governo Federal indicou, por diversas vezes, que apresentaria a sua proposta. Contudo, somente em julho de 2020, o Poder Executivo apresentou o PL 3.887/2020, bem como uma suposta estratégia de faseamento da reforma.

---

<sup>27</sup> Professor da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV EESP), onde Coordena o Programa de Pós-Graduação lato sensu em Finanças e Economia e o Observatório das Estatais.

<sup>28</sup> Segundo levantamento da Patri.

Se o assunto já causa muita controvérsia e levanta discórdias em tempos normais, o desafio aumentou substancialmente com o surto da COVID19, que avançou sobre a economia brasileira, ao longo de 2020, quebrando expectativas de crescimento, provocando elevação nas taxas de desemprego e forte deterioração das contas públicas, com expansão sem precedente da dívida pública. Nos entes subnacionais, a situação fiscal é de alta gravidade e sem cenário de curto prazo para a sua equalização.

As economias mundiais vêm promovendo forte expansão de liquidez e de gastos governamentais para tentar mitigar os efeitos da pandemia na demanda agregada. No Brasil, o Banco Central já conduziu a taxa básica de juros aos menores patamares de sua história e as medidas fiscais do Governo Federal são previstas atingir R\$512 bilhões, ou seja, 7% do PIB, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional<sup>29</sup>.

Mesmo assim, persiste grande incerteza sobre a recuperação da economia nos curto e médio prazos. A grande maioria dos setores econômicos vive situação de muito estresse financeiro, e muitas empresas vem descontinuando suas atividades operacionais. Muitos dos problemas econômicos tem sido postergados em função das medidas temporárias para mitigar os efeitos negativos sobre a economia do surto da COVID-19, como o auxílio emergencial, previsto para durar até final do ano de 2020, e a medida de redução de jornada de trabalho acompanhada de redução de salários, conforme a MP 926/2020, prorrogada para até final de outubro de 2020. Ao vencimento destas medidas emergências, há muitas dúvidas sobre como o mercado de trabalho vai se comportar. Tem sido tarefa muito desafiadora prever como a economia brasileira vai se comportar com a dívida pública se estabelecendo em 100% do PIB.

Como conduzir uma ampla e profunda reforma tributária sob tais circunstâncias? Como reformar os pilares do sistema tributário nacional, sem ofender cláusulas pétreas da Constituição Federal, como a do pacto federativo e a autonomia dos estados e municípios? Ou sem onerar setores econômicos que já sofrem as severas consequências econômicas da pandemia da COVID-19? Ou sem sobrecarregar os entes

---

<sup>29</sup> Conforme acesso em 25 de agosto de 2020 no Monitoramento dos Gastos da União com Combate à COVID-19, no link: <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/painel-de-monitoramentos-dos-gastos-com-covid-19>.

subnacionais que vivem grandes dificuldades fiscais? Ou, talvez mais grave, sem qualquer conhecimento sobre como se acomodará a economia nos próximos anos, após a pandemia?

O contexto atual requer uma reforma tributária que seja neutra, em termos fiscais, não somente em termos agregados, mas também para os setores relevantes da economia e, ao mesmo tempo, sem pressionar as contas públicas. Trata-se de um *puzzle* de difícil solução. Nem em condições de normalidade econômica o endereçamento da reforma tributária seria algo fácil, muito menos em circunstâncias tão extremas como as observadas ao longo do ano de 2020.

A saída a esse *puzzle* pode estar na resposta à questão sobre qual reforma se precisa para o sistema tributário em um ambiente macroeconômico tão hostil. De um lado, pode-se defender que a reforma tributária seria um dos pilares importantes de sustentação de um novo ciclo de crescimento econômico de longo prazo. Mas, ainda valem as questões sobre “qual” e “porque”.

Se a reforma visar ou tiver, como resultado, a intensificação do poder arrecadador do Estado (noutras palavras, aumentar a carga tributária para financiar aumentos de gastos, especialmente aqueles causados pela pandemia), não haveria momento, indubitavelmente, mais inconveniente. Se o propósito for o de simplificar o emaranhado de normas, legislação e de reduzir substancialmente as obrigações acessórias, pode-se dizer que seria iniciativa acertada dadas as condições anormais dos dias correntes.

Esse texto vai tratar dos argumentos apresentados para defender a reforma tributária a partir da PEC 45/2019. Com isso, espera-se subsidiar o leitor sobre se seria essa mesma a proposta a ser encaminhada para aprovação e implementação, ou se não seria o caso de buscarmos alternativas, dado que, defende-se aqui, incondicionalmente, que o Brasil encontre logo o caminho do aperfeiçoamento do sistema tributário.

## **Avaliação dos argumentos da PEC 45 /2019**

### *Uma reforma apenas na tributação sobre o consumo*

É comum a literatura econômica considerar um bom sistema tributário aquele que tem como pilar as seguintes cinco propriedades<sup>30</sup>: **eficiência econômica**, ou seja, o sistema tributário não deveria intervir na alocação eficiente dos recursos; **simplicidade administrativa**, ou seja, deve ser fácil para coletar tributos e fiscalizar, e pouco custoso para administração fiscal e contribuintes; **flexibilidade**, ou seja, deve ser fácil de se adaptar às mudanças econômicas e, em alguns casos, capaz de se ajustar automaticamente às mudanças nas circunstâncias econômicas; **transparência**, de modo a possibilitar que o contribuinte saiba quanto paga de tributos e quanto acurado é o sistema para avaliar suas preferências; e, por fim, **justo**, ao tributar mais quem pode pagar mais, conforme o clássico princípio do “*ability to pay*”. Muitos destes princípios, à propósito, incluindo o último, são tão antigos quanto a própria Ciência Econômica, como se pode atestar com as contribuições de Adam Smith (1776), onde se lê “*The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state....*”.

É importante lembrar que o “*ability to pay*” se refere **ao conjunto da carga tributária** que deve ser distribuída considerando a “habilidade de pagar” de cada indivíduo, definido em sua **renda, riqueza, consumo e heranças**. Será que alguma das propostas em voga está considerando esse equilíbrio?

Atentos às propriedades de um bom sistema tributário, pode-se avaliar os argumentos dos defensores da reforma tributária, a partir da PEC 45/2019. Segundo eles, trata-se: 1) de uma reforma ampla; 2) que deve endereçar os problemas da complexidade atual; 3) deve superar o problema da falta de neutralidade do modelo atual “para não distorcer a forma de organização das empresas, nem a localização de

---

<sup>30</sup> Veja mais sobre essas propriedades de um bom sistema tributário em Joseph Stiglitz e Jay Rosengard. 2015. 4ª. edição. *The Economics of Public Sector*. W. W. Norton & Company, Nova York.

seus investimentos, nem a tecnologia que adotam, nem suas escolhas de mercados”<sup>31</sup>; 4) deve aumentar o produto potencial em 20%, em 15 anos<sup>32</sup>; e 5) e o objetivo da reforma, com a introdução do IBS (imposto sobre bens e serviços) em substituição aos cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) “deve ser o de arrecadar”<sup>33</sup>. Ainda no mesmo material supracitado: “Outros objetivos de políticas públicas (sociais/regionais/setoriais) são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos”.

Passemos, então, aos comentários sobre esses argumentos levantados pelos defensores da PEC 45/2019. **Nosso propósito não é o de oferecer uma crítica fortuita, mas de devolver à sociedade o direito de discutir adequadamente a proposta colocada na mesa. A transparência e a franqueza do debate neste momento são atributos muito importantes.** O que está em jogo não pode ser o protagonismo individual, mas boas condições para os investimentos, para a geração de emprego e para a produção do país, combinado com promoção do bem estar social. **Neste momento, não temos na mesa uma única proposta tributária ampla, muito menos que nos conduza para um bom sistema tributário nacional,** conforme as cinco propriedades, como lembrando a partir de Stiglitz e Rosengard (2015). Vejamos.

Primeiro, tem-se o argumento de que se trata de uma **reforma ampla**. Muito provavelmente as intenções dos seus autores sejam mesmo propor uma reforma em toda a estrutura tributária brasileira, mas definitivamente a PEC 45/2019, única peça legal apresentada até o presente, não pode ser tida como tal. Ela se propõe exclusivamente a reformar a tributação sobre o consumo. Em não tendo em mãos o desenho do que viria a ser a reforma da tributação sobre a renda, o patrimônio, a

---

<sup>31</sup> Bernard Appy et all. 2019.” Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar”. IN: Yoshiaki Nakano (org.). *Brasil sob Reformas*. Editora FGV, Rio de Janeiro.

<sup>32</sup> Veja matéria no Valor Econômico, em 19/06/2020, <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/06/19/reforma-eleva-pib-potencial-em-20-em-15-anos-diz-estudo.ghtml>, repercutindo estudo realizado pelo economista Braulio Borges contratado pelo CCI, também disponível no site do CCI: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/06/19/reforma-eleva-pib-potencial-em-20-em-15-anos-diz-estudo.ghtml>.

<sup>33</sup> Veja slide 12 na apresentação da proposta por parte dos autores associados ao CCI, conforme o link: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Proposta-de-reforma-do-modelo-brasileirp-de-tributa%C3%A7%C3%A3o-de-bens-e-servi%C3%A7os.pdf>.



propriedade e a folha de salários, **não é aceitável o argumento de ser esta uma reforma ampla.**

Reformas que incluem mais tributos em comparação com propostas que alteram menos tributos, por exemplo, a iniciativa do governo Federal com o PL no. 3887/2020, que altera apenas dois tributos, não implica necessariamente que seriam melhores. Se o fosse, a melhor proposta seria, então, a do imposto único. Ou mesmo a PEC 110/2019, em discussão no Senado Federal, que inclui mais tributos em sua proposição, e nem por isso pode ser tida como “melhor”.

Segundo, a PEC 45/2019 fala em adotar o “bom” IVA, ou seja, creditamento amplo e financeiro, “por fora”, “no destino” e devolução imediata dos créditos tributários. Nossos comentários a essa proposição são divididos nos seguintes: a) sobre o seu suposto caráter inovativo; b) sobre suas implicações para um sistema tributário já regressivo como o Brasileiro; c) sobre as implicações socioeconômicas ao extinguir políticas sociais e regionais. Vejamos.

Em primeiro lugar, vale o registro de que o Brasil foi pioneiro na adoção do conceito do “valor adicionado” na tributação, com a reforma de 1965, de acordo com a Emenda Constitucional 18, de 1965, em especial, em seu art. 12. Vale destacar que essa emenda constitucional refunda a estrutura do sistema tributário brasileiro, ainda preso no passado da Constituição Federal promulgada em 1946. O Brasil dos anos 1960 já é uma economia industrial, muito diferente daquela economia primária-exportadora característica do começo do século XX.

A reforma tributária dos anos 1960 continha os mesmos argumentos presentes atualmente nas apresentações dos defensores da PEC 45/2019. Por ocasião da reforma dos anos 1960, não faltaram diagnósticos sobre a complexidade do sistema tributário, a miríade de tributos, problemas de guerra fiscal entre estados, assim como argumentos sobre como esse IVA evitaria influenciar sobre a alocação de recursos, e a confiança de que as exportações seguiriam para o mundo sem tributos.

O contexto histórico daquela reforma justificava a euforia com o “bom” IVA. O Brasil estava migrando de situação de uma economia primário-exportadora para uma

economia industrial. É digno de registro as “Exposições de Motivos do Ministro da Fazenda”, de 1 de novembro de 1965, para justificar a reforma daquele momento<sup>34</sup>. Era preciso se alinhar às melhores práticas tributárias internacionais daquele momento. De acordo com K. James (2011)<sup>35</sup>, o termo surgiu originalmente na França, em 1954, mas o primeiro país europeu a adotar um IVA completo foi a Dinamarca, em 1967. O Brasil adotava o mesmo modelo quase que em simultâneo, como vimos na Emenda Constitucional 18, de 1965.

Como em Cardoso (1986): “... em substituição ao antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, foi introduzido o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), de competência dos Estados, cuja, **incidência ocorre de forma não cumulativa**, ou seja, recai apenas sobre o **valor adicionado**. Trata-se de um imposto de **alíquota uniforme, não influenciando, por isso mesmo, na alocação dos recursos e dos investimentos**. Outras vantagens desse imposto, devido a sua não cumulatividade, são a de **permitir a desoneração da carga tributária nas exportações** e a de não favorecer a verticalizações das atividades produtivas” (grifos nossos).

O conceito de valor adicionado na tributação está muito associado com a chegada da segunda revolução industrial e com ideias de cadeias produtivas clássicas formadoras de valor ao longo dos processos fabris. Trata-se de algo muito distinto do que se observa atualmente, com a Indústria 4.0, quando o mundo digital se funde com o mundo físico e o mundo biológico. Quando as tecnologias são disruptivas, associando inteligência artificial, técnicas de aprendizado por máquina (*machine learning*), big data, automação, robótica, internet das coisas (*IoT – Internet of Things*), impressora 3D e banda 5G. Trata-se de um novo mundo poupador de capital e de trabalho e intensivo em conhecimento, com negócios em crescimento exponencial. Como caracterizar “valor adicionado” para essa nova economia?

---

<sup>34</sup> Veja as “Exposições de Motivos” a partir nas páginas 133-141 do documento que se encontra no seguinte link: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12403>.

<sup>35</sup> Kathryn James. 2011. Exploring the origins and the global rise of VAT. IN: *The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*: <http://www.taxhistory.org/www/features.nsf/Articles/CC76D307B727B865852578310059FFD2?OpenDocument>.

A PEC 45/2019 reedita ideias dos anos 1960 e não se propõe a nada de inovador, especialmente em matéria de tributação sobre os negócios da nova economia digital. Vale destacar, ainda, a completa ausência de discussão sobre tributação e meio ambiente. **Estamos presos na armadilha de uma discussão de uma nota só, a saber a tributação sobre o consumo aos moldes dos anos 1960.**

Muito provavelmente, ao final da fase de transição prevista na PEC 45/2019, de 10 anos, já teremos outra conformação do mundo dos negócios, requerendo outra reforma tributária, com riscos de nem sequer podermos completar a proposta atual.

**Portanto, não há absolutamente nada de inovador com as ideias da PEC 45/2019 em introduzir o velho IVA na forma de um IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). É ideia com risco de caducar antes mesmo de ser inteiramente internalizada em nosso sistema.** Não bastou cravar na Constituição Federal um “bom” IVA como observado nos anos 1960 para termos, tempos depois, um bom sistema tributário.

Em segundo lugar, e supondo hipoteticamente que as propriedades do “bom” IVA venham a ser respeitadas em sua regulamentação, conforme Lei Complementar (desconhecida por ocasião da redação deste texto), **muito provavelmente a PEC 45/2019 deverá conduzir nosso sistema tributária para uma situação ainda mais regressiva.**

Ao propor a reforma somente de tributos sobre o consumo, de base ampla, **a medida inexoravelmente tende a agravar a regressividade do sistema tributário brasileiro.** Atualmente, famílias que ganham até 2 salários-mínimos pagam 48% de tributos, enquanto famílias que ganham mais de 30 salários-mínimos pagam 26% de tributos. De acordo com a OCDE, o Brasil tributa 51% a mais em consumo de bens e serviços do que a média de países da OCDE, posicionando com a maior carga tributária sobre o consumo perante economias ricas. No outro extremo, o Brasil é o país que menos arrecada em tributos sobre a renda, patrimônio, propriedade e lucro na comparação com economias da OCDE.

Com a PEC 45/209, cessa-se a desoneração da cesta básica. Talvez essa não seja uma boa política pública, dados os problemas de desonerações associadas sobre bens que são considerados também mais acessíveis às famílias mais abastadas. Como a grande maioria dos programas governamentais, são raros ou frágeis os estudos sobre a efetividade desta desoneração. Não há clareza, por exemplo, sobre o peso dos bens mais acessíveis aos mais ricos no total da renúncia fiscal, nem sobre o tamanho efetivo desta redução de carga tributária para a renda disponível das famílias mais pobres.

Contudo, a extinção da desoneração da cesta básica sem definição de programa similar de transferência de renda associada aos tributos pagos pelas famílias mais pobres seria desastrosa para o país, em especial, em tempos de pandemia e o agravamento da desigualdade de renda. **Solução adequada para a extinção da desoneração da cesta básica deve ser condição necessária para a aprovação da PEC 45/2019.** Ideias de solução aventadas até aqui pelos defensores da PEC 45/2019 carecem de operacionalidade e corre sérios riscos de conformidade<sup>36</sup>.

**Muito provavelmente, a alternativa mais consistente para mitigar os efeitos regressivos de um novo IVA, como o apregoado na PEC 45/2019, deve ser a instituição de “imposto de renda negativo” (IR negativo).** Sua operacionalização pode se dar de várias formas, como a concessão de benefícios mensais (similar ao auxílio emergencial) e ajuste no IR anual para quem declarar até uma certa faixa de renda per capita familiar. No ajuste anual, pode-se pagar a diferença devida de IR a famílias mais pobres. Com a obrigatoriedade para declarar o IR, dados gerados pela RFB e cruzados com os programas sociais podem subsidiar no aperfeiçoamento do programa e no conhecimento de milhares de cidadãos brasileiros que vivem em condições precárias de vida. O melhor desenho deste programa requer estudos e simulações com microdados.

Mas, curiosamente, nada disso tem sido discutido adequadamente. Estamos presos em uma discussão sobre reforma tributária de uma nota só. A reoneração dos

---

<sup>36</sup> Antecipa-se, aqui, outra preocupação sobre os impactos da reforma tributária na gestão orçamentária. É comum alegar que se destinará ao orçamento diversas políticas públicas (sociais e regionais) o que pode tornar o orçamento público ainda mais rígido e problemático. São riscos de propostas de reforma na tributação (T) sem avaliações nos gastos governamentais (G).

produtos da cesta básica tem impactos inflacionários não desprezíveis. Estudos de diversas instituições financeiras apontam para impacto de pelo menos 1,1 ponto percentual sobre o IPCA<sup>37</sup>. Caso a reforma seja implementada em um ciclo de expansão econômica, seria o caso de considerar seus efeitos sobre a política monetária, além de efeitos perversos sobre peso dos alimentos das famílias mais pobres.

Adicionalmente, sugestões aventadas (nenhum documento ou estudo foi apresentado até aqui) pelos defensores da PEC 45/2020 de ressarcimento de eventual tributação sobre alimentos para as famílias mais carentes. Não se deveram conta, ainda, de diversos problemas que essa ideia pode implicar como o de conformidade - custos e riscos elevados de se adotar práticas indevidas- além dos engrossar ainda mais a rigidez orçamentária, caso a eventual solução passe por cravar na lei mais uma obrigação do estado.

**Vale destacar, contudo, que a reforma baseada na PEC 45/2019 tende a ser regressiva, mesmo com solução adequada para a desoneração da cesta básica. Somente uma revisão mais ampla (aqui o termo está empregado adequadamente) em todos os pilares do sistema tributário brasileiros (na tributação sobre a renda, sobre a propriedade e sobre herança) pode corrigir a regressividade do IVA.** Veja a respeito estudo mais recente de Bachas, Gadenne e Jensen (2020)<sup>38</sup> sobre esse ponto. Para o caso Brasileiro, o estudo de Silveira et. al (2020)<sup>39</sup>, fazendo uso da POF 2017-2018, avaliou os efeitos redistributivos de programas de transferências de renda, e conclui que “E, como se sabe, a progressividade do IRPF poderia ser grandemente incrementada – isto é, o espaço para ganhos redistributivos com a expansão da base e o incremento de alíquotas é muito promissor” (p 20).

---

<sup>37</sup> Veja a matéria no Valor Econômico, com o título “Reoneração da cesta básica pode elevar IPCA em até 1,25 ponto, diz XP”, em 27/02/2020, assinada pelos jornalistas arcelo Osakabe e Anaís Fernandes.

<sup>38</sup> Pierre Bachas, Lucie Gadenne, Anders Jensen. 2020. *Informality, Consumption Taxes, and Redistribution*. **NBER Working Paper No. 27429**. Issued in June 2020

<sup>39</sup> Fernando Silveira et al. 2020. Impactos Redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: evidências com a POF 2017-2018. **Nota Técnica 89 IPEA**, agosto de 2020.

Entre os escassos estudos sobre efeitos das propostas de reforma tributária, vale também a leitura no trabalho de Rodrigo Orair e Sérgio Gobetti (2019)<sup>40</sup>. Os autores procedem diversas simulações, com muito rigor e cuidado e, sob certas hipóteses, apontam que o IBS pode ser menos regressivo que o sistema atual. Entre as hipóteses, tem a crença na manutenção de mesma carga tributária e mesma cesta de bens das famílias mais pobres, ao longo dos próximos anos. Além, de novo, suposição implícita de mesmas preferências e incentivos dos agentes econômicos, no caso, os consumidores, com mudanças no regime tributário.

Não fica clara a suposição dos autores para evasão fiscal em suas simulações para a alíquota possível do IBS. Mesmo assim, os autores não conseguem negar que o Brasil pode ser campeão em alíquota de IVA no planeta. Para eles “a alíquota do IBS deve chegar a níveis próximos de 27% segundo as nossas estimativas, o que colocaria o Brasil entre os países com as maiores alíquotas-padrão de IVA do mundo, ao lado da Hungria, que tributa em 27%, e acima de países como Noruega, Dinamarca e Suécia, com alíquotas de 25%”. De qualquer forma, o IBS é regressivo (veja o gráfico 2, pag. 36, coluna azul claro, no texto dos autores), mesmo que possa se acreditar que a PEC 45/2019 hipoteticamente reduziria a regressividade, como concluem os autores.

Da mesma forma, não se pode descartar a hipótese de aumento da regressividade da tributação sobre consumo com a PEC 45/2019 em relação ao sistema atual. Com o fim da desoneração da cesta básica, com aumento de preços de bens e serviços provocados por aumento de tributação de diversos setores, e com evolução do consumo das famílias mais pobres rumo a mais serviços em suas cesta de consumo, como se observa com as POF (Pesquisa de Orçamento Familiar), ao longo do tempo, muito provavelmente, a tributação sobre o consumo dos mais pobres tende a crescer em relação ao peso dos tributos sobre a renda de quem ganha mais.

---

<sup>40</sup> Rodrigo Orair e Sérgio Gobetti 2019. Reforma tributária e federalismo fiscal. *Texto para Discussão No. 2530*, dezembro, IPEA.

Thomas (2020)<sup>41</sup> procedeu um estudo inédito sobre a regressividade do IVA em 27 economias da OCDE, fazendo uso de microsimulações de tributos. De acordo com levantamento do autor, diversos estudos anteriores faziam uso de técnicas corte transversal (*cross-section*) e se baseavam em análise da renda, deixando, assim, de considerar os seus efeitos sobre poupança e decisões para além de um ano sobre o consumo.

Nas palavras do autor, *“Because savings rates tend to increase with income, this biases income-based VAT burden results downwards at higher income levels – hence the common conclusion that the VAT is regressive”* (p. 6). Por conta disso, o autor optou por adotar outra estratégia, a saber, *“measuring VAT burdens relative to current expenditure is likely to provide a more meaningful estimate of the lifetime distributional impact of the VAT than measuring VAT burdens relative to current income”* (p. 6). *Effectively, measuring VAT burdens relative to current expenditure removes the influence of savings behaviour. It instead identifies how the presence of reduced VAT rates and exemptions move the actual VAT burden away from what would be due under a perfectly broad-based single-rate system (where all households would pay the same proportion of their expenditure in VAT)”* (p. 7).

Entre seus resultados marcantes, vale a avaliação sobre o efeito do IVA sobre os pobres: *“Based on a relative poverty line of 50% of median equivalised individual gross expenditure, results show that the imposition of VAT increases the number of individuals below the poverty line (the poverty headcount) by three percentage points, on average, from 8.1 to 11.1%. Poverty gap and squared poverty gap index calculations show similar increases. Overall, the paper concludes that the VAT is generally either roughly proportional or slightly progressive, **with this progressivity driven by the presence of reduced VAT rates and exemptions.** Furthermore, the results clearly show that even a roughly proportional VAT can still have a significant impact on the wellbeing of the poor – pushing some into poverty. This emphasises the importance of ensuring the progressivity of the tax-benefit system as a whole in order to compensate poor households for the loss in purchasing power from paying VAT”* (grifo nosso).

---

<sup>41</sup> Thomas, Alastair. 2020. Reassessing the regressivity of the VAT. *OECD Taxation Working Papers no. 49.*

Se na maioria dos estudos baseados na renda o IVA seria regressivo, neste recente estudo de Thomas (2020), **o IVA pode ser progressivo se e somente se tiver taxas reduzidas de IVA e desonerações**. No contexto da pandemia da COVID-19, dado que muitos países vêm enfrentando a necessidade de rever alíquotas de seus IVAs, o autor considera que *“reform should be accompanied by additional measures – for example, targeted tax credits or benefits – to compensate poorer households and prevent them falling into poverty”* (p. 7).

Trata-se de uma conclusão muito distinta daquela propalada pelos defensores da PEC 45/2019, que sustentam que o futuro IBS deve ter apenas uma alíquota para todos os bens e serviços e que não se pode fazer uso da tributação para fazer políticas redistributivas.

Os defensores da PEC 45/2019 tornaram pública a ideia de que as famílias mais pobres consomem mais “bens” e as famílias mais ricas consomem mais “serviços”. Afinal, é amplamente sabido que a PEC 45/2019 vai aumentar, por vezes de modo substancial, a carga tributária do setor de serviços. Aqui vale um estudo mais apurado para evitar que o desenho de uma reforma tão importante quanto a tributária aconteça apenas sobre frases de efeito, como tem sido usual. O que sabemos pela POF (Pesquisa de Orçamento Familiar), do IBGE, é que o padrão de consumo das famílias brasileiras vem mudando muito rapidamente. Em uma inspeção superficial na evolução de duas POFs, a de 2002/2003 e a de 2017/2018, pode-se observar isso muito facilmente. A título de exemplo, na POF mais recente, de 2017/2018, chamou atenção o fato de que as despesas com transporte, que responderam por 18,1% do total das despesas de consumo, superaram pela primeira vez os gastos com alimentação, cuja participação foi de 17,5% no período analisado.

Gastos com educação vem crescendo e já é de 4,7% do total de gastos correntes das famílias, assim como gastos com assistência à saúde, que já responde por 8%. Neste caso último, se considerar que a população brasileira vai envelhecer aceleradamente nas próximas décadas, muito provavelmente essa participação de gastos com saúde deve aumentar ainda mais rapidamente.



Vale ainda estudos sobre o aumento da inclusão de despesas de serviços de telecomunicações e de entretenimentos domésticos com ampliação de acesso de internet e de smartphones.

Ou seja, há indícios nada desprezíveis de que as famílias brasileiras, predominantemente nas classes C e D, devem ampliar no tempo seus consumos de “serviços”. Mas, mais uma vez, precisamos de estudos destes impactos provocados pela reforma tributária, como proposta na PEC 45 2019 e não de frases de efeito.

Em um país alta e persistentemente desigual, não se pode tomar exclusivamente o princípio da “neutralidade” (ou seja, buscar a alocação eficiente dos fatores de produção) e da “eficiência econômica”, mesmo que se tenha ao final um processo danoso de reconcentração de renda. Não há dúvida de que o país tem muito espaço para aumentar a eficiência econômica e, com isso, aumentar a produtividade do trabalho com todas as consequências positivas que esse movimento tem para o crescimento de longo prazo. **É preciso sempre lembrar das propriedades de um bom sistema tributário; aqui, em participar, que seja “neutro”, mas também “justo”. A PEC 45/2019 não atende a esse equilíbrio.**

Portanto, e como corolário para nosso terceiro ponto sobre a adoção do IVA na tributação sobre o consumo, sem qualquer exceção e sem espaço para políticas tributárias, cabe discutir se uma reforma tributária alinhada às condições socioeconômicas do Brasil deve mesmo renunciar à “política tributária” (*tax policy*). Note que, em economias avançadas, é possível fazer política tributária com uso a tributação sobre a renda, o que seria praticamente inviável, ou ineficaz, em um país que tem metade da força de trabalho na informalidade.

A questão que se coloca seria se estamos mesmo preparados, em sendo uma economia em desenvolvimento e desigual, para perdermos a autonomia para fazermos “*tax policy*”?

É comum “ouvir” (vale dizer que são raros os textos e estudos mais profundos e robustos sobre reforma tributária) dizer, nos debates sobre o tema, sugestões de jogar para o orçamento políticas sociais e desenvolvimento regional. Mas, em nenhum

momento destas discussões, é colocado o problema de o país já ter uma peça orçamentária altamente rígida com despesas obrigatórias. Está-se, então, sugerindo aprofundar ainda mais a rigidez das despesas obrigatórias? A discussão da tributação, conhecida como o T para sua abreviação nos livros textos de economia do setor público, tem sido realizada sem a discussão do orçamento e dos gastos governamentais, o G dos livros textos.

### *Sobre os impactos econômicos esperados com a PEC 45/2019*

Passemos, agora, às nossas avaliações sobre as consequências econômicas da PEC 45/2019, em seu estado atual.

Estudo encomendado pelos proponentes da PEC 45/2019 concluiu que a reforma tributária promoverá “resultados expressivos” de impactos sobre o PIB potencial do Brasil, de 20,2%, em 15 anos, e de 24%, no longo prazo<sup>42</sup>. De acordo com o estudo, os “esse impacto decorre principalmente do aumento da produtividade total dos fatores (14,4% em 15 anos e 16,4% no longo prazo) e do aumento dos investimentos em ativos fixos, que geram uma elevação do estoque de capital de 12,0% em 15 anos e de 15,6% no longo prazo.”

Todo esse espetáculo de crescimento aconteceria por obra e arte dos efeitos da medida sobre quatro variáveis exógenas, a saber, o Índice Business Regulations do Fraser Institute, um indicador de dispersão de alíquotas efetivas de ICMS, que captaria uma provável redução das diferenças de alíquotas de ICMS praticadas pelos estados e, assim, redução da “guerra fiscal”; a terceira variável seria uma medida de reversão dos chamados “gastos tributários”, ou seja, o fim de renúncias com programas como Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus. Afinal, com a PEC 45/2019 cessam-se políticas públicas e programas de desenvolvimento regional.

---

<sup>42</sup> Bráulio Borges. 2020. *Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019*. Nota técnica preparada por Bráulio Borges para o Centro de Cidadania Fiscal (CCIF).

Na visão do estudo, a redução dos benefícios fiscais funciona como a redução da dispersão da alíquota de ICMS no sentido de diminuir a má alocação de fatores e, assim, aumentar a eficiência econômica e, daí, aumentar a produtividade do trabalho; e, como isso, aumentar o produto potencial. Por fim, a quarta variável seria o preço relativo dos investimentos -a razão entre o deflator da FBCF e o deflator do PIB-, que por suposição teria queda de 5% até 2030. Nos anos 2000, esse indicador caiu bastante, ou seja, o preço dos investimentos caiu em relação ao preço de todos os bens e serviços da economia. Nem por isso assistimos ao espetáculo do crescimento.

São muitas suposições para se encontrar os “resultados expressivos”. Por exemplo, acredita-se no fim absoluto de qualquer tipo de benefício fiscal, mesmo que a Constituição Federal preveja tratamento diferenciado para microempresas e para empresas de pequeno porte (art. 146, III d), ou que o programa Zona Franca de Manaus esteja cravado na Carta Magna (ADCT, art. 40). Ou será que está se propondo uma reforma constitucional sem uma devida assembleia constituinte? Lembrem-se dos arts. 3º. (sobre os fundamentos da República Federativa do Brasil) e 60º. (sobre o que não se pode reformar com emenda) da Constituição Federal!

O estudo contratado pelo CCiF, centro que propôs a reforma tributária nos termos da PEC 45/2019, comete falha elementar basicamente ao supor que haveria uma imediata mudança do regime tributário brasileiro e de toda a sua legislação de uma única vez, já no ano seguinte à sua aprovação, com completa modernização em todas as legislações dos cinco tributos envolvidos na reforma.

O estudo parte do princípio de que a PEC 45/2019 deve resolver as mais graves distorções promovidas pelo sistema tributário brasileiro. Diz o estudo, logo em seu começo: “Dentre essas distorções, destacam-se a enorme complexidade do sistema atual (que resulta em alto custo de conformidade e alta litigiosidade), a tributação na origem (que estimula guerra fiscal entre os Estados), a oneração de exportações e investimentos e o estímulo à verticalização ineficiente decorrente da cumulatividade. No agregado, tais distorções tendem a reduzir a produtividade, a taxa de investimento e o potencial de crescimento da economia brasileira. Como a reforma proposta na PEC

45/2019 elimina essas distorções, é de se esperar que tenha um impacto positivo sobre a produtividade e o crescimento do Brasil”.

**De fato, qualquer proposta de reforma do sistema tributário brasileiro que conseguir superar aquelas distorções será capaz de impulsionar a produtividade e o crescimento potencial brasileiro.** Mas, esse não é necessariamente o caso da PEC 45/2019. Não cabe aqui discutir sobre os potenciais problemas de endogeneidade nas estimações econométricas apresentadas pelo estudo, como o caso bem conhecido de se utilizar variáveis que medem as instituições econômicas, como os indicadores do Banco Mundial ou do *Fraser Institute*, por exemplo, para explicar o crescimento econômico. Nem é o caso de avaliar quanto tempo leva para se ter mudanças em instituições e seus efeitos econômicos<sup>43</sup>. Vale registrar que o autor observa alterações na produtividade total dos fatores (PTF) e no crescimento já nos primeiros anos da aprovação da PEC 45/2019, mesmo sem qualquer alteração prevista no emaranhado de legislações tributárias.

Em recente discussão em evento no Valor Econômico<sup>44</sup>, um dos proponentes da PEC 45/2019 foi muito claro ao dizer que, após aprovada a emenda constitucional, levaria uns dois anos para a sua regulamentação e outro tempo igual na fase de teste do novo IBS. Será mesmo que as expectativas dos investidores e empresários se revigorarão no ato da aprovação da emenda constitucional, cientes de que o Brasil vai enfrentar desafios nada desprezíveis para regulamentar a reforma? Ou cientes de que na fase de teste do novo IBS pode-se revelar que seu poder de arrecadação seria menor do que o previsto, projetando para o futuro o maior IVA do planeta? Ou, ainda, será que estamos cientes de que está sendo proposto um “teste” escrito na Constituição Federal?

**Definitivamente, não é possível fazer inferências com os exercícios empíricos apresentados de ganhos de produtividade (sobre a PTF, ou, produtividade total dos**

---

<sup>43</sup> Reserva-se para outra oportunidade falar dos sérios problemas de endogeneidade dos exercícios do estudo encomendado pelo CCiF, especialmente quando se tem variáveis que medem “instituições” explicando aumento de produtividade e crescimento de longo prazo. É preciso controlar essa endogeneidade sobre riscos de estimações viesadas e não-consistentes, no jargão da econometria.

<sup>44</sup> Evento formato “live” “E agora, Brasil?”, promovido dia 27 de agosto de 2020, pelos jornais Valor e O Globo.

**fatores) ou de crescimento econômico a partir do ano seguinte à aprovação da PEC 45/2019**, uma vez que, nos dois primeiros anos, apenas adiciona-se um novo tributo (IBS), promovendo uma redução marginal na alíquota do PIS e da Cofins supostamente igual ao aumento de tributação com o novo IBS, mantendo todos os outros cinco tributos. Nada acontece com mudanças nas legislações tributárias de nenhum tributo; todas as distorções levantadas persistirão por toda a fase de transição; não há nenhum ganho de eficiência econômica, nem de nenhuma redução da conflituosa relação entre contribuintes e a administração fiscal. Esse cenário, na verdade, persiste por todo o período de transição, de 10 anos. Somente após 10 anos poder-se-ia inferir sobre eventuais ganhos econômicos com a PEC 45/2019. Até lá, há apenas ambiente de incertezas e inseguranças jurídicas. Daí a questão: como isso melhoraria o índice de Business Regulations do Fraser Institute?

Adicionalmente, há riscos nada desprezíveis de aumento na carga tributária já nos primeiros anos e isso tem claros efeitos recessivos, pelo menos no curto prazo. Não há garantias de que a redução marginal do PIS e da Cofins seja na mesma proporção do aumento (ou da introdução do IBS nos seus dois primeiros anos), em termos de arrecadação tributária total. Muito menos que diversos setores econômicos não sofreriam aumentos, por vezes elevados, de carga tributária. Esses podem ser os mesmos setores que estão sofrendo severas consequências econômicas com a pandemia da COVID19.

**Ou seja, os resultados econômicos apresentados pelo estudo contratado pelo CCiF somente poderiam ser observados a partir do primeiro ano após o período de transição, se e somente se tudo der certo até lá.** Dada a instabilidade institucional e política brasileira, trata-se de uma hipótese muito perigosa. Algum governo, no meio do caminho, pode desejar rever tudo isso.

Desnecessário falar dos efeitos dinâmicos, ao longo do tempo de 10 anos, em termos do planejamento tributário, inclusive aqueles considerados como “abusivos. Pode-se imaginar também postergações de investimentos de longo prazo, especialmente em infraestrutura ou de grandes projetos do setor privado, dadas as expectativas sobre como seria a conformação tributária final, no seu *steady state*, após

a transição. Ao longo da transição, novas legislações e normas devem ser publicadas alterando a originalidade desejada do “bom” IVA, movimento similar ao observado com o antigo ICM, criado com a reforma tributária dos anos 1960 e com as mudanças presentes na Constituição Federal de 1988.

Ao propor transição de 10 anos, criando um novo tributo, o IBS, que teria alíquota majorada gradualmente com as alíquotas dos demais tributos reduzidos, sem qualquer alteração nas legislações destes tributos, **a PEC 45/2019 coloca o país a deriva de diversas e graves incertezas.**

Em primeiro lugar, sobre a capacidade de arrecadação do novo IBS para o financiamento dos gastos públicos, deixando incertezas sobre a sua alíquota ao final do período de transição. A alíquota do IBS será inexoravelmente endógena aos gastos públicos crescentes no tempo, e não à eventuais reduções nos cinco tributos. Somente assim o Estado poderá ter financiamento adequado sem riscos de *default*.

Note que há ideias de que teríamos uma alíquota de IBS de 25%, ao final de 10 anos, o que já seria uma das maiores do mundo; a média do IVA na OCDE é de 19,5%. Mas, dado o nível de evasão fiscal desconhecida sobre esse novo IBS e a necessidade de financiar gastos públicos crescentes, em especial com Previdência Social e Folha de Servidores e Encargos, o Brasil corre sérios riscos de ter a maior alíquota de IVA do planeta. Há incertezas sobre se, de fato, ao final de 10 anos, o país estaria preparado para extinguir, em definitivo, os demais tributos, ou teríamos apenas mais um imposto adicionado àqueles outros 5 tributos. E, por fim, cria-se, com a PEC 45/2019, uma miríade de incertezas sobre legislações tributárias, regimes especiais, créditos tributários, obrigações acessórias etc., amplificando, sobremaneira, a disputa judicial entre contribuintes e administrações fiscais.

Vale lembrar que a PEC 45/2019 deve ser devidamente regulamentada por Lei Complementar. O diabo mora nos detalhes. Ainda não se tem disponível ao público e especialistas uma proposta de Lei Complementar. **Como aprovar uma emenda constitucional de tamanha importância sem o conhecimento sobre como ela será implementada?** Reforma tributária não é como reforma previdenciária que, ao ser aprovada, faz-se valer as novas regras de aposentadoria. Muito precisa ser

regulamentado, as receitas federal, estadual e municipal precisam interpretar novo sistema tributário e emitir suas normas.

Ainda sobre a propriedade de “**eficiência econômica**” que um sistema tributário deve lograr, é preciso contextualizar a teoria da tributação, usualmente elaborada sob fortes hipóteses como a de perfeita mobilidade de fatores de produção, mercados perfeitamente competitivos e em continuum equilíbrio, respeitando-se o primeiro teorema do bem estar social, na ausência de falhas de mercado. Na teoria, a prática é outra.

Talvez por acreditar nesta abordagem, para muitos especialistas, políticas de desenvolvimento regional vigente provocam distorções alocativas dos fatores de produção. É recorrente defender a PEC 45/2019 porque ela resolveria o problema da alocação ineficiente dos fatores.

No Brasil, o tema de “*misallocation*” entrou para agenda de governo, conforme a publicação da “Nota Informativa”, da Secretaria de Política Econômica, do Ministério da Economia, em fevereiro de 2020, destacando a “Redução da má alocação de recursos (*misallocation*) para a retomada do crescimento da produtividade na economia brasileira”. Contudo, o tema tem suas controvérsias, como mostra Bráulio Borges, da FGV/IBRE, em seu texto com o título: “A nota da SPE sobre má-alocação desinforma”.

Para Borges, “Não vou questionar a importância desse tema: afinal, reduzir a má-alocação é algo extremamente importante e desejável, ao permitir ganhos de produtividade média e, portanto, um PIB per capita mais elevado com a mesma quantidade de fatores de produção”. Prossegue Borges: “Contudo, para que as políticas públicas de fato logrem êxito em reduzir a ineficiência alocativa, é preciso ter um diagnóstico bastante robusto e não apenas hipóteses ou visões impressionistas sobre como ele estaria evoluindo e sobre o que poderia estar por detrás desse fenômeno”.

**O Brasil é um país desigual. A desigualdade regional é um dos traços mais marcantes e persistentes da federação brasileira. A PEC 45/2019 simplesmente**

**negligência esse fato tão relevante da realidade brasileira.** O Brasil, de fato, precisa endereçar políticas que visem aumentar a eficiência econômica. Mas não se deve jogar fora a criança e a água suja. Da mesma forma, **seria absurdamente simplista acreditar que somente a tributação seria a causa única de má alocação de fatores de produção pelo território nacional.**

Especialistas mundo afora tem redescoberto a importância do que tem sido chamado de *“place-based policies”*<sup>45</sup>. Há, ainda, uma grande avenida aberta de estudos sobre os potenciais efeitos positivos para o crescimento econômico de longo prazo de políticas que endereçam as desigualdades em todas as suas dimensões (sociais, de oportunidades, de gênero, racial e regional).

Entre diversos estudos sobre o tema *“place-based policies”*, houve grande repercussão internacional o trabalho detalhado apresentado por Austin, Glaeser e Summers (2018)<sup>46</sup>. Talvez por partir de um *think tank* associado a ideias liberais e assinado por economistas reconhecidamente conservadores -um deles, L. Summers, foi Secretário do Tesouro dos Estados Unidos-, o pedido dos autores para reconsiderarmos políticas baseadas na localidade (políticas regionais) causou grande interesse internacional.

Austin, Glaeser e Summers (2018) constaram que “a convergência das regiões americanas tem se desacelerado de modo significativo, e taxas de desemprego de longo prazo tem sido divergente”. Por isso, os autores questionam se os economistas não deveriam repensar seu ceticismo tradicional com as *“place-based policies”*.

Para eles, após exaustiva pesquisa empírica para as regiões Norte-Americanas, a adoção de políticas de estímulos ao emprego mais do que políticas para não empregados (por exemplo, programas de transferências de renda) são mais eficientes. Os autores concluem, por exemplo, que “nosso resultado empírico sugere que a

---

<sup>45</sup> Veja, a título de ilustração, os trabalhos de G. Duranton e A. Venables (2018). Place-Based Policies for Development. Policy Research Working Paper 8410. World Bank Group, J. Shambaugh e R. Nunn. 2018. Place-based policies for shared economic growth. The Hamilton Project, e D. Neumark H. Simpson. 2014. Place-Based Policies. NBER Working Paper 20049, NBER.

<sup>46</sup> B. Austin, E. Glaeser e L. Summers. “Saving the Heartland: Place-based Policies in 21st Century America.” Brookings Papers on Economic Activity. [https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2018/03/3\\_austinetal.pdf](https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2018/03/3_austinetal.pdf)



elasticidade emprego em alguns estados, como West Virginia, que é muito maior do que em outros estados, como Wyoming, recomendaria encorajar o emprego em West Virginia”, por exemplo. De forma decisiva, disparam os autores: “*We have tried to make the case that labor supply elasticities are also heterogeneous, and that one-size-fits-all employment policies are similarly mistaken*”.

**Não deveria pairar dúvidas de que a redução da desigualdade regional ainda é um grande desafio para políticas públicas no Brasil.** Da mesma forma, de que usar o orçamento público para isso também tem consequências negativas para a gestão fiscal, como ampliação das já elevadas despesas obrigatórias. Mesmo que essencial, não parece nada simples a recomendação para a realização de investimentos em capital humano e infraestrutura. Essa deve ser a melhor recomendação para o longo prazo. Contudo, por razões diversas, o Brasil ainda não encontrou o caminho para realizar esses investimentos com efetividade.

A literatura econômica tratou de pesquisar empiricamente o tema, e mesmo que se aceita a hipótese de convergência de renda entre estados, observam que a velocidade é bem lenta. Esse é o caso do estudo de R. Ellery e P. C. Ferreira (2008)<sup>47</sup>, onde se lê que “**Isto implica que, se por um lado há uma tendência dos estados mais pobres reduzirem o ‘gap’ que os separa dos estados ricos, por outro lado, nossos resultados mostram que levará mais de 40 anos, *ceteris paribus*, para que esta distância caia à metade. Isto, obviamente, tem claras consequências de políticas econômicas**” (grifo nosso).

Para o caso Norte-Americano, Summers e coautores recomendaram um *mix* de políticas públicas conforme eles definem como “*targeted location of public activities and infrastructure investment*”. Prosseguem os autores: “*We then turn to employment subsidies, which are a natural tool for fighting non-employment, but harder to target spatially. Finally, we end with education interventions, and prodding community colleges to focus more on employability in high not working rate regions*” (p. 48-49).

---

<sup>47</sup> R. Ellery e P. C. Ferreira (2008). Convergência entre renda per capita dos estados brasileiros. FGV. <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/439/000062981.pdf>. Veja também L. M. Costa. 2009. *Análise do processo de convergência de renda nos estados brasileiros: 1970-2005*. FGV. <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/4148>.

Novamente, estudos diversos suportam a ideia de que a educação é fator determinante para o sucesso ou fracasso local. Da mesma forma, grande parte da explicação das desigualdades regionais é explicada pela desigualdade educacional. Quanto a isso não pairam dúvidas. É essencial para o crescimento de longo prazo a promoção dos investimentos em educação de qualidade nas localidades; da mesma forma, a realização dos investimentos em infraestrutura, respeitadas as especificidades das localidades.

**Isso, contudo, não nos impede de promover novos polos econômicos em certas localidades com geração de emprego de qualidade.** Igualmente importante, e como apontando pelos pesquisadores do *Brookings Institution*, programas de transferência de renda não geram os mesmos impactos socioeconômicos, incluindo impactos de saúde pública, quando comparados com programas de incentivos a fixação de atividades econômicas geradoras de emprego em regiões com dificuldade para atração de empregos<sup>48</sup>.

**Como um país tão grande e tão díspar, como Brasil, pode discutir uma reforma tributária, nos moldes da PEC 45/2019, sem estudos robustos e variados sobre seus impactos econômicos agregados, por regiões, por setores de atividade econômica e nos estratos sociais?**

**Há, ainda, problemas relacionados ao pacto federativo e à autonomia dos entes subnacionais, que a PEC 45/2019 simplesmente despreza.** Esse tema passa por análise neste texto apenas para destacar os riscos institucionais que essa proposta pode trazer ao país, com severas consequências sobre a segurança jurídica do nosso sistema tributário.

---

<sup>48</sup> Artigo publicado no jornal O Estado de São Paulo, em 18/08/2020, de Pedro Fernando Nery, como título “O Brasil do Auxílio”, revela que regiões mais pobres do Norte e do Nordeste são as que mais recebem o auxílio emergencial, mesmo controlando pelo tamanho da população. Aonde não tem emprego com carteira assinada tem mais assistencialismo. E é justamente nos estados mais pobres da federação. Nesta mesma linha, vale a pena a leitura do artigo de Tiago Mali, Paulo Pinto e Hamilton Ferrari, publicado no sítio do Poder360, com o sugestivo título “10 Estados têm mais beneficiários do Bolsa Família que empregos formais. Todos no Norte e Nordeste” (<https://www.poder360.com.br/economia/10-estados-tem-mais-beneficiarios-do-bolsa-familia-que-empregos-formais/>).

Vale sempre a leitura do art. 60, § 4º, inciso I da Constituição Federal, onde se lê o seguinte: “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda **tendente** a abolir: I - a forma federativa de Estado...”. São fortes as dúvidas sobre se a PEC 45/2019 não estaria ofendendo essa cláusula pétrea. Se sim, a PEC 45/2019 seria uma grande patrocinadora de uma enxurrada de disputas judiciais de fontes e interesses inimagináveis. A PEC 45/2019 revoga dos estados e municípios sobre o que, quando e quanto irá tributar.

A título de ilustração sobre os riscos de acentuar a judicialização de matérias tributárias no país, note que, ao propor a reforma do PIS e da Cofins, e criar a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), na exposição de motivos do PL no. 3887/2020, os benefícios envolvendo as operações com a Zona Franca de Manaus foram mantidos em razão de “**reiteradas decisões do STF e do STJ reafirmarem a obrigatoriedade de tratamento diferenciado para a ZFM**”. Independente de concordar ou não com o programa Zona Franca de Manaus, ele está cravado em letras garrafais na Constituição Federal do Brasil, inclusive logo no seu começo, em seu art. 3º, onde se lê o seguinte:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais e regionais**; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Será que para promovermos uma reforma tributária no Brasil vamos, via PEC 45/2019, ferir de morte preceitos constitucionais pilares de nossa república?

Assim, o Governo Federal teve o cuidado em não ofender preceitos constitucionais em temas relacionados com políticas de desenvolvimento regional, também o fez para o caso das pequenas e médias empresas, mantendo o SIMPLES. Vale lembrar que, em seu art. 3º., a Constituição Federal tem como um de seus princípios fundamentais a redução das desigualdades regionais. Essa mesma preocupação reaparece no art. 170 da Carta Magna, como um dos princípios gerais da atividade econômica. A PEC 45/2019 fere de morte esses preceitos constitucionais. **Na**

verdade, a PEC 45/2019 tem a pretensão de realizar uma reforma constitucional sem assembleia constituinte devida.

Ou seja, a aprovação da PEC 45/2019 em seu estado atual traria sérios riscos institucionais ao país. Será preciso um grande esforço, envolvendo lideranças do Congresso Nacional e o Governo Federal para buscar caminhos factíveis para que o Brasil, de fato, tenha um novo e moderno sistema tributário.

### Considerações Finais

Esse texto procurou mostrar que muitas questões ainda não foram resolvidas para se seguir com a aprovação de uma reforma tributária como a proposta pela PEC 45/2019, amplamente aclamada como a proposta mais profunda e mais ampla entre todas as iniciativas. Destacou-se, aqui, que se trata de reedição de mesma ideia surgida remotamente nos idos dos anos 1960, e muito associada com as transformações econômicas do Brasil da Segunda Revolução Industrial.

Aqui, também, discutiu-se vários aspectos do conceito de valor adicionado na tributação com destaque para o de **regressividade**. Mostrou-se que os riscos de agravarmos o caráter regressivo de nosso sistema tributário não são nada desprezíveis.

Da mesma forma, avaliou-se os argumentos colocados na mesa de que a PEC 45/2019 resolveria problemas de **complexidade** e de **ineficiência econômica**, de sorte a termos crescimento de 20% do PIB potencial e da produtividade do trabalho. Apesar do louvável e raro esforço do autor em estimar impactos da PEC 45/2019, o estudo, contudo, apresenta severas restrições.

Por fim, ficou destacado que é marcante os riscos de promovermos uma reforma tributária e agravarmos o ambiente de litigiosidade e de insegurança jurídica haja vista as diversas frentes de possível **ofensa de cláusulas pétreas** da Constituição Federal embarcadas na PEC 45/2019. Não se tratou aqui de uma discussão do campo jurídico, mas dos riscos aos investimentos de longo prazo em sendo esse o cenário.

O Brasil é um país desigual em todas as dimensões mais severas da desigualdade, como a de renda, social, de oportunidades, de gênero, racial e regional. Para lograr um bom sistema tributário é preciso buscarmos atender à propriedade de **justiça tributária**, propriedade essa absolutamente ausente em todas as iniciativas em discussões. Como agravante, **a PEC 45/2019 dá peso aos hipotéticos ganhos de eficiência, mesmo que às custas da justiça tributária.**

Igualmente importante, outra propriedade de um bom sistema tributário que não tem sido colocada na mesa é o da **flexibilidade**. Com a PEC 45/2019 aprovada e implementada, o país enterraria, de vez, qualquer política tributária que posso acompanhar a tributação aos tempos difíceis, muito menos de modo automático, como recomenda a boa flexibilidade.

**Em síntese, com a PEC 45/2019, correm-se sérios riscos de migrarmos para um sistema tributário ainda pior, em todas as suas dimensões, em especial de justiça social, de flexibilidade e de segurança institucional.**

Marcos Cintra<sup>50</sup>

### Introdução

Em epistemologia, paradigmas são modelos, padrões e crenças que uma comunidade científica adota. As premissas fundamentais de um dado campo de estudo ou de pesquisa são tidos como sabedoria ou conhecimento convencionais, e assim, dispensam comprovação empírica como condição para sua plena aceitação. Na área tributária não é diferente.

Tributos são analisados sob os critérios de produtividade, equidade, simplicidade e neutralidade. Os três primeiros quesitos são bastante objetivos. Já o quesito que trata da neutralidade alocativa e das distorções econômicas geradas pelos tributos enfrenta sérios problemas de mensuração causados, principalmente pela pouca aderência à realidade das premissas adotadas em tais avaliações, a exemplo da literatura da *tributação ótima*<sup>51</sup>.

Em realidade, a economia neoclássica, que forma a base teórica da *tributação ótima*, vem sendo desafiada por profundas mudanças tecnológicas e comportamentais ao longo dos últimos anos. Surgem questionamentos acerca da validade de conceitos comumente aceitos e que formam o paradigma atual da análise tributária convencional. Exemplos de postulados tidos como conhecimento convencional, e que assim são tidos como verdades que dispensam validação empírica, acham-se nas noções estilizadas da concorrência perfeita, da cumulatividade tributária, e da estrita racionalidade dos agentes econômicos.

A moderna economia digital, que assume papel cada vez mais preponderante na organização social e da produção hodiernas, passa a exigir a análise e eventual

---

<sup>49</sup>Este texto preliminar para discussão, coleta e expande informações contidas em vários trabalhos do autor citados na bibliografia, particularmente em [CINTRA, 2009] e [CINTRA,2020].

<sup>50</sup> Marcos Cintra é Ph.D em Economia pela Universidade Harvard, Professor-Titular da Fundação Getulio Vargas. Foi Secretário Especial da Receita Federal do Brasil (2019).

<sup>51</sup> Para uma ampla e atualizada exposição sobre a Teoria da Tributação ver [Kaplow, 2008]

revisão de conceitos convencionais que vêm presidindo os rumos das políticas tributárias adotadas em todo o mundo ao longo de várias décadas. As formas de produção e organização dos mercados demandam que a tecnologia digital em constante e rápida evolução passe a ser não apenas um instrumento de gestão tributária, como vem sendo amplamente utilizada<sup>52</sup>, mas também como elemento estruturante no processo de *tax design* para o enfrentamento das questões de adaptação do sistema tributário à nova economia digital emergente.

A questão para a qual estas notas preliminares para debate estão orientadas é a de como formatar um sistema tributário usando a moderna tecnologia não apenas como instrumento de gestão, mas, sobretudo como elemento de construção de novos ambientes e de novos tributos adequados ao mundo contemporâneo -*tax design*, em contraste com *tax administration*.

#### *A nova dinâmica do mundo digital*

A sociedade global tem evoluído de um modo que há vinte ou trinta anos tudo seria considerado um cenário de ficção científica.

Automóveis dispensam motoristas e robôs realizam cirurgias em seres humanos com enorme precisão. As pessoas usufruem de maior comodidade em suas atividades rotineiras, vivem mais e otimizam seu tempo com mais entretenimento e lazer. As empresas tornam-se mais eficientes e rentáveis, atendendo seus consumidores de forma customizada. Os fluxos de *bits and bytes* comandam processos mecânicos, - a internet das coisas- e a manufatura e os serviços iniciam a quarta revolução industrial com a *indústria 4.0* e a *internet 5G*.

A gestão pública conhece novos métodos de governança e de comunicação, abrindo amplas possibilidades de desburocratização e transparência, redução de custos de *compliance* e combate à evasão. O fluxo de informações cresce

---

<sup>52</sup>O Brasil vem sendo um dos pioneiros no uso da tecnologia digital na administração tributária, a exemplo da Nota Fiscal Eletrônica, das declarações via internet e do programa SPED, já plenamente desenvolvido entre nós.

exponencialmente, trazendo mais controle e conhecimento para as autoridades fazendárias acerca dos atos de gestão das empresas privadas e do comportamento dos agentes econômicos e das famílias.

A crescente intensidade na movimentação de mercadorias e capitais no mundo moderno impõe novos parâmetros de comportamento nos setores privado e governamental. A automação e as sofisticadas formas de gestão, sobretudo nas empresas transnacionais, aumentaram vertiginosamente a produtividade e geraram escalas mundiais de produção. As empresas passaram a realizar planejamento estratégico num contexto global, padronizando produtos e práticas administrativas por todos os países onde atuam. As transnacionais desenham seus produtos, compram insumos, produzem, vendem e aplicam recursos financeiros em escala mundial, independentemente da localização física de suas matrizes e filiais. Os mercados internacionais movimentam somas vultosas de recursos a cada dia, tornando praticamente impossível a tarefa de acompanhar, controlar e classificar tais fluxos e suas representações materiais para poderem servir de base para um sistema tributário convencional.

O rápido avanço tecnológico e a revolução da informática alteraram em profundidade as formas como as trocas se realizam nas economias contemporâneas, que se tornam crescentemente desmonetizadas. A desconfortável moeda manual, anti-higiênica e de custosa manipulação, que, como lembrado por Keynes, é uma relíquia bárbara dos tempos em que os meios de troca eram mercadorias com valor intrínseco, irá desaparecer. O termo *cashless society*, cunhado pela revista *The Economist*, resume um novo ambiente econômico em gestação no mundo moderno. O Brasil se antecipou nesta tendência mundial induzido pelas crises hiper inflacionárias do final do século passado, que produziu o hiperdesenvolvimento do sistema bancário brasileiro, e facilitou a implantação de tributação sobre movimentação financeira.<sup>53</sup>

Os atuais sistemas tributários estão estruturados sobre bases convencionais de incidência. A renda pessoal, o lucro das empresas, o consumo, a folha salarial e o

---

<sup>53</sup> Cintra, M Globalização, modernização e inovação fiscal in [Vasconcellos, 2009], cap. 3, pp. 45-126.



patrimônio são as formas predominantes de exação. Mas cada uma delas assume características distintas frente ao mundo global e virtual.

Profissionais qualificados, com elevado nível de renda, passaram a ter uma mobilidade jamais vista. É o caso dos grandes artistas, esportistas e magnatas, que subitamente passaram a ser estrelas mundiais, em vez de brilharem apenas em seus âmbitos locais e regionais. Esses definem seus domicílios fiscais e investem seus rendimentos em países onde a tributação é menor. Tornam-se alvos voláteis para os fiscos de seus respectivos países.

No caso dos lucros das empresas, a mobilidade é ainda mais acentuada. As grandes empresas multinacionais dispõem de modernos instrumentos que permitem reduzir seus desembolsos tributários. A utilização dos preços de transferências e a livre escolha na localização de suas sedes operacionais são ações implementadas como forma de minimizar suas obrigações fiscais.

A facilidade no transporte de pessoas por todo o mundo também afeta a tributação do consumo. Comerciantes e turistas podem adquirir produtos de elevado valor agregado em países que oferecem preços mais reduzidos. Além disso, nota-se que a expansão acelerada do comércio eletrônico dificulta a tributação por meios convencionais declaratórios, que se tornam incapazes de identificar os locais de origem e destino da operação. Da mesma forma as plataformas de comércio *P2P* (*peer-to-peer*) oferecem rotineiramente mecanismos de troca entre não-contribuintes de tributos sobre consumo, tanto interna quanto internacionalmente, passando ao largo dos instrumentos de controle fiscal usuais.

No mercado de trabalho a chamada “economia colaborativa”, com novas formas de atuação como a *gig economy*, a *sharing economy*, as transações P2P, e as novas configurações e modelos de contratação e de prestação de serviços, vem causando a crescente erosão da base tributária assentada sobre a folha de pagamento das empresas. Desta forma, ameaçam a mais tradicional fonte de financiamento da previdência social em todo o mundo. O encolhimento desta base tributária além de

causar fortes preocupações quanto ao financiamento da previdência, já altamente deficitária, pode configurar ainda fonte de distorções no processo concorrencial<sup>54</sup>.

Nesse complexo cenário, cabe indagar sobre os impactos gerados pela nova economia digital na administração tributária. Qual o efeito desse fenômeno sobre os contribuintes e sobre a capacidade do poder público arrecadar?

A utilização de sistemas tributários convencionais dentro desse contexto de dramáticas mudanças de ambientes comportamentais e administrativos é caldo de cultura propício para o surgimento de "paraísos fiscais". Há dezenas espalhados pelo globo. Os privilégios tributários proporcionados pelas *offshore companies* criadas nessas ilhas ou países permitem a montagem de complexas operações envolvendo fundações familiares, sociedades de serviços especializados, *trusts* e fundos de investimentos. Criam-se, assim, dificuldades dramáticas para a gestão de estruturas tributárias ortodoxas baseadas em impostos tradicionais.

Nota-se, portanto, acentuada deterioração na capacidade de tributação dos governos nacionais. As atuais estruturas fiscais vivem em constante ameaça em função de decisões tomadas por pessoas e empresas em diferentes partes do mundo e sobre as quais os governos nacionais possuem escassa possibilidade de controle. Administradores tributários são confrontados com sérios problemas de identificação seja dos fatos geradores, seja dos sujeitos passivos das obrigações tributárias. Elementos informativos essenciais como quem? quando? quanto? e onde? tão necessários para a tipificação dos fatos geradores tributários convencionais se embaralham fática e burocraticamente em novas formatações de produção e trocas, gerando enorme potencial para a explosão de contencioso e aumento dos custos de transação.<sup>55</sup>

Nestas circunstâncias, as autoridades tributárias dos estados nacionais são constantemente desafiadas pela nova realidade, como descrita por Vito Tanzi abaixo:

---

<sup>54</sup> Vide [REMEUR, 2018]

<sup>55</sup> Sobre esse tema e sobre problemas gerados pelas criptomoedas e pela economia colaborativa, ver Verdi M.F., e Miguez S.D.S., Economia Digital y Tributación in [AFONSO, 2020,] pp-47-66.

“Globalization has, therefore, significantly changed the social, political, and economic environment in which tax systems must operate. The main changes have been the extraordinary growth in international trade of goods and services, increased mobility of labor and capital, and growth of multinational, transnational and international companies. Tax administrators nowadays speak of taxation on world bases. Tax competition between countries has mushroomed. Unfortunately, such changes have gone in the direction of increasing complexity, interdependence, and fiscal competition between countries. “Tax termites”, such as electronic and internet commerce, plastic and electronic money, transfer pricing, tax havens, foreign shopping, and complex financial instruments have contributed to decrease the revenue raising efficiency of national governments. “The work of ‘fiscal termites’ (is) busily gnawing at the foundations of the tax systems””<sup>56</sup>

Os métodos e instrumentos de controle e fiscalização do fisco são modernizados, mas o sistema tributário e seus conceitos básicos continuam estruturalmente arcaicos. As formas de tributação não se ajustaram à realidade do novo modo de produção que surge no mundo moderno.

O paradigma "fordista" de produção facilitava a fiscalização tributária. Isto levou ao desenvolvimento de métodos de arrecadação e controle baseados no sistema "auto declaratório com auditoria", ou seja, o próprio contribuinte declara sua movimentação física, econômica e financeira e oferece ao fisco os resultados obtidos em sua atividade produtiva. Trata-se de um ambiente marcado pela existência de cadeias produtivas bem definidas, o que favorece o uso de métodos de arrecadação tributária ortodoxos, como o imposto sobre valor agregado (IVA) ou o imposto sobre a renda.

Ainda hoje uma garrafa de vinho é acompanhada fisicamente pela fiscalização desde o momento que sai da vinícola, com sua nota fiscal discriminando tipo, volume, embalagem, valor etc., até seu destino final. Ao chegar em algum supermercado em

---

<sup>56</sup> [TANZI,2000] p.4.

qualquer ponto do país, o produto é conferido, fiscalizado, e visualmente inspecionado.

Se isto fazia sentido no passado, tal método artesanal tornou-se hoje um exercício de patente futilidade. Não há como aplicá-lo, por exemplo, às centenas de milhões de transações realizadas diariamente em economias modernas como o Brasil, ou a um consultor que envia recomendações a seu cliente, em outro continente, por *e-mail*, de sua residência.

### *Tecnologia e tax design*

O paradoxal, contudo, é que embora o impacto tecnológico da era digital seja praticamente universal, a ciência e a prática tributárias seguem estruturalmente impermeáveis a todas estas tendências verdadeiramente revolucionárias.

Os sistemas de arrecadação de tributos e seus conceitos fundamentais seguem destoando desta modernidade, mantendo seus conceitos e práticas desenvolvidos no século passado, durante a era analógica. Com exceção da tributação sobre movimentação financeira através das transações bancárias, utilizada em pequena escala por vários países, e particularmente no Brasil durante um período de aproximadamente doze anos, até 2007, poucas, ou nenhuma, inovações tributárias foram introduzidas no mundo.

Certamente alguns dirão que o sistema tributário, pelo contrário, se acha informatizado e automatizado. As declarações passaram a ser feitas pela internet, e poderosos computadores cruzam informações dos contribuintes em busca de indícios de evasão. As notas fiscais eletrônicas permitem o acompanhamento online das transações realizadas nos mais variados mercados, e o processo de cobrança adquiriu inusitada rapidez e agilidade.

Mas a realidade é que o processo tributário acelerou muitas de suas tarefas mecânicas de transporte e armazenamento de informações, mas continua se valendo de conceitos funcionais da era analógica. É como se subitamente dispusessem de

máquinas de escrever e de calcular mais rápidas, mas realizando as mesmas operações de sempre.

Houve grande avanço no uso da tecnologia na gestão tributária, que, segundo Jeffrey Owens avança rapidamente nos vários estágios da digitalização administrativa, partindo do uso de *e-files*, para *e-accounting*, *e-match*, *e-audit*, *e-assess* e finalmente chegar ao *e-government*<sup>57</sup>.

Não obstante o uso intensivo de tecnologia como instrumento de gestão do sistema tributário, as bases e conceitos fundamentais da política tributária e dos tributos utilizados hodiernamente são as mesmas de um século atrás, ou seja, renda, consumo, folha salarial e patrimônio. A apuração de débitos e créditos tributários continua presidida por conceitos como territorialidade, materialidade e tipicidade de produtores e de produtos. A estrutura de arrecadação continua sendo preponderantemente o sistema artesanal do “auto apuração e auto recolhimento com auditoria”, como vem sendo feito há mais de cem anos, ainda que agilizados por registros e mecanismos de controle digitais. A principal forma de cobrança dos fiscos se dá em moldes convencionais. Continua sendo a movimentação física de produtos, com inspeções visuais de mercadorias feitas em barreiras estaduais ou nacionais para conferências com as respectivas notas fiscais que as acompanham.

Em recente publicação, Fernando Resende diz que

*“À medida em que o território deixa de ser a referência principal para a resposta à pergunta sobre o que e como tributar, as tentativas de ajustar o figurino tradicional a uma nova realidade encontram grande dificuldade para encontrar uma solução que atenda aos distintos interesses envolvidos nessa área. Isso explica as dificuldades para avançar no rumo de novas regras para a tributação, tendo em vista os conflitos entre as posições a respeito da localização e da responsabilidade por tributar o valor acumulado ao longo de uma cadeia global de geração de valor”*<sup>58</sup>.

A tecnologia digital não penetrou no âmago do pensamento tributário convencional e nem influenciou o surgimento de conceitos melhor adaptados ao

---

<sup>57</sup> [OWENS, s/d]

<sup>58</sup> [Resende, F. 2019].

mundo moderno como a desmaterialização do valor, o desaparecimento das barreiras nacionais e a perda da capacidade de administração tributária dos Estados nacionais.

Como definir origem e destino de um impulso eletrônico que em segundos roda toda a extensão do planeta? Como tributar ideias, pensamentos e projetos embalados e impulsos eletrônicos indecifráveis para o fiscal de impostos?

Com a crescente “servicificação” da produção, como discriminar tributos incidentes sobre manufaturas ou sobre serviços quando os conceitos da moderna manufatura se acham profundamente mesclados com prestação de serviços tornando a tradicional distinção entre atividades secundárias e terciárias um resquício anacrônico de um mundo com processos de produção claramente definidos, mas que está em vias de desaparecer?<sup>59</sup>

Usando o dito popular, a modernização nos sistemas de gestão utilizada pelas administrações tributárias atuais é apenas “remendo novo em calça velha”. Os vultosos esforços feitos por entidades como a OCDE e as Nações Unidas na discussão de como ajustar os sistemas tributários convencionais à nova realidade da economia digital se restringem, em grande parte, a criar muletas para sustentar conceitos tributários do passado, criados na era da economia linear e analógica. Busca-se suprir a dificuldade de tributação no mundo virtual apelando para soluções casuístas e pontuais, como por exemplo, a reintrodução de um tributo pré-IVA, semelhante ao antigo IVV( imposto sobre vendas e consignações)ou ao atual COFINS, o chamado *digital tax* incidente sobre receitas brutas dos gigantes do mundo digital, e que curiosamente são cumulativas e exemplos claros de “*ring fencing*”, ambas práticas bastante criticadas<sup>60</sup>. Ou então na esdrúxula proposta de tributação dos robôs<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup>[Miroudot, S.et al 2017], demonstram que nos países pesquisados os serviços são responsáveis por cerca de dois terços do valor das exportações, incluindo 53% do valor de manufaturados exportados; e que entre 25% e 60% do emprego no setor manufatureiro são serviços de suporte, e que até 69% das empresas exportam tanto manufaturas quanto serviços.

<sup>60</sup> Para uma breve visão da complexidade, burocracia e altos custos das propostas em discussão pela OCDE e outros organismos multilaterais para lidarem com a tributação da economia digital usando o arcabouço tributário convencional ver Araujo J.E.C. et al A tributação dos Lucros das Gigantes de Tecnologia: possibilidades para o Brasil in [Afonso et al, 2020] pp 411-427.

<sup>61</sup>Sobre a tributação de robôs ver Dorigo, S., Robots and taxes: turning an apparent threat into an opportunity, in [TAX NOTES INTERNATIONAL, 2018]; Englisch, J., Digitalization and the future of national tax systems: taxing robots? in [HASLEHNER, 2019] capítulo 12.

Esses exemplos demonstram a dificuldade de muitos tributaristas em reconhecer que os sistemas tributários tradicionais não mais atendem as necessidades do mundo globalizado comandado pela rápida inovação, pela informatização, pela servicificação e por novos modelos de negócios e de organização da produção e distribuição de bens e serviços.

Vários autores vêm chamando atenção para a obsolescência dos sistemas tributários convencionais. Correia Neto, Afonso e Fuck afirmam que

“As transformações em curso nas relações sociais e econômicas reclamam tributos diferentes e outras formas de cobrança...As bases estabelecidas no início do século XX caminham para tornarem-se rapidamente obsoletas- inaptas para lidar com as novas práticas comerciais e novos modelos de negócios”.<sup>62</sup>

Muito tem sido feito para apontar as inadequações dos sistemas tributários atuais às novas condições do mundo moderno. Contudo, os detalhados diagnósticos produzidos têm resultado em miríades de novas exigências burocráticas e em incontáveis apelos à cooperação internacional para troca de informações e de esforços conjuntos de fiscalização e controle. Mas pouco para a idealização de inovações tributárias que tornem as exigências acessórias tributárias mais simples, mais leves e menos custosas.

Ademais, os critérios adotados pela nova contabilidade internacional passaram a exigir crescentes esforços para ajustar as demonstrações empresariais aos conceitos adotados pelas administrações fiscais. Exemplo eloquente dessa tendência são recomendações para que os lucros das empresas sejam divididos entre lucros normais, ou regulares, e lucros extraordinários ou residuais, tipificando-se estes últimos como sendo oriundos da massa de consumidores e das informações deles capturadas por meios digitais. O objetivo é distribuir os lucros tributáveis das empresas entre os países produtores e consumidores com o objetivo de compartilhar a tributação dos lucros dessas empresas. Criaram-se métodos de discriminação desses lucros extremamente complexos e custosos, algoritmos e outros mecanismos que inevitavelmente levarão a diferenças de interpretação a ao crescimento inevitável do contencioso e dos custos

---

<sup>62</sup> Correia Neto C.B., Afonso J.R.R., Fuck, L.F., Desafios Tributários na Era Digital, in [Afonso et al,2020] p.32.

acessórios tributários. Introduziram-se temas como “*valor justo*” ou “*preço justo*”, conceitos estranhos aos economistas, empresários e administradores, uma autêntica busca pela pedra filosofal.<sup>63</sup>

Critérios basilares da tributação convencional do consumo tornam-se conceitos nebulosos, opacos e sem clara delimitação de limites.

Como lidar de modo adequado, por exemplo, em uma situação em que uma cirurgia é realizada remotamente abrangendo polos opostos no planeta, onde um exame médico é enviado pela internet para análise e diagnóstico por um médico no exterior, que por sua vez encaminha sua opinião ao paciente? Onde está a prestação de serviços? Onde está a origem e o destino dessa transação? Qual o valor agregado nesta troca e como identificar os sujeitos tributários ativos e passivos?

Confrontados com esses problemas, as recomendações não tem caminhado no sentido do desenvolvimento de novos métodos, mecanismos e conceitos para serem utilizados em inovações tributárias, mas na recomendação de volumosa documentação regulamentadora que tenta ajustar os fatos da economia digital do século XXI ao figurino dos dogmas da economia convencional analógica do século XX.

Finalizando em tom pessimista, Correia Neto, Afonso e Fuck afirmam que os impostos do futuro

“ainda estão por serem descobertos... (e que) já se tem como certo que as formas atuais não parecem suficientes nem adequadas para lidar com a nova realidade econômica e social. Muito deve ser mudado: conceitos, teorias, práticas e estruturas jurídicas”.<sup>64</sup>

Neste ponto, contudo, ainda que concordando com o diagnóstico dos autores, não há como concordar com seu prognóstico, como será demonstrado logo abaixo.

---

<sup>63</sup> Vide Seira E., et alii Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economia digital, in [AFONSO, et al 2020], pp 357-410.

<sup>64</sup> Correia Neto et alii, op. cit. p.43.



## *Tax Design: follow the money*

Nas palavras de Richard Bird, “*the first law of finance is inertia*” o que o levou a concluir em 1988 que não se deveria esperar grandes inovações tributárias nos cinquenta anos seguintes, como pode ser lido abaixo.

*“It is surprising that the many governments in the world, most of which are trying to raise more revenues, have not come up with more ingenious ways of doing so. The lure of the familiar and the apparent desire of most governments-like most people- not to be the first to do anything new doubtlessly account for the relative lack of fiscal innovation in the last 50 years....For the most part, however, a first lesson suggested by history is that the fiscal problems of the next 50 years will probably have to be dealt with using taxes very much like those on hand today. As with most social and political institutions, there seems to be little or no chance of a quick technological fix.”<sup>65</sup>*

Infelizmente Richard Bird está correto... por enquanto, pois neste emaranhado de contradições e de tentativas de controlar o incontrolável para ajustar o mundo digital aos paradigmas convencionais da velha economia analógica há um fato promissor e que **sempre** esteve presente na economia de mercado, tanto na era analógica quanto na era digital.

A identificação e reconhecimento deste fato pode interromper a fatídica inércia mencionada por Richard Bird: trata-se do ato de **pagamento** que acompanha qualquer transação econômica no mundo capitalista.

Mesmo neste mundo repleto de mudanças um fato persiste íntegro desde que, como mecanismo de troca, o escambo foi substituído pela intermediação da moeda: a onipresença do pagamento e a contrapartida monetária de qualquer transação econômica. Podem ter mudado o mecanismo e as formas de pagamento, mas o conceito essencial do meio de troca persiste existindo como sempre existiu.

Nestas circunstâncias porque não explorar como base imponível esse elemento simples, transparente e onipresente, facilmente observável empiricamente?<sup>66</sup> Trata-se de mecanismo que permitiria amplas possibilidades de rastreamento das atividades

---

<sup>65</sup>Bird R.M., Experience from a century of change. In: [Stein, H.,1988], pp.19-20.

<sup>66</sup>Sobre a evolução da tributação até a possibilidade de tributar pagamentos vide [Cintra 2008] e [Cintra 2009].

econômicas e ao mesmo tempo oferece ampla base de incidência que sintetiza praticamente todas as bases tributárias utilizadas nas economias modernas.

Neste mundo em crescente processo de desmaterialização da economia por que desprezar a cobrança de tributos incidindo diretamente sobre a moeda eletrônica que circula no sistema bancário? Esta forma de exação dispensa a parafernália de regras, papéis e controles físicos típicos dos tributos convencionais que impõem custos elevadíssimos para os governos e para as empresas.

É no ambiente digital envolvendo as transações financeiras que reside a nova e promissora base de cobrança de impostos para o financiamento dos Estados modernos.

Apesar da movimentação financeira já ser um tributo amplamente cobrado em vários países no mundo, ele tem sido utilizado mais frequentemente como um tributo regulatório, como por exemplo, o IOF no Brasil. Apenas três países o utilizaram, ou o vêm utilizando, como um tributo com fins arrecadatários e de incidência ampla: Brasil, que o aplicou por cerca de doze anos entre 1994 e 2007, Argentina que o utiliza desde a década de 90, e ainda o faz com alíquota de 0,6% nos débitos e 0,6% nos créditos bancários e a Hungria que passou a cobrar o imposto a partir de 2014 com alíquota de 0,3%, após amplo debate e com a concordância das autoridades econômicas da União Europeia, inclusive do Banco Central Europeu.

Pelo fato de o TTF (tributo sobre transação financeira) ser um tributo cumulativo, e sua antítese ser a metodologia de cobrança não cumulativa sobre valor agregado, o debate tributário no Brasil acabou focado nas vantagens e desvantagens destas duas formas de tributação.

### *A erosão de um paradigma*

Há plena concordância quanto às vantagens dos TTFs (tributo sobre transação financeira) comparativamente aos IVAs em termos de simplicidade, economicidade e produtividade (universalidade). No quesito neutralidade, contudo, há intenso debate. A principal crítica aos TTFs advém de sua cumulatividade. Por esta razão, o paradigma

convencional assume como verdade inquestionável que os IVAs são tributos de melhor qualidade que os TTFs.

Esta afirmação, contudo, precisa ser qualificada e validada empiricamente.

Discutindo a evolução recente da tributação no mundo, Vito Tanzi aponta a introdução de apenas duas inovações recentes: os tributos sobre valor agregado em meados do século, os IVAs, e, ainda que de menor relevância, os impostos sobre movimentação financeira por iniciativa de países latino-americanos no final do século.<sup>67</sup>

Como o Brasil foi pioneiro em ambas as inovações<sup>68</sup>, parte do debate tributário convergiu para uma ampla discussão acerca de vantagens e desvantagens de IVAs versus um TTF, como citado abaixo.

*“The first school of thought – associated with the use of conventional declaratory taxes – believes that “old taxes are good taxes”. This school mistakenly sustains (so claim such conservative reformers) the continuation of paradigms which, inadvertently to them, have become outdated, and which have been superseded by the peculiar impacts of modern economies, characterized by globalization and by the overwhelming effects of the digital information age. The great Brazilian economist, diplomat, and public figure Roberto Campos, an active participant in the tax reform debate, once stated that that to defend this school of thought is to engage in a melancholic and poorly disguised exercise of trying “to perfect the obsolete.”*

*The second school of thought calls for the elimination of declaratory taxes and for their substitution by electronic taxes operating through the bits and bytes of the data-processing centers and clearinghouses of the banking system, such as a bank transactions tax. Traditionalists call this an audacious proposition, bordering on illusion. Despite the proven capacity of such taxes to generate impressive amounts of revenue and to show an almost universal pattern of incidence and coverage, researchers and defenders of this school of thought usually draw the wrath of*

---

<sup>67</sup>Em [TANZI,2000], o autor afirma que “the discovery of value-added taxes in the 1950’s and its widespread use in later years must be considered the most important technological development in taxation in the past 50 years. [But also] ... gross assets taxes and taxes on financial transactions have been less important technological developments in Latin America.”

<sup>68</sup> Curiosamente em ambos os eventos no uso de IVAs e TTFs o Brasil inovou ao ser um dos primeiros a introduzir tributos sobre valor adicionado em larga escala nos anos 60, e nos anos 90 ao criar o IPMF/CPMF que durou até 2007.

*traditionalists who oppose it. The guardians of orthodoxy, the bureaucratic establishment, and the recurrent tax evaders refuse to relinquish their decades-old professional and intellectual investments – despite the fact that all evidence proves them increasingly obsolete”<sup>69</sup>.*

A visão convencional prega que o IVA é uma forma de tributação que não provoca distorções nos preços relativos e, portanto, garante neutralidade na atividade produtiva transferindo a incidência total do imposto ao consumidor. Em relação ao TTF, é rotulado como um imposto causador de distorções alocativas graves dada sua cumulatividade e as alterações que causaria nos preços relativos.

Cabe apontar que o agente econômico que recolhe os tributos não é necessariamente o agente econômico que sofre a incidência deste mesmo tributo. Obviamente, a metodologia de arrecadação sobre o valor agregado faz com que os tributos pagos, ou recolhidos, durante o processo de produção gerem créditos a serem abatidos do tributo devido quando da saída do produto. Isto não significa, contudo, que a incidência desse tributo seja inteiramente repassada ao próximo elo da cadeia de produção. Os preços dos insumos após a imposição de um tributo sofrerão alterações cuja magnitude dependerá das elasticidades da demanda e oferta deste insumo.

A alegação que o consumidor é quem efetivamente arca com a totalidade do ônus do imposto não encontra respaldo econômico. A adição da tributação sobre os preços livres de impostos tem impacto sobre a oferta do produtor. Os preços se elevam e uma parte do imposto é pago pelo consumidor e outra recai sobre o ofertante por meio de preços recebidos mais baixos. Numa situação na qual a demanda é mais elástica a incidência do imposto recai mais fortemente sobre o produtor. Contrariamente, a oferta mais elástica impõe maior ônus para o consumidor.

---

69 Vide [CINTRA 2009] pp.1-3. No mesmo texto, são abordadas as dificuldades e obstáculos para a superação de “paradigmas convencionais” se valendo de conceitos apresentados por Thomas Kuhn. É citado também John Kenneth Galbraith ao dizer “*conventional wisdom is summarily considered “unscientific”, not because of lack of objective analysis of its scientism, but simply because it does not apply methods and models considered “correct”, “truthful” or “evident”*”.

Ademais, a análise correta da incidência tributária exige uma abordagem de equilíbrio geral o que torna a neutralidade atribuída aos IVAs uma propriedade dependente da concretização de hipóteses altamente improváveis em relação aos mercados de insumo e de produtos finais.

A neutralidade teórica dos IVAs demanda uma situação na qual sua alíquota deve ser única, e sua incidência ser absolutamente universal sobre todos os setores e atividades, e a sonegação seja inexistente. Em outras palavras, a superioridade do IVA do ponto de vista de sua alegada neutralidade depende da aceitação de premissas extremamente fortes e não encontradas na realidade econômica dos mercados.

Com o objetivo de apresentar evidências que possam relativizar as vantagens alocativas dos IVAs frente aos tributos cumulativos como o TTF vale reproduzir o que segue:

*“Cumulative taxes are often criticized on the basis of comparisons with value-added taxes. In general tax analysts follow the usual text-book conclusions that make extensive use of optimal tax theory in reaching normative conclusions about their respective impacts on allocative efficiency. Such conclusions, however, are fragile to the extent that such theoretical work depends heavily on strong assumptions, which are seldom, or never, found in the real world. Good economic analysis requires that each type of tax be evaluated not only for its intrinsic characteristics but must also take account of the empirical circumstances surrounding its application. Failure to consider these circumstances, coupled with a naïve, automatic and uncontested acceptance of the simplifying hypothesis found in the theoretical compendia of public finance, implies running the risk of making gross mistakes. Such is the case when the VAT is discussed in Brazil.*

*One advantage claimed on behalf of VATs is that they cause fewer distortions in relative prices than would be caused by cumulative taxes. However, for this statement to be true, one must accept the premise that perfectly competitive markets exist, such as assumed in conventional optimal tax theories, based on excess-burden analytics...*

*On the validity of policy prescriptions of optimal tax theory it is worth quoting Frank Hahn, who says “...while these studies have increased our understanding of what is involved, the tax formulas which they contain cannot be taken very seriously...Welfare economics is the grammar of arguments about policy, not the policy.*

*On this same line of thought (Agnar) Sandmo states that “The theory obviously has its limitations. It is at its best in yielding rules for the optimal structuring of a given tax system and has less to contribute to the discussion of major problems of tax reform, which typically involves the choice between alternative tax systems. A difficulty with the extension of the theory to cover these global problems is that the costs of administration have not been incorporated into the theory; this is one aspect of the neglect of transactions costs in the theory of general equilibrium....This raises the question of whether optimum tax formulae can have any claim to be taken seriously, given that they abstract from such central concerns as administrative costs and incomplete information....it may well be that we shall find the models of optimal taxation to be useful, even though we may have to supplement them with considerations which are exogenous to the models themselves”.*<sup>70</sup>

De fato, é possível demonstrar que uma sociedade poderá não escolher um sistema tributário eficiente se, comparativamente a outro não-eficiente, for possível alcançar um ponto superior em sua função de bem estar social. Em outras palavras é possível que um TTF cumulativo seja preferível a um IVA que introduza menos distorções nos preços relativos de uma economia se, por acaso, outras características desse tributo tais como simplicidade, baixos custos de compliance e menor sonegação estejam presentes.<sup>71</sup>

Uma segunda linha de argumentação a questionar a superioridade dos IVAs frente aos TTFs se apoia na teoria do “*second best*”, desenvolvida por Richard Lipsey e Kelvin Lancaster na década de 50, segundo a qual não é possível afirmar *a priori* que um IVA é preferível a um tributo cumulativo se as condições exigidas para o funcionamento de um mercado competitivo perfeito não forem atendidas. Segundo os autores,

*“The general theorem for the second best optimum states that if there is introduced into a general equilibrium system a constraint which prevents the attainment of one of the Paretian conditions, the other Paretian conditions, although still attainable, are, in general, no longer desirable. In other words, given that one of the Paretian optimum conditions cannot be fulfilled, then an optimum situation can be achieved only by departing from all other Paretian conditions. The optimum situation finally attained may be termed a second best optimum because it is achieved subject to a constraint which, by definition, prevents the attainment of a Paretian optimum. From this*

---

<sup>70</sup>[CINTRA 2009,] pp.31-32

<sup>71</sup> Para uma demonstração desta possibilidade teórica ver [CINTRA 2009] pp.33-40

*theorem there follows the important negative corollary that there is no a priori way to judge as between various situations in which some Paretian optimum conditions are fulfilled, while others are not. Specifically, it is not true that a situation in which more, but not all, of the optimum conditions are fulfilled is necessarily, or even likely, to be superior to a situation in which fewer are fulfilled....It follows from the above that there is no a priori way to judge as between various situations in which none of the Paretian optimum conditions are fulfilled. In particular, it is not true than a situation in which all departures from the optimum conditions are of the same direction and magnitude is necessarily superior to one in which the deviations vary in direction and magnitude.”<sup>72</sup>*

A teoria do *second-best* nos alerta sobre os riscos de prescrições tributárias genéricas, sem uma detalhada análise empírica do ambiente no qual se busca intervir. Considerando a característica essencialmente heurística e não observados no mundo real dos postulados da teoria econômica neoclássica sobre a qual estão assentados os pilares da tributação ótima,<sup>73</sup> análises formais sem validação empírica de pouco servem, quando não prejudicam, os esforços em prol de uma reforma tributária.

Crer sem questionar é ser prisioneiro de um paradigma. Mais do que nunca o mundo digital nos desafia a comprovar, testar e até mesmo, se necessário, a romper com o conhecimento convencional e incorporar na teoria e prática da tributação novos conceitos e práticas inexistentes anteriormente.

Vale apontar ainda que quase todos os dogmas do conhecimento tributário ortodoxo são desrespeitados, com maior ou menor intensidade, no cotidiano dos sistemas tributários existentes atualmente no mundo.

Vê-se, portanto, que não se trata da desconstrução de uma realidade vigente, ainda que inadequada; mas sim de reconhecer um novo paradigma relativo a práticas e conceitos tributários formais, cujas características funcionais já estão sendo utilizadas na prática, ainda que em desacordo com o conjunto de valores aceitos acriticamente por grande parte da comunidade.

---

<sup>72</sup> Citado por [Cintra 2009] pp.40-41.

<sup>73</sup>Sobre esse aspecto vale a pena reproduzir dois trechos citados por [CINTRA 2009] p.41; o primeiro por Paul Samuelson “*a given divergence in a subset of the optimum conditions necessitates alterations in the remaining ones*”; e o segundo por J.F Kay “*tax reform proposals must not be evaluated by counting the number of distortions, and arguments based on ‘double-taxation’ disregard the fact that it is the relative level of taxation, not the number of times the tax is levied, which is relevant in economic decision-making.*”

## *Bibliografia*

- AFONSO J.R. e Santana, H.L. (coordenadores) Tributação 4.0, Coleção IDP, Almedina, SP, 2020.
- CINTRA, M., Paradigmas tributários: do extrativismo colonial à globalização na era eletrônica, in de Santi, E.M., Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, pp. 16-34, São Paulo, Saraiva, 2008.
- CINTRA, M., Bank transactions: pathway to the Single Tax ideal. Amazon Books, 2009.
- CINTRA, M., Movimentação Financeira: a base tributária emergente, in Sachside A.et alii Reforma Tributária, cap. 16, pp. 247-268, Ipea-OAB/DF, Rio de Janeiro, 2018.
- CINTRA, M., Economia Digital e Tributação, Conjuntura Econômica, FGV, 2020.
- DORIGO, S., Robots and taxes: turning an apparent threat into an opportunity, in Tax Notes International Volume 92, number 11, December 10, 2018.
- HASLEHNER W. et alii (eds) Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform, Wolters Kluwer, 2019.
- KAPLOW L., The Theory of Taxation and Public Economics, Princeton University Press, 2008
- MIROUDOT, S. et al, "Services In Global Value Chains: From Inputs to Value-Creating Activities", OECD Trade Policy Papers, No. 197, OECD Publishing, Paris, 2017.
- OWENS, J., Current technological developments, Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business, mimeo, s/d.
- REMEUR C., The Collaborative economy and taxation, European Parliamentary Research Service, PE 614.718, European Parliament, Feb.2018.
- RESENDE, F. A revolução digital e o universo tributário - Desafios e caminhos para a reforma tributária, Confederação Nacional de Serviços (CNS). São Paulo, 2019.
- STEIN, H. (Ed.), Tax Policy in the Twenty-First Century, New York: John Wiley and Sons, 1988, pp.19-20.
- Tax Notes International Volume 92, number 11, December 10, 2018.
- TANZI, V. Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites. IMF, Working Paper, WP00181, Nov. 2000.
- VASCONCELLOS, R.F., Política Fiscal, cap.3, pp. 45-126, São Paulo, Série GV Law, Saraiva, 2009.



*José Roberto Afonso*<sup>75</sup>

*Vilma da Conceição Pinto*<sup>76</sup>

Cada vez é mais difícil abrir novos postos de trabalho na economia moderna e cada vez menos emprego é sinônimo de trabalho. Consequentemente, a tradicional massa salarial tende a perder peso relativo na economia, por vezes, travestido em lucros de empreendedores e firmas individuais. Essas tendências foram aceleradas pela recessão da Covid-19, em que certamente parcela importante dos que foram agora demitidos não devem voltar a serem empregados como antes. Isso cria desafios tremendos para o financiamento de funções essenciais do governo, sobretudo a previdência social.

A tributação sobre a folha de salários sempre foi utilizada para custear a previdência, no Brasil como em todo o mundo do pós-guerra mundial. Além desse regime (vinculado a um benefício), há um outro conjunto de outros serviços públicos (inclusive educação) ou dito paraestatais financiados por contribuições incidentes sobre os salários. No agregado, é inegável que o peso dos tributos sobre salários é pesado e se situa entre os mais altos do mundo (não contado aí o imposto de renda devido pelo trabalhador).

Por razões tecnológicas, econômicas, sociais e fiscais, as radicais mudanças já realizadas e em curso em todo o mundo exigirão que seja revisitada a tributação dos salários (em seu sentido mais estrito) e mesmo do trabalho (em seu sentido mais amplo).

---

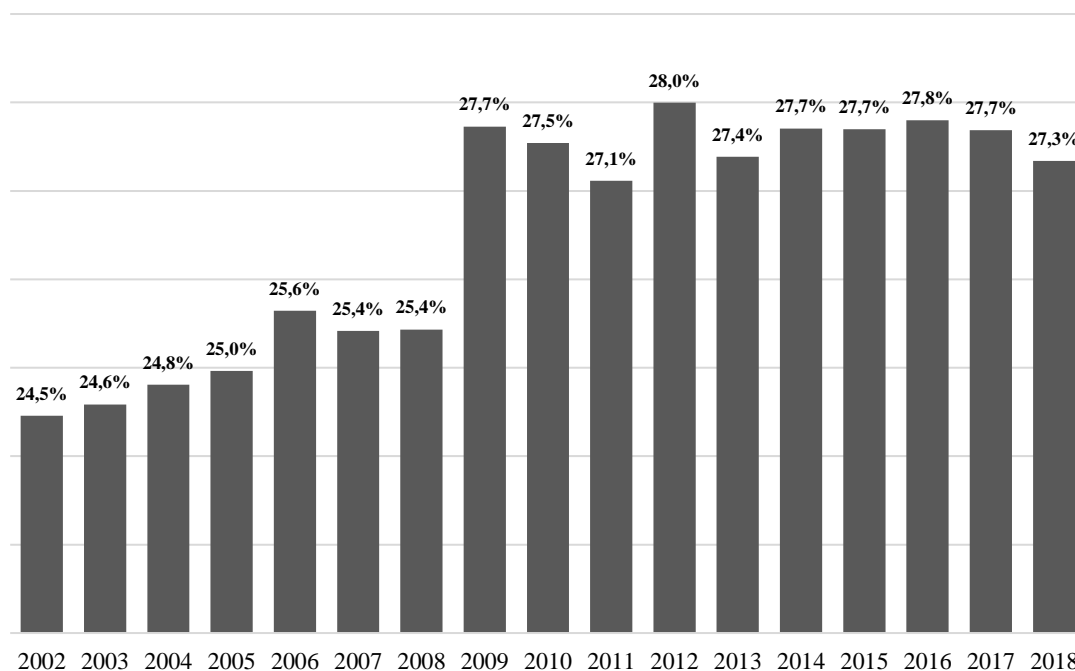
<sup>74</sup> As informações contidas neste artigo correspondem a uma atualização e síntese do capítulo “Reforma Tributária: Alternativas para a tributação sobre salários.”, do Livro “Desafios da Nação: artigos de apoio, volume 2”, dos mesmos autores.

<sup>75</sup> Economista, Pós doutorando pela Universidade de Lisboa.

<sup>76</sup> Economista, Mestre em economia empresarial e Finanças pela Escola Brasileira de Economia da Fundação Getulio Vargas (FGV/EPGE).

Esta breve análise se propõe a instigar e contribuir para o debate do necessário reposicionamento da tributação do salário e do emprego. Será feito um rápido diagnóstico sobre a situação recente da tributação sobre salários e da sua base de incidência (mercado de trabalho); e analisada a experiência brasileira com a desoneração da folha de salários.

Gráfico 1 – Participação relativa da tributação sobre salários na carga total (em %)



Fonte: SRFB.

Tomando a última posição oficial da Receita Federal, a carga tributária brasileira atingiu, em 2018<sup>77</sup>, a marca de 33,3% do PIB. Desse valor, 9,1% do PIB (ou seja, 27,3% da carga total) correspondeu a tributação sobre a folha de salários. É

<sup>77</sup> As informações contidas neste artigo correspondem a uma atualização e síntese do capítulo “Reforma Tributária: Alternativas para a tributação sobre salários.”, do Livro “Desafios da Nação: artigos de apoio, volume 2”, dos mesmos autores.

<sup>77</sup> Economista, Pós doutorando pela Universidade de Lisboa.

<sup>77</sup> Economista, Mestre em economia empresarial e Finanças pela Escola Brasileira de Economia da Fundação Getulio Vargas (FGV/EPGE).

<sup>77</sup> Números mais recentes divulgados pela RFB.

importante destacar que a carga tributária sobre salários – além de muito elevada – cresceu muito relativamente aos demais tributos de 2008 para 2009 e depois manteve certa estabilidade, o que pode ser visto através do gráfico 1. Um dos motivos para a mudança de patamar ocorrida na virada de 2008 para 2009 pode ser explicado pelo aumento da massa de salários.

Dentre outros trabalhos, antes de se erodir a base de salários mais elevados, Varsano e Mora assim bem já resumiam os problemas que uma tributação elevada sobre salários podem causar, sobretudo sobre o trabalho:

“as elevadas contribuições sobre a folha de salários, (...) além de afetarem a competitividade, criam uma cunha entre o custo dos trabalhadores para as empresas e o salário que eles recebem, o que tenderia a estimular a informalização das relações trabalhistas e a reduzir não só a proteção social, como a própria base das contribuições” (Varsano e Mora, p. 322, 2007).

Como mencionado anteriormente, incidem sobre a folha de pagamentos, uma ampla variedade de tributos, cuja composição detalhada, pode ser observada na Tabela 1.

Tabela 1 - Composição da tributação sobre salários – 2018

	R\$ Milhões	% do PIB	% do total
<b>Tributos sobre a Folha de Salários</b>	<b>626.447</b>	<b>9,1</b>	<b>100,0</b>
<b>Previdência Social</b>	<b>444.584</b>	<b>6,5</b>	<b>71,0</b>
<b>Empregador</b>	<b>304.613</b>	<b>4,4</b>	<b>48,6</b>
Contrib. para o INSS - Patronal	252.674	3,7	40,3
CPSS - Parcela Governo	19.812	0,3	3,2
Previd. dos Estados - Governo	24.127	0,4	3,9
Previd. dos Municípios - Governo	8.001	0,1	1,3
<b>Empregado</b>	<b>139.971</b>	<b>2,0</b>	<b>22,3</b>
Contrib. para o INSS - Empregado	106.559	1,5	17,0
CPSS - Parcela Servidor	13.781	0,2	2,2
Previd. dos Estados - Servidor	11.998	0,2	1,9
Previd. dos Municípios - Servidor	3.979	0,1	0,6
Contrib. p/ Custeio das Pensões Militares	3.654	0,1	0,6
Contribuição Voluntária Montepio Civil	0	0,0	0,0
<b>Seguro Desemprego</b>	<b>125.908</b>	<b>1,8</b>	<b>20,1</b>
FGTS	125.908	1,8	20,1
<b>Outros</b>	<b>55.955</b>	<b>0,8</b>	<b>8,9</b>
Salário Educação	21.979	0,3	3,5
Sistema "S"	19.820	0,3	3,2
PIS - Folha de pagamento	845	0,0	0,1
Pasep	12.066	0,2	1,9
Cota-Parte Contrib. Sindical	138	0,0	0,0
Contrib. p/ Ensino Aeroaviario	257	0,0	0,0
Contrib. p/ Ensino Profiss. Maritimo	167	0,0	0,0
Contrib. Rurais	671	0,0	0,1
Contribuição para o Fundo de Saúde - PMDF/BMDF	12	0,0	0,0

Os tributos que possuem maior participação na tributação sobre a folha de pagamentos são aqueles relacionados ao mercado de trabalho formal, não estatutário, sendo eles: (i) a contribuição para o regime geral de previdência social, cota patronal sobre o empregador; (ii) a contribuição para o regime geral de previdência social, parcela empregado e (iii) as contribuições para fundo de garantia de tempo de serviço – FGTS.

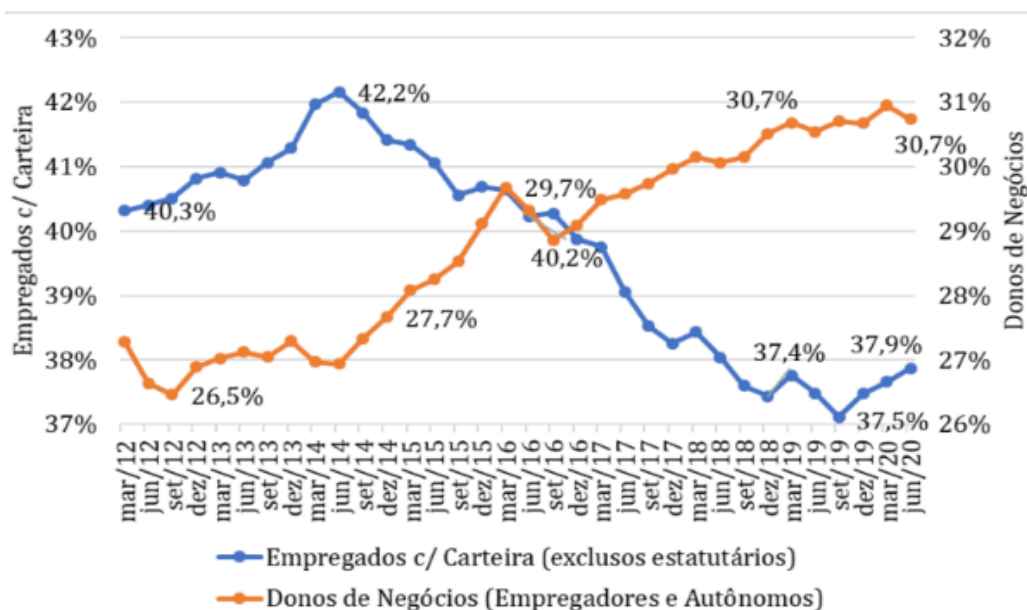
Comparações internacionais reforçam ainda mais quão custoso é gerar um emprego formal no país.

Entre outros estudos, UHY (2016) apresenta uma comparação entre os países do BRICS (bloco econômico constituído por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), mostrando que a carga dos tributos suportados por um empregado com ganho anual de US\$ 30 mil em proporção do salário bruto era de 71,4% no Brasil em 2015, contra 42% na China, 18% na Rússia e 12% na Índia. A média global situava-se em 20,5%. Destaca ainda que o custo anual do empregador brasileiro estimado em US\$ 16,5 mil é cerca de quinze vezes maior do que o custo mais baixo, o egípcio, avaliado em US\$ 1,1 mil.

Essa profunda discrepância entre a posição brasileira e a mundial, ainda mais se comparado a muitas economias emergentes, reforça que os encargos trabalhistas no Brasil exercem pressão para o empregador muito superior à que se passa em outros países. Contratar é caro no país e demitir, também.

Esse elevado volume da tributação sobre a folha de pagamentos fez com que empresas buscassem alternativas de contratação sem que o custo tributário fosse muito alto. Assim, expandiu-se o movimento da chamada “*pejotização*” (alcunha que não é muito feliz porque induz ao erro de que preferencialmente são as pessoas físicas que optaram por se tornarem pessoas jurídicas e não que os seus empregadores e demandantes de trabalho assim preferem o contratar no lugar de empregado com carteira assinada).

Gráfico 2 – Trabalhadores com carteira x Donos de negócios: Em % dos trabalhadores ocupados (2012-2020)



Importa destacar que essas questões relacionadas ao mercado de trabalho formal (base de incidência para os tributos sobre a folha de pagamentos), já haviam sofrido uma transformação importante (desemprego estrutural, automação) e deve se agravar no longo prazo depois da Covid19 (de imediato, a maior pandemia destruiu muito mais postos de trabalho entre os trabalhadores informais do que os empregados formais).

Atentando para a evolução dos trabalhadores com carteira (exceto os estatutários) vis-à-vis os conta própria (empreendedores e autônomos), observa-se uma grande inversão nos pesos destes na população ocupada total – gráfico 2.

É inegável que a tributação sobre a folha é demasiadamente elevada no Brasil e que precisará de mudanças estruturais (Afonso e Castro, 2012), (Appy et al, 2018) e (Cintra, 2008). Será que as mudanças já realizadas e as que estão em discussão foram ou serão suficientes para resolver as distorções da tributação da folha? Vale analisar as modificações que já ocorreram recentemente na tributação sobre a conta patronal e a do empregado e as que estão em discussão atualmente.

Com vistas a tentar reduzir o custo do emprego e aumentar a empregabilidade, o governo criou e expandiu<sup>78</sup> a desoneração da folha de pagamentos, que substituiu a tradicional contribuição patronal sobre salários, para que esta fosse realizada totalmente sobre o faturamento e com carga menor.

Desde a sua instituição, a desoneração da folha de salários tem sido alvo de muita polêmica, uma vez que, em princípio, não se trata de uma simples isenção parcial ou total de um tributo. Constituiu uma mudança em toda uma estrutura tributária e, inclusive, com a recriação de um tributo sobre receita bruta, de natureza cumulativa, e ainda provocando aumento de carga para um número que ora se descobre elevado de empresas.

Na prática, a mudança da base de cálculo se converteu em uma oneração, ora para alguns empregadores<sup>79</sup>, que passaram a pagar mais tributo sobre receita do que antes sobre salários, e ora para o governo, que teve suportar uma renúncia crescente e pesada no caso de muitos empregadores, e sem garantia de impacto expressivo sobre emprego e massa salarial.

Não custa lembrar que a desoneração da folha salarial tinha sido concebida como uma medida de caráter temporário e bastante focalizada naquelas atividades intensivas de mão de obra e expostas à concorrência internacional, ainda mais predatória. Esse princípio foi perdido logo na segunda mudança feita na legislação da desoneração que passou a incluir novas atividades sem guardar coerência com aquele preceito (basta citar os casos de *call center* e hotéis, que não enfrentam concorrência estrangeira) e passando a adotar a discricionariedade como nova regra de seleção. A própria indústria de transformação, que seria a principal interessada na medida, foi paulatinamente perdendo espaço no total da renúncia da dita desoneração da folha salarial.

---

<sup>78</sup> Em 2018 ele voltou a reduzir, como forma de financiar a desoneração do diesel para fazer frente às reivindicações dos caminhoneiros. Para maiores detalhes, ver: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/05/29/senado-aprova-desoneracao-menor-para-baratear-diesel>

<sup>79</sup> Para maiores detalhes, ver: [https://www.researchgate.net/publication/275892447\\_Revistando\\_a\\_Desoneracao\\_que\\_Onera\\_Empresas\\_ou\\_o\\_Governo\\_e\\_que\\_Pune\\_a\\_Produtividade](https://www.researchgate.net/publication/275892447_Revistando_a_Desoneracao_que_Onera_Empresas_ou_o_Governo_e_que_Pune_a_Produtividade)

Além da experiência com a dita desoneração da folha de salários (que visava reduzir os custos da contribuição patronal do empregador), em 2019 foi aprovada a reforma previdenciária, que, dentre outras medidas, alterou as alíquotas de contribuição dos empregados e segurados – inclusive dos servidores, no caso dos regimes próprios.

Para este debate, no caso do regime geral, vale destacar a mudança promovida a partir da Emenda Constitucional nº 103/2020, no que respeita as alíquotas de contribuição dos segurados com objetivo de a tornar mais progressiva – quadro1.

Dado a crise do covid19 e as necessárias medidas de mitigação dos efeitos da pandemia, fica difícil avaliar o impacto que as alterações da alíquota tributária promoveram na arrecadação das receitas previdenciárias. Isso porque, no período de vigência das novas alíquotas de contribuição previdenciária – a partir de março de 2020 –, houve adoção de medidas de diferimento de impostos das empresas optantes pelo Simples Nacional, diferimento de cota patronal, aumento das compensações tributárias com debito de receita previdenciária em razão da Lei 13.670/2018, criação do programa de manutenção de emprego e da renda<sup>80</sup>, além de um aumento do desemprego, fruto da recessão econômica em que vive o país e mundo.

---

<sup>80</sup> Para lista completa das medidas adotadas pelo Governo Federal para mitigação dos efeitos da crise econômica e enfrentamento da pandemia, ver: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/apresentacoes/2020/julho/transparencia-comissao-covid-19-cn-2020-07-30.pdf/view>

### Quadro 1 – Novas alíquotas do RGPS e RPPS

Para o RGPS
Até um salário mínimo: 7,5%
Entre um salário mínimo e R\$ 2 mil: 9%
Entre R\$ 2 mil e R\$ 3 mil: 12%
Entre R\$ 3 mil e o teto do RGPS: 14%

Para servidores públicos federais no RPPS da União
Até um salário mínimo: 7,5%
Entre um salário mínimo e R\$ 2 mil: 9%
Entre R\$ 2 mil e R\$ 3 mil: 12%
Entre R\$ 3 mil e o teto do RGPS: 14%
Entre o teto do RGPS e R\$ 10 mil: 14,5%
Entre R\$ 10 mil e R\$ 20 mil: 16,5%
Entre R\$ 20 mil e o teto constitucional: 19%
Acima do teto constitucional: 22%

Fonte: <https://www.inss.gov.br/nova-previdencia-confirma-as-principais-mudancas/>

Mesmo com as mudanças realizadas nas contribuições dos empregados e empregadores, a discussão sobre o tema permanece. Atualmente o governo estuda formas de desonerar a folha de forma mais eficiente e efetiva. Uma das hipóteses levantadas pelas atuais autoridades econômicas seria a criação de um imposto sobre transações financeiras (semelhante a extinta CPMF, só que muito mais abrangente)<sup>81</sup> como forma de subsidiar uma eventual desoneração mais abrangente ou até mesmo a substituição integral da base da folha salarial. O debate brasileiro tem sido tão limitado a esta hipótese que parece não haver alternativa.

É inegável que a reforma da tributação dos salários exigirá uma mudança abrangente no sistema tributário do que apenas a fusão de tributos indiretos, por exemplo, para criar um imposto sobre valor adicionado. Mesmo essa alternativa, como também a tributação da renda, seja dos indivíduos, seja das empresas, precisa ser considerada para repensar a contribuição previdenciária, dentre outros.

<sup>81</sup> Ver: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,imposto-sobre-pagamentos-incidiria-sobre-todas-as-transacoes-diz-assessora-de-guedes,70003413629>



Enfim, há um descompasso que deveria muito preocupar a estratégia de seguridade social no país, mas o debate sobre esse problema ainda não aconteceu. Ao mesmo tempo em que o país logrou um grande sucesso ao formalizar e trazer rapidamente e em número expressivo os trabalhadores de baixa renda para dentro da pirâmide, no seu topo perdeu os de maior salário e qualificação que atuam no setor privado. No seu topo restaram, basicamente, servidores públicos e funcionários de empresas estatais e das maiores empresas privadas, sobretudo as multinacionais (mais por cultura do que por custo, por não ser a prática tão generalizada no exterior).