

# ATLANTICO

INSTITUTO DE AÇÃO CIDADÃ

## PROPOSTA LUIZ C. HAULY: ANÁLISE DA PEC 110/2019

Miguel Silva  
Paulo Rabello de Castro



# PROPOSTA LUIZ C. HAULY: ANÁLISE DA PEC 110/2019<sup>1</sup>

PAULO RABELLO DE CASTRO e MIGUEL SILVA<sup>2</sup>

## Antecedentes da PEC 110/2019

O relatório sobre a PEC 293-A, de 2004, que altera amplamente o sistema tributário nacional, foi subscrito em 27 de novembro de 2018 pelo destacado brasileiro LUIZ CARLOS HAULY, então cumprindo mais um profícuo mandato popular como deputado federal por seu estado do Paraná. Trata-se do mais amplo e dedicado trabalho de coleção das melhores sugestões de avanço tributário contidas em propostas anteriores de reforma tributária, sob a forma de PECs ou de estudos específicos.

O deputado Hauly, incansável, percorreu o País ouvindo depoimentos e sugestões, tanto quanto expondo suas ideias, em mais de 150 reuniões e palestras para os mais diversos públicos. Daí resultou o Relatório Hauly, aprovado em Comissão Especial da CÂMARA DOS DEPUTADOS já ao final da legislatura passada. O Relatório foi, agora, reapresentado, não menos do que pelo próprio presidente do SENADO FEDERAL, Davi Alcolumbre, e subscrito por mais 65 Senadores. Para presidir a CCJ que relatará a proposta tributária do Senado, Alcolumbre designou a competente Senadora Simone Tebet e, como Relator, o Senador Roberto Rocha, grande estudioso da matéria. É este Relatório Hauly, rebatizado como PEC 110/2019, do Senado Federal, que será aqui objeto de análise crítico-propositiva pelo prisma do bom funcionamento da economia, bem como em seus aspectos jurídicos, no âmbito do direito constitucional tribu-

tário. Em homenagem aos precedentes esforços do então deputado relator, estaremos doravante nos referindo, neste texto, à PEC como Proposta Luiz Hauly ou PLH.

O presente documento prossegue avaliação anterior (Papers IA, 12/07/2019) de outra proposta, do dinâmico deputado Baleia Rossi, que tramita na Câmara, e cuja análise foi então por nós apresentada com a referência de PBR (Proposta Baleia Rossi). Aqui faremos breves remissões a essa análise precedente.

Esta análise crítico-propositiva é dividida em três partes:

I – Método e Avaliação Econômica

II - Aspectos Jurídicos e Recomendações

III – Proposta Aglutinativa



<sup>1</sup> Versão preliminar, sem leitura final pelo Conselho do Atlântico. Análises e recomendações de responsabilidade exclusiva dos Autores.

<sup>2</sup> PRC, economista, é presidente de honra e MS, jurista, é o diretor jurídico do Atlântico.

## I – MÉTODO E AVALIAÇÃO ECONÔMICA

A PLH é uma versão mais ampla e generosa de reforma tributária, se comparada à PBR. As duas propostas se aproximam quando tratam do principal tributo a ser reformado, o ICMS, em ambas reformado como um imposto sobre o consumo de bens e serviços (Imposto sobre Bens e Serviços - IBS). O relator Haully comenta ter tomado emprestado o nome do novo tributo aos estudos capitaneados pelo economista Bernard Appy, do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), embora o âmago do novo IBS contenha distinções importantes entre as duas versões. No restante, as duas propostas diferem bastante, em particular, pela amplitude da PLH em relação à PBR. Esta última só trata do IBS e do modo de implantar o tributo, propondo perigosos ineditismos já debatidos no nosso texto anterior.

A PLH, pelo contrário, trata sua versão de IBS com menor apego a ineditismos, resultando uma proposta de implantação mais plausível na prática, embora com alguns defeitos repetidos da PBR, sendo o mais grave deles o de NÃO ELIMINAR DE IMEDIATO OS TRIBUTOS “ZUMBIS”. Se os apelidamos de tributos “zumbis”, até com excesso de ênfase, é pelo fato de nos parecer totalmente exagerada a sobrevida dada aos tributos cuja extinção já terá sido decretada na PEC, embora permaneçam como mortos-vivos por mais cinco anos no universo jurídico-tributário, assombrando o contribuinte.

No caso da PBR, a convivência prevista dos “zumbis” com os novos tributos seria ainda mais longa, de dez anos. Esse fato negativo, a longa convivência de tributos novos com antigos, em vias de extinção, quase nunca fica bem explicado às pessoas interessadas na matéria. Afora isso, combater a manutenção dos tributos zumbis é fundamental, pois a sobrevivência destes have-

rá de onerar sobremaneira todas as empresas, que terão de administrar a longa convivência de vários tributos de mesma natureza e base de cálculo. Frente às características desejáveis de uma boa proposta tributária, a longa sobrevida de tributos zumbis é um retrocesso em termos das METAS colimadas de uma reforma útil e confiável.

### Finalidade e Metas da Reforma Tributária

No texto precedente, definimos que a grande FINALIDADE de uma reforma tributária é **DESTRAVAR E IMPULSIONAR A ECONOMIA BRASILEIRA**. Há consenso sobre esta Finalidade. Haver identificado a finalidade consensual para a reforma representa avanço expressivo no entendimento político que levará à votação final de uma proposta aglutinadora.

Também há razoável convergência quanto às METAS que devem orientar o Congresso reformador do nosso sistema tributário capenga. As três Metas são: **SIMPLIFICAÇÃO, COMPETIÇÃO E DESONERAÇÃO**.

O objetivo da reforma é alcançar um sistema tributário que se possa reconhecer como SIMPLES (ai entendido o conceito arquitetônico de simplicidade, segundo Frank Lloyd Wright – arquiteto norte-americano -, de que simples é aquilo que obedece ao equilíbrio do conjunto), e também ser um sistema COMPETITIVO, ou seja, eleger um conjunto de tributos que não perturbe a vantagem competitiva de quem produz e a facilidade de quem investe, usa ou consome e, finalmente, é buscar se chegar a uma carga tributária DESONERADA, portanto suportável para quem paga, aplicando-se efetivamente o princípio da

capacidade contributiva, equalizando os contribuintes segundo um sistema tributário progressivo, e não regressivo como hoje se apresenta. Se nada disso for possível, melhor manter o manicômio tributário como está porque, com este, estamos acostumados.

## Grande Arquitetura da PLH

O relator Luiz Carlos Hauly fez questão de definir e abraçar a Meta de Simplificação e dela fazer sua bandeira maior na tarefa reformista. Ele aponta nada menos do que oito categorias tributárias, de âmbito federal, que pretende eliminar na reforma (IPI, IOF, CSLL, PIS e Pasep, Cofins, Salário-educação e CIDE-combustíveis). No âmbito estadual, propõe eliminar o ICMS e, no municipal, extingue o ISS, ambos por aglutinação ao novo IBS. Hauly também dá à PLH uma orientação “orgânica”, ao almejar uma visão de conjunto da arquitetura tributária nacional, algo de que carece a versão PBR de reforma.

Organicamente, lembra Hauly, a tributação da renda deve estar na órbita federal, assim como a do *consumo* ficará na órbita estadual, embora incorporando vários tributos federais e municipais com fatos geradores correlatos, como faturamento, fabricação e prestação onerosa e, finalmente, a *propriedade*, em suas diversas modalidades, terá sua tributação situada no âmbito local, portanto, municipal. O percuciente Relator propõe REALINHAR o monstrengo tributário atual aos princípios dos melhores sistemas em vigor no resto do mundo, nos países mais avançados; quer que o Brasil se alinhe competitivamente às nações mais eficientes e fique em paridade com países que arrecadam sem maltratar demais os contribuintes. Concordamos e aplaudimos a preocupação do Relator em “não criar novas jabuticabas”!

## Esfera federal

Na visão de Hauly, o imposto sobre a renda pertence sobretudo à esfera federal, pois o fato gerador “renda” é a manifestação máxima do resultado produtivo de cada pessoa e da Nação como um todo (daí o conceito de produção interna bruta, ou PIB). Ao governo federal cabe acompanhar a evolução da renda de todos e de cada um, seja nas pessoas física ou jurídica; transferir renda para quem dela, justificadamente, carece; reequilibrar as rendas capturadas por regiões e localidades distintas; e harmonizar o impacto do imposto entre os que têm mais e quem tem menos ou quase nada. Por isso, a PLH propõe manter o IR no âmbito federal, embora com arrecadação compartilhada (aspecto de que, *data venia*, discordamos) e, assim também, deixar com a União as tarefas de pagamentos previdenciários e assistenciais do Estado brasileiro.

Para simplificar mais, Hauly incorpora a CSLL ao IRPJ, sem maiores detalhes. A PLH também deixa para a legislação complementar definir se a receita antes oriunda da CSLL, que será parte do IR, será compartilhada com Estados e Municípios. Neste caso, a partilha deveria ser objeto de alguma compensação à União, embora tal não seja discutido na PLH. Essa omissão poderá gerar controvérsia futura, embora haja solução para isso no bojo de uma oportuna redistribuição de competências tributárias que comentaremos ao final.

## Esfera estadual

Prosseguindo, a PLH enfrenta com bastante atenção o clamor por simplificação do vasto excesso de tributação, sobretudo na indústria, onde uma enorme carga recai sobre o fabricante, mas também sobre o comerciante e o

prestador de serviço. Quem ainda ousa fabricar algo no Brasil é sobrecarregado por IPI, uma excrescência tributária de origem colonial, remontando ao tributo lusitano ao ouro e à açúcar da cana, de modo semelhante ao tributo inglês ao chá e ao tabaco, nas colônias britânicas da América.

Não faz sentido a oneração da produção, tomando a industrialização como fato gerador de um imposto. Deve-se tributar o resultado da produção, se e quando positivo. Tributa-se também o consumo, derivado da produção efetivamente comercializada. Surge daí o novel tributo, IBS, que vem de se aplicar um imposto à aquisição final de um bem (tangível ou intangível) ou de um serviço, de modo transparente e simplificado, com alíquota, se possível, uniforme. O conceito do IBS se casa perfeitamente com a noção de um tributo incidente no *destino final* da mercadoria ou serviço, embora se admita um compartilhamento discreto com a origem da produção. As etapas intermediárias de incidência do IBS vão gerando créditos sucessivos a quem adquire o bem ou serviço, menos para quem é o consumidor final. Este é quem paga, conforme sua capacidade de consumo.

Os três níveis de governo – federal, estadual e municipal – repartirão entre si a arrecadação do tributo IBS, que tem a nobre incumbência de financiar toda a máquina pública e seus encargos financeiros nas três esferas de governo. Do ponto de vista de competência constitucional, contudo, Hauly preferiu manter o IBS na esfera estadual. Mas é um imposto, essencialmente, da Federação. Sua legislação não mais derivará de cada Estado, e sim, integralmente, do Congresso Nacional. E o IBS terá sua receita compartilhada (“a partilha cruzada”) entre a União, Estados, DF e Municípios. A arrecadação do IBS será como a taxa de condomínio que todos os brasileiros – de acordo com sua capacidade

de consumo - pagarão para financiar as despesas dos três “síndicos” do edifício Brasil: os governos federal, estadual e municipal. (E haja síndicos!)

### *Partilha cruzada*

Tal compartilhamento será, de longe, o mais difícil desafio de gestão na partilha de receitas pela reforma PLH, pois nenhum ente federativo vai querer perder (todos prefeririam ganhar...). As receitas de todos os tributos zumbis serão aglutinadas no IBS. Mas, afinal, qual será a repartição justa, que não vai tirar de uns para dar a outros, que não irá gerar perdas nem ganhos extras de arrecadação aos participantes e que, portanto, se pode dizer uma PARTILHA NEUTRA?

A **neutralidade na partilha**, face às arrecadações do novo tributo, é condição fundamental para a aceitação política do IBS. Nenhum ente federativo pode estar sequer ameaçado de perdas de receita diante da crise fiscal enfrentada por Estados e Municípios. A PLH pretendeu dar uma resposta objetiva para tal questionamento mas, a nosso ver, ficou a meio caminho de gerar segurança sobre a Neutralidade na repartição do IBS. No capítulo que trata da Transição do antigo para o novo sistema, a PLH revela que se imaginava calcular uma determinada participação de cada ente federativo, de modo a cada um manter seu “quinhão” na arrecadação “... *nos mesmos moldes dos anos anteriores, evitando-se perdas com o novo modelo*”. Só que este método de repartição não chega até o nível da extração de uma Nota Fiscal Eletrônica (NFE) por qualquer empresa localizada neste ou naquele Estado ou Município. O relator preferiu, então, adotar o modelo de “convivência” entre tributos novos e moribundos que é a mesma alternativa (duvidosa) oferecida no bojo de outra proposta, a PBR.

Assim, o relator se curvou ao argumento de que deveria para “dar um tempo” de adaptação – no caso, cinco anos – até a morte definitiva dos tributos zumbis e sua completa substituição pelos tributos novos. E foi o que fez nos artigos 4o. e 5o. da PLH, os quais introduzem tal período quinquenal de concubinato tributário. Por conta de um alegado custo imprevisto, suportado por algumas poucas empresas, supostamente prejudicadas pela nova estrutura tributária do IBS, o relator preferiu sacrificar todo o universo empresarial brasileiro pela manutenção de uma convivência esdrúxula e burocrática dos tributos zumbis com os impostos novos. Não foi este o momento mais iluminado da PLH.

### *Superfisco*

Como qualquer concubinato, a tendência desse polêmico equacionamento temporal é gerar uma enorme confusão na fase de Transição da Reforma e produzir protestos de toda natureza, vindo de muitos campos empresariais e técnicos, inclusive de quem se fará de “prejudicado” para obter novas vantagens. A convivência de tributos é, claramente, o encaminhamento menos auspicioso de um novo sistema tributário. Sabedor das dificuldades que tal convivência irá gerar, Haully se livrou de uma polêmica para pular noutra, ao introduzir na PLH a figura controversa de um assim denominado SUPERFISCO Nacional.

A nova instituição é batizada no proposto art. 162-B da CF-88 como **Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional (CGATN)**, nome que, além de pomposo, trará problemas “às pampas”. A PLH remeteu esses futuros problemas à lei complementar. Foi o mesmo que fez a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no seu art. 67, ao comandar a criação de um Conselho de Gestão Fiscal, de natureza igualmente

colegiada e atribuições não muito distantes desta que é agora prevista para o futuro CGATN ou Superfisco Nacional. Passadas duas décadas da promulgação da LRF, eis que o indigitado Conselho de Gestão Fiscal ainda não saiu do papel, enquanto tramitam projetos de lei para sua regulamentação. Nunca houve consenso sobre quem deveria compor esses conselhos compartilhados.

No caso do CAGTN, a complicação será bem mais grave, por envolver o acolhimento de auditores fiscais de todos os Estados, DF e Municípios. Um exército de fiscais reiniciará suas vidas profissionais como servidores num ente cuja direção será colegiada entre 27 Estados, DF e 5570 Municípios. Esta proposta, extraída da PBR, onde tem o nome de Comitê Gestor Nacional (CGN), é de uma praticidade absolutamente questionável, bastando imaginar um órgão de direção inteiramente politizada, originário de representação imensamente fragmentada e, pior, sem ter a representação da União que lhe poderia dar algum rumo em termos de deliberações tempestivas. Infelizmente, é no poder de gestão desse CGATN que se escora, na versão atual, o destino do IBS. Por todos os lados, portanto, no capítulo de administração tributária da PLH há mais questões sem resposta do que respondidas.

### *Carga tributária*

Vemos como outro salto no escuro a decisão da PLH de remeter à legislação complementar o modo de fixar, por exemplo, as alíquotas do IBS e do Imposto Seletivo Nacional, em especial porque o art. 4o. da PLH, no seu parágrafo 2o., inciso I, impõe que tais alíquotas consigam igualar, por meio de suas arrecadações, a mesma “...*carga tributária global relativa aos tributos substituídos, admitida sua redução em caso de*

*aumento da carga tributária relativa aos tributos sobre a renda e o patrimônio.*” Esse cálculo não passa de uma estimativa vaga da carga tributária total que, por definição, varia ao sabor do numerador – as receitas fiscais – e do denominador – o PIB. A carga tributária total ou parcial de um País só é conhecida a *posteriori*. Por prudência, as alíquotas do IBS e do Seletivo deverão ser fixadas um pouco (?) acima do que seria o valor da carga tributária dos tributos objeto de extinção. A tendência, portanto, é que ocorra um “erro de estimativa” puxando a alíquota para cima, ou seja, saberemos, um certo tempo depois, que a carga tributária efetiva, na soma das receitas dos tributos novos com as dos zumbis, terá aumentado. Mas não haverá como devolver esse excesso de carga *ex-post* aos contribuintes. O recurso arrecadado já terá sido gasto até o último centavo.

É possível, então, se afirmar que a PLH não pretende a desoneração da carga tributária no País. O relator preferiu se conformar com o conceito de manutenção de carga. O texto da PLH é claro em sua justificativa: “*Esse processo de transição será acompanhado pari passu, sendo possível o ajuste das alíquotas do IBS e do Imposto Seletivo com o objetivo de manutenção da carga tributária global.*” Transparece a preocupação da PLH em reforçar a segurança da arrecadação para os entes federativos, em detrimento da Desoneração, que seria terceira e grande Meta de uma reforma útil e confiável.

### *Riscos e ônus da PLH*

Fica também bastante evidente que os contribuintes estão fadados a sofrer bastante os efeitos da implantação de dois novos tributos (IBS estadual e o Seletivo federal), que surgem administrados por autoridades tributárias sem qualquer experiência prévia (caso do CGATN),

convivendo com tributos zumbis por cinco anos, cujas administrações fazendárias serão as mesmas de sempre, embora com regras congeladas, durante dois mandatos consecutivos de presidente da República, de Governadores e de Prefeitos que, naquela altura, poderão ter vencido suas eleições tendo como plataforma lutar contra as dificuldades e complicações criadas por uma reforma tributária mal compreendida pelo público.

O risco político é real, de a reforma pretendida ser desfigurada e virar um monstro mais assustador do que já é hoje, em virtude, como às vezes acontece, da insistência de um paciente em se submeter a cirurgias plásticas sucessivas que acabam por desfigurar seu semblante original. A esta altura, a conclusão inapelável é de que a PLH precisará, ela mesma, se submeter a uma revisão fortemente simplificadora, para cumprir a finalidade de destravar o País.

Nesse passo, conclui-se que não cabe a criação de um TITANOSSAURO FISCAL (SUPERFISCO). A alternativa de gestão e fiscalização para o IBS, mais sensata e moderna, é a instituição de uma Câmara de Compensação centralizada, por nós denominada ONDA (Operadora Nacional de Distribuição e Arrecadação), cuja análise está detalhada mais adiante. Um mecanismo autônomo e automático de repartição de receitas, tal como a ONDA, conjugado ao trabalho de supervisão dos fiscos estaduais e municipais, com apoio da RFB, mais do que supriria os encargos atribuídos na PLH ao Superfisco.

## Avaliação das Metas (Características Centrais) da PLH

Para se fazer um cotejo equilibrado de distintas propostas de reforma tributária, é fundamental comparar os atributos de cada uma por meio de critérios de qualidade e objetivos uniformes. Por isso, fixamos a finalidade básica de qualquer reforma como sendo “Destruir e Impulsionar a Economia Brasileira”. Em seguida, para chegarmos lá, determinamos as Metas capazes de nos levar ao objetivo final do desenvolvimento mais acelerado. As Metas, na reforma tributária brasileira, devem ser: SIMPLIFICAÇÃO, COMPETIÇÃO e DESONERAÇÃO.

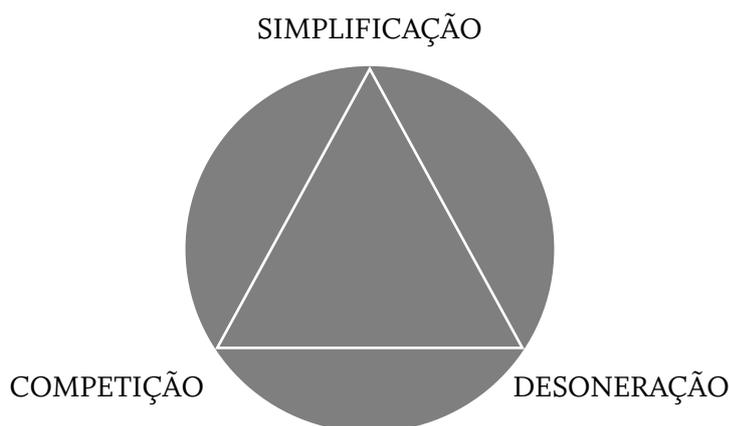
Tentemos avaliar a PLH, na visão econômica, segundo as Metas apontadas. Trata-se apenas de um exercício de cunho qualitativo, com um peso relevante de opinião baseado na experiência pessoal e, portanto, todo cuidado é necessário para daí não se extrapolar um juízo categórico sobre o valor ou viabilidade de uma proposta. O mais importante, no caso, é a elaboração e aplicação de um método uniforme de comparação e avaliação, que deve ser repetido por quem quer que esteja estudando uma proposta de reforma tributária. O método adiante apresentado é somente uma ferramenta; não é um juízo de valor. Em termos práticos, o método de avaliação nos ajuda a questionar se:

**(1) a proposta de fato simplifica a vida dos contribuintes e facilita a operação de tributar, fiscalizar e repartir**

**(2) os produtores do País poderão competir melhor frente à concorrência mundial e estarão menos sujeitos à burocracia tributária**

**(3) o novo sistema desonera os contribuintes, ainda que gradualmente, ao reduzir a atual carga tributária e estabelece um sistema progressivo de incidências, ao respeitar o princípio constitucional da capacidade contributiva**

Uma vez determinado o método de apreciação geral da reforma, é possível avaliar e opinar sobre a PLH sem tanto risco de se emitir uma opinião marcada apenas por impressões subjetivas. As três Metas podem ser representadas por um triângulo equilátero, disposto numa circunferência de raio 10, cuja distância, partindo do centro até cada um dos vértices do triângulo, representa o alcance máximo de cada Meta, ou seja, 10 pontos no limite, perfazendo 30 pontos para o completo desate do nó tributário e destravamento da economia. O exercício será o de rever a PLH e pontuar quantos pontos, em cada dez, a proposta perfaz em cada Meta. A representação gráfica do exercício é como segue abaixo.



## *Primeira Meta: Simplificação*

Consideremos, primeiro, a **Meta de Simplificação**. Numa escala de zero a dez pontos, quais aspectos nos levam a situar a PLH mais para um extremo ou outro da pontuação? Há que se ponderar quanto aos aspectos estruturais, como a quantidade de tributos antes e depois da reforma, bem como sobre aspectos operacionais e funcionais; por exemplo, a facilidade (ou maior complicação) advinda da fase de transição, sua extensão no tempo e, como ficará o peso da fiscalização e das obrigações acessórias decorrentes do novo sistema. Simplificar não é, portanto, apenas conseguir reduzir o número de tributos a que está sujeito o cidadão, mas se alcançar um sistema equilibrado de tributos no conjunto das regras estabelecidas na reforma, respeitada a natureza dos fatos econômicos geradores.

A PLH, em nossa opinião, atende apenas parcialmente ao objetivo de Simplificação. Há duas relevantes e positivas aglutinações de tributos: na renda, pelo casamento do IR à CSLL; e no consumo, pela consolidação de nada menos do que nove tributos em apenas dois. O ganho de simplificação por redução de tributos nos parece evidente. Contudo, a transição para a nova realidade é mal amarrada, deixando temas delicados para a lei complementar. A complexa e, por vezes, confusa transição da reforma até o novo sistema reduz os méritos da simplificação almejada. A complexidade excessiva advém de alguns dispositivos discutíveis. O pior deles é a manutenção, por cinco anos, da antiga estrutura de tributos, intacta e gerando as mesmas obrigações tributárias de sempre, lado a lado com dois novos impostos, o Seletivo federal e o IBS estadual, ambos com previsão de PARTILHA CRUZADA dos recursos por eles arrecadados. A partilha cruzada também imporá dificul-

dades operacionais ao órgão centralizador das receitas do IBS, cujos detalhes de funcionamento, mais uma vez, são deixados ao legislador complementar.

O sofrido contribuinte passará por uma verdadeira experiência de “laboratório tributário” em que a cobaia é ele próprio. Terá que responder por inúmeras obrigações acessórias, tanto as dos tributos zumbis – aqueles que estão fadados a desaparecer - quanto as decorrentes dos tributos novos. Essa complexa transição tributária de cinco anos, passando por mais de um ciclo político-eleitoral, fatalmente será objeto de críticas e promessas de revisão por setores oposicionistas. É bastante provável que o novo sistema seja alterado por novas deliberações legislativas, e corre o risco de ser desfigurado, antes mesmo de completar o ciclo completo da transição programada pela PLH.

Ademais, aglutinar no IBS, tributação sobre serviços (obrigação de fazer) e sobre mercadorias (obrigação de dar) gerará embates jurídicos nos tribunais, pois são fatos econômicos díspares, afora permitir aumentar excessivamente a carga tributária dos prestadores, que não terão crédito de IBS sobre o seu principal insumo (folha de pagamento dos empregados, os quais não serão contribuintes diretos do IBS).

Outro aspecto polêmico da PLH certamente está na proposta de um Superfisco. Embora apresentada com o espírito generoso do relator, que vê num Comitê Gestor, o CGATN, a semente de uma grande solidariedade federativa na fiscalização nacional do novo tributo IBS, enxergamos aí um órgão com estrutura representativa mais complexa do que o próprio CONFAZ e, portanto, com chance próxima de zero de ter a agilidade necessária na implantação do novo imposto. Mais do que isso: o custo administrativo do novo órgão, que trará auditores

fiscais de todos os Estados e Municípios para compor seu quadro de pessoal, fará explodir o custo administrativo da gestão do IBS. Para não dizer mais, esse novo exército nacional de fiscais, como previsto no parágrafo 7o. do novo art. 162-A da PLH, terá níveis de remuneração até iguais, no limite, aos subsídios mensais dos Ministros do STF, além de parcela remuneratória vinculada ao desempenho funcional.

Se atribuirmos dez pontos ao critério de Simplificação, a PLH teria pontuação máxima pela redução de tributos, mas ganharia apenas um ponto pela facilidade na transição – que é mínima – e zero pela estrutura burocrática da fiscalização, que será muito grande. No cômputo final da Meta de Simplificação, a PLH ficará com 5 pontos sobre 10. Em conclusão, a PLH terá que buscar outros meios menos complicados de centralizar e repartir a receita do IBS. O novo relator da PEC deve se desvencilhar muito mais rápido dos tributos zumbis e se livrar do fantasma de mais um Superfisco, se quiser ser fiel ao critério de uma efetiva Simplificação do sistema tributário, efetivamente capaz de destravar o País.

## Segunda Meta: Competição

Passemos à **Meta de Competição**. Mais uma vez, o importante é avaliar o conjunto das medidas propostas, numa ponderação razoável. A PLH se mostra atenta a várias demandas empresariais que resultam em mais competitividade para os produtores locais. O art. 155, proposto pela PLH, trata desses aspectos positivos do IBS, no seu extenso parágrafo 7o. O novo IBS nasce com *alíquota uniforme* embora admitindo, no inciso VIII desse parágrafo, *alíquota reduzida* para produtos ou serviços que especifica e nomeia. São “consumos” que a sociedade costuma enxergar como essenciais (ex. alimentos, medi-

camentos, saneamento, transporte público, educação etc.). Contudo, a PLH não resolve – embora admitindo a dificuldade – de aplicar uma alíquota padrão de IBS aos serviços pessoais que, em geral, não acumulam créditos do imposto em etapas anteriores à prestação da atividade. Essa limitação certamente vai gerar protestos dos prestadores de serviços e litígios intensos e extensos nos tribunais. O **IBS** é não cumulativo e admite todos os créditos (crédito financeiro e não físico) relativos aos bens e serviços usados ou consumidos na atividade econômica. Assim, reconhece *crédito integral para investimentos* (aquisição de bens do ativo imobilizado), bem como o aproveitamento de saldos credores acumulados. *Isenta a exportação*, a movimentação financeira e a transmissão gratuita de rádio e TV. Esses são todos aspectos positivos do IBS.

Já o novo **Seletivo federal** poderá ter *alíquotas* diferenciadas por produto, mas estas não poderão superar a do IBS que também incide sobre o mesmo bem ou serviço, ressalvados os cigarros e as bebidas alcoólicas. Isso está previsto no novo parágrafo 6o. do art. 153 da CF 88, conforme a PLH. Seria esta uma maneira de controlar a voracidade tributária da União a quem cabe a competência do Seletivo. Este imposto será *monofásico*, isto é, incide uma só vez, na forma da lei. E a PLH também cuida de impedir o “imposto em cascata” e o “imposto por dentro” na base de cálculo. Isso está no inciso VI do mesmo parágrafo 6o. acima citado.

Há dois aspectos de competitividade que, entretanto, não são resolvidos por completo na PLH. Um deles é o benefício fiscal concedido por um Estado que deseje atrair produção industrial ou de serviços para o seu território. O outro aspecto é correlato:

os benefícios fiscais de localização na Zona Franca de Manaus (ZFM). A PLH dá um tratamento “purista” aos incentivos fiscais, que serão extintos, na prática, ao fim do quinto ano de implantação do IBS. Mas é previsível que os Estados produtores não se conformem em perder por completo o direito de tributar produção na origem ou, quando oportuno, isentar, completa ou parcialmente, alguma atividade do imposto devido. Tampouco a ZFM ficará conformada com os termos do art. 15 da PLH, que garante apenas créditos presumidos aos que comerciam com aquele porto franco.

A PLH terá que trabalhar mais para solucionar essas duas importantes questões práticas de competitividade regional, não obstante o encaminhamento positivo dado aos fundos de desenvolvimento regional constantes da proposta. Se tais aspectos controversos (benefícios fiscais e a ZFM) não forem bem encaminhados, a PLH corre o risco de ser reprovada por votos contrários dos representantes de Estados usuários de incentivos fiscais – que são numerosos – e pelos representantes amazonenses, no caso da ZFM.

Quando somadas as características positivas de competição referidas principalmente ao IBS, e delas subtraídas as dificuldades apontadas quanto à competitividade regional, nos parece que, numa contagem máxima de 10 pontos, o nível de atendimento, pela PLH, à Meta de Competição é de 7 pontos.

### *Terceira Meta: Desoneração*

Resta, agora, analisar a Meta de Desoneração na PLH.

Já foi dito aqui sobre o compromisso explícito da PLH de apenas MANTER, não de desonerar, a carga tributária nacional. Também tivemos a oportunidade de mencionar como é difícil escolher um parâmetro confiável para prever a carga tributária do futuro. Esta depende de diversas arrecadações, de múltiplas origens tributárias, bem como do próprio PIB que lhes condiciona o nível de receitas. Para garantir uma real desoneração de carga, seria fundamental prever, mesmo de modo gradual e diferido no tempo, a REDUÇÃO da carga.

Disso se segue que o elemento fundamental para uma efetiva, embora paulatina, desoneração dos contribuintes, já respeitada a capacidade contributiva dos contribuintes (sistema tributário progressivo), virá de um comando legal no sentido do **efetivo controle da despesa pública total, como percentual do PIB**. Tal dispositivo, caso existisse na PLH, é o que construiria a ponte entre uma verdadeira reforma tributária e a igualmente desejável meta de EQUILÍBRIO FISCAL DO ESTADO BRASILEIRO.

A reforma tributária brasileira, em qualquer proposta, para ser completa em termos da **Meta de Desoneração**, precisa conter uma cláusula de controle da despesa pública total. A PLH tenta chegar lá, no seu art. 14, ao lembrar o Novo Regime Fiscal aprovado pelo Congresso Nacional em 2016, e ao se afirmar obediente, enquanto reforma, às regras lá estabelecidas. Enfim, é uma cláusula simpática ao controle da despesa, mas a ela não acrescenta, como deveria. Mais ainda. O Novo Regime Fiscal, mencionado na PLH,

tampouco tem sido capaz de eliminar o déficit primário resistente e repetitivo desde o início do novo regime. Seria muito importante revisar o Novo Regime Fiscal, enquanto instrumento de controle, pois o mau funcionamento deste, se propagado no tempo, derrotará qualquer reforma tributária, por mais bem desenhada que seja.

Encerramos esta fase da análise geral econômica com a pontuação da Meta de Desoneração na PLH. Ficou evidente que a PLH não arriscou desonerar o contribuinte. Pendeu para o lado do arrecadador, algo compreensível já que os interesses dos arrecadadores se apresentam mais influentes nas votações do Congresso. Advertimos também para a tendência natural de a carga tributária aumentar durante o processo de convivência de tributos novos com os zumbis. Óbvio que isso pode ser consertado no tempo. O “erro” a favor dos arrecadadores acaba sendo bem-vindo para quem o avalia pela ótica do Fisco. Os arrecadadores, pressionados pela despesa crescente, precisam manter ou elevar a carga de tributos. Ocorre que a Desoneração gradual é imperativa, a fim de liberar recursos hoje capturados em excesso pela máquina pública (o conhecido “crowding out” ou sangramento de recursos do setor privado para as burras do Estado), que poderiam estar sendo utilizados na corrente de consumo e investimento das empresas e famílias com maior produtividade por unidade despendida. Por tais motivos, nossa pontuação nesse item é de apenas 3 pontos.

Na soma dos pontos obtidos pelo alcance das Metas da reforma, se alcançou uma pontuação de 15 para a PLH, contra um máximo de 30. Em suma, pelo aspecto das grandes Metas, a PLH atinge 50% do score central. É um resultado razoável, que pode e deve ser melhorado por meio dos aperfeiçoamentos apontados e com as sugestões jurídicas apresentadas adiante.

## Avaliação de características operacionais e funcionais da PLH

A fim de enriquecer e completar a visão econômica da reforma que tramita no Senado Federal, apresentamos a seguir, sob a forma de seis quesitos objetivos, uma pontuação de aspectos operacionais e de funcionamento prático do sistema tributário proposto. Esse é um esforço complementar à avaliação das Metas debatidas acima.

A análise de aspectos econômicos específicos é baseada em seis quesitos:

### (1) INCIDÊNCIA AMPLA?

Diz respeito à amplitude de incidência dos tributos pós-reforma. Quanto maior a base de incidência, menores serão as alíquotas respectivas.

### (2) FLUXOS AUTOMÁTICOS?

Automatismo na arrecadação (tributo de arrecadação simplificada) e na partilha (mecanismo de distribuição imediata aos entes) constitui grande atrativo numa reforma por facilitar o planejamento orçamentário dos entes federativos e facilitar a vida do contribuinte.

### (3) FISCALIZAÇÃO FÁCIL?

Quanto menor for a necessidade de fiscalização ostensiva, melhor. E quanto menos se ampliar a máquina de fiscalização, menor será o custo direto da máquina administrativa-tributária.

#### (4) REPARTIÇÃO NEUTRA?

Aspecto essencial na reforma é, se possível, garantir a participação equidistante dos entes federativos (“ninguém perde, ninguém ganha”) sem, contudo, eliminar o incentivo para que as várias esferas de governo de fato se esforcem em arrecadar.

(5) CARGA PROGRESSIVA? É o aspecto da justiça fiscal, buscando reconhecer, na incidência dos tributos, as gritantes diferenças de renda e capacidade contributiva.

(6) SISTEMA TRANSPARENTE? Um exemplo prático de transparência é a vedação à cascata de tributos, que altera a alíquota efetiva de um tributo sem o conhecimento prévio de quem paga; outro exemplo é o destaque visível à alíquota e ao custo do tributo quando este incide sobre o fato gerador.

Com esses seis elementos operacionais e funcionais, se torna menos difícil a tarefa de conferir praticidade e eficácia arrecadatória e distributiva ao sistema proposto, bem como cotejar tais características com outras versões de reforma.

E como seria a avaliação da PLH em relação a tais aspectos? Atribuiremos um máximo de 10 pontos para cada quesito, perfazendo um teto de 60 pontos.

#### *Incidência Ampla?*

Sim, a PLH tem uma arquitetura econômica de partida bastante ajustada à melhor experiência internacional, quando, em prol da autonomia financeira dos entes federados, promete tributar a renda no âmbito federal, o consumo com sede estadual e a propriedade com destinação municipal. Essa distribuição de arrecadação é vencedora em países como os EUA, Japão e nações europeias. Contudo, a PLH deixa de abordar a discriminação existente no Brasil, que premia as rendas oriundas do capital e pune as rendas do trabalho com excesso de tributação (em especial, via tributação sobre consumo), inclusive oriunda de encargos previdenciários.

Outro aspecto digno de nota é a criação do Seletivo federal, capturando e onerando bens considerados essenciais ao processo produtivo, como energia elétrica, gás natural, telecomunicações e combustíveis em geral. O Brasil precisa aprender a não fazer uma seleção adversa contra bens cujo custo onerado reduzirá a competitividade industrial e o transporte de mercadorias, principalmente agrícolas. A PLH perde em amplitude de incidência, ao escolher aqueles bens cuja visibilidade os torna presas fáceis de uma arrecadação extra. O esforço do reformador tributário deveria ser no sentido inverso. Reconhecendo que o Seletivo é mais uma ferramenta para o Fisco federal voraz (de cujos resultados Estados e Municípios participam) a PLH procurou impedir que a alíquota do Seletivo ultrapassasse o nível da alíquota respectiva do IBS, que também incidirá sobre esses bens, ressalvados cigarros e bebidas alcoólicas.

Por esses dois inconvenientes sérios, o escore da PLH não será máximo, ficando com 7 pontos.

## *Fluxos Automáticos?*

Na fase de arrecadação, a PLH deixa transparecer maior preocupação em se alcançar o automatismo dessa operação. Tal automatismo se tornou viável e desejável ao ensejo da NFE – Nota Fiscal Eletrônica - em conjunto com os demais módulos do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). O lançamento eletrônico das transações se constitui numa revolução tecnológica e informacional. As duas pontas de qualquer transação, seja em bens ou serviços, seja em tangíveis ou intangíveis, são facilmente identificadas. Por que não explorar ao máximo essa modernidade para a arrecadação de todos os tributos?

A PLH, em sua última versão, prevê de forma exitosa no art. 155, §7º, inciso VII, alínea “c”, a possibilidade de utilização de Câmara de Compensação, incorporando o instrumento que o Instituto Atlântico há anos sustenta e incentiva. Porém, ao admitir a Câmara de Compensação, ao mesmo tempo restringe sua adoção ao IBS, o que deveria ser revisto.

O escore da PLH nesse quesito fica em 8 pontos.

## *Fiscalização Fácil?*

A fiscalização se torna fácil, tanto para o executante quanto para o fiscalizado, quando:

- (1) a regra é clara quanto ao fato gerador e à base de cálculo do imposto
- (2) a competência para fiscalizar está estabelecida de modo preciso
- (3) há incentivos para bem fiscalizar e para pagar (modicidade de alíquotas)

Tributos de distribuição compartilhada subtraem uma parte do incentivo de bem fiscalizar

por parte da autoridade competente para tal. A partilha cruzada de tributos é conceito interessante e solidário, mas enseja um aumento de interferências possíveis na fiscalização. No limite, podemos chegar até a um litígio judicial entre o ente federativo fiscalizador e os demais contemplados com uma arrecadação compartilhada que se viu menor do que a esperada. Alegações de negligência podem ocorrer, por que não? Na PLH, o recurso à partilha cruzada vai a extremos. Há tributos postos pela PLH na órbita federal, como ITCMD, que sairão da esfera estadual exclusivamente para serem objeto de acompanhamento e cruzamento de dados pela Receita Federal. Entretanto, a receita derivada do ITCMD, ressalvado o custo administrativo da cobrança federal, será integralmente apropriado pelos Municípios. Essa nos parece ser uma limitação dessa opção exagerada pelo compartilhamento. Os incentivos para bem fiscalizar não estão localizados nos aparelhos administrativos dos entes que, afinal, se apropriarão da receita.

O mesmo raciocínio se aplica ao IBS, quando vier a prevalecer a apropriação da receita no destino. Os Estados produtores terão escasso incentivo para fiscalizar. A PLH argumenta, não sem alguma razão, que a máquina administrativa será, então, de âmbito nacional, por meio de um comitê, o CGATN. Porém, nada indica que a vida tributária do contribuinte vai melhorar quando tiver que lidar com duas supermáquinas de fiscalização, a Receita Federal e o CGATN. Decerto haverá uma escalada fiscalizatória pelo CGATN, mas não com regras bem conhecidas e assimiladas pelos contadores, gestores financeiros e empresas de assessoria tributária. O antigo e ainda válido ditado de que “imposto bom é imposto velho” perderá espaço diante do encadeamento de regras novíssimas e pouco assimiladas.

Devido à proliferação de situações de partilha

cruzada de tributos, de indefinição quanto a incontáveis regras deixadas para leis complementares de difícil tramitação e, por último, em razão de baixos incentivos, em alguns casos, para o fiscalizador bem aplicar a lei e orientar o contribuinte, este quesito fica bastante prejudicado na PLH, restando fixar-lhe um escore de 5 pontos.

### *Repartição Neutra?*

Elemento essencial ao bom acolhimento de uma reforma é a segurança de que não irá gerar perdas significativas para alguns e, simetricamente, ganhos indevidos para outros. A PLH estabelece um mecanismo de transição em que busca, com afincamento, replicar a média de arrecadação total de cada ente federativo, calculada sobre três exercícios anteriores ao ano da reforma. A transição se dá pelo ajuste de alíquotas dos novos IBS e Seletivo de modo a produzir uma exata compensação pela perda de arrecadação decorrente da redução das alíquotas dos tributos decadentes. Em tese, esse tipo de cálculo é possível. Mas só em tese. A razão é prática: a conjuntura se altera continuamente na economia, tanto nacional, como regional e local. Não há como replicar valores de arrecadação. Este objetivo, se for perseguido, acarretará natural instabilidade nas alíquotas de ajuste dos tributos novos, prejudicando seu acolhimento pelo público contribuinte. De um lado, estará a Constituição Federal prometendo o impossível, que é administrar uma arrecadação de valor constante para cada ente, incluindo 5570 Municípios; de outro, estará a realidade de dois tributos novíssimos, em fase de ajustes e implantação. Tarefa impossível de se administrar com segurança a fim de se cumprir uma promessa de carga tributária constante.

Em suma, não se alcançará uma repartição neutra dos tributos na PLH. A neutralidade pos-

sível estaria em garantir que a quota-parte de cada ente (ou fundo) na arrecadação de CADA TRANSAÇÃO fiscal pudesse ser processada centralmente e a arrecadação daí decorrente seria, então, repartida, no mesmo dia, até o limite da receita verificada antes da reforma. O excedente da receita obtida (sobre a arrecadação na partida da reforma, em reais correntes) seria também repartido, mas conforme os parâmetros novos pós-reforma. Faz-se necessária a nomeação e implantação célere de um órgão de liquidação e pagamentos de tributos compartilhados. Seria ele a Câmara de Compensação. Este órgão é neutro, politicamente; não requer representantes dos entes agraciados pela partilha cruzada. A Câmara pode ser vinculada ao IBGE, por exemplo, que já detém a tecnologia e meios computacionais para calcular uma grande matriz de coeficientes de participação de cada ente ou fundo dentro de qualquer transação que gere tributos compartilhados. Uma vez criada essa matriz e combinados os coeficientes dela (que apelidamos, em trabalho anterior, de URV Fiscal), o resto será resultado de soma de receitas dentro da matriz. Essa Câmara, que denominamos de ONDA – Operadora Nacional de Distribuição de Arrecadação - seria encarregada de aplicar os coeficientes (URVs Fiscais) sobre cada NFE, assim calculando o quinhão de cada ente federativo em toda e qualquer transação fiscal. Mas note-se bem: neste caso, a neutralidade na repartição fiscal para cada ente é obtida por se garantir uma URV pré-determinada em cada transação. Mas não se pode garantir um valor de receita final constante, pois essa promessa é quase impossível de se cumprir.

Tendo em vista a quase impossibilidade de se garantir uma neutralidade na repartição tributária da PLH, o escore desse aspecto fica bastante prejudicado, cabendo-lhe 6 pontos, ao menos pela preocupação demonstrada de se chegar a uma partilha neutra.

## *Carga progressiva?*

São gritantes as diferenças na capacidade contributiva dos pagadores de tributos no Brasil. Em parte, a PLH se mostra sensível a este aspecto que muitos associam ao termo “justiça social”. Com efeito, na PLH esta consideração aparece pelo menos três vezes. No texto da PEC, no art. 146, alterado, da CF 88, se propõe a inclusão do IBS e do Seletivo no tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional). Neste mesmo artigo, logo adiante, no inciso IV, são previstos critérios futuros para a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda. Esta alternativa de compensação revela, entretanto, duas coisas: implicitamente, se admite que as alíquotas dos novos tributos, para fazerem face às enormes despesas da Federação, serão muito altas para os ricos e, possivelmente, inviáveis para os pobres; também se admite que alguma compensação aos mais pobres se tornará indispensável. A solução encontrada, no entanto, nada tem de prática. A identificação, caso a caso, de quem se considera pobre sempre irá gerar profundas arbitrariedades.

O Brasil pratica um sem-número de compensações aos altos e regressivos tributos que impinge sobre o consumo, e até sobre a renda, já que o IR só passa de raspão sobre a remuneração do capital. Não obstante o emprego de tantos recursos compensatórios, a disparidade de rendas persiste e é gritante. Por quê? A solução estaria na decisão de isentar os bens (alimentos, remédios) e serviços (de transportes, saúde, educação) que constituem gastos mais concentrados dos mais pobres. Para tanto, o IBS e o Seletivo preveem alíquotas diferenciadas. Mas não há previsão de alíquota zero. Esta indefinição precisa ser sanada.

Pelo esforço da PLH em encontrar abrigo para a progressividade nos tributos, a pontuação sugerida neste quesito é um 7. Faltou, no caso, a objetivação das regras de desoneração para os contribuintes mais pobres que são, hoje, os que relativamente mais pagam de maneira geral.

## *Sistema transparente?*

A PLH tem a transparência impositiva como um dos seus principais atributos. A vedação às incidências de tributos sobre tributos é um avanço extraordinário e, afinal, uma questão de justiça e transparência. As bases tributárias dos novos tributos são bem especificadas e estarão ampliadas para acolher o conceito de “intangíveis”. A PLH procura suprimir o conceito de “circulação” como definição do novo imposto, assim se desfazendo da expressão “Imposto de Circulação...” para então adotar o termo “Imposto de Bens e Serviços”. Estamos diante, sem dúvida, de um tributo cujo fato gerador é Consumo, ou seja, qualquer consumo oneroso para o adquirente do respectivo bem ou serviço. Mas logo se perguntará porque a palavra-chave Consumo, ou vocábulo equivalente, não consta do nome do IBS. Tal supressão de termo essencial à compreensão do fato gerador, ressaltando-se Bens e Serviços, nos parece uma temeridade. Não se descarta que, numa futura crise fiscal, a dificuldade de arrecadar venha a empurrar o legislador a entender a mera posse de ativos como uma forma de “consumo” desses bens, inclusive dos ativos intangíveis. Melhor seria esclarecer, logo no nome do imposto, que o fato gerador do tributo é consumo, e não a posse de bens.

São questões espinhosas que precisam ser esclarecidas. A PLH ainda pode ser aperfeiçoada neste particular. À espera de tal evolução, o quesito merece uma pontuação quase máxima, de 9.

## Síntese da Avaliação

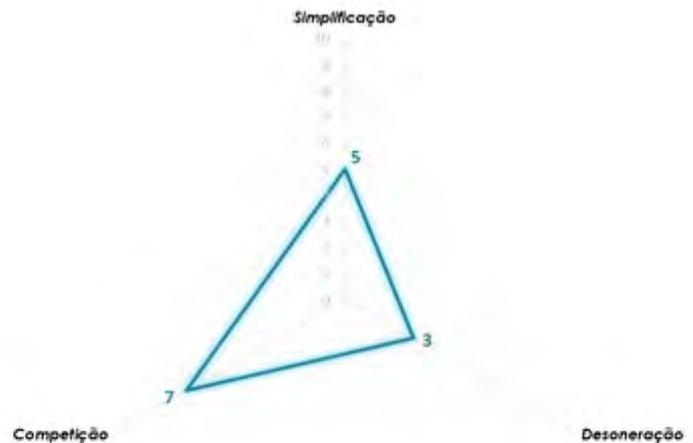
A PLH é um exaustivo trabalho propositivo e um corajoso passo adiante na direção de uma reforma tributária útil e confiável. O relator da PLH, Luiz Carlos Hauly merece aplausos efusivos pela missão que tão bem desempenhou. Não fosse por sua diligência e insistência, o País ainda estaria a pé no caminho pedregoso até uma versão consensual de reforma. Mas Hauly ousou e persistiu. Só por isso chegamos todos aonde estamos.

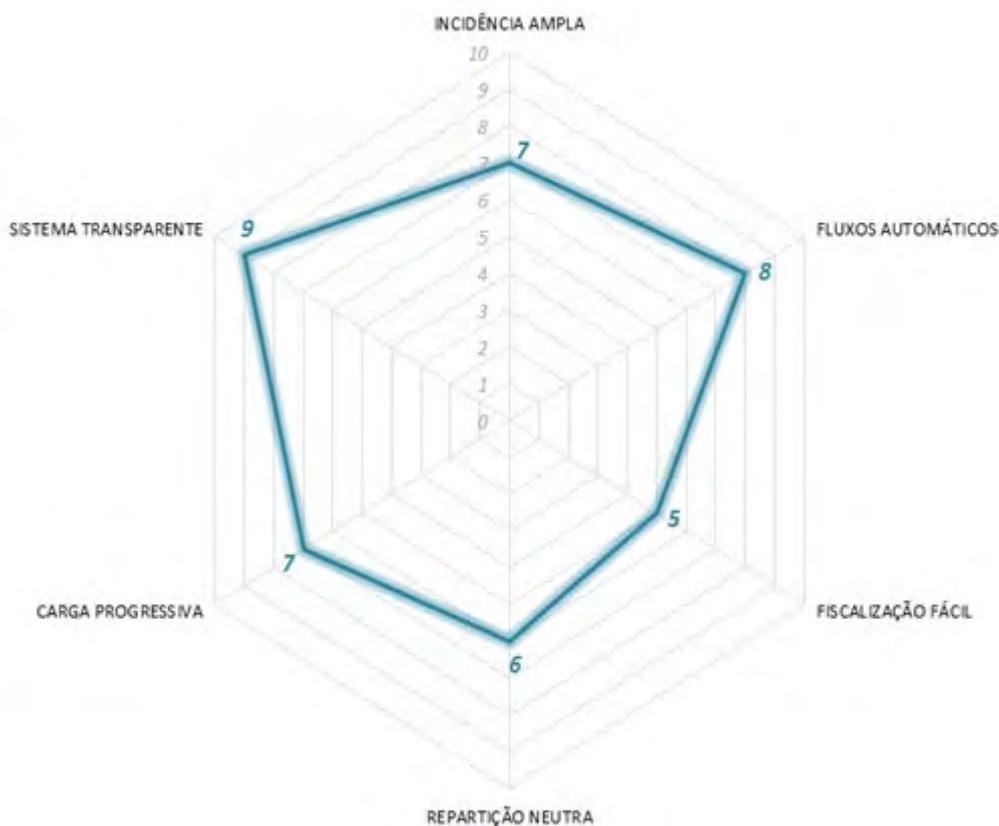
Agora, urge aperfeiçoar o que é bom e cujas limitações – todas sem exceção – têm alguma solução ou encaminhamento prático a ser oferecido, o que faremos mais adiante, no tópico concernente aos aspectos jurídicos.

Qual a razão, então, de uma abordagem tão crítica como a aqui apresentada? Não seria injusto criticar a PLH de modo tão ácido? É preciso deixar claro que não há nem vestígio de oposicionismo em qualquer crítica. A avaliação é desse jeito para ser construtiva e aproveitável. O elogio sempre contribui menos do que o alerta sincero e estudioso. Nosso alerta poderá se tornar valioso se for escutado com atenção.

A PLH, em síntese, está cercada de méritos. Alguns, ainda em potencial. A pontuação é uma espécie de régua, voltada a estabelecer uma medida de comparação entre alternativas, com método e objetividade. No conjunto, fizemos uma medida de três aspectos gerais (as Metas) e de seis quesitos operacionais. Cada aspecto, por simplicidade, vale dez pontos, o que é arbitrário, mas tem a vantagem da linearidade. Na soma de todos os quesitos, o limite é de noventa pontos. Para completar 100, dez pontos são atribuídos pela mera iniciativa de se propor uma reforma, qualquer que seja. Portanto, o máximo de pontos é 100.

**A PLH atinge a marca geral de 67 pontos.** Trata-se de uma pontuação auspiciosa. A visualização das áreas onde a PLH precisa melhorar com mais premência é facilitada no quadro abaixo.





## QUADRO DE PONTUAÇÃO DA PLH

### PONTUAÇÃO QUANTO ÀS METAS GERAIS:

SIMPLIFICAÇÃO: 5 PONTOS

COMPETIÇÃO: 7 PONTOS

DESONERAÇÃO: 3 PONTOS

SUB-TOTAL: 15/30 ou 50%

### PONTUAÇÃO QUANTO AOS ASPECTOS OPERACIONAIS E FUNCIONAIS:

AMPLITUDE: 7

AUTOMATISMO: 8

FISCALIZAÇÃO: 5

NEUTRALIDADE: 6

PROGRESSIVIDADE: 7

TRANSPARÊNCIA: 9

SUB-TOTAL: 42/60 ou 70%

### PONTUAÇÃO GERAL<sup>3</sup> RUMO À FINALIDADE DE DESTRAVAR A ECONOMIA:

**67 PONTOS/100 ou 67%**

<sup>3</sup>Adicionados 10 pontos pela mera iniciativa de propor a reforma

## II – ASPECTOS JURÍDICOS E RECOMENDAÇÕES

### Pacto federativo

Um ponto sensível das principais propostas de Reforma Tributária é a questão da preservação do pacto federativo, previsto no art. 60, §4º, I, da CF/88, frequentemente suscitada pelos governadores, prefeitos e por alguns estudiosos do tema, quando se trata de deslocar o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) para se tornarem tributo nacional (IVA), de competência legislativa da União. É oportuno dizer que a PLH titubeia sobre esta relevante questão ao estabelecer que o IBS (tal como um IVA) será tributo nacional, da Federação, porém de competência estadual e distrital. Estamos diante de uma crise de existência.

Embora, num primeiro momento, pareça existir ofensa ao pacto federativo, cabe aqui a análise jurídica mais detida e despida de manifestações, ora de preocupações, ora convenientes dos gestores públicos estaduais e municipais.

O Brasil é uma República Federativa, desde a proclamação da República (Decreto nº 1, de 15.11.1889); assim, a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios são entes governamentais dotados de autonomia (CF/88, arts. 1º, 18, 25, 30 e 32).

E o princípio federativo, guiado pela autonomia, é cláusula pétrea. Autonomia esta que abrange três espécies: política, administrativa e financeira, que conferem a um Estado a forma federativa.

Nesse passo, é cristalino que as propostas de emendas constitucionais tendentes a abolir a forma federativa de Estado não podem ser objeto de deliberação. Assim, os limites de uma PEC não podem afrontar a forma federativa de Estado, que nos dizeres da boa doutrina, assenta-se

na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração, o que pressupõe, em última análise, a existência de autonomia financeira (capacidade de autofinanciar as atividades estatais).

As críticas ácidas e as inseguranças identificadas acerca dos textos da reforma tributária, no que tange ao IBS e ao pacto federativo, concentram-se no que diz respeito à competência legislativa e autonomia financeira dos entes federados, contra a proposta de unificação dos tributos, tendo em vista que se estaria suprimindo a competência dos Estados e do DF em instituir e arrecadar o ICMS e dos Municípios em instituir e arrecadar o ISS, conseqüentemente retirando-lhes indevidamente a competência tributária e, por reflexo, a autonomia financeira.

Ora, numa reforma tributária, ao se aglutinarem diversos tributos e atribuir-se competência tributária à União, não se está a suprimir, lato sensu, as competências tributárias dos entes federados estaduais, distrital e municipais, mas sim, promover a centralização de antigos tributos complexos e ineficientes no IBS para subsequente e automática partilha, de modo a se manter a efetiva autonomia financeira de todos os entes federados.

Alertamos que a repartição de competências tributárias não é imutável, por óbvio, desde que viabilizadas as autonomias dos Estados, DF e Municípios.

## Autonomia financeira

Autonomia financeira não deve ser automaticamente atrelada à competência tributária, como uma algema constitucional, a qual proporciona fonte de receita ao ente federado. Passa frequentemente despercebido que há duas fontes constitucionais de se preservar e viabilizar a autonomia financeira:

1ª proporcionando uma fonte de receita, assim, autorizando ao ente federado, a instituir e arrecadar um tributo em seu próprio benefício (competência tributária), como é hoje o ICMS e o ISS, bem como a exploração econômica de seus bens próprios (aluguéis, aplicações financeiras, dentre outros)

2ª participando da produção de um tributo instituído e arrecadado por outro ente federado (partilha tributária, como hoje é o SIMPLES Nacional, e como será o IBS)

É sabido que, atualmente, nem todos os Estados e Municípios dispõem de aparatos administrativos suficientes para, com eficiência, instituir, cobrar e administrar os recursos dos tributos, de que detêm competência legislativa, dependendo incisivamente dos repasses federais. É claro que o novo IBS vem aí para reforçar a autonomia financeira destes entes menos capacitados, uma vez que os recursos que lhe cabem serão **imediate e automaticamente** distribuídos via Câmara de Compensação.

Desta feita, não é demasiado afirmar: o IBS vem, com efeito, reforçar a autonomia federativa, por meio de tributação e arrecadação modernas, mais simples e eficientes. O novo sistema tributário poderá até ajudar a ajustar a distribuição da arrecadação de modo a mitigar as imperfeições do atual sistema, propiciando

equidade e eficiência na partilha dos recursos.

A **autonomia** do ente federativo tem a ver com governo próprio, ou seja, autonomias administrativa e financeira, e capacidade para legislar naquilo que lhe compete. Já a **autonomia financeira** diz respeito a **fontes de receitas** (derivadas da competência tributária e originárias de seu patrimônio) ou **participação em produtos da arrecadação (partilha)**. A reforma tributária tem como baliza a preservação dos recursos arrecadados aos entes federados, já que há a necessária repartição do produto da arrecadação. Portanto, é patente que o IBS pode, sim, ser instituído como **tributo federal**, sujeito a repartição, via câmara de compensação, entre os entes federados (federal, estadual, distrital e municipal).

O fato de o IBS reunir diversos tributos em um só, e atribuir a competência a um único ente, no caso sugerido, para a União, não significa que os entes federados ficarão desnudos de autonomia financeira, pois na CF há de deixar muito claro que o produto da arrecadação “repartida” (receitas distribuídas), via Câmara de Compensação (“CETIP Fiscal” ou ONDA), neutralizará qualquer embate sobre a suposta ofensa ao pacto federativo.

Enfatizamos: o atual SIMPLES Nacional alberga diversos tributos, dentre eles o ICMS e o ISS, e é arrecadado pelo ente federal, sendo o produto de sua arrecadação repassado a quem lhe pertence. Há aqui ultraje ao princípio federativo? Claro que não, e isto é pacífico. A propósito, uma Câmara de Compensação caberia também ao SIMPLES NACIONAL, para maior eficiência e velocidade de distribuição do arrecadado.

Dessa feita, propomos que, caso instituíssemos IVA de competência da União (IVA Nacional – Mercadorias e IVA Nacional - Serviços), fusionando os atuais tributos federais (IPI/

PIS/COFINS) com o tributo estadual (ICMS) e o tributo municipal (ISS), não haveria que se falar em inconstitucionalidade (ofensa ao pacto federativo), desde que prévissemos na Carta Magna que os Estados e Municípios, em favor da sua **autonomia financeira**, teriam direito à repartição automática do produto da arrecadação, por meio de uma Câmara de Compensação, já definindo inclusive os percentuais da partilha, reservando para uma lei complementar (nacional) do IVA – Mercadorias e para outra lei complementar (nacional) do IVA - Serviços, em favor da simplificação tributária, a fixação do **(a)** fato gerador, **(b)** base de cálculo, **(c)** alíquotas, **(d)** isenções ou reduções fiscais, **(e)** prazo de recolhimento, e **(f)** obrigações acessórias.

Não há conclusão outra: é viável constitucionalmente e será de bom tom, sem titubeio, claramente estabelecer na PEC da Reforma Tributária que o novo IVA Nacional (IBS) será tributo federal, em decorrência de competência da União, sujeitando-o à partilha automática via câmara de compensação eletrônica (fusão de NFe – Sistema Bancário – IBGE, conforme mais detalhes a seguir).

## Criação do IVA-Nacional (IBS)

Se perguntada qual a alteração mais profunda proposta pela PLH, por todos os ângulos, sobressai o IBS (Imposto sobre operações com Bens e Serviços) com destaque para as suas repercussões jurídico-constitucional, público-orçamentária, nos negócios empresariais e na vida dos consumidores. Aqui merece a análise com lupa.

Trata-se de proposta que gerará amplo debate, com apresentação de virtudes e não virtudes - e é bom que seja assim - até porque o saudoso

Nelson Rodrigues advertia: “a unanimidade é burra”. Em contrapartida, Salomão alertava quanto às manifestações insignificantes, pois delas nascem dispensáveis discussões.

Assim, não basta a oposição vazia, sem fundamentos, pois aí trata-se de embate ocioso em substituição ao exitoso debate (conclusivo). Devemos concentrar nossas energias pela busca da melhor sistematização para o IVA nacional; para tanto nos valem do pensamento do italiano Giovanni Casertano: a melhor sistematização não está numa simples definição, mas na fundamentação, explicação, bem como na demonstração que dela se dá.

Portanto, não merecem muitas linhas a mais para dizer da importância de um tributo nacional que substitua o obsoleto ICMS, tributo estadual, com 27 Entes Federados competentes para dizer e desdizer nas operações internas e interestaduais em um país de dimensão continental.

A proposta do IBS proporciona a almejada solução de um tributo nacional, com legislação única, simplificando a vida das empresas na apuração e declaração ao fisco. Aproveitou o deputado Haully e levou para o IBS, além do ICMS e ISS outros três tributos federais: IPI, PIS, COFINS. Portanto, todos eles são dotados de mesma natureza jurídica, entenda, fatos geradores similares (tributação sobre consumo e a base de cálculo é a receita com faturamento decorrente da circulação econômica de bens e serviços).

Até porque não devemos ser arrebatados pela ingenuidade e desejarmos de imediato redução de carga tributária em uma reforma tributária com o atual grau de deterioração das finanças do país.

Portanto, deve-se buscar em uma PEC de Refor-

ma Tributária algo concreto, viável e não dotado apenas de romantismo, ou seja, uma reestruturação do sistema tributário que proporcione, efetivamente, na ordem:

### **1º) Simplificação Tributária**

**2º) Redução de carga tributária da futura riqueza (não da riqueza atual, pois o país não suportaria diante dos seus compromissos orçamentários constitucionalmente pré-definidos)**

É bom enfatizar que a PLH, em seu teor, prega essa ordem. Entretanto, de imediato propõe efetivamente atender apenas à simplificação tributária, merecendo ajustes pontuais e relevantes para atendê-la.

Concretamente, o que significa esta ordem para a sociedade empresarial e para a sociedade consumidora? Afinal, o que é simplificação tributária?

Objetivamente, saibamos que um tributo gera para os contribuintes (pessoa jurídica ou física) duas obrigações a serem cumpridas, segundo a lei que o rege:

**a) obrigação principal (pagar o tributo, segundo o fato gerador a base de cálculo e a alíquota fixada em lei)**

**b) obrigação acessória (declarar ao fisco a competente apuração e o recolhimento feito pelo próprio contribuinte, sabendo de antemão que a maioria dos tributos no Brasil são exigidos por esta sistemática, conhecida como tributos lançados por homologação, como é o IPI, ICMS, PIS, COFINS, ISS, IRPJ e CSLL)**

O item “b” contribui para o conhecido e pernicioso Custo Brasil. Como o Fisco não apura e informa o valor a recolher ao contribuinte (como é o IPVA e o IPTU), ele exige o cumprimento de inúmeros procedimentos legais e de complexas declarações fiscais, reservando-lhe 5 anos para fiscalizar e contestar o apurado e declarado pelo contribuinte. Quanto custa para a empresa no Brasil o departamento contábil e fiscal, somado ao custo tecnológico (temos agora a NF-e e os demais módulos do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital).

Passa muitas vezes despercebido, mas o custo hodierno para cumprimento das obrigações acessórias, federal, estadual e municipal, é de perder de vista, e faz frente com o próprio custo da obrigação principal, até porque se identificado pelo Fisco erro no preenchimento de uma declaração, o contribuinte incorrerá em juros e multas cavalares.

Portanto, quando unificamos tributos (desde que de mesma natureza) e os passamos para uma competência legislativa nacional, como proposto para o IBS:

- **se diminui a quantidade de legislação tributária de obrigações principais e acessórias a ser interpretada e implementada**
- **se otimiza as estruturas operacionais das empresas, não requerendo a todo tempo reestruturações ou criação de unidade de negócios apenas para atender legislação fiscal local (estadual ou municipal) mais benéfica em relação à outra base territorial, afetando a melhor concepção corporativa da logística da produção de bens ou serviços e de sua distribuição**

- **reduz-se o custo de recursos humanos, tecnológicos e de espaço físico para apurar e declarar os tributos**
- **diminuem as contingências tributárias pois, se reduz a possibilidade de erro na apuração e recolhimento de tributos**

Para se ter uma ideia, segundo estudos recentes do Banco Mundial (Doing Business – 2017), no rol de 190 países, o Brasil está lamentavelmente nas últimas posições em vários aspectos da pesquisa, vejamos:

**a) velocidade para abrir uma empresa (175ª posição);**

**b) tempo para apurar, pagar e declarar tributos, 2.600 horas/ano (181ª posição), sendo que nos países-membro da OCDE leva-se apenas em média 175 horas/ano;**

**c) registro de propriedades (128ª posição);**

**d) obtenção de crédito (101ª posição).**

*Estarrecedor!*

O grande número de tributos com a pulverização de competências tributárias gera um custo de *compliance* relevante devido à complexidade envolta, com mudanças legislativas frequentes, impedindo um grau de previsibilidade, afora a possibilidade de alta carga tributária, causadora de deformações no modelo de negócios idealmente desejado pela empresa.

Bernard Appy relata um dado alarmante em matéria publicada no jornal **Valor Econômico**

(12/08/2016). Ele conta o caso de uma multinacional de bens de consumo e sua experiência na Europa e no Brasil. Para apurar o IVA na Europa, o sistema (ERP) da companhia tinha 50 linhas de programação. No Brasil o ERP que apura o ICMS tinha 20 mil linhas, que muda todo dia (são publicadas no Brasil por volta de 10.000 alterações tributárias por ano, segundo pesquisa do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação).

O economista Marcos Cintra, em artigo publicado em 2013 (Cacofonia Tributária – Biblioteca Digital FGV) citou estudo com os números que levantou junto a 1.180 indústrias para mostrar que, lá em 2012, o setor industrial no Brasil já gastava R\$ 24,6 bilhões com a burocracia brasileira (obrigações acessórias), afora, é claro, o cumprimento da obrigação principal (recolhimento dos tributos). Assim, de cada R\$ 1.000,00 recolhidos de tributos, gastou-se adicionalmente cerca de R\$ 65,00 para atender as obrigações acessórias (+6,5%).

Por tudo isso, a simplificação tributária pregada pela PLH deve ser saudada, pois teremos um redutor no custo bilionário do cumprimento de obrigações acessórias e de otimização das estruturas operacionais das empresas.

Depois, implantadas e sedimentadas as alterações tributárias da reforma, cabe buscar a redução da carga efetiva das obrigações principais, em relação à riqueza nova (nos futuros anos).

Do exposto, o IBS da PLH irá proporcionar a redução da carga de cumprimento de obrigações acessórias e a otimização das estruturas operacionais, pois isso se aufere quando (i) unifica-se tributos (desde que da mesma natureza); e (ii) alça-se e enquadra-se um tributo como nacional (evita a carnificina fiscal entre os entes federados e retira a possibilidade de criação, cada qual a sua maneira, de declarações fiscais a serem prestadas pelo contribuinte,

gerando alto custo burocrático e sacrifícios operacionais de logística e distribuição desnecessários em relação ao *business plan* e ao *core business*.

Ressalta-se que no item (i) acima é que se vislumbram problemas com a implantação do IBS da forma como se apresenta na PLH.

### *Abrangência exagerada do IBS*

Exagerou-se na dose de unificação no IBS, levando para dentro dele tributos e fatos geradores incomunicáveis, desrespeitando a natureza intrínseca e extrínseca desses.

Toda vez que não respeitamos a natureza jurídica dos fatos econômicos impositivos e alge-mamos em um tributo, a própria natureza dos fatos econômicos se encarregará, no tempo, de explodir e espalhar a sua essência nas decisões dos tribunais decorrentes de litígios que se sucederão. Vejam, por exemplo, as demandas concernentes aos PIS COFINS não cumulativos (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), quanto à definição de insumo para crédito, sabendo-se que as prestadoras de serviços estão na lista de sujeição ao regime não cumulativo das contribuições, em que seu principal insumo não gera crédito (folha de pagamento dos empregados).

Dentre tantos embates judiciais existentes envolvendo PIS/COFINS não cumulativos, o fato é que as prestadoras praticam obrigação de fazer e não de dar. Assim, o fato econômico “serviço” não pode compor um tributo não cumulativo que alberga obrigação de dar, como é o fato da “circulação de mercadorias”, a não ser que o serviço prestado participe da cadeia produtiva da mercadoria. Ora, este não é o caso da prestação de serviços ao consumidor final. Por isso, permitir o crédito de IBS na entrada de uma cadeia produtiva é válido para empresa industrial ou comercial que adquire seus insumos

de pessoas jurídicas. Não obstante, o principal insumo na prestação de serviço ao consumidor final é a mão de obra de pessoas físicas (não contribuintes), o que não permitiria crédito de IBS; assim a unificação ampla do ISS no IBS gerará aumento expressivo na carga tributária das prestadoras de serviços ao consumidor final. Logo, se mantido o texto da PLH como está, repetiremos o erro dos PIS/COFINS não cumulativos – que geraram inúmeros litígios judiciais, mesmo com a instituição do crédito financeiro e não físico do IBS.

Nesse particular, observem que o IBS avançou o sinal da boa estruturação tributária e criará situações deletérias e gerando litígios quando insiste em levar serviços (obrigação de fazer) juntamente com a circulação econômica de bens (obrigação de dar), de naturezas díspares que se digladiam em um regime não cumulativo. Para piorar e mais grave, trata como fato gerador do IBS também:

1. as locações e cessão de bens (imóveis e móveis);
2. as locações e cessão de direitos (exemplos: marcas, patentes e softwares);
3. as demais operações com bens intangíveis e direitos (exemplo: fundo de comércio).

Ora, quanto à natureza jurídica, estes três fatos econômicos não se harmonizam em nada com a venda de bens e a prestação de serviços.

A sensação transmitida com a ampliação da base de cálculo do IBS com os fatos econômicos supracitados é de que ela veio em substituição à criação da COMFINS (simila à CPMF), contribuição essa sobre a movimentação financeira que iria financiar a seguridade social, desistida por Haully no calar do dia, como relata em seu resumo da PEC, pela justificável ojeriza que a

CPMF causa em todo o país, o qual foi peregrinado pelo douto deputado federal.

A propósito, não se encontra no material explicativo que acompanha a PLH qualquer menção aos 3 fatos econômicos imponíveis acima, reforçando a tese do alargamento da base de cálculo do IBS para atender à perda potencial da arrecadação da COMFINS, extinta de última hora.

Valendo-se das palavras do pensador alemão Georg Christoph Lichtenberg, não há nada que atrapalhe mais o desenvolvimento de uma sistemática que o desejo de que ele aconteça de modo rápido e amplo em demasia.

É o caso do atual estágio do IBS, que se encontra com excessiva gordura, parte não saudável para o tributo, afora ter sofrido - é a sensação que passa - ajustes finais incongruentes de última hora.

Objetivamente, é patente a necessidade de recompor o IBS com fatos econômicos imponíveis **de mesma natureza**, sob pena de gerar dificuldades para a administração fazendária e para o *compliance* tributário das empresas.

### *Necessária Lipoaspiração*

Recomenda-se lipoaspirar o IBS da seguinte maneira:

**1º)** Colocar na PEC, como fato gerador do IBS, apenas a receita de operações com bens como também serviços que necessariamente componham a cadeia produtiva de um bem a ser vendido pelo encomendante da industrialização. Assim, o serviço prestado a consumidor final seria objeto de um tributo federal, por nós denominado IVS – Imposto sobre operações de Venda de Serviço (ao consumidor final) regido por lei complementar e alterada restritivamente por iniciativa de membros do Congresso Nacional e demais entes a seguir relatado.

**2º)** Rever a ampliação das hipóteses de incidência do IBS.

Assim, caso queira eleger as 3 hipóteses lá elencadas como fato gerador de novo tributo, por questões orçamentárias dos Entes Federados, os fatos econômicos se aproximam mais a obrigação de fazer.

Logo, alargariamos o campo de incidência do tributo federal IVS, assim contemplando-os, e o IVS passaria a ser denominado IVSLD (Imposto sobre operações de Venda de Serviços ao consumidor final, bem como a Locação de bens ou direitos, a cessão de direitos e Demais operações com bens intangíveis e direitos). Melhor solução ainda, seria majorar os tributos já existentes (por exemplo, IRPJ Presumido ou Estimado) sobre os 3 fatos econômicos em tela, sem ampliar e poluir o campo de incidência dos novos tributos (IBS e IVS).

**3º)** O IVS, tributo federal a constar no art. 153 da CF, seria regido pelos seguintes requisitos:

**a) Seria imposto federal que substituiria o ISSQN e o PIS e a COFINS sobre operações de venda de serviços a consumidor final (sobre a venda de bens, bem como sobre serviços que componham a cadeia produtiva de um bem a ser vendido, incidiria o IBS)**

**b) No que se refere ao IVS, a competência para instituir e legislar seria da União, bem como a arrecadação e a fiscalização do imposto**

**c) O produto da arrecadação pertenceria à União e aos Municípios (participa da distribuição de arrecadação, por meio de Câmara de Compensação), com base em alíquotas a serem identificadas em estudo econômico próprio, estudo esse necessário para ancorar a lei com-**

plementar que cuidará do fato gerador, base de cálculo e alíquotas do IVS

d) O IVS seria imposto cumulativo (sem crédito de entrada) e seria devido para a União com partilha para o Município do local onde efetivamente ocorrer a prestação de serviços ao consumidor final

e) O fato gerador do IVS seria a receita da operação de venda de serviços listados (lista do tipo cerrado, como hoje vigora para o ISS)

f) A LC disporia a lista exaustiva de serviços

g) Seria imune a venda de serviços ao exterior

4º) O IVS seria regido por lei complementar que seria alterada junto ao Congresso Nacional por iniciativa de:

a) Bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores

b) Comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim

c) Projetos de lei complementar de iniciativa popular, nos termos do §2º do art. 61 da CF/88

Nos projetos apresentados na forma dos itens “a” e “b” acima deverão estar representados municípios de todos os 26 Estados Federados em conjunto com o Distrito Federal (segundo o art. 30 da CF/88).

Uma inovação trazida pelo IBS que merece destaque diz respeito ao crédito financeiro (e não crédito físico), como mecanismo eleito para deduzir o débito das saídas, como proposto

no inciso II, §7º, do art. 155, quando reserva o direito de crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal.

É de bom teor diferenciar:

*Crédito Físico:* o crédito é mais restrito na entrada na medida que não basta se tratar de fornecimento tributado para crédito na entrada; requer-se para tanto a configuração de material direto (MP-MI-ME) aplicado em produto ou envolvendo mercadoria que dará saída tributada. O ICMS adota hoje este mecanismo, conforme os tribunais superiores decidiram, daí não autorizarem crédito automático de ICMS na aquisição de material de consumo e de imobilizado.

*Crédito Financeiro:* crédito amplo, condicionando a dedução do tributo pago pelo fornecedor a que este esteja relacionado a produto ou serviço que será empregado no desenvolvimento da atividade econômica da empresa; assim, não permitirá crédito apenas quando o bem ou serviço adquirido for aplicado para uso ou consumo pessoal, similar ao que ocorre com a legislação de dedutibilidade do imposto de renda; por exemplo, as despesas necessárias para o desenvolvimento da atividade da empresa são dedutíveis do IRPJ/CSLL (Lucro Real), em decorrência a lei do imposto de renda nº 9.249/95, art. 13, não permite abater do IRPJ/CSLL (Lucro Real) a despesa com depreciação, combustível e seguro de veículo adquirido pela empresa, mas utilizado para fins pessoais por empregados ou administradores da empresa.

## *IBS no destino e “por fora”*

Outra virtude do IBS é reconhecer e instituir como competente para receber o IBS arrecadado o Estado de destino, algo que o IA sempre pregou. Sabemos que, em nível nacional, o atual arcabouço jurídico e econômico do ICMS, nas operações interestaduais, adota a entrega do ICMS preponderantemente ao Estado de origem, assim reservando uma fatia menor ao Estado de destino. O modelo atual do ICMS causa insegurança jurídica aos contribuintes bem como guerra fiscal, afora a injustiça fiscal, pois o tributo em tela é sobre o consumo; tecnicamente, não há que ter dificuldade de compreender que o ICMS é devido, preponderante, ao Estado que consome a mercadoria (Estado de destino) e não ao Estado que produziu a mercadoria.

Vale frisar também que, na PLH, não se expressa patentemente que o IBS é “por fora” (não incide sobre ele mesmo ou por dentro), não compondo sua própria base de cálculo. Seria necessário esclarecer no texto constitucional sua natureza (recomenda-se “por fora”) ou levar para a futura lei complementar, até para estar em sintonia com a recente decisão do STF (repercussão geral) quando analisou o ICMS como integrante da base de cálculo do PIS/COFINS (RE 574.706/PR).

## *A criação da ONDA*

Uma louvável e relevante inserção na PLH (alínea c, do inciso VII, do §7º, do art. 155) é a previsão no texto constitucional da criação de uma câmara de compensação, a qual sempre foi defendida pelo Instituto Atlântico (por nós denominada Operadora Nacional da Distribuição da Arrecadação - ONDA).

Na proposta do IA, a citada câmara de com-

pensação (ONDA) é um mecanismo de redistribuição das receitas de todos os tributos compartilhados. Na PLH, a utilização da câmara de compensação está restrita apenas para o IBS, o que merece ser revisto.

Com uma ONDA disponível e operacional, é possível:

a) garantir que cada ente federado receberá uma quota-parte de cada receita fiscal, na exata proporção da partilha daquele tributo ANTES da reforma, por meio de uma espécie de URV tributária que espelhará seu quinhão na partilha. Ninguém perde; ninguém ganha.

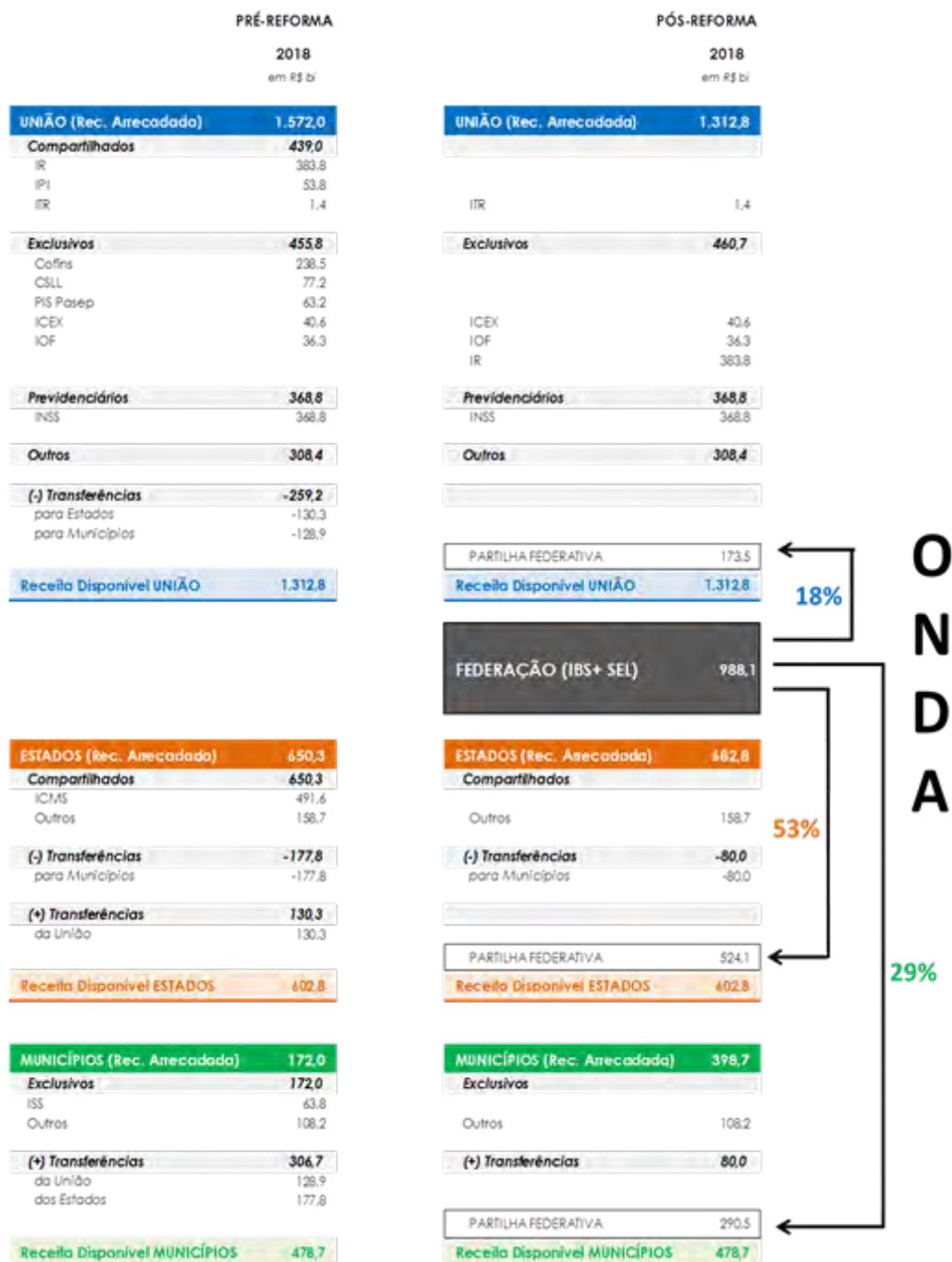
b) As empresas tampouco perderão e os incentivos fiscais concedidos até a reforma manterão, como ganhos, os valores de benefícios recebidos até aquela data.

c) A ONDA funcionaria como uma “CE-TIP FISCAL”, vinculada ao IBGE, para identificar e atribuir automaticamente o valor cabível a um Estado ou Município em relação a arrecadação (a “URV tributária” de cada um).

d) A ONDA distribuiria diariamente as receitas partilhadas via sistema bancário, conforme dados das NFE, SPED Fiscal e SPED Contábil.

No Quadro abaixo temos uma demonstração de como a partilha, no dia da reforma, se fará de modo completamente neutro e, portanto, sem necessidade de se estabelecer um fundo de compensação para entes públicos ou empresas.

**Figura: Demonstração da Repartição Tributária por meio da ONDA\***  
 Utilizando dados referentes à arrecadação total de 2018



\*Inclui a troca do compartilhamento de receitas do IR pelas receitas, agora compartilhadas, dos antigos Cofins, PIS, CSLL, além do próprio IPI

## *Estabelecimento único*

Na PLH, o IBS é recolhido de forma centralizada em um único estabelecimento, similar à sistemática aplicável atualmente ao IRPJ e ao PIS/COFINS, o que implica dizer não ser aplicável à figura da autonomia dos estabelecimentos (apuração da matriz distinta da filial) para fins de apuração do tributo, como ocorre hoje com o ICMS. Em primeiro plano, simplifica a apuração e o recolhimento para o contribuinte; porém, não nos parece consistente o Estado de destino, embora liberado de qualquer ônus por incumbência de arrecadar o IBS, que fique com o fruto integral da arrecadação, enquanto o Estado de origem (ou intermediário) venha a arcar com o custo administrativo e a responsabilidade de arrecadar o IBS da operação, mas não recebendo qualquer parcela do imposto sobre a operação. Citado custo administrativo precisa ser patrocinado financeiramente, mesmo que seja por uma módica parcela do arrecadado. Além disso, a sistemática proposta pode, eventualmente, levar ao desenvolvimento de estratégias de eliminação, redução ou postergação de recolhimento do IBS, estratégias essas desenvolvidas pelo contribuinte ou mesmo por um Estado (de origem ou intermediário), resultando em nova tipologia de guerra fiscal. Percebam que tal proposta (inciso V do §7º do art. 155) requer maior aprofundamento e debates para aperfeiçoá-la, evitando surpresas deletérias.

## *Superfisco ou CONFAZ?*

O art. 162-B, em harmonia com o art. 155-A, cria o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional (denominado SUPERFISCO NACIONAL), revogando tacitamente o CONFAZ instituído pelo art. 2º da Lei Complementar nº 24/75, o que há de constar ex-

pressamente em futura LC após a aprovação da PLH. A PLH necessita de reparação de texto, na medida em que submete o IBS ao SUPERFISCO NACIONAL, mega-imposto que incorpora impostos e contribuições federais (IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis), em conjunto com o ICMS estadual e o ISS municipal. Entretanto, não coloca a Administração Tributária Federal (MF/RFB) como integrante do SUPERFISCO, o que não é pertinente a uma boa gestão pública e para preservar os interesses de todas as bases fazendárias.

Outra questão nevrálgica é que o SUPERFISCO NACIONAL, da forma disposta na PLH permitirá debates futuros e não descartemos demandas judiciais se um fiscal estadual não poderia pedir equiparação salarial com a remuneração mais vantajada concedida pelos outros Entes Federados, integrantes do SUPERFISCO NACIONAL.

Afora isso, é princípio de boa gestão (válido para a administração privada ou pública) não concentrar em demasia poder a um só ente ou a uma só pessoa, pois ao invés de gerar maior responsabilidade ocorre frequentemente maior abuso de autoridade.

Assim, deve ser desestimulada e torna-se desnecessária a criação do SUPERFISCO NACIONAL. Portanto, recomenda-se manter o CONFAZ e, com gestão pública moderna, continuar-se-ia a investir em tecnologia fiscal. Não é de bom teor se criar um TITANOSSAURO FISCAL. Em decorrência, a alternativa de gestão para o IBS, por ser mais sensata (vislumbra-se menos custosa) e mais moderna (pautada em tecnologia e menos em mão de obra) é:

**a) manter o consagrado CONFAZ, ajustando as suas atribuições e poderes legislativos**

**b) instituir por LC (como previsto na PLH, art. 155, §7º, inciso V, alínea c) uma câmara moderna de compensação e distribuição de arrecadação, a qual denominamos ONDA (Operadora Nacional da Distribuição da Arrecadação)**

O CONFAZ ficaria com o regramento legislativo do IBS, naquilo que a CF e a LC atribuírem como de sua competência.

### **III – PROPOSTA AGLUTINATIVA**

Para ter sucesso em seu encaminhamento legislativo e se conseguir aprovar um texto aperfeiçoado, a PEC da reforma tributária deve marchar na direção de aglutinar as melhores contribuições dos vários articulados em tramitação, bem como das relevantes Emendas parlamentares na Câmara e no Senado.

As lideranças empresariais e do setor do trabalho não devem estar à margem do debate e, mais, devem propor, o quanto antes, uma Emenda Aglutinativa que acelere a compreensão do que desejam as forças produtivas e a opinião pública do País sobre tributos e despesa pública.

Aqui oferecemos uma espécie de esboço construtivo desse consenso, a partir da excelência do trabalho formulado nas PLH e PBR, que também se beneficiaram de décadas de outras antecedentes contribuições de Comissões Especiais nas duas casas do Congresso. Para sermos concisos e conclusivos, abordaremos, em dois blocos, o que propomos REJEITAR e, em seguida, o que sugerimos APOIAR.

**PROPOMOS REJEITAR, de modo terminativo:**

- 1- Transição prolongada. A sobrevivência, por mais de um ano, de qualquer tributo “zumbi” precisa ser evitada a todo custo.
- 2- Superfisco ou equivalente. Os atuais quadros de administração tributária e fiscalização são suficientes e não devem ser alargados.
- 3- Tributação “por dentro”. A inclusão do imposto na sua própria base de cálculo é inadmissível.
- 4- Tributação em cascata. Também a ser evitada.

**PROPOMOS APOIAR:**

- 1- **Contenção de despesas e gestão fiscal responsável.** Nenhuma reforma tributária haverá de prosperar em ambiente de excesso e desorganização de gastos públicos. Órgão como o Conselho de Gestão Fiscal (previsto no art. 67 da Lei de Responsabilidade Fiscal), com poderes ampliados, deve ser regulamentado pari passu à deflagração da reforma.
- 2- **Inclusão do IR na reforma e exclusão de tributos regulatórios e patrimoniais.** Com um formato de PEC mais concentrado nos chamados grandes tributos, será possível reformar algo próximo a 80% das categorias tributárias, medidas por valores arrecadados (em 2018).
- 3- **Adoção do mecanismo da ONDA, sob forma de Câmara de Compensação.** Há várias relevantes vantagens, a partir do uso da NFE e dos sistemas SPED, a saber: a- repartição garantida, diária e automática de todas as receitas compartilhadas; b- garantia aos Estados e Municípios de participação equidistante (neutra) na repartição pós-reforma; c- possibilidade de garantir um percentual módico (sugerimos de 4%) aos estados “de origem”; d – espaço para o desenvolvimento regional.
- 4- **“Descruzamento” de receitas compartilhadas e não compartilhadas da União.** O IR (R\$384 bilhões em 2018) se tornaria não compartilhado, por ser o tributo de natureza federal (dará reforço ao gasto previdenciário, também federal) enquanto, isonomicamente, as três grandes contribuições sociais – CSLL, COFINS e PIS/Pasep (R\$ 378 bilhões), hoje não compartilhadas, converter-se-ão em compartilhadas, sendo fusionadas no conjunto dos IBS/Seletivo. Trata-se de um jogo de soma zero que, no entanto, organizará definitivamente a tributação do País, separando a incidência federal (‘renda’) da incidência federativa (União e entes federados, juntos, partilhando a incidência ‘consumo’).
- 5- **Tratamento ad hoc para a tributação de serviços ao consumidor final, bem como a locações, cessão de direitos e intangíveis.**

São Paulo, 14 de agosto de 2019

