

ATLANTICO
INSTITUTO DE AÇÃO CIDADÃ

REFORMA TRIBUTÁRIA NA VISÃO
ECONÔMICA E JURÍDICA:
PROPOSTA BALEIA ROSSI

Miguel Silva
Paulo Rabello de Castro



PROPOSTA BALEIA ROSSI: ANÁLISE DA PEC 45/2019¹

PAULO RABELLO DE CASTRO e MIGUEL SILVA²

A PEC 45/2019

O Brasil se debate com o tema de uma “reforma tributária” há 30 anos. A Constituição Federal de 1988 (CF 88) trouxe as últimas atualizações sistemáticas ao que se pode ainda chamar de “sistema tributário” no Brasil. Desde então, por três décadas, por meio de Emendas Constitucionais (EC) sucessivas, o País vem adaptando sua estrutura tributária por meio de alterações “em puxadinhos”, que praticamente desfiguraram a lógica e a eficiência esperadas de um sistema que deveria evitar ser pesado demais para os contribuintes e muito complicado na tarefa de arrecadar para cobertura das despesas públicas. Ninguém põe em dúvida que o sistema tributário brasileiro precisa sofrer uma ampla reforma. Mas qual? E como? Nesse ponto, as opiniões começam a se dispersar, variando desde os que defendem alterações apenas pontuais e incrementais, por receio de prejudicar a arrecadação, já insuficiente, até os que almejam a mudança de feitiço radical, convencidos de que o tempo perdido deva ser recuperado até pela adoção de tributos pouco conhecidos em países maduros e avançados. A virtude está no meio. O País já perdeu tempo demais debatendo uma reforma, sem nada deliberar sobre ela. O avanço não pode ser só pontual. A reforma tem que ser estrutural, mudando no âmago do sistema atual, que é monstruoso e disfuncional. Mas também pouco pode pecar por excesso, vindo a propor o que é considerado polêmico demais ou nem foi testado e aprovado em países cujos sistemas arrecadam com sucesso e são considerados bem equilibrados.

Para sair de um impasse estéril entre propostas pontuais ou radicais de reforma tributária, apresentaremos neste Estudo avaliação crítica da **PEC 45/2019**, que chamamos de Proposta Baleia Rossi (doravante referida como **PBR**) em homenagem ao dinâmico deputado federal paulista que lhe dá o nome. Procuraremos, primeiro, revisar o entendimento do que são as características essenciais e desejáveis de um sistema tributário, para que possa ser considerado funcional e socialmente equilibrado e, em seguida, marcar as balizas, ou critérios-chave, de avaliação das insuficiências e ineficiências do sistema atual, que todos visamos a sanear. Finalizamos com a consideração aos aspectos jurídicos da proposta Baleia Rossi e recomendações de seu aperfeiçoamento.

A construção de um consenso sobre a **finalidade** da reforma pretendida, bem como de suas principais **qualidades ou metas almejadas**, é tarefa requerida e antecedente ao esforço de bem definir que tipos de tributos serão adotados, com que competências de tributar e em quais destinos e aplicações os recursos tributários serão usados. Não é qualquer tipo de tributo que define uma boa reforma, mas sim, a harmonia entre a finalidade do sistema e o conjunto de suas propriedades e qualidades. Com essa definição metodológica, poderemos dar passos seguros na obtenção de um resultado positivo sobre a reforma de consenso. Na dúvida, prevalecerá o impasse.

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

²Paulo Rabello, economista, e Miguel Silva, advogado tributarista, são, respectivamente, presidente de honra e diretor jurídico do Instituto Atlântico

Definindo uma reforma útil e confiável

Reformas não são apresentadas e debatidas para massagear o ego de seus propositores. Reformas são aprovadas e implantadas para desatar nós que travam o desempenho de uma nação. E este é o caso do Brasil. Nosso sistema tributário nem deveria ser reconhecido como tal, pois de “sistema tributário” nada restou, tamanhas têm sido as alterações que, pelo caminho, o desfiguraram por completo. Tais “puxadinhos” de impostos, taxas e contribuições, de folclórica variedade e incidência, têm ajudado a contornar crises orçamentárias, socorrendo governantes em apuros ao se inventarem fontes de receitas emergenciais, mas sempre com o alto preço de se acrescentarem mais complicações, exceções e distorções à estrutura tributária vigente, desmantelando a lógica na qual o sistema tributário original do País se havia assentado.

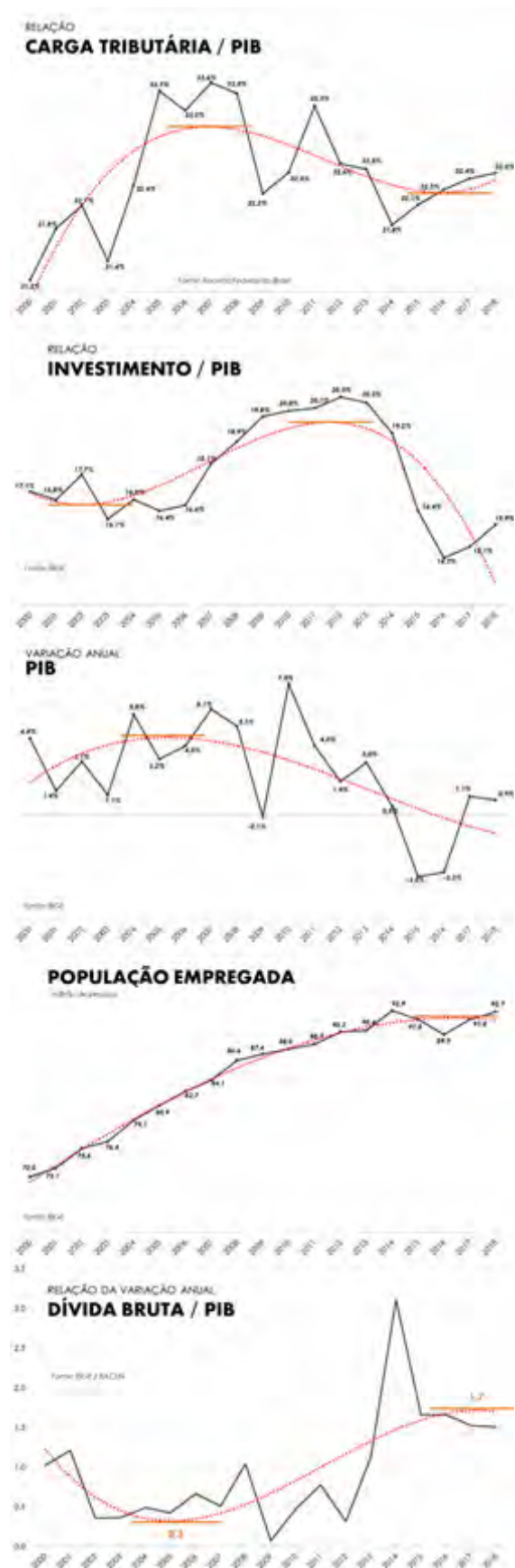
O resultado disso é um só: o travamento da economia produtiva. O País convive com a atual estrutura tributária pagando o elevado preço de se haver tornado um sistema de impostos **custoso na produção** (o “custo-País”, especialmente para o setor industrial, está entre os mais altos do mundo), **injusto na incidência** (a taxa brasileira é “regressiva”, atuando contra os mais pobres), **ineficiente ao arrecadar** (obrigações acessórias excessivas consomem a eficácia dos impostos) e, não bastando isso, **inconfiável na aplicação** da arrecadação (as administrações locais ficam sem parcela essencial à prestação dos serviços públicos demandados pela população).

O travamento da economia brasileira, que já dura mais de duas décadas, pode ser relacionado a várias causas, todas apontando para (1) a

estagnação da produtividade e (2) o tamanho e ineficiência da administração pública. Esses dois “ganchos” de explicação da estagnação estrutural do País estão ambos atrelados à **insuficiência de investimentos**, tanto os privados quanto, especialmente, os públicos. E de onde provém tal carência de inversões senão do excesso da carga tributária, caminhando lado a lado com o emaranhado crescente do sistema impositivo? Diversas verificações estatísticas comprovam a relação inversa entre a carga tributária crescente do País e o nível cadente de investimentos frente ao PIB, e deste, em relação à taxa de crescimento e ao potencial de geração de empregos. E mais do que isso. Quando a carga tributária, embora crescente, não consegue cobrir um déficit fiscal também crescente, como mostrado no QUADRO abaixo, estamos diante de uma grave doença que “suga” das atividades produtivas toda a seiva econômica, que mata a produtividade geral e determina o estancamento da economia. O Brasil está neste ponto, travado, e a razão é o nível recorde de sucção da economia, de quase METADE DO PIB.

A carga tributária do Brasil passou de uma faixa, que podemos chamar de ideal”, entre 25 e 30% do PIB para uma faixa considerada confiscatória de rendas, entre 31 a 35% (em 2018, batemos o recorde de carga, com 35,07% do PIB)³. Enquanto isso, na mão inversa, o investimento total foi recuando da faixa razoável de 20 a 25% do PIB para um nível bastante sofrível entre 15 e 20%. O PIB e os empregos também tropeçaram: a taxa de crescimento vem recuando de modo alarmante, de 3 a 3,5% ao ano, até 2013, para apenas 1 a 1,5%, na média, com vários anos de recuo absoluto do PIB.

Estamos estancados, desde o fim de 2014, numa situação que os economistas apelidam de “recessão do crescimento”, quando a renda per capita para de crescer, colocando na geladeira a geração de novos empregos. De fato, a população empregada, com ou sem carteira assinada, está estagnada na faixa de 100 milhões de pessoas há vários anos. **A sequela final e brutal de um sistema tributário pesado e disfuncional é sempre a destruição de empregos, sobretudo entre os mais jovens de idade, porque o País tem crescido pouco e, via de regra, em voo de galinha. E o agravante dessa tragédia é a piora abrupta da relação entre a dívida pública e o PIB. Hoje, o País está emitindo R\$1,70 de dívida adicional para conseguir gerar o acréscimo de apenas R\$1 de PIB. Tal relação já foi de 0,3 unidades de dívida para uma unidade adicional de PIB. Hoje, em suma, “produzimos” mais dívida pública do que produção.**



³ <https://www.joserobertoafonso.com.br/consolidacao-da-carga-tributaria-afonso-castro/>

I – MÉTODO E AVALIAÇÃO ECONÔMICA

A reforma tributária é uma providência urgente e inadiável. Mas para ser útil e confiável aos olhos da população, o novo sistema tributário deve ser capaz de se traduzir no DESTRAVAMENTO DA ECONOMIA E NA RECUPERAÇÃO DA ATIVIDADE PRODUTIVA E DOS EMPREGOS.

Faz sentido se afirmar que, no Brasil, a reforma tributária é a mãe de todas as demais providências na área econômica pois, de fato, se ela for eficaz, terá o condão de desatar o nó da estagnação estrutural da economia. É urgentíssimo – e já tardio – o debate e aprovação da melhor versão possível de uma reforma tributária, razão de nossa extrema preocupação com o encamihamento de qualquer proposta inadequada ao atendimento dessa finalidade principal de desate do nó produtivo e da empregabilidade no País. Reforma útil e confiável, que não nos traga ainda maior incerteza à periclitante trajetória do PIB; essa deve ser a tônica da discussão sobre a nova estrutura a ser aprovada no País.

Não podemos esperar mais, nem podemos errar feio nesta reforma. Dai ser crucial debater a Proposta Baleia Rossi (PBR) com olhar crítico e com uma visão construtiva e propositiva quanto a eventuais alternativas ao texto submetido à Câmara dos Deputados. No que se segue, uma vez estabelecida a grande finalidade da reforma, nossa intenção é debater a PBR à luz das qualidades que ela nos traria, cotejando com as melhores e mais desejáveis características esperadas de uma reforma tão útil quanto confiável. E quais seriam essas qualidades?

O novo sistema tributário DEVE ser:

- (1) menos custoso para a produção,
- (2) menos injusto e regressivo em sua incidência,
- (3) mais eficiente na hora de arrecadar e
- (4) mais confiável ao repartir e aplicar os recursos arrecadados.

Resumindo as características desejáveis para alcance da grande finalidade de destravar o País produtivo, fixaremos em três as METAS de uma reforma útil e confiável:

Simplificação, mais Competição, Desoneração.

Essas qualidades são tão fáceis de enunciar quanto desafiadoras de se alcançar. Frequentemente, os propositores de reformas tributárias se afastam dessas características em nome de uma pretensa releitura dos objetivos claramente fixados na mente dos cidadãos que pagam a conta. As atividades produtivas, todas sem exceção, mas especialmente as do setor industrial, precisam ser desgravadas e desoneradas de tantas incidências tributárias. O novo sistema precisa, antes de mais nada, ser reconhecido e aplaudido como “simples”. Ou seja, ser “simples para todos” é característica inalienável de um sistema tributário altamente desejável.

Simplificação

Fixemos, portanto, como nossa primeira META, a **SIMPLIFICAÇÃO**.

Se não for para nos trazer tal Simplificação, qualquer proposta, por mais que tenha outras importantes qualidades, precisará ser revista ou até rejeitada.

Além de simplificar o vasto emaranhado da estrutura atual, o novo sistema tributário, para atingir a finalidade de ser indutor de mais produção e empregos, deve almejar, como segunda META, a de melhor preparar o Brasil produtivo, frente a outras nações, para a desafiante **COMPETIÇÃO**.

Competição

Competir de igual para igual, industrialmente e em serviços, será o desafio do futuro do Brasil, levando em conta que a competição, nos campos agrícola, pecuário e até florestal, já vem sendo trabalhada e favorecida, justamente, por uma estrutura favorecida de tributos, encargos e juros nesses negócios. O sucesso do chamado

agronegócio brasileiro, nas últimas décadas, havendo passado da condição de patinho feio, até meados dos anos 1980, a destaque mundial nos dias de hoje, se deve, ademais de enormes avanços da pesquisa e do empreendedorismo rural, ao fato de o campo ter sido privilegiado, por décadas a fio, com orçamentos federais subvencionados, que vêm reduzindo os encargos de financiamento de safras e de investimentos, via recursos crescentes do Banco do Brasil e do BNDES, a par de um tratamento para lá de especial na tributação da renda do setor, dos fatores da produção agrícola e das vendas rurais, com destaque para a imunidade na exportação e subvenção forte na previdência rural.

Antes de apenas se apontar tais vantagens, e até imunidades, dadas ao meio agrícola, é preciso constatar, com alívio, que houve resposta positiva do campo a esse suporte tributário e financeiro, daí resultando, sobretudo, a tranquilidade da proteção cambial de que desfruta hoje o Brasil. Mas devemos nos inquirir por que tal sistema desonerado e simplificado não teve suas boas virtudes adaptadas para o país produtivo como um todo? É hora de avançarmos em busca de um novo sistema que seja, além de simples e competitivo para todos os cidadãos e atividades contribuintes de tributos, também se traduza, como no agronegócio, em mais **DESONERAÇÃO** dos contribuintes em geral.

Desoneração

Essa é a terceira e fundamental META de um sistema tributário confiável e útil. A Desoneração, por óbvio, tem que ser progressiva no tempo, obedecendo, primeiro, a um objetivo de reequilibrar a condição de contribuinte mais favorecido ENTRE as diversas categorias de pagadores de tributos para, em seguida, rever gradualmente a relação entre o total contribuí-

do (a carga tributária total) e o PIB gerado pelo País, moderando o esforço do conjunto da nação para o sustento da máquina pública. Em outras palavras, uma reforma tributária, para ser confiável, deve procurar diminuir a carga tributária no tempo, como também garantir a continuidade da desoneração dos contribuintes por meio de uma regra eficiente de controle e contenção dos gastos públicos.

Tentemos, pois, avaliar a PBR, pelas três Metas apontadas. Trata-se de exercício de cunho qualitativo, com uma carga relevante de opinião baseada na experiência profissional. Todo cuidado é necessário para daí não se extrapolar qualquer juízo categórico sobre a proposta em análise. O mais importante, no caso, é a aplicação de um método uniforme de comparação e avaliação, que deve ser repetido por quem quer que esteja avaliando uma proposta de reforma. Em termos práticos, devemos nos questionar se:

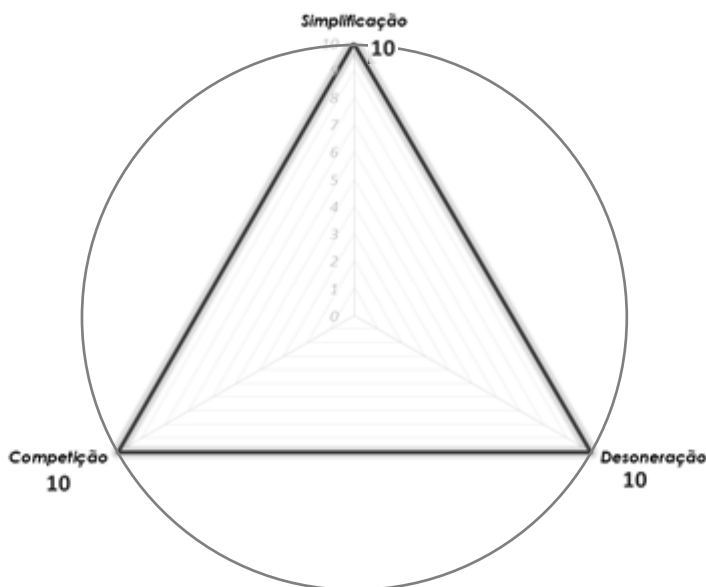
- (1) a proposta **simplifica** a vida dos contribuintes e das etapas de tributar, fiscalizar e repartir a arrecadação;
- (2) os produtores do País irão **competir melhor** frente à concorrência mundial e estarão menos sujeitos à burocracia tributária;
- (3) o novo sistema **desonera**, gradualmente,
- (4) a atual carga tributária.

Uma vez determinado o método de apreciação geral, será possível avaliar e opinar sobre a PBR sem tanto risco de se emitir uma opinião marcada apenas por impressões subjetivas.

Método de Avaliação

As três Metas podem ser representadas por um triângulo equilátero, disposto numa circunferência de raio 10, cuja distância do centro até cada um dos vértices do triângulo representa

o alcance máximo de cada objetivo, ou seja, de 10 pontos, no limite de cada Meta, e perfazendo 30 pontos na soma das Metas. O exercício é o de repassar a PBR pela ótica das três Metas e pontuar quantos pontos, em dez, a proposta perfaz em cada Meta. A representação gráfica do exercício é como segue abaixo.



Análise da PBR, perante as Metas da reforma tributária

A Proposta do Deputado Baleia Rossi, PBR, ora em discussão na COMISSÃO ESPECIAL DA CÂMARA DOS DEPUTADOS, será aqui analisada em seus termos gerais e pela Exposição de Motivos que a acompanha. Nesta fase da análise, nos interessa saber, pelo conjunto da PBR, se esta atende, e em que grau, à Finalidade e às Metas de um novo sistema, útil e confiável.

O novo IBS

A PBR pode ser definida como abrangente se, por esta ótica, queremos afirmar ser uma reforma envolvendo as três esferas de governo, federal, estadual e municipal. A viga-mestra da PBR é exposta logo no começo das inúmeras alterações e acréscimos oferecidos no Art. 1o. da PEC quando, após alterar a redação dos artigos 105, 109 e 146 da CF 88, o nobre Deputado apresenta um novo artigo, o Art. 152 –A, em que se apoia toda a proposta do parlamentar. É nesse Art. 152–A que se propõe instituir uma nova categoria tributária, o **IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS** (doravante **IBS**), cuja natureza e principais características estão dispostas em nove parágrafos da PEC. Entender e esmiuçar este único artigo é o requisito para a compreensão da natureza do novo tributo. Vamos tentar chegar a essa compreensão, nos apoiando também na JUSTIFICATIVA (Exposição de Motivos) que acompanha o Projeto de lei propriamente dito.

Para começar, é necessário realçar e elogiar o alinhamento da PBR aos princípios gerais aqui expostos como Finalidade e Metas de uma reforma confiável e útil. Como princípio, a Justificativa da PBR evoca a Simplicidade, Neutralidade, Equidade e Transparência como balizas

essenciais à melhoria do sistema atual. E, como finalidade maior, propõe não apenas uma simplificação radical da estrutura tributária como, sobretudo, o “aumento significativo da produtividade e do PIB potencial do Brasil”. Não há desarmonia, na visão desta análise crítica, em relação aos grandes objetivos, que também endossamos plenamente.

Abrangência restrita da reforma

O diabo mora nos detalhes ou, no caso concreto da PBR, na aplicação efetiva dos princípios evocados. Uma reforma tributária no Brasil se requer abrangente. Mas a PBR não trata da tributação da renda. O imposto sobre a renda (IRPF e IRPJ) e a exótica contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, nem de raspão são tratados na proposta em comento. Sobre a tributação da propriedade, a PBR passa ao largo dos tributos conhecidos (IPTU, ITR, IPVA, ITCMD, ITBI e outros).

Amplitude arriscada do Fato Gerador

Mas a PBR estende, polemicamente, seus tentáculos impositivos ao abranger, por meio do alcance dos termos genéricos “BENS” e “DIREITOS”, uma potencial tributação (melhor dizendo, bitributação) sobre Ativos em geral. Fica clara tal intenção quando, logo no § 1o. inciso VI, do Art. 152 – A, o projeto fala em aplicar ... “alíquota uniforme para todos os **bens**e **direitos**...”. Fica claro que não é só o CONSUMO que se pretende taxar, mas o alcance do IBS atinge bens e direitos. Por outro lado, como seria possível taxar o “consumo” de direitos?. Embora passível de desmentido ou reinterpretado por seus conceituadores, o fato é que o IBS é um tributo muito mais agressivo em taxação potencial do que o “*bom IVA*” com o qual pretende se parecer. Neste sentido tentacular

de alcance impositivo, podemos, sim, afirmar que estamos diante de uma proposta perigosamente abrangente, tanto quanto excessivamente genérica. Em suma, a Comissão Especial precisa definir, com absoluta clareza, qual será o FATO GERADOR do novo imposto, sob pena de abrir espaço a uma tributação confiscatória da propriedade.

Alíquota uniforme, que não é

O IBS promete ser um tributo simples, quer trazer alívio aos contribuintes e transparência em sua aplicação e distribuição. Para tanto, recorreu a um mecanismo comum aos IVAs, o da fixação de uma *alíquota única*, no âmbito de incidência e sobre todas as transações por ele abrangidas. Fica na boa e louvável intenção, inscrita no mesmo inciso VI, já citado acima, quando fala de uma **“alíquota uniforme”**. Mas a intenção de simplicidade, por meio da unicidade de alíquota, se desfaz no mesmo inciso VI, ao permitir que tal alíquota uniforme possa VARIAR nos Estados, DF e Municípios, a bel prazer de qualquer desses condôminos tributantes.

5570 alíquotas distintas

Em tese, portanto, a alíquota única do IBS poderá ter, na sua roupagem final, um total de 5570 versões da mesma coisa. Não terá nada de simples. Transparente sim, mas exorbitantemente complicado. É o que emerge do § 2o. do Art. 152–A, no seu inciso I, quando admite que (*in verbis*) “... a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente”. Se todos os Municípios resolverem exercer a prerrogativa legal de fixar sua parcela impositiva no IBS, alterando sua

parte na alíquota total, teríamos, por hipótese, 5570 variações na legislação tributária a serem acompanhadas pelo contribuinte ao longo de um ano. E mais 27 variações estaduais. Evidentemente, nada terá melhorado na complicada operação tributária das empresas. Mais uma vez, o legislador terá que rever essa licença para alterar alíquotas por parte dos entes federativos.

Outras pílulas envenenadas

Estranha também é a alegação de simplificação quando perquirimos o que iria acontecer, pós-adoção da reforma da PBR, com a operação de empresas industriais, hoje as mais perseguidas por obrigações tributárias acessórias, com infinitos graus de “maldade” burocrática. A PBR, inadvertidamente, abre espaço para muito mais maldade. São inúmeros os descaminhos abertos pela proposta. Apontamos aqui apenas os mais graves:

1. INTANGÍVEIS – o conceito de “bem intangível”, lançado na PBR sem uma rigorosa delimitação legal, é apenas um “algo a mais” tributável de terrível amplitude e periculosidade na vida dos contribuintes. Pode se converter em qualquer coisa, dependendo apenas do alvitre e da fome tributante do ente. O relator da matéria terá que se esforçar em definir, com absoluta precisão, o que são intangíveis, sem com isso criar um novo monstro burocrático.

2. COMITÊ GESTOR NACIONAL – este Comitê, previsto no § 6o. do Art. 152– A, com seis incisos de atribuições legais, é uma verdadeira apoteose do avanço do aparelho do Estado sobre os cidadãos. A única proteção do contribuinte contra a voracidade do tal Comitê Gestor, será a provável inoperância do órgão concebido para ser o maestro do IBS, novel tributo sobre o consumo geral. Começa pela falta de transparência sobre o que será, de fato, a incumbência desse Comitê. A definição da composição do Comitê é deixada para uma lei complementar. Ela dirá como será o órgão, que terá representantes (no plural) da União, de todos os Estados, incluído o DF, e – pasmem – de todos os 5570 Municípios. Apenas uma arena esportiva poderá abrigar a Plenária do Comitê Gestor. O Comitê coordenará a arrecadação e dará as cartas sobre a fiscalização a ser exercida pelos condôminos do IBS. Sem ficar feliz com tal largueza de atributos, a PBR vai além: atribui ao Comitê a representação, em juízo e fora dele, dos interesses dos condôminos do IBS, sem explicar como agirão as Fazendas da União, dos Estados e dos Municípios, quando a parte contrária na lide for algum outro ente federativo, igualmente condômino do imposto. Evidentemente, tal como ora desenhado, o Comitê não corre o mínimo

risco de conseguir gerir o novo imposto.

3. ALÍQUOTAS SINGULARES DE REFERÊNCIA – A PBR cria três alíquotas tributárias de referência para o IBS, que nunca incidirão em separado umas das outras, já que se somam, como parcelas de um todo, para formar a alíquota final, t^N , nacional, de incidência geral e uniforme, sobre todas as transações de consumo. Isso tudo, em tese. Para deixar mais claro o que nada tem de simples, a alíquota de “referência” nacional do IBS será o resultado da soma de três partes, a saber:

- a. alíquota singular da União, t^U
- b. alíquota singular dos Estados (ou DF, se for o caso), t^E
- c. alíquota singular dos Municípios, t^M

Assim sendo,

$$t^N = t^U + t^E + t^M$$

Importante entender que a alíquota nacional será única APENAS COMO UMA REFERÊNCIA teórica, uma vez que a PBR pretende que esta referência teórica seja calculada pelo TCU e sancionada pelo Senado Federal. O termo ALÍQUOTA DE REFERÊNCIA serve para denotar o seguinte: as parcelas relativas aos três níveis de governo e a respectiva soma nacional dessas parcelas são as que tentam espelhar, na medida do possível, as arrecadações que estariam sendo perdidas, nas três esferas de governo, em decorrência das reduções programadas das alíquotas dos cinco tributos em vias de extinção. Com efeito, a PBR cria uma tablita de redução progressiva das alíquotas dos cinco tributos “zumbis”, ou seja, aqueles que permanecerão como mortos-vivos durante os dez anos da chamada “transição” para o IBS, além do Imposto Seletivo, também a ser criado, sem maiores cuidados ou explicação.

Tal dispositivo está previsto no art. 2o. da PBR, em que se cria um art.118 na ADCT da CF 88. Em tese, a carga tributária ficaria constante durante o período dito de transição em virtude desse mecanismo de enchimento do balão do novo IBS, na medida em que se vão desinflando os tributos “zumbis”. Contudo, a expectativa de que a carga tributária siga inalterada, durante esse longo período de inflar tributos novos e desinflar os velhos, não contém qualquer garantia matemática, pois a redução ocorrida nas alíquotas dos tributos moribundos só por coincidência trará aos cofres públicos um valor de arrecadação idêntico ao obtido pela elevação paulatina das alíquotas singulares de referência do novo IBS e do novo e ignoto Seletivo federal.

Estas inovações constam do art. 2o. da PBR, que também acrescenta os art. 119 e 120 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

(ADCT). Porém, é bom repetir que tais alíquotas são apenas **de referência**, só se tornando efetivas caso a própria União, um Estado qualquer ou um Município ou DF não venha a alterar, para cima ou para baixo, a alíquota de sua referência. *Ou seja, qualquer ente federativo é livre para adotar uma alíquota singular diferente da de referência.* Aqui está o “segredo” do novo IBS: ele parece um tributo uniforme, mas não é. Estados e Municípios são livres para variar suas alíquotas singulares. Tal alteração de alíquota pode ocorrer por decisão unilateral do ente. Em tese, no novo ambiente tributário pós-reforma, o País conviverá com até 5570 alíquotas distintas de IBS, incidentes em cada Município, de cada Estado (ou DF) do País, além do concubinato, por mais dez anos, com os tributos “zumbis”. Não se antevê, portanto, qualquer resquício de simplificação no sistema tributário pós-reforma. Esta será, de longe, a matéria mais difícil a ser equacionada pelo relator da PEC. Um grande inferno de alíquotas, diferenciadas por Estados e Municípios, certamente estará sendo criado com o IBS. É o que debateremos no item seguinte. Em nosso entendimento, trata-se do elo mais frágil e polêmico da proposta de um novo e único imposto de consumo. Como veremos, o IBS não é exatamente novo, nem único.

4. ALÍQUOTAS SINGULARES EFETIVAS - A União, qualquer Estado i (são 27) e qualquer Município j (são 5570) poderão fixar suas respectivas alíquotas singulares do IBS de modo distinto à alíquota de referência que lhes caberia. Com isso, quem alterar sua alíquota singular poderá estar ganhando ou perdendo receita tributária. Mas a liberdade de alterar alíquotas dada aos entes federativos na PBR é muito mais estreita do que parece à primeira vista. Embora tal liberdade exista em tese, cada ente terá, preliminarmente, que destinar recursos compulsórios para as chamadas alocações vinculadas, conforme estimadas pelo TCU nas alíquotas de referência.

Afinal, que outro artifício é esse, das destinações vinculadas? É o que propõe a PBR, através do seu art. 1o., ao se criar uma série de novos artigos 159 na CF 88, que vão de 159-A até 159-G. Trata-se de um regramento novo, extremamente complexo, para não dizer impraticável, segundo o qual cada ente federativo será obrigado a respeitar alocação prioritária dos valores de “destinações” constitucionais ou derivados de legislação ordinária, incluindo nisso desde os fundos constitucionais até as destinações previstas e comandadas em leis estaduais e municipais. A PBR condiciona o direito do ente federativo de alterar sua alíquota

singular, desde que este, antes de tudo, arrecade e distribua tudo que for de destinação compulsória. A parcela efetivamente livre da alíquota tributária será apenas o resíduo do que antes for alocado por comando legal. É fácil prever que a alíquota final de cada Estado e Município tenderá a se apresentar com um valor quase sempre MAIOR, nunca menor, do que a respectiva referência nacional. Com a PBR, estará escancarada a porta para uma nova escalada tributária sobre os contribuintes, por meio da fixação de alíquotas estaduais e municipais do novo IBS em valores superiores às alíquotas de referência. Este será um espinhoso problema a ser equacionado pelo relator da matéria: como conter a vontade de tributar dos entes federativos, sabendo que quase todos vivem uma crise de recursos?

5. TRANSIÇÃO EM 50 ANOS COM INDEXAÇÃO PERMANENTE - A previsão contida na PBR é de que seja possível calcular, para o CONJUNTO dos Estados e Municípios, os valores da redução de receita em ICMS e ISS que serão perdidos em decorrência da gradual redução de alíquotas desses tributos “zumbis”. Mais ainda: uma vez estimada tal perda com a redução das alíquotas zumbis, o valor calculado dessa perda será ATUALIZADO MONETARIAMENTE. Ou seja, durante nada menos do que meio

século, será mantido um mecanismo de indexação monetária da suposta arrecadação dos impostos extintos. Isso é o que propõe o novo art. 120 da ADCT, na proposta em debate.

Para se ter uma sensibilidade do que ali é proposto, caso a reforma seja aprovada, tendo 2020 como o ano 01 de referência, o Brasil conviverá com um mecanismo de indexação de arrecadações “perdidas” até o longínquo ano 2070! Aqui há várias “novidades” dignas de nota: primeiro, a de se estender o uso da famigerada correção monetária na economia brasileira por mais meio século; segundo, o de se aplicar tal correção inflacionária a uma mera estimativa da “ARRECADAÇÃO PERDIDA” durante a longa transição até a morte dos tributos “zumbis” (indexação de arrecadação inexistente é, de fato, um conceito originalíssimo). É fundamental que o relator da PBR consiga contornar o erro palmar de se preservar o instituto perigoso da correção monetária no texto constitucional. A economia brasileira deveria, pelo contrário, já estar livre de qualquer indexação há muito tempo!

Dúvidas sobre a viabilidade econômica da PBR

Tributos zumbis

Muito ainda poderá ser objeto de anotações ao texto desta PBR. São naturais as sugestões de aperfeiçoamento. Embora concebida com espírito reto por seus autores e mentores, a PBR visivelmente erra o alvo ao tentar ser uma reforma inspirada na utilidade (eficácia) de seus comandos e na confiança que inspiraria nos agentes econômicos ao adotá-la. A PBR não será uma reforma útil nem confiável com o texto atual. Pelo contrário: não há sequer traço de simplificação no emaranhado de tributos incidentes sobre o faturamento e circulação de mercadorias e serviços. A PBR, infelizmente, faz pior: cria uma nova categoria, mundialmente inédita, de tributo: o tributo “zumbi”, aquele que, embora morto, persiste meio vivo, assombrando o contribuinte. Não é só um zumbi. Serão cinco. Enquanto eles não morrerem, dois novos impostos, no entanto, já terão entrado em vigor, com suas leis e regulamentos específicos. Esta é a receita certa para uma escalada nunca antes experimentada na balbúrdia tributária. É o aprofundamento do inferno de Dante, aquele em que o contribuinte irá conviver com cinco tributos em processo de liquidação ao longo de uma década inteira, mas ainda vivos, e dois novos tributos – IBS e Seletivo federal - criados para substituir os zumbis.

Alíquotas singulares

A PBR está longe de passar no teste de simplicidade. O “novo” tributo IBS nada tem de simples. O IBS é formado pela aglutinação de “alíquotas SINGULARES”, conceito estranho ao campo tributário, o que vai requerer arguição frequente junto aos tribunais e uma superlotação de demandas ao STF apenas para esclarecer os pontos nebulosos desse conceito desconhecido no direito tributário pátrio. E não faltarão dúvidas: poderá uma alíquota municipal de IBS ser tal que as destinações de verbas compulsórias para finalidades específicas não resultem plenamente atendidas? E quem será capaz de estimar se as destinações compulsórias foram adequadamente cobertas ou não? O TCU provavelmente terá que construir um prédio novo, repleto de calculistas, só para atender às demandas dos 27 Estados e 5570 Municípios. Os entes federativos vão lotar o TCU de pedidos de esclarecimento referentes ao cálculo correto e ao recálculo eventual das parcelas de arrecadação, que deixarão de ser cobradas pelos tributos zumbis, cuja correção monetária, no entanto, é exigida nas destinações compulsórias dessas verbas tributárias.

Super Confaz

Caso a explicação dessas dificuldades, a serem enfrentadas pela adoção da PBR, ainda não tenha convencido o interessado no tema, procuremos avaliar a proposta sob o prisma da competitividade das empresas brasileiras e, em seguida, pela ótica do interesse maior do contribuinte, que seria a desoneração gradual da carga tributária. Mais uma vez, a PBR, no contexto atual, ainda não atende a essas Metas fundamentais de uma reforma útil e confiável. Vejamos: pelo ângulo da competitividade nada se pode esperar de positivo. Durante uma dé-

cada inteira, o “novo” sistema será composto pelos mesmos cinco tributos a serem extintos em dez anos (os zumbis) com suas respectivas legislações e complicações inteiramente intactas, seus livros e lançamentos contábeis tão vivos quanto antes da reforma. Mas as empresas, a partir da reforma, enfrentarão uma legislação nova, ou melhor, mais 5570 leis municipais e 27 estaduais referentes ao IBS, posto que cada Estado e Município terá a faculdade de legislar sobre suas respectivas alíquotas singulares. As empresas precisarão multiplicar seus exércitos de especialistas em tributação e contabilidade. Prevalecerá a insegurança sobre a nova lei complementar do IBS, bem como sobre o novo regulamento do tributo, a ser publicado pelo também novíssimo Comitê Gestor Nacional, nome pomposo para uma espécie de SUPER CONFAZ a ser criado com representações de todas as esferas de governo. As empresas brasileiras não precisam desse tipo de simplificação do seu dia-a-dia.

Correção monetária de receitas extintas

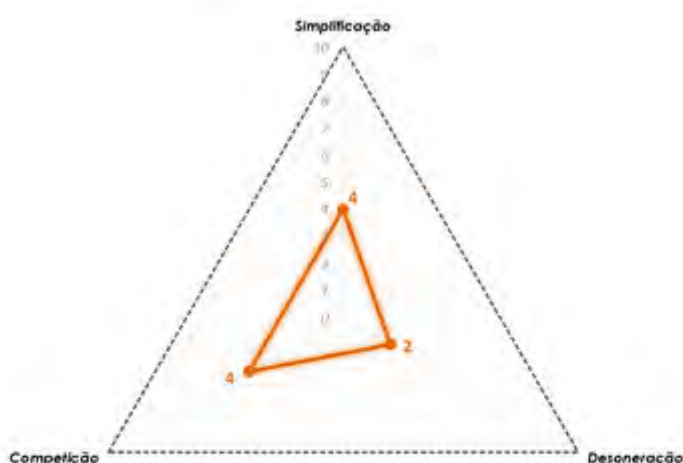
Passando à breve análise da meta de desoneração, o IBS não tem chance de pontuar bem neste campo pois a concepção integral do novo tributo foi na perspectiva de “garantir” A ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TODAS AS RECEITAS EVENTUALMENTE PERDIDAS COM A REDUÇÃO DAS ALIQUOTAS DOS TRIBUTOS ZUMBIS. Ora, bastaria a compreensão deste ponto para se perceber a inviabilidade da redução – ainda que paulatina – da carga tributária no País. O IBS, ao lado do seu par escondido, o curioso Imposto Seletivo, chega para reforçar a escalada tributária contra o bolso de contribuintes na ponta do consumo.

Resumindo:

A PBR nos oferece uma forma de tributar o consumo que será:

- a-** mais custosa para quem produz
- b-** mais onerosa para os mais pobres
- c-** menos eficiente ao arrecadar
- d-** burocrática na hora de repartir a receita.

Em termos geométricos, no triângulo de eficiência sugerido anteriormente, o desempenho da PBR é bastante discreto. Pontuamos o grau de Simplificação em 4, o nível de estímulo à Competição também em 4, e finalmente, a Desoneração em 2. A forma do triângulo é conforme a figura abaixo.



Breve Cenário Econômico Pós-Reforma

Em vista disso, a finalidade maior, que é a de destravar a economia e elevar a produtividade e os empregos, se torna uma miragem. O País não corre o risco de melhorar com a PBR. Fazendo uma estimativa do PIB nessa nova era da incerteza, a PBR nos trará a cristalização do cresci-

mento quase nulo da economia nos anos da sua transição. A renda média do brasileiro permanecerá estagnada ou poderá até recuar. É possível imaginar, inclusive, um cenário de ruptura político-institucional, tamanhas serão as tensões criadas pelo novo sistema, entre Estados e Municípios, na guerra que se travará pela repartição da arrecadação. O risco político inserido nas relações federativas não será trivial.

Existe alternativa de aperfeiçoamento à PBR? A resposta é positiva. Mas a PBR precisará de correções drásticas. Para orientar a busca dessa alternativa à PBR, oferecemos um quadro de orientação conceitual, apresentado na próxima página.

METAS

PRINCÍPIOS

MEIOS

SIMPLIFICAÇÃO

Tornar o sistema tributário fácil de entender e de cumprir

NEUTRALIDADE

Na partida da reforma

DISTRIBUIÇÃO

AUTOMÁTICA

Velocidade na repartição diária da arrecadação

COMPETIÇÃO

Redução dos custos finais de produção do país

PARIDADE

Harmonia com tributos de outros países

CONSOLIDAÇÃO

Do novo sistema a partir da gestão e fiscalização consolidadas

DESONERAÇÃO

Redução da carga ao longo do tempo

PARCIMÔNIA

Redução drástica de regras tributárias e obrigações acessórias

UNIFORMIDADE

Controles uniformes e alinhados

II – ASPECTOS JURÍDICOS E RECOMENDAÇÕES DE APERFEIÇOAMENTO

Para atingir as metas delineadas na análise econômica, - simplificação, competição e desoneração - é importante que a reforma tributária preveja novo tratamento do IRPJ e da CSLL, bem como deve repensar os tributos sobre a propriedade (IPTU, ITR, IPVA, ITCMD, ITBI), em busca de tributação mais progressiva sobre os indivíduos e seus patrimônios, segundo o princípio da capacidade contributiva, e não apenas potencializar os novos impostos sobre o consumo (IBS e IS), tornando-os a principal fonte de receitas públicas derivadas dos entes da Federação. Muito menos será recomendável apelar para um tributo fortemente em cascata, como a antiga CPMF ou qualquer sucedâneo desta, como fórmula fácil de solução do rombo fiscal-previdenciário. A Reforma Tributária deve, sim, ser simplificadora e não cumulativa em sua incidência, abrigando dispositivos sérios e efetivos de contenção da despesa pública geral sob pena de colocar a pique todo o esforço de modernização da estrutura tributária do País.

Nesse contexto, cumpre priorizar a tributação da renda e da propriedade em comparação à tributação sobre o consumo. Não podemos deixar esse aspecto de equidade e de combate às desigualdades de renda e riqueza do lado de fora da reforma em curso. Data vênia, a PBR não o faz. Merece reparo, sob pena de aumentar ainda mais a desigualdade social brasileira.

Na PBR não parece claro de qual ente será a competência para instituir e legislar as regras gerais sobre o IBS. Calar sobre a competência de tributar é um erro fatal. Na PBR há apenas a menção, um tanto confusa, quanto à liberdade dos entes estaduais e municipais de legislarem sobre as alíquotas singulares correspondentes à parcela dos tributos neles incrustados (antes de

ser uma competência desses entes). Uma criança com várias mães e pais, no campo do direito constitucional tributário, não demonstra simplificação, mas complicação.

O melhor caminho para o IBS é atribuir a competência à União para instituir e legislar sobre o novo tributo e, em seguida, arrecadar e repartir essa receita total (via uma câmara de compensação) com repasse automático (sem transferir de bolso em bolso) aos entes beneficiários finais. Tal como hoje já se opera o Simples Nacional. E a fiscalização dos novos tributos poderá valer-se do compartilhamento do já existente aparato fiscal, a exemplo da NFE e demais módulos do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) em conjunto com o nosso consistente sistema eletrônico bancário.

Há titubeio em reconhecer que o IBS, mesmo passando a ser de competência da União, como um tributo federal, não ofenderá o pacto federativo (ver análise detalhada a seguir).

Merece destaque a instituição, via autorização no texto constitucional, de uma Câmara de Compensação (como prevê, aliás, a PEC Haully), para solucionar a questão das receitas a serem repassadas aos entes federados, de modo a atender a meta da simplificação da arrecadação e de repartição automática das receitas públicas.

No que diz respeito ao tempo de transição, como já dito, não faz sentido a aprovação de um modelo de transição com duração de 50 anos. Embora qualquer mudança substantiva não possa agradar a todos, é necessário que se faça em prazo factível e célere. Sugere-se o prazo máximo de um ano, apenas para acomodar a contabilidade de créditos oriundos de tributos extintos dentro da nova contabilidade. As empresas não supor-

tarão conviver com dois regimes de tributação (o novo e o velho) e, para complicar, repletos de obrigações acessórias, nada simplificadas. Assim, de maneira a atender a meta da simplificação, impõe-se a redução drástica do prazo de transição para a maturidade integral do novo cenário tributário.

Quanto à desoneração, a PBR ameaça provocar um aumento significativo de carga tributária, tendo em vista que não separa o joio do trigo. Não cabe igualar tributação de mercadoria com tributação de serviços, de modo simplório, com o discurso de alíquota uniforme. Nesse particular, o ideal seria a instituição apartada de tributo que abrigue a aglutinação dos tributos federais, incluindo o ISS; e outro que abrigue os mesmos tributos federais e ICMS.

Maiores detalhes sobre esta questão e outras concernentes ao IBS, apresentamos no texto analítico do nosso Instituto, que acompanha a PEC Haully, hoje em tramitação no Senado Federal (PEC 110 de 2019, de autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros.

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 um tributo nacional (IVA), de competência legislativa da União. É oportuno dizer que a PBR titubeia sobre esta relevante questão ao estabelecer que o IBS (IVA) será um tributo nacional, porém não estabelecendo de forma contundente a quem é reservada a competência tributária (União, Estados, Dis-

trito Federal ou Municípios); tanto é que o novo tributo foi incluso na Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar no texto constitucional. 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 de conveniências 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, ten-

do em vista que se estaria suprimindo a competência dos Estados e do DF em instituir e arrecadar o ICMS e a 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 aglutinar diversos tributos e atribuir competência tributária à União, não se está a suprimir, lato sensu, as competências tributárias dos entes federados estaduais, distrital e municipais, mas a promover a centralização de antigos tributos, complexos e ineficientes, para dentro de um único IBS, para subsequente e IMEDIATA partilha, de modo a manter a 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 não deve ser automaticamente atrelada a conceito de competência tributária, como uma algema constitucional, a qual proporciona fonte de receita ao ente federado. Passa frequentemente despercebido que há duas fontes constitucionais para se preservar e viabilizar a autonomia financeira:

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

2ª) aquela que permite ao ente participar 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. Ou seja, trata-se de uma autonomia de fachada, teórica, não eficaz. É claro que o novo IBS vem aí para reforçar a autonomia financeira destes entes menos capacitados – e que, no Brasil de hoje, são ampla maioria dos Municípios brasileiros e uma boa parte dos Estados. São entes hoje dependentes que se farão autônomos a partir da reforma, uma vez que os recursos que lhes cabem serão automaticamente distribuídos via Câmara de Compensação.

Desta feita, não é demasiado afirmar: o IBS vem reforçar a autonomia federativa, por meio de tributação e arrecadação moderna, mais simples e eficiente. O novo sistema tributário pode 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.

Ora, insistamos neste ponto, 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 constitucionalmente à repartição

automática, 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 se deixar muito claro que o produto da arrecadação “repartida” (receitas distribuídas), via Câmara de Compensação (“CETIP Fiscal”), 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 isso é pacífico. A propósito, uma Câmara de Compensação caberia também ao SIMPLES NACIONAL, para maior eficiência e velocidade de distribuição do arrecadado.

Dessa feita, conclui-se que, caso instituíssemos um 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 há que se falar em inconstitucionalidade (ofensa ao pacto federativo), desde que prevíssemos na Carta Mãe 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 sim, 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, como detalhamos na análise que fizemos em relação à PEC Haully, hoje em tramitação no Senado Federal).

São Paulo, 14 de agosto de 2019

