

## 13.

# REFLEXÕES SOBRE A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

HAMILTON DIAS DE SOUZA

THÚLIO JOSÉ MICHILINI MUNIZ DE CARVALHO

### Introdução

Políticas fiscais concebidas “sem o devido cuidado com os detalhes institucionais locais” tendem a ser frágeis e perigosas. Assim, numa reforma tributária, deve-se conciliar a teoria com “as evidências empíricas e as realidades políticas e administrativas”, “com uma boa dose de conhecimento local e uma avaliação sólida da atual situação macroeconômica”. Afinal, as alterações devem ser boas o bastante “para serem implementadas” e, “dentro do razoável”, “produzir resultados benéficos”. Daí ser preciso enfrentar “desde enigmas teóricos e empíricos” até “enigmas políticos como a aceitabilidade dos encargos sociais” envolvidos e a “disposição dos poderosos” para modificar o necessário<sup>1</sup>.

Neste artigo, tecem-se considerações sobre como reformar a tributação do consumo de forma válida à luz do perfil institucional de nosso Estado e das liberdades públicas.

<sup>1</sup> Cf. SCHENK, Alan & OLDMAN, Oliver. Imposto sobre valor agregado: uma abordagem comparativa (Cambridge Tax Law Series) (p. 26). Cambridge University Press. Edição do Kindle. Tradução livre.

## 1. Momento político conturbado para reformas estruturantes no Brasil

Nos últimos anos, tem havido inédito consenso quanto à imprescindibilidade de reformas estruturantes que coloquem o País num novo ciclo de desenvolvimento. Chegou-se a dar como certa a reforma da tributação do consumo nos moldes PEC n. 45/2019, que visa a substituir os atuais ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de alíquota única criado por lei federal, mas pertencente em condomínio a todos os entes federados. Porém, com o advento da COVID-19, este e outros debates ficaram em suspenso, tendo a comunidade política se voltado quase que integralmente ao trato da pandemia.

No início de 2021, o cenário parecia promissor para reformas, com o retrocesso da COVID-19 e a nova gestão do Congresso Nacional (CN) inclinada aos temas estruturais. Porém, questões orçamentárias e emergenciais acabaram por ocupar nossos políticos retirar-lhes o foco desse debate, que, de fato, não deixa de envolver medidas impopulares. Já em 2022, embora a retomada e aprovação da reforma tributária fosse improvável em ano de eleições, houve, sobretudo por parte do Presidente do Senado Federal, a tentativa de submeter a PEC n. 110/2019 ao crivo da Comissão de Constituição e Justiça da Casa. Entretanto, por falta de quórum, tal votação não ocorreu, o que revela ausência de consenso sobre as premissas daquela proposta e, de modo mais amplo, o reconhecimento de que o ano em curso não é próprio para o trato de questões fundamentais, diante da turbulência eleitoral a ser enfrentada.

Nesse quadro, é provável que a reforma tributária seja adiada para após as eleições. Mas, como as propostas em curso não são as melhores, tal “janela” deve ser encarada como oportunidade para avançar o **debate intelectual** do tema, o que, num País verdadeiramente democrático, deveria ser feito com transparência e envolver **toda a sociedade**. Portanto, o momento é próprio para a *concepção* de um modelo de tributação do consumo que (i) não crie problemas federativos, (ii) não acentue a regressividade do sistema, (iii) se afine à *prática internacional* na matéria e (iv) seja *operacionalizável*<sup>2</sup>. Assim, ainda que a votação não ocorra, é

<sup>2</sup> Cf. SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto & CARRAZZA, Roque Antônio. A reforma

importante que as discussões prossigam até a obtenção de um mínimo de consenso, para que se realize uma reforma ampla e bem refletida, ao invés de mudar o sistema para pior.

## 2. Reforma administrativa como pressuposto lógico da reforma tributária

Do ponto de vista constitucional, o Estado brasileiro é meio para o fim de assegurar os “*direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento*” (CF/88, Preâmbulo)<sup>3</sup>. Ou seja, trata-se de “*Estado que é e que exige a realização desses mesmos valores*”<sup>4</sup>. Isso requer estruturas públicas de grandes proporções e, para mantê-las funcionando com a amplitude e qualidade exigidas pela Constituição, recursos (i.e., tributos) são necessários. Porém, a necessidade de recursos tem sido deturpada, daí haver certa “prontidão política” para majorar tributos, ao invés de se dar tratamento adequado às despesas estatais.

Na prática, é natural que racionalizar o gasto público soe indigesto à comunidade política. Afinal, além disso reduzir cargos e verbas (inviabilizando barganhas), há uma cultura de privilégios, em que cidadãos e empresas parecem estar a serviço do funcionalismo público, e não este a serviço da sociedade. Isso leva ao alto nível de ineficiência estatal e ao desconforto com a carga tributária de 34% do PIB<sup>5</sup>, que não se reverte em serviços públicos de qualidade.

Até o momento, as discussões sobre reforma tributária têm mantido a linha deturpada de bulir com receitas sem tratar de despesas públicas. Ignora-se que “*definir o tamanho do Estado que se deseja antes de desenvolver um novo arcabouço de tributos*” é imprescindível, pois “*qualquer coisa diferente*

tributária que o Brasil precisa – Partes I a III. Portal Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2>. Acesso em 22/02/2021.

<sup>3</sup> Cf. SCHMITT, Carl. *Constitutional Theory*. Chicago: Duke University Press, 2008 [1928], p. 150.

<sup>4</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri, SP: Manole, 2007. P. 447.

<sup>5</sup> Cf. Tesouro Nacional. *Carga Tributária do Governo Geral*. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br>. Acesso em: 22/02/2021.

*desse princípio... tende a tornar-se [apenas] mais um desgaste*<sup>6</sup>. Uma reforma tributária séria passaria pela revisão prévia do gasto público, para evitar aumentos e *desaprisionar* empresas e cidadãos<sup>7</sup>. Contudo, a reforma administrativa que esteve em pauta não vingou, com o governo federal, em ano de eleições, cogitando aumentar os gastos com funcionalismo, sem mencionar outras despesas, que também deveriam racionalizadas.

### 3. Reforma tributária para resgatar a racionalidade do sistema impositivo

Sistemas tributários são conjuntos de normas e estruturas materiais de tributação interdependentes e coordenadas entre si por princípios que caracterizam sua lógica interna e condicionam o exercício válido do poder de tributar<sup>8-9-10-11</sup>. Para tanto, seus elementos devem estar dispostos de modo a constituir “*um todo harmônico*”, capaz “*de ter sentido na realidade*” prática. Sem isso, não há sistema, apenas apanhados irracionais de normas impositivas<sup>12-13</sup>.

<sup>6</sup> Cf. BORGES, Antônio Carlos & PINA, Fábio. A reforma administrativa deve preceder a reforma tributária. Disponível em: <http://www.brasil-economia-governo.org.br>. Acesso em 22/02/2021.

<sup>7</sup> Cf. BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova*, São Paulo, n. 45, p. 49-95, 1998. Disponível em: <http://www.scielo.br/>. Acesso em: 22/02/2021.

<sup>8</sup> KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. 8ª ed., tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2013. Ver, em detalhe, Capítulo III.

<sup>9</sup> WOLFF, Christian. *Pensamientos racionales acerca de Dios, el mundo y el alma del hombre, así como sobre todas las cosas em general*. Madrid: Ediciones Akal, 2000, pp. 90 e ss.

<sup>10</sup> BERTALANFFY, L. V. *Teoria Geral dos Sistemas*. Petrópolis: Vozes, 1977. 351 p.

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista dos Tribunais*, 1968. P. 68 e ss.

<sup>12</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. PP. 174 e ss. e P. 277.

<sup>13</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Trad. Alfredo Bosi. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. Verbetes “sistema”.

Reformar significa “*corrigir, emendar*”, “*modificar algo*” que existe “*em mau estado*”, para “*pôr em bom estado*”<sup>14</sup>. Ou seja, não se trata de destruir o que existe e criar algo totalmente novo. Assim, reforma tributária consiste em alterar o sistema de modo compatível com uma lógica inaugural, equilibrando a necessidade de arrecadar com as liberdades públicas e o princípio federativo. Nosso modelo foi concebido para ser racional, rígido e exaustivo, de modo que sua reforma deve ser compatível com esses traços, sob pena de invalidade (inconstitucionalidade)<sup>15</sup>. Seu principal objetivo é recuperar o sistema de sua descaracterização progressiva, decorrente de intervenções erráticas de todos os Poderes da República, a seguir sumarizadas.

- a) Poder legislativo – produção normativa descontrolada. Entre a promulgação da CF/88 e outubro/2019, foram criadas 403.322 normas tributárias, isto é, em média, 52 normas tributárias por dia útil<sup>16</sup>. Isso prejudica a própria cognoscibilidade dos deveres fiscais do contribuinte (insegurança jurídica)<sup>17</sup> e torna nosso sistema um dos mais complexos e burocráticos do mundo, sendo necessárias, no Brasil, 1501 horas por ano para “*preparar, arquivar e pagar (ou reter)*” os tributos das empresas, contra a média de apenas 158,8 horas por ano dos membros da OCDE<sup>18</sup>.
- b) Poder Executivo – aplicação autoritária das leis fiscais. Há uma cultura de presunção de má-fé em desfavor dos contribuintes.

<sup>14</sup> Cf. Dicionário Michaelis. Vide verbete “reformar”. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br>. Acesso em: 22/02/2021.

<sup>15</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. Revista dos Tribunais, 1968. P. 68 e ss.

<sup>16</sup> Cf. Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias (IBPT). Quantidade de normas editadas no Brasil: 31 anos da Constituição Federal de 1988.

<sup>17</sup> Segundo Humberto Ávila, a segurança jurídica em matéria tributária exige *cognoscibilidade* do direito, por meios que assegurem ao contribuinte “segurança de orientação”, ou seja, que lhe permitam identificar “*seu acesso, sua abrangência, sua clareza e sua determinação*”, reforçando um “*estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídicas*” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica...* São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 663-698.)

<sup>18</sup> Cf. Banco Mundial. Doing Business – medindo a regulamentação do ambiente de negócios (2020). Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org>. Acesso em 17/02/2020.

Prova disso é que, em 2018, “do total de autos de infração” federais, “29,48%” envolveram multas agravadas, com acusação de “sonegação e fraude”<sup>19</sup>. Porém, é improvável que quase 1/3 (um terço) das autuações realmente envolva dolo. Além disso, a proliferação dessas multas coincide com o recente colapso das contas públicas, suspeitando-se que ela resulte de sanha arrecadatória. Ademais, as fiscalizações concentram-se nos “grandes contribuintes”. Em 2018, 8.969 pessoas jurídicas (0,01% do total) foram assim consideradas, respondendo por 60% da arrecadação e mais de 80% dos valores autuados<sup>20</sup>, com os problemas de desigualdade daí decorrentes.

- c) Poder Judiciário – morosidade, condescendência excessiva e jurisprudência errática. Atualmente, há R\$ 3,44 trilhões em tributos em discussão (50% do PIB)<sup>21</sup>. O tempo até decisão final oscila entre 18 e 21 anos (a maior parte na fase judicial). Se executados, tais valores neutralizariam o *déficit* do País. É dizer: a morosidade da Justiça frustra as receitas públicas, forçando os demais poderes a criarem novas incidências e apostarem em abusos interpretativos, para custear despesas correntes. O *estado de coisas não sistemático da tributação no País* também se deve ao fato de nossas Cortes Superiores endossarem a produção normativa desenfreada, permitirem a banalização de contribuições e taxas e consentirem com “estados de necessidade” duvidosos para legitimar novas incidências. Isso se agrava pela oscilação jurisprudencial motivada por razões consequencialistas<sup>22</sup>, pela falta de “doutrinas” jurisprudenciais cla-

<sup>19</sup> Cf. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) & ErnstYoung International. Desafios do contencioso tributário brasileiro (nov/2019). Disponível em: <https://www.etc.org.br>. Acesso em 17/02/2021.

<sup>20</sup> *Idem, ibidem.*

<sup>21</sup> Cf. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) & ErnstYoung International. Desafios do contencioso tributário brasileiro: a evolução do contencioso, os modelos de solução de conflitos de seis países e medidas que poderiam ser aplicadas para mitigar o problema no Brasil (nov/2019). Disponível em: <https://www.etc.org.br>. Acesso em: 17/02/2021.

<sup>22</sup> Cf. SOUZA, Hamilton Dias de & Szelbrackowski, Daniel Corrêa. Teoria das Cortes Superiores em matéria tributária é o que garante a segurança jurídica. In: Estudos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. ABDF, 2020.

ras sobre conceitos fundamentais e pelo desrespeito de parte da Magistratura à força vinculante dos precedentes e à colegialidade.

Tais concausas tornaram o sistema tributário brasileiro patológico, num ciclo complexo e vicioso. O risco tributário e a cultura fiscal de presunção de má-fé contra os sujeitos passivos tornam o custo do tributo muito maior do que o que é recolhido aos cofres públicos, pois, além de mão-de-obra, exigem auditorias, pareceres, perícias, contratação de advogados e pagamento de custas processuais etc. Uma verdadeira reforma tributária deveria tratar do “sistema” como um todo e solucionar todos esses fatores, e não apenas o consumo.

#### 4. Federação, separação de poderes e reforma tributária

Com as PECs ns. 45 e 110 de 2019, pretendeu-se *relativizar* o pacto federativo, segundo o qual Estados e Municípios devem ter recursos próprios para manter-se<sup>23-24-25</sup>, tentando-se introduzir um IBS que absorveria o ICMS e o ISS, de extrema importância para os entes, sem que eles possam promover políticas fiscais com base no imposto. Também se pensou em mitigar a separação de poderes, delegando-se aos Poderes Legislativo e Executivo, sem suficientes critérios de controle, inúmeras questões que demandariam detalhamento constitucional, em prejuízo à defesa dos contribuintes e aos interesses dos próprios entes.

Porém, temos vistos quão perigoso é relativizar a federação e separação de poderes. De fato, a pandemia revelou que nossas estruturas de poder ainda são majoritariamente tidas como federativas, tendo a Corte Suprema, inclusive, reforçado esse traço tanto no início da crise

<sup>23</sup> Cf. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires & BRANCO, Paulo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. PP. 117-150.

<sup>24</sup> Cf. SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira; HORTA, Raul Machado. Formas simétrica e assimétrica do federalismo no estado moderno. In: Estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem a Glaucio Veiga. Curitiba: Juruá, 2000. p. 260.

<sup>25</sup> Cf. STF, ADI 2024-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007; STF, RE 591.033, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 17.11.2010; STF, ADI 4228-DF, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 01.08.2018; e STF, ADO 25-DF, Rel. Min, Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 30/11/2016.

quanto em matéria de imunização<sup>26-27</sup>. E mais: sem os Poderes Legislativo e Judiciário, muitos danos teriam resultado da atuação irrefletida do Poder Executivo, inclusive do Presidente da República. Ou seja, o País dificilmente funcionaria sem federação e separação de poderes, de modo que a reforma tributária não poderia reduzir a autonomia dos entes, nem enfraquecer os Poderes Legislativo e Judiciário, sob pena de criar problemas de difícil reparação no futuro.

### 5. Reforma tributária e liberdades civil e econômica

A história mostra que o Estado brasileiro não se limita a condensar interesses públicos que pertençam à sociedade como um todo<sup>28</sup>. Ao longo dos anos, ele adquiriu *interesses próprios*, muitas vezes *contrapostos* aos dos cidadãos e empresas<sup>29</sup>, devido, em parte, a estruturas estatais mantidas para agasalhar interesses que não são propriamente a justiça ou o desenvolvimento. Nesse processo, alguns cidadãos, empresas e setores se tornaram, no plano fático, mais livres que os demais, suportando menos encargos que a sociedade em geral.

A reforma tributária deve considerar e tratar dessas *desigualdades fáticas*, redistribuindo os ônus e bônus fiscais entre todos, a partir de uma

<sup>26</sup> Cf. STF. Vide ADPF-MC n. 672 (j. 04/04/2020), ADI-MC n. 6341 (j. 24/03/2020), entre outras.

<sup>27</sup> “Embora o ideal, em se tratando de uma moléstia que atinge o País por inteiro, seja a inclusão de todas as vacinas seguras e eficazes no PNI, de maneira a imunizar uniforme e tempestivamente toda a população, o certo é que, nos diversos precedentes relativos à pandemia causada pela Covid-19, o Supremo Tribunal Federal tem ressaltado a possibilidade de atuação conjunta das autoridades estaduais e locais para o enfrentamento dessa emergência de saúde pública, em particular para suprir lacunas ou omissões do governo central” (Cf. STF. ACO 3451 (MC). Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJ: 18/12/2020).

<sup>28</sup> Cf. GABARDO, EMERSON & REZENDE, Maurício Corrêa de Moura. O conceito de interesse público no direito administrativo brasileiro. In: Revista Brasileira de Estudos Políticos, n. 115/2017.

<sup>29</sup> Segundo Tércio Sampaio Ferraz Jr., nossa política tem sofrido com a “*perversão dos valores dominantes, pela inversão de fins e meios na política*”. De fato, “*o poder é dado aos políticos para que realizem aqueles valores*” constitucionais, mas, na prática, “*o objetivo da sua atividade passa a ser a manutenção daquele poder que, de meio, passa a ser o fim real da sua ação*”. Com isso, “*pervertem-se os valores, que são neutralizados e instrumentalizados*” por interesses não públicos (Direito Constitucional... Barueri: Manole, 2007. P. 530 e ss.).

justiça material *temperada* pela razoabilidade, praticabilidade e adequação, isto é, ponderando-a com os demais valores constitucionais. É dizer: não se pode, a pretexto do ideal de justiça, chegar à “*desmedida do poder de destruir*”<sup>30</sup> este ou aquele grupo de cidadãos ou empresas. Por isso, não se pode penalizar os detentores de capital a ponto de eliminar sua vontade de lucrar no Brasil, o que desaceleraria a economia ou, o que é pior, provocaria fuga de capitais para outras jurisdições.

Portanto, além dos detalhes institucionais já citados, deve-se atentar para a necessidade urgente de que se reforme o sistema para reduzir (e não aumentar) seus efeitos paralisantes sobre a economia e o bem-estar, minimizando a sensação generalizada de que a sociedade brasileira vive aprisionada pelo modelo impositivo brasileiro.

## 6. Reflexões sobre a tributação do valor agregado

A partir das premissas *supra*, nota-se que reformar a tributação do consumo exige que se eliminem as múltiplas obrigações, a complexidade e os altos custos de *compliance* decorrentes dos atuais ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS, cujas bases econômicas são praticamente idênticas. O desafio, porém, é fazê-lo sem criar problemas federativos oriundos da supressão de competências impositivas e da consequente redução da autonomia de cada ente para dispor de receitas suficientes ao custeio de suas atividades, pois isso poderia prejudicar a segurança jurídica. Estão em jogo as fontes privativas de receitas, essenciais à autonomia dos entes.

### a) Alíquota única e regressividade da tributação do consumo

Muito se tem discutido sobre se a tributação do consumo no País deveria pautar-se (ou não) numa alíquota única, o que supostamente seria a prática internacional. Entretanto, tais afirmações não procedem, pois, segundo a OCDE (2018)<sup>31</sup>, no mundo desenvolvido, a maioria dos IVAs apresenta alíquotas diversificadas. No bloco, por exemplo, apenas Nova Zelândia, Dinamarca e Coreia do Sul possuem apenas alíquota padrão

<sup>30</sup> Cf. Min. Celso de Mello, Informativo STF n. 381.

<sup>31</sup> Cf. OECD. Consumption tax trends 2018. P. 66 e ss.

(única), mas, ainda assim, existem isenções para alguns itens (p. ex., na Nova Zelândia, há isenção parcial para casas de repouso)<sup>32</sup>.

País	Alíquotas
Alemanha	19% (P), 7% (R) e isenções (0%)
Austrália	10% (P) e isenções (0%)
França	20% (P), 10% (R), 2.1% (R), 5.5% (R) e isenções (0%)
Canadá	13% a 15% (padrão por província) e isenções (0%)
Itália	22% (P), 10% (R), 5% (R), 4% (R) e isenções (0%)
Japão	10% (P), 8% (R) e isenções (0%)
Índia	28%, 18%, 12%, 5%, 3%, 0,25% e isenções (0%)

Cf. OCDE – Consumption tax trends 2018; Ernst Young – Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guides 2019.

Além do descompasso com a prática internacional, uma alíquota única de 25%, como a pretendida p.ex. pela PEC n. 45/2019, ocasionaria distorções para alguns setores, enquanto outros se beneficiariam com reduções de carga (p.ex., bebidas, fumo etc.). Segundo a Confederação Nacional de Serviços (CNS), se tal alíquota for implementada, os aumentos de preço e de carga tributária chegarão, respectivamente, a 11% e 569% para o setor minerário, 10% e 769% para o setor agropecuário, sem mencionar a alta generalizada para os serviços, inclusive educação (12,5% e 298%) e saúde privada (9% e 185,5%)<sup>33-34</sup>, dentre outras situações.

<sup>32</sup> Cf. Ernst&Young International. Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2020. Cf. capítulo dedicado à Nova Zelândia.

<sup>33</sup> Cf. CNS. Impactos da Criação de um IVA de 25% sobre os serviços (apresentação institucional, documento datado de 29/05/2019).

<sup>34</sup> Cf. CNS. Variação de preços e de carga tributária devido à PEC 45, IBS de 25%, 2017 – Ordenação dos setores conforme a matriz insumo-produto (MIP). Dados divulgados pelo Presidente da Confederação Nacional dos Serviços em entrevista realizada na Globonews no início de 2020 e disponibilizados pelo mesmo ao autor deste artigo. Documento não publicado.

Esses impactos de uma alíquota única de 25% levam ao problema da regressividade. Tem-se propalado que os aumentos dela decorrentes em relação a alimentos básicos, transporte, saúde, educação e moradia (aluguéis) atingiriam apenas “os ricos”, pois “os pobres” se socorrem de serviços públicos e, conseqüentemente, “não seriam tão prejudicados”. Porém, a divisão acriteriosa entre ricos e pobres não reflete a realidade social do País. Segundo o IBGE, o gasto familiar médio é de R\$ 3.764,51 por mês, sendo que habitação (36,6%), transporte (18,1%), alimentação (17,5%), saúde (8%) e educação (5%) representam 87% desse total<sup>35</sup>. Isso é suficiente para constatar que a alíquota única não afetaria apenas os “ricos”. Ao contrário, ela reduziria ainda mais a capacidade econômica das famílias menos favorecidas.

Também se tem dito que, como o IBS seria dotado de não-cumulatividade plena, os aumentos decorrentes da alíquota única de 25% seriam “neutros” para as empresas, pois seriam repassados ao consumidor. Porém, a assertiva é falha, já que o regime não cumulativo não conduz, infalivelmente, ao repasse total do tributo. De fato, nem sempre será possível transferi-lo, pois, nos inúmeros casos em que a firma fique “à mercê dos consumidores”, ela estará impedida “de fato” de “lucrar ou de majorar o preço a fim de ressarcir-se do ônus fiscal” e, se “insistir na majoração”, poderá “haver redução global da produção ou da venda”, sobretudo se existirem substitutos perfeitos (desvio da demanda) ou o item não for essencial (supressão de demanda)<sup>36</sup>. Logo, a adoção abrupta de alíquota tão elevada, sobretudo para bens e serviços hoje isentos ou pouco tributados, pode gerar danos irreparáveis, suprimindo o lucro ou eliminando a própria demanda, o que confirma que a variedade de alíquotas é mais adequada.

Portanto, para que o possível novo tributo sobre o consumo se adeque à prática dos países desenvolvidos, entrando em vigor numa transição suave e não prejudicial aos cidadãos e aos negócios do País, deve-se optar pelas alíquotas padrão, reduzida e zero (ou isenções), de modo, inclusive, a prestigiar a seletividade em função da essencialidade.

<sup>35</sup> Cf. IBGE. Pesquisa de Orçamentos Familiares – POF (2017-2018). Perfil das Despesas no Brasil – Indicadores Selecionados. Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

<sup>36</sup> Cf. Brochier e Tabatoni, *Economie Financière*, 1959, p. 261.

### b) Elementos para a estruturação de um IVA brasileiro

Além da alíquota única, diversas outras questões levaram algumas instituições e entidades da sociedade civil a se manifestarem contra a PEC n. 45/2019. Isso contribuiu para que a atual gestão do Congresso Nacional optasse por privilegiar o modelo da PEC n. 110/2019 (Senado), cujos termos, de fato, estão mais próximos do que seria adequado fazer, apesar de algumas imperfeições relevantes a serem corrigidas para que ela possa ser benéfica ao País.

Tais organizações reputam que os projetos em tramitação não se prestam a simplificar a tributação do consumo, ainda que suas propostas variem dentro de certas margens. Os grupos mais relevantes são o Movimento “Simplifica Já!” (auditores fiscais)<sup>37</sup>, o Instituto Atlântico de Ação Cidadã (sociedade civil)<sup>38</sup>, o Observatório FGV/IDP para a reforma tributária (setor acadêmico)<sup>39</sup> e o Movimento de Entidades e Lideranças (mais de 80 setores).

Esquemáticamente, tais entidades refutam os IVAs da PEC n. 45/2019 e da atual redação da PEC n. 110/2019, por: (a) tratar-se de reforma apenas da tributação do consumo, sem o devido cuidado com outros temas; (b) não haver demonstração de que as premissas econômicas dessas propostas sejam verdadeiras, tampouco memórias de cálculo que embasem as alíquotas estimadas; e (c) ser a adoção de um IVA-dual com alíquotas variadas menos problemática em termos federativos e de técnica impositiva do que o IBS, que resultaria da supressão de competências impositivas estaduais e municipais de suma importância.

Aderimos a essas preocupações, razão pela qual teceremos breves considerações sobre o que seria necessário para uma reforma satisfatória e válida em matéria de consumo.

<sup>37</sup> Cf. Simplifica Já!. Relatório sobre as PECs 45 e 110 para todos os Municípios. Disponível em: [www.simplificaja.org.br](http://www.simplificaja.org.br). Acesso em: 22/01/2021.

<sup>38</sup> Cf. Instituto Atlântico de Ação Cidadã (IAAC). Reforma Tributária na visão jurídica e econômica: Proposta Baleia Rossi. Disponível em: [www.atlantico.org](http://www.atlantico.org). Acesso em: 22/01/2021.

<sup>39</sup> Cf. REZENDE, Fernando; MACIEL, Everardo; AFONSO, José Roberto; HOLLAND, Márcio; CINTRA, Marcos; PISCITELLI, Tathiane & ARDEO, Wagner. Observatório da Reforma Tributária (FGV/IDP). Caminhos para a reforma tributária: onde estamos, o que queremos e qual é o caminho para avançar na direção desejada (16/09/2020). Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br>. Acesso em: 22/01/2020.

**b.1) IVA “dual” – opção afinada com a forma federativa de estado**

Seria possível criar um IVA “dual” brasileiro com base na experiência bem-sucedida do Canadá e da Índia, cujas características são similares às nossas (forma federativa, território extenso, economias relevantes). Tais países introduziram IVAs “duais”, isto é, impostos sobre o consumo com estruturas e regramentos semelhantes, mas pertencentes aos governos federais e estaduais. Ao fazê-lo, puderam simplificar e uniformizar a tributação do consumo, sem incorrer nas disputas federativas que resultariam de atribuir essa base exclusivamente a uma ou outra esfera. No Canadá, a introdução foi gradativa, começando pelo IBS federal (1991), seguida pela introdução de IBSs estaduais ao longo de mais de 20 anos, com a “harmonização” de alguns deles ao imposto federal, resultando na centralização de sua administração e cobrança pelo governo federal, com o repasse aos seus titulares<sup>40-41</sup>. Na Índia, os inúmeros tributos sobre o consumo (federais e estaduais) então existentes foram substituídos pelos IBSs federal e estadual, de estruturas e regramentos semelhantes. Além de aprovado pelo Congresso Indiano, o modelo foi ratificado pela maioria dos Estados, no pleno exercício de sua autonomia. Ele entrou em vigor em 2017, já com arrecadação centralizada<sup>42-43</sup>.

A maior vantagem do IVA “dual” é modernizar e uniformizar a tributação do consumo, eliminando as redundâncias resultantes dos atuais ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, sem incorrer no problema federativo de “redistribuir” competências privativas. Afinal, constitucionalmente, tratar “bens e serviços” como competências tributárias comuns aos entes é menos problemático do que atribuí-las *apenas* à União ou aos Estados, pois, em última análise, não haveria supressão da competência de nenhum deles, apenas a ampliação do poder de alguns.

<sup>40</sup> Cf. BOADWAY, Robin & WATTS, Ronald. Fiscal federalism in Canada. Queen’s University: Ontario, julho/2000. PP. 82-85.

<sup>41</sup> Cf. BIRD, Richard. The GST/HST: creating an integrated sales tax in a federal country. Georgia State University: Atlanta, abril/2013. PP. 2-14.

<sup>42</sup> Cf. Governo da Índia. Goods and Services Tax (GST) – Concept and Status. Agosto/2019.

<sup>43</sup> Cf. BURGESS, Robin; HOWES, Stephen & STERN, Nicholas. Value-added tax options for India. In: International Tax and Public Finance Review, 2. Kluwer Academic Publishers, 1995. PP. 109-141.

Nesse sentido, destaque-se que o Substitutivo da PEC n. 110/2019 apresentado pelo Relator na Comissão de Constituição e Justiça do Senado conta com o início de um IVA “dual” adequado e constitucionalmente válido, com a ressalva de que a alíquota “uniforme” para todos os bens e serviços em cada Estado e Município inviabiliza a realização de políticas fiscais regionais e locais com base no imposto, o que fere sua autonomia. Além disso, tanto o Instituto Atlântico quanto o “Simplifica Já!” concordam que esse tributo é preferível ao IBS federal da PEC n. 45/2019, por ser menos problemático em termos federativos e de técnica impositiva.

### **b.2) Características gerais da tributação “dual” sobre o consumo no Brasil**

A tributação do valor agregado seria bipartida (“dual”). No lugar do PIS/COFINS, haveria a contribuição sobre bens e serviços (CBS), o que, além de dispensar *partilha* e manter a alíquota em patamares aceitáveis, permitiria sua instituição imediata por lei ordinária. No lugar dos atuais ICMS e ISS (em parte), seria criado o imposto sobre bens e serviços (IBS). A competência municipal para tributar serviços continuaria a existir, por meio de um imposto sobre serviços prevalentemente locais e prestados a consumidor final (ISSL). O imposto estadual e o municipal seriam objeto de uma mesma lei complementar, estruturada de modo a extremar os serviços tributáveis pelos Municípios daqueles sujeitos à competência geral dos Estados, além de assegurar que eles sejam uniformes em todo o País (CF, art. 146, III), sem prejuízo das leis ordinárias instituidoras, que poderiam, inclusive, adaptá-los a necessidades pontuais de cada ente, desde que preservados seus traços principais.

Seria razoável que a respectiva PEC condicionasse a implementação do modelo aventado à ratificação pelas Assembleias Legislativas da maioria dos Estados, em respeito ao pacto federativo. Além disso, a PEC poderia prever a “harmonização” facultativa e progressiva dos IBSs à CBS, com cobrança centralizada na União<sup>44</sup>.

<sup>44</sup> Cf. BOADWAY, Robin & WATTS, Ronald. Fiscal federalism in Canada. Queen’s University: Ontario, julho/2000. PP. 82-85.

### b.3) Estrutura da tributação “dual” sobre o consumo no Brasil

Estruturalmente, a CBS “herdaria” a base dos atuais PIS e COFINS, incidindo sobre todos os bens e serviços, enquanto o IBS alcançaria todos os bens e apenas os serviços considerados “insumos” para outras cadeias. De um lado, limitar o IBS aos serviços integrantes de outras cadeias produtivas é critério para separar as competências estaduais das municipais, evitando conflitos como os hoje existentes entre ICMS e ISS. De outro, isso permite que, diferentemente do que hoje ocorre com tais serviços, o ônus do tributo em cada etapa seja aproveitado como crédito na cadeia, para que a carga tributária corresponda à aplicação da alíquota sobre o valor da operação final, como é típico da não cumulatividade plena.

Ficariam excepcionados da estrutura “dual” os serviços tipicamente prestados a consumidor final (listados em lei complementar), que continuariam tributados pelo ISS, mesmo que inseridos numa cadeia produtiva, preservando, assim, a competência dos Municípios. As alíquotas do IBS e do ISSL deverão ser calibradas de modo a (i) não gerar aumento de carga tributária e (ii) garantir aos Municípios recursos não inferiores aos obtidos no sistema atual, mediante transferência de parte do IBS aos governos locais.

Além disso, diferentemente do que se verifica com os atuais tributos sobre o consumo, tanto o IBS quanto a CBS teriam poucas faixas de tributação, i.e., alíquotas padrão, reduzida e isenções. Isso evitaria a multiplicidade descontrolada de alíquotas (complexidade), sem abandonar a diversidade que, além de necessária para mitigar a regressividade, é a prática dos membros da União Europeia<sup>45-46</sup>, África do Sul<sup>47-48-49</sup>, Cana-

<sup>45</sup> Cf. Ernst & Young International. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2019*. Vejam-se, por exemplo, os seguintes países: Áustria, Alemanha, Bélgica, Espanha, França e Itália.

<sup>46</sup> Cf. OECD. *Consumption tax trends 2018*. P. 66 e ss.

<sup>47</sup> Cf. África do Sul. *Value-Added Tax Act (Law n. 89/1991)*.

<sup>48</sup> Cf. Ernst & Young International. *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2019*. PP. 975 e ss.

<sup>49</sup> Cf. CHARLET, Alain & OWENS, Jeffrey. *An International Perspective on VAT (2010)*. *Tax Notes International*, 59(12). PP. 943-945. Ver também o Relatório do Davis Tax Committee, intitulado “First Interim Report on VAT to the Minister of Finance (2014)”. P. 75.

dá<sup>50</sup>, Índia<sup>51</sup> e Japão<sup>52-53</sup>. De fato, a alíquota única não encontra eco em Países economicamente relevantes<sup>54-55-56-57</sup>.

Ainda no que respeita à variedade controlada de alíquotas, deve-se notar que o Governo Federal estima que a alíquota de um IBS que substitua os atuais ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS seja estipulada de “25% a 30%”, conforme informado pela assessora especial Vanessa Canado (Valor Econômico, 05/08/2020). A projeção faz sentido, pois, para substituir apenas o PIS/COFINS (6,3% do PIB<sup>58</sup>), sem queda na arrecadação, o Ministério da Economia defende alíquota de 12% (PL n. 3887/20). Com base nessa premissa, para manter a arrecadação atual de todos esses tributos (14,57% do PIB<sup>59</sup>), seria necessária uma alíquota não inferior a 27,75%. Esta já seria superior à maior alíquota de IVA do mundo (Hun-

also Davis Tax Committee First Interim Report on VAT to the Minister of Finance (December 2014) at 75 (fn 173).

<sup>50</sup> Cf. GENDRON, Pierre-Pascal. Policy forum: Canada's GST and Financial Services – Where are we now and where could we be? In: Canadian Tax Journal, 64:2 (2016). PP. 401-16.

<sup>51</sup> Cf. Governo da Índia. GST – concept and status. Relatório oficial do Comitê de Tributos Indiretos e Aduaneiros, da Receita Federal / Ministério das Finanças da Índia. Abril/2019.

<sup>52</sup> Cf. Ernst & Young International. Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2019. PP. 530-536..

<sup>53</sup> Cf. OECD Economic Surveys – Japan (apr/2019). Disponível em: [www.oecd.org](http://www.oecd.org). Acesso em 19/02/2020.

<sup>54</sup> Faixas de alíquotas nos países citados: UE/Alemanha (19%, 7% e 0%), Canadá (15%/13% e 0%), África do Sul (15% e 0%) e Japão (10%, 8% e 0%), conforme dados da Ernst&Young e da OCDE, citados acima.

<sup>55</sup> Cf. SAWYER, Adrian. New Zealand's successful experience introducing GST: informative guidance for Hong Kong? (Dezembro/13). Disponível em Research Gate (acesso em janeiro/2020).

<sup>56</sup> Cf. SINGLETON, John. An Economic History of New Zealand in the Nineteenth and Twentieth Centuries. In: Economic History (feb/2010). Disponível em <http://eh.net/encyclopedia> Acesso em 17/10/2012.

<sup>57</sup> Cf. Inland Revenue Department (New Zealand). GST – Background Paper for Session 2 of the Tax Working Group (feb/2018). P. 4 e ss.

<sup>58</sup> Cf. RFB. Carga tributária no Brasil – 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br>. Acesso em: 04/08/2020.

<sup>59</sup> Idem, *ibidem*.

gria, 27%)<sup>60</sup> e não poderia ser absorvida de modo imediato por setores hoje não tributados ou pouco tributados (serviços e demais pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo de PIS/COFINS), pois o repasse total dessa majoração via aumento de preços esbarraria em contratos anteriormente firmados e na pressão do mercado consumidor. Portanto, a própria carga estimada do IBS reforça a necessidade de alíquota reduzida e isenções, para equalizar essas situações.

No tocante ao regramento, a CBS seria criada por lei ordinária e o IBS (estadual) contaria com lei complementar detalhando seus aspectos principais (uniformidade nacional), sem prejuízo das leis estaduais instituidoras, que poderiam adaptá-lo (sem descaracterizá-lo) a necessidades pontuais de cada ente. Além disso, haveria um Conselho do IBS semelhante ao indiano, para tratar do imposto em caráter nacional e promover sua arrecadação e partilha automatizada, formado apenas pelos Estados, com ou sem a participação consultiva da União e de representantes dos Municípios.

Por fim, caberia à lei complementar (a) definir os contornos do IBS em âmbito nacional, com regras uniformes para todos os Estados (b) listar serviços tipicamente prestados a consumidor final e que, como tais, continuariam sujeitos ao ISSL; e (c) determinar as faixas de tributação a serem observadas pelos Estados. Por sua vez, o Conselho do IBS teria a função de definir questões que exijam diretrizes nacionais complementares à “lei geral do IBS”, inclusive o deslocamento de itens entre as faixas de tributação, conforme critérios previstos na Constituição (PEC) e/ou na lei complementar.

#### **b.4) IBS e interesse municipais**

Como boa parte dos serviços hoje sujeitos ao ISS seria absorvida pelo IBS, é necessário que parte da sua arrecadação seja atribuída aos Municípios, para que estes não sofram perdas decorrentes da redução de sua base imponível. Assim, para proteger a autonomia financeira dos Municípios, é recomendável que se criem sistemas de cobrança automáticos, informa-

<sup>60</sup> A alíquota de 28% do IBS indiano não é considerada a maior do mundo por não ser alíquota padrão, aplicando-se apenas a itens supérfluos (cf. OECD. Consumption tax trends 2018. P. 66).

tizados e em tempo real (a exemplo do sistema adotado na Índia). Nesse sistema, o valor recolhido pelas empresas seria *imediatamente* depositado nas contas bancárias de cada ente interessado na operação. Quanto aos Municípios, o próprio sistema se ocuparia de apurar a parcela cabível a cada um deles, a partir de critérios dados pela Constituição (local do consumo / quantidade de habitantes, ou ambos), fazendo-lhes os respectivos depósitos em tempo real. Com isso, ficariam superados os problemas inerentes aos chamados “Fundos de Participação”, garantindo-se receitas municipais em quantidade e fluxo satisfatórios.

A propósito, para além do exemplo indiano, no Brasil, o Instituto Atlântico de Ação Cidadã (IAAC), em sua proposta de reforma tributária<sup>61</sup>, defende a criação do Operador Nacional de Distribuição da Arrecadação (ONDA), sistema informatizado com todas as características acima expostas, o que reforça a viabilidade prática do conceito em questão.

### **b.5) IVA “dual” e desenvolvimento regional**

#### *– Zona Franca de Manaus (ZFM)*

Segundo a CF/88 (ADCT, art. 40), operações da ZFM devem ter sua carga tributária reduzida de modo a atrair investimentos e promover o desenvolvimento da região. Portanto, a CBS (federal) deverá contar com incentivos que sejam, no mínimo, equivalentes às vantagens hoje existentes, garantindo-se a continuidade desses empreendimentos e evitando-se a judicialização do tema. Como há múltiplos incentivos em vigor, a calibração da CBS para refletir a situação atual deve ser feita pelos técnicos da União, sob a supervisão do TCU.

Quanto aos itens remetidos à ZFM, eles devem continuar sendo consideradas como exportações desoneradas, assegurando-se ao remetente a manutenção dos créditos do imposto relacionados às operações anteriores (não cumulatividade plena no fim da cadeia).

Por outro lado, quanto aos produtos fabricados na ZFM conforme Processo Produtivo Básico (PPB) aprovado pelas autoridades competentes, suas remessas a outros pontos do território nacional devem continuar isentas. Além disso, se os produtos forem destinados à utilização como

<sup>61</sup> Cf. Instituto Atlântico de Ação Cidadã (IAAC). Reforma Tributária: Uma proposta aglutinadora (22/10/2019). Disponível em: <https://atlantico.org.br/>. Acesso em: 22/02/2020.

insumos por outras empresas, deve haver crédito presumido correspondente ao valor que seria devido se sua saída da ZFM não fosse isenta, tal como decidido pelo STF em matéria de IPI (RE 592.891). Assim, o IVA-federal deve ser estruturado de modo a “espelhar” e “manter” o tratamento diferenciado hoje existente para os estabelecimentos da ZFM.

#### - Incentivos estaduais

Como o IBS seria cobrado “no destino”, os atuais incentivos concedidos “na origem” perderiam sentido e eficácia. Afinal, tais Estados nada terão “a renunciar” quanto ao IVA devido pelas empresas instaladas em seus territórios. Para manter as condições atrativas em vigor, é necessário criar outro tipo de incentivo estadual, evitando-se o retorno da Guerra Fiscal e eventuais quebras de uniformidade do tributo, dentre outras ineficiências estruturais. Nesse sentido, os Estados poderiam ser autorizados a criar incentivos via gasto público. Assim, os Estados cobrariam IVA integralmente, mas poderiam utilizar verbas orçamentárias para incentivar atividades econômicas de seu interesse (por exemplo, a instalação de indústrias), inclusive com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e regionais. Para garantir fluxo de recursos aos beneficiários, protegendo sua confiança no novo sistema, pode-se prever que a eventual inadimplência do Estado gerará direito à compensação dos créditos com o próprio IBS, admitida, ainda, a cessão dos créditos a terceiros localizados no Estado.

### 7. Imposto seletivo

As PECs ns. 45/2019 e 110/2019 também discutem a criação de um Imposto Seletivo (IS) em substituição ao IPI, não havendo, contudo, em nenhuma delas, clareza quanto aos contornos da figura. O certo é que ela não deve ter feições puramente arrecadatórias, nem incidir sobre os mesmos itens que a CBS (federal), pois, segundo a OCDE (2018), tributos “seletivos” têm o propósito de *“influenciar o comportamento dos consumidores, nas situações em que o consumo de certos produtos é considerado danoso à saúde ou ao meio ambiente”*, ou, ainda, indesejável. Nesse sentido, deve-se prever que, nas cadeias sujeitas ao Imposto Seletivo (que deverá ser monofásico e federal), a CBS (federal) não incida.

Entre os países da OCDE, os impostos seletivos normalmente recaem sobre produtos geradores das chamadas “externalidades negativas”, tais

como fumo, álcool, combustíveis fósseis e energia de fontes não renováveis, refrigerantes e “alimentos” com altos teores de açúcar. No caso do Brasil, porém, o desafio será dar adequado tratamento àqueles produtos que gerem externalidades negativas, mas que, ainda assim, sejam imprescindíveis ou economicamente relevantes, tais como carros, caminhões e seus combustíveis fósseis.

Para se adequar às recomendações da OCDE, o Imposto Seletivo deverá ter as seguintes características: incidência na importação (neutralidade), alíquotas diferenciadas (por produto), imunidade às exportações, incidência monofásica (facilidade de arrecadação / fiscalização) e não inclusão de si mesmo na sua base ou na de outros tributos. Além disso, é necessário que haja precisão quanto ao seu escopo. Por isso, a Constituição terá de determinar o critério de seleção a ser observado pela lei complementar que elegerá os itens gravados. Nesse sentido, deve-se prever que a União poderá instituir, *“mediante lei complementar, imposto seletivo, com a finalidade de desestimular o consumo de bens, serviços ou direitos que, por sua própria natureza, impliquem risco à saúde ou ao meio ambiente”*.

Outros detalhes que poderiam ser ajustados com o objetivo de impor ao tributo limitações mais rígidas incluem regras que prevejam: (a) incidência apenas sobre os itens listados em lei complementar; (b) incidência por exclusão de outros tributos sobre o consumo que não o IVA-estadual; e (c) repartição de receitas com os entes descentralizados.

### Conclusões

Devido aos desdobramentos da pandemia e, agora, aos debates eleitorais, houve novo adiamento dos debates estruturais. Esse contratempo, no entanto, poderá propiciar que a reforma tributária seja realizada sem atropelos e de forma bem refletida, pautando-se na *revisão ampla e pré-**v**ia do gasto público*, de modo a evitar que ela veicule novos aumentos de carga tributária. Em matéria de tributação do consumo, a reforma deve recuperar-la da descaracterização progressiva causada pela má atuação de todos os Poderes da República, que, diga-se, tem atingido o sistema tributário como um todo. Além disso, ela deverá respeitar o pacto federativo, a separação de poderes e as liberdades civis e econômicas, que, considerados em conjunto, aconselham a adoção de um modelo “dual” com as características acima descritas.