

CADERNOS  
**FGV PROJETOS**

OUTUBRO 2018  
ANO 13 | Nº 34  
ISSN 19844883

# REFORMA TRIBUTÁRIA: DEBATES E REFLEXÕES

*Entrevista*

**JOSE ROBERTO CARNEIRO DA CUNHA**

*Depoimento*

**LUIZ CARLOS HAULY**

CADERNOS  
 **FGV PROJETOS**

**REFORMA**  
**TRIBUTÁRIA:**  
**DEBATES E REFLEXÕES**



Primeiro Presidente Fundador  
Luiz Simões Lopes

Presidente  
Carlos Ivan Simonsen Leal

Vice-Presidentes  
Sergio Franklin Quintella, Francisco Oswaldo Neves Dornelles e  
Marcos Cintra Cavalcante de Albuquerque

## CONSELHO DIRETOR

Presidente  
Carlos Ivan Simonsen Leal

Vice-Presidentes  
Sergio Franklin Quintella, Francisco Oswaldo Neves Dornelles e  
Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque

Vogais  
Armando Klabin, Carlos Alberto Pires de Carvalho e Albuquerque,  
Cristiano Buarque Franco Neto, Ernane Galvêas, José Luiz Miranda,  
Lindolpho de Carvalho Dias, Marçílio Marques Moreira e Roberto Paulo  
Cezar de Andrade

Suplentes  
Aldo Floris, Antonio Monteiro de Castro Filho, Ary Oswaldo Mattos Filho,  
Eduardo Baptista Vianna, Gilberto Duarte Prado, Jacob Palis Júnior,  
José Ermírio de Moraes Neto, Marcelo José Basílio de Souza Marinho e  
Maurício Matos Peixoto

## CONSELHO CURADOR

Presidente  
Carlos Alberto Lenz César Protásio

Vice-Presidente  
João Alfredo Dias Lins (Klabin Irmãos e Cia)

Vogais  
Alexandre Koch Torres de Assis, Andrea Martini (Souza Cruz S.A.), Antonio Alberto Gouvea Vieira,  
Eduardo M. Krieger, Rui Costa (Governador do Estado da Bahia), José Ivo Sartori (Governador  
do Estado do Rio Grande Do Sul), José Carlos Cardoso (IRB - Brasil Resseguros S.A.), Luiz Chor,  
Marcelo Serfaty, Márcio João de Andrade Fortes, Murilo Portugal Filho (Federação Brasileira  
de Bancos), Orlando dos Santos Marques (Publicis Brasil Comunicação Ltda.), Pedro Henrique  
Mariani Bittencourt (Banco BBM S.A.), Raul Calfat (Votorantim Participações S.A.), Ronaldo  
Mendonça Vilela (Sindicato das Empresas de Seguros Privados, de Previdência Complementar  
e de Capitalização nos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo), Sandoval Carneiro Junior e  
Willy Otto Jorden Neto

Suplentes  
Cesar Camacho, Clóvis Torres (Vale S.A.), José Carlos Schmidt Murta Ribeiro, Luiz Ildelfonso  
Simões Lopes (Brookfield Brasil Ltda.), Luiz Roberto Nascimento Silva, Manoel Fernando  
Thompson Motta Filho, Nilson Teixeira (Banco de Investimentos Crédit Suisse S.A.), Olavo  
Monteiro de Carvalho (Monteiro Aranha Participações S.A.), Patrick de Larragoiti Lucas (Sul  
América Companhia Nacional de Seguros), Rui Barreto, Sergio Andrade e Victório Carlos de  
Marchi

Sede  
Praia de Botafogo, 190, Rio de Janeiro-RJ, CEP 22250-900 ou Caixa Postal 62.591  
CEP 22257-970, Tel: (21) 3799-5498 | [www.fgv.br](http://www.fgv.br)

Instituição de caráter técnico-científico, educativo e filantrópico, criada em 20 de dezembro de 1944  
como pessoa jurídica de direito privado, tem por finalidade atuar, de forma ampla, em todas as matérias  
de caráter científico, com ênfase no campo das ciências sociais: administração, direito e economia,  
contribuindo para o desenvolvimento econômico-social do país.



Diretor  
Cesar Cunha Campos

Diretor Técnico  
Ricardo Simonsen

Diretor de Controle  
Antônio Carlos Kfourir Aidar

Diretor de Qualidade  
Francisco Eduardo Torres de Sá

Diretor de Mercado  
Sidnei Gonzalez

## EDITORIAL

Editor-Chefe  
Sidnei Gonzalez

Orientação Técnico-científica  
Ana Carolina Monguilod  
Melina de Sousa Rocha Lukic  
Vanessa Rahal Canado

Coordenação Editorial  
Manuela Fantinato

Coordenação de Design  
Patrícia Werner

Produção Editorial  
Talita Marçal  
Marina Bichara

Projeto Gráfico e Diagramação  
Julia Travassos  
Bianca Sili

Edição e Revisão  
Lígia Lopes  
Luísa Pontes

Equipe de Produção  
Alexandre Moretti  
Marcelo Abrantes  
Erika Boclin  
Marco Antônio Queiroga de Azeredo

Fotos  
<http://www.shutterstock.com>

## PUBLICAÇÃO PERIÓDICA DA FGV PROJETOS

Os textos são de responsabilidade dos autores e não  
refletem, necessariamente, a opinião da FGV

Esta edição está disponível para *download* no site  
da FGV Projetos: [www.fgv.br/fgvprojetos](http://www.fgv.br/fgvprojetos)

CADERNOS  
 **FGV PROJETOS**

# **REFORMA TRIBUTÁRIA:**

## **DEBATES E REFLEXÕES**

OUTUBRO 2018  
ANO 13 | Nº 34 | ISSN 19844883

---

# SUMÁRIO

**6**  
*Editorial*

CESAR CUNHA CAMPOS

**8**  
*Prefácio*

SERGIO FRANKLIN QUINTELLA

**10**  
*Entrevista*  
JOSE ROBERTO  
CARNEIRO DA  
CUNHA



*A entrevista desta edição trata das dificuldades para a realização de uma reforma tributária no Brasil. O consultor tributário e ex-auditor da Receita Federal Jose Roberto Carneiro da Cunha chama atenção para a reforma como oportunidade de redirecionamento do pacto social brasileiro.*

**16**  
*Depoimento*  
LUIZ CARLOS HAULY



*As inconsistências do sistema tributário brasileiro constituem o tema principal tratado pelo relator da Comissão Especial da Reforma Tributária, Luiz Carlos Hauly. Em seu depoimento, ele também expõe uma proposta de reforma tributária que traria diversos benefícios para a economia brasileira.*

**22**  
*Artigo*

PASCAL SAINT-AMANS

Tributação internacional no mundo: desafios e perspectivas

**32**  
*Artigo*

MANSUETO DE ALMEIDA

O papel dos tributos no desenvolvimento econômico brasileiro

**44**  
*Artigo*

FERNANDO REZENDE

As reformas gêmeas

**54**  
*Artigo*

RODRIGO MATTOS VIEIRA DE ALMEIDA E  
CARLOS ALBERTO PIRES DE CARVALHO E ALBUQUERQUE

Aspectos jurídicos do sistema tributário brasileiro

**62**  
*Artigo*

JOSÉ ROBERTO AFONSO E  
KLEBER PACHECO DE CASTRO

Arrecadação tributária brasileira: uma avaliação atualizada

**78**  
*Artigo*

BERNARD APPY, EURICO DE SANTI, ISAÍAS COELHO,  
NELSON MACHADO E VANESSA RAHAL CANADO

Reforma Tributária: qual a agenda?

**90**  
*Artigo*

ANA CAROLINA MONGUILOD E  
MELINA ROCHA LUKIC

A guerra fiscal e o futuro de ICMS

**104**  
*Artigo*

JOSÉ ANTONIO SCHÖNTAG

A base de cálculo da Cofins e o ICMS

**110**  
*Artigo*

GUSTAVO BRIGAGÃO

Reforma tributária e o Imposto Sobre Serviços

---

# EDITORIAL

**CESAR CUNHA CAMPOS**

---

Diretor da FGV Projetos

---

**D**e acordo com levantamento realizado pelo Banco Mundial, o relatório *Doing Business* 2018, que compara o ambiente de negócios entre 190 países, as empresas no Brasil gastam quase duas mil horas por ano para cumprir suas obrigações fiscais. Além do enorme tempo despendido com isso, há um amplo gasto financeiro – cerca de R\$ 60 bilhões/ano – com os diversos impostos que compõem um sistema tributário complexo e pouco transparente. Como resultado disso, o Brasil está em 125<sup>a</sup> posição no *ranking* de países para se fazer negócios, sendo o pior entre os países dos BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul) e os países do Mercosul, e em 184<sup>o</sup> lugar no ranking para pagamento de impostos. No que toca à abertura de empresas, o Brasil ocupa a 176<sup>a</sup> posição na classificação, evidenciando um ambiente absolutamente desfavorável para o empreendedorismo.

Para tornar-se competitivo, o Brasil precisa com urgência de uma reforma do sistema tributário nacional, que atue na redução, otimização e simplificação dos impostos. A solução para a saída da crise fiscal brasileira passa pela desburocratização e modernização na cobrança de impostos, que leve em conta o pacto social nacional, mas também experiências internacionais exitosas, baseando-se nos princípios fiscais que norteiam o sistema global financeiro, cada vez mais integrado. Desta forma, podemos vislumbrar uma possível entrada do Brasil na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que tem como um de seus objetivos o estabelecimento de normas fiscais mais justas.

Neste contexto, a FGV Projetos lança esta publicação, que tem como objetivo fomentar o debate em torno das propostas de reformas tributárias que vêm sendo discutidas para o Brasil, como a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e outras, que também visam simplificar o ambiente de negócios e, concomitantemente, alavancar o crescimento econômico do país. Ao tornar públicos diagnósticos de diferentes perspectivas e sugestões de mudanças, pretende-se chamar atenção para este tema fundamental para a retomada consistente do crescimento brasileiro.

---

# PREFÁCIO

**SERGIO FRANKLIN QUINTELLA**

---

Vice-Presidente da FGV

---

**A**tualmente, uma das reformas estruturais mais importantes para alavancar o desenvolvimento econômico e social do país é a reforma tributária. O atual sistema tributário brasileiro é complexo, engessado e aumenta o Custo Brasil, dificultando, conseqüentemente, a criação de postos de trabalho e investimentos no país, tão necessários em momentos de crise como o enfrentado no momento.

Neste sentido, cumprindo a sua missão de auxiliar no aprimoramento de instituições públicas e colaborar para o crescimento socioeconômico brasileiro e ambientar debates contrutivos, a Fundação Getulio Vargas reúne, nesta publicação, reflexões sobre as necessidades e as possibilidades de reforma tributária para o Brasil. Os diversos artigos apresentam o cenário atual, os principais desafios a serem enfrentados e as mudanças que devem trazer uma reforma do sistema tributário nacional.

Dentre as propostas apresentadas estão a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), a redução da carga tributária indireta, a simplificação do regime tributário, entre outras. Essas proposições têm o objetivo de minimizar a guerra fiscal entre os entes da federação, a simplificação e a modernização do sistema tributário, diminuir os gastos financeiros e o tempo para o pagamento dos impostos e permitir a efetiva entrada do Brasil na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que congrega 35 países. Para este último, sugere-se uma reforma tributária que se adeque aos padrões fiscais globais, visto que o atual sistema tributário nacional apresenta inconsistências e burocracias que afetam o poder competitivo das empresas brasileiras nos âmbitos nacional e internacional.

A reforma tributária brasileira é importante não só para impulsionar a economia, mas, também, para fortalecer a posição do país no cenário internacional globalizado, que conta com um sistema financeiro cada vez mais transparente e coordenado, atraindo empresas multinacionais modernas e de alta tecnologia. Ademais, é um movimento que consolida a participação do Brasil em organismos multilaterais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

ENTREVISTA

---

# JOSE ROBERTO CARNEIRO DA CUNHA



---

## Consultor tributário

Formado em engenharia civil pela Universidade de São Paulo, em economia pela Universidade Cândido Mendes e em direito pela Universidade Federal no Rio de Janeiro. Foi superintendente comercial da Rede Ferroviária Federal, Sociedade Anônima e auditor da Receita Federal. É consultor tributário e coordenador da banca de direito tributário do Exame da Ordem dos Advogados do Brasil.

---

Segundo Jose Roberto Carneiro da Cunha, um sistema tributário eficiente é aquele em sintonia com o pacto social proposto pelo Estado. Em sua opinião, são diversos os entraves para a implantação de uma reforma tributária no Brasil, ocasião em que se faz necessária uma redefinição de seu pacto social. Na entrevista, o especialista comenta os desafios do país nesse sentido, tendo em vista algumas experiências internacionais.

**FGV PROJETOS** Quais são as características mais relevantes para um sistema tributário eficiente?

**A**s características de um sistema tributário eficiente transcendem ao próprio sistema tributário. Elas remetem ao tipo de Estado que o cidadão deseja; à natureza e amplitude do pacto social; à distribuição de direitos e obrigações entre o cidadão e o Estado; e à partição de responsabilidades entre os entes federados. A Constituição de 1988 tentou tratar de todas essas questões e criar um contexto para que o sistema tributário funcionasse de forma eficiente e eficaz. Todavia, não logrou êxito diante dos flagrantes desequilíbrios entre os direitos que buscou assegurar ao cidadão e a capacidade contributiva da sociedade.

Considero que a principal característica de um sistema tributário eficiente é a simplicidade. O sistema deve ser acessível a todos os contribuintes, sejam eles empresas ou indivíduos, e ao próprio Estado que vai aplicar, operar, exigir e cobrar o cumprimento das relações tributárias obrigacionais. Um exemplo de simplificação que deu certo foi a legislação do Microempreendedor Individual (MEI). Neste sistema especial, a tributação é reduzida e quase não existem obrigações acessórias, resumidas a uma declaração anual.

Outra característica deve ser a antiguidade (estabilidade temporal), ou seja, a consolida-

ção do sistema tributário pela prática usual e pela jurisprudência, que vai se pacificando ao longo do tempo nos tribunais. Segundo o ex-secretário da Receita Federal, Osiris Lopes Silva: “imposto bom é imposto velho”, pois quem cobra sabe como cobrar, quem paga sabe que tem que pagar e quem julga sabe o que é devido e o que é exagero.

Além da simplicidade e da estabilidade, considero que o sistema tributário deve ser progressivo, ou seja, deve tributar mais quem tem maior capacidade contributiva, exigindo mais tributo daquela organização/pessoa/entidade que gera mais riqueza porque essa é a base tributável que contribuirá para o progresso de todos. O nosso sistema tributário, frequentemente, é acusado de ser muito regressivo, tributando pouco a renda e muito o consumo. Um sistema progressivo justo e, portanto, não confiscatório, foca mais no tributo sobre as famílias, as heranças e os ganhos de capital, e menos nas empresas, pois são estas que geram emprego, riqueza etc. Quando se aumenta a carga tributária das empresas, inibe-se o investimento, desencoraja-se o empreendedorismo e dificulta-se a geração de emprego e renda. Neste contexto o emprego se precariza, empurra-se o trabalhador para a “pejotização”, ou para a informalidade. Ocorre, portanto, um processo de degradação da qualidade do trabalho, induzido pelo próprio sistema tributário.

---

Na sua opinião, o ideal seria uma reforma tributária mais ampla ou mais pontual?

- Embora o Brasil necessite de uma ampla reforma tributária, são diversos os entraves para a sua implantação. O primeiro e mais importante é a redefinição do pacto social, ou seja, deve-se estabelecer qual projeto de país que se quer; qual a posição do brasileiro em relação ao Estado e vice-versa. O ex-ministro Roberto Campos disse que nossa Constituição é “um dicionário de utopias”, pois estabeleceu muitos direitos que não conseguem ser garantidos na prática. Logo, a grande dificuldade que se verifica no país é o cumprimento da Constituição. Antes de se reformar o sistema tributário, então, é preciso uma reformulação do pacto social e uma nova constituinte.

Outro entrave é uma cultura focada na criminalização da atividade econômica. O empresário é visto como um usurpador, o empregado como vítima eterna e o capitalista estrangeiro como um inimigo a ser atacado. A administração pública, e infelizmente a própria administração tributária, trata o empresário como um inimigo. Em outros países, não há a ideia de que o empresário tem que ser combatido, vigiado, patrulhado, etc. Isto leva à defesa do Estado onipresente, regulador e controlador, que é altamente disfuncional. Ao contrário desta ideia, eu defendo o controle social. Esse controle, em âmbito

**“ Embora o Brasil necessite de uma ampla reforma tributária, são diversos os entraves para a sua implantação. ”**

tributário, seria realizado por um quadro de fiscais hiperespecializados, trabalhando em conjunto com representantes da sociedade civil. Estes poderiam ser contadores (e despachantes aduaneiros) certificados pela Escola Superior de Administração Fazendária (Esaf) que, depois de realizarem treinamentos, receberiam uma chancela da Receita Federal e poderiam ser contratados para fiscalizações independentes. Os balanços e as declarações das empresas assinadas por estes profissionais seriam processados com um nível de risco menor e, portanto, seriam menos vigiados pelo fisco, formando uma rede de cooperação social. Esse contador (ou despachante) deve ter uma remuneração mais alta e ser rigorosamente responsabilizado - se for notada a má fé na aplicação da norma - e talvez até responsabilizado em parte pelos tributos que deixar de recolher. Valoriza-se o profissional e exige-se dele maior grau de responsabilidade. A ideia do controle social decerto vai encontrar forte resistência nas estruturas sindicais hoje existentes, mas é necessário reconhecer que o Estado não pode mais crescer.

A reforma tributária ideal seria mais ampla e limitadora do papel do Estado aos serviços essenciais. Assim, seriam eliminadas as utopias presentes na nossa Constituição, trazendo mais pragmatismo para o texto constitucional. A reforma mais ampla é a ideal, mas a possível será sempre a pontual e, por isso, o Estado brasileiro vem negociando microrreformas tributárias ao longo do tempo.

---

Qual a sua opinião em relação à implementação de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)?

● Eu espero que o IVA federal, que é a união do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), corrija as distorções relativas ao sistema de créditos (próprios da não cumulatividade) resolvendo a conflituosa questão do conceito de insumos e a ausência de créditos relativos aos salários, cuja ausência induz à terceirização. No entanto, dificilmente este último aspecto será contemplado na reforma e, mais uma vez, vamos favorecer e induzir a precarização das relações de trabalho e a pejotização. Enfim, continuo defendendo a menor tributação do consumo e o imposto de renda maior. Isso é uma recomendação da própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), porque é o caminho para um sistema tributário mais justo.

---

Os modelos internacionais de tributação estão convergindo cada vez mais no sentido de combater a elisão fiscal agressiva, tal como defendido pelo projeto *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS). Como o senhor avalia a mudança proposta por este projeto?

● Em relação ao BEPS, o Brasil participa ativamente de vários comitês com funcionários qualificados do Ministério das Relações Exteriores e da Receita Federal, vendo com grande interesse a implementação dessas medidas, porque, de fato, são medidas protetoras da erosão da base tributária ou da destinação de lucros dos grandes grupos empresariais multinacionais para países de

**“ Verificar e acompanhar o que o mundo está fazendo de melhor é uma política da qual não podemos abrir mão. ”**

tributação favorecida. É claro que este planejamento tributário abusivo não está apenas nas empresas multinacionais/estrangeiras, mas principalmente nas empresas brasileiras de atuação multinacional que buscam escapar da tributação no Brasil, transferindo para outros países a tributação sobre parcela importante de seus lucros. Além disso, a Receita Federal é um dos órgãos que atua com mais empenho no desenvolvimento e no acompanhamento destas normas. Verificar e acompanhar o que o mundo está fazendo de melhor é uma política da qual não podemos abrir mão.

Hoje, no âmbito do BEPS, a legislação brasileira já contempla a declaração de país a país de empresas ou grupos empresariais que tenham faturamento superior a 750 milhões de euros, ou seja, de empresas brasileiras importantes que tenham atuação multinacional, mas cujo controle está no Brasil. A Receita Federal seguiu a orientação da OCDE e considerou que o valor de 750 milhões de euros justifica uma análise fiscal mais detalhada sobre estas empresas. A declaração país a país, portanto, é uma obrigação acessória importante e que já está em vigor, mas a maior parte das medidas dos BEPS estão ainda em processo de consulta pública.

A Receita Federal serve como modelo internacional em relação às novas tecnologias para fiscalizar e arrecadar. O senhor poderia citar os avanços que considera mais importante nessa área?

- A Receita Federal vem informatizando as relações com o contribuinte em uma velocidade impressionante; em muito pouco tempo todas as relações mudaram. A nota fiscal eletrônica e a contabilidade informatizada são exemplos de avanços tecnológicos implementados e adaptados pela Receita Federal e copiados pelos entes federados.

Além disso, a Receita possui programas de manipulação, cruzamento e análise de bancos de dados, que deixam as informações mais claras para o fiscal, de acordo com o seu interesse. Esse é um esforço magnífico e altamente técnico, que muitos países gostariam de ter. Os servidores públicos que desenvolvem e trabalham com esses sistemas são notáveis e merecem o reconhecimento da sociedade, pois são softwares complexos totalmente desenvolvido dentro da Receita Federal.

Também merece destaque uma preciosa de integração, seja no âmbito do preço transferência, de informações, como dos BEPS – já que o projeto BEPS tem como princípios a cooperação entre fiscos e entidades tributantes, desde a troca de informações até a realização de operações de fiscalização conjuntas ou acompanhamento de fiscalizações fora do país. Se o país possui uma base informatizada da contabilidade e das obrigações acessórias, facilita-se essa integração, e este é um ponto de destaque que o Brasil possui.

DEPOIMENTO

---

# LUIZ CARLOS HAULY



---

## Deputado Federal

Formou-se em economia e em educação física pela Universidade Estadual de Londrina. Foi prefeito do município de Cambé, no Paraná, e secretário da Fazenda do Estado do Paraná. Como parlamentar, foi vice-presidente da Frente Parlamentar Mista das Micro e Pequenas Empresas, além de relator da lei complementar nº 123, de 2006, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e o Simples Nacional, e da lei complementar nº 147, de 2014, que promoveu grandes modificações do Estatuto. Atualmente, é deputado federal e está à frente da relatoria da Comissão Especial da Reforma Tributária.

---

Luiz Carlos Hauly apresenta as incongruências e inconsistências do sistema tributário nacional que surgiram ao longo dos últimos 50 anos. A partir disso, o deputado federal propõe uma reforma tributária que terminaria com a guerra fiscal, diminuiria o contencioso administrativo e judiciário, a burocracia e a sonegação, além de possibilitar ao país alcançar os padrões exigidos para a entrada na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

A reforma tributária ideal para o Brasil é aquela capaz de diminuir a regressividade, resolver os problemas de formação dos preços da economia brasileira e reduzir o custo de produção do setor produtivo brasileiro, da folha de pagamentos, da burocracia, do capital investido e da contratação da mão de obra. Além disso, tal reforma deve abranger a redução do custo do capital investido pelas empresas em máquinas, equipamentos e bens do ativo fixo.

Os empréstimos sofrem pesada incidência do *spread* bancário e de impostos como o Imposto sobre Operações Financeiras, que tornam a carga tributária insustentável. Um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada (Ipea), por exemplo, constatou, em 2008, que quem ganha até dois salários mínimos é tributado em cerca de 53,9% de sua renda, ou seja, a cada R\$ 1 mil de salário, R\$ 539 são de imposto. Logo, as pessoas que recebem até dois salários mínimos trabalham seis meses por ano para pagar impostos. Já para quem ganha acima de 30 salários, a proporção de imposto é de apenas 29%, e estes trabalham 3,6 meses por ano para pagar os impostos. Isso ocorre porque há uma tributação maior sobre o consumo que atinge os que ganham menos: um cidadão que ganha R\$ 2 mil, por exemplo, gasta R\$ 1 mil em comida e remédio.

A carga tributária nacional está entre 33% e 36% do Produto Interno Bruto (PIB)

do Brasil. Isto significa que os mais ricos incorporam a riqueza do país com carga tributária menor que a média nacional, ao contrário das classes mais baixas, que são oneradas excessivamente.

Outro grave problema é a burocracia, tanto na cobrança de imposto quanto na busca de valores devidos pelos devedores insolventes. Segundo um estudo recente do Banco Mundial, o Brasil continua sendo o país onde as empresas gastam mais tempo para pagar impostos. Com uma quantidade ímpar de documentos, taxas e leis, uma companhia nacional gasta 1.958 horas ao ano para quitar todas as suas obrigações tributárias, o que gera um custo de R\$ 60 bilhões/ano. O tempo é seis vezes maior do que a média de 332 horas ao ano registrada nos países da América Latina e Caribe, de acordo com o último relatório *Doing Business*, de 2018.

Ninguém aguenta mais este manicômio tributário com regras confusas no qual vivemos. O novo sistema tributário que estamos propondo coloca o Brasil de volta no caminho do desenvolvimento, visando à alavancagem harmônica de todas as cinco regiões. No atual modelo tributário, há uma estimada renúncia fiscal federal de R\$ 284 bilhões, uma estadual de R\$ 200 bilhões e uma municipal de R\$ 50 bilhões, por meio do Imposto Sobre Serviços (ISS).

O sistema é tão complexo, tão anárquico, que aquele que pode mais ganha um

benefício fiscal. Essa concorrência predatória e de capitalismo selvagem destrói toda a economia e está prejudicando todos os entes da federação. Um estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas<sup>1</sup> demonstra o volume excessivo do contencioso administrativo tributário federal, que chega a R\$ 2 trilhões, sem contar os advindos dos estados e municípios.

Afora isso, temos uma dívida ativa dos três entes federados estimada em R\$ 3 trilhões e uma sonegação fiscal que atinge cerca de 28% do PIB, segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o que acaba desorganizando a competitividade e a economia brasileira.

Todas essas incongruências e inconsistências do Sistema Tributário foram criadas ao longo dos últimos 50 anos e decorreram da Constituição Federal promulgada em 1988, na qual os estados e os municípios conseguiram 15% do Imposto de Renda (IR), 25% do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e os impostos monofásicos, incluindo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias Prestação de Serviços (ICMS) na partilha de recursos, acompanhada de um estudo de impacto para adequar o remédio à doença.

Nós transformamos o Sistema Tributário Nacional em um verdadeiro manicômio tributário, do ponto de vista jurídico.

Do ponto de vista funcional, criamos um Frankenstein, desengonçado e muito forte, que destrói as empresas e, por decorrência, a competitividade, alijando milhões de empregos e criando desempregados e subempregados em função da excessiva carga tributária sobre a base de consumo.

O Brasil sofre muito em função das inadequações e impropriedades, inconsistências e incongruências do sistema tributário. Devemos sair deste sistema anárquico/caótico e buscar um sistema tributário ideal para o Brasil, diminuindo a tributação excessiva sobre o consumo, que atinge 54,4% da arrecadação total, e realocar essa carga tributária gradativamente para a renda. As alíquotas exageradas sobre o consumo podem ser diminuídas com uma reforma focada na reengenharia tributária e tecnológica, simplificando a cobrança de tributos e reduzindo o número excessivo de impostos e de contribuições sociais.

## PROPOSTA

O Brasil é a única federação do mundo que tem cobrança de tributos nas unidades estaduais, o ICMS, e municipais, o ISS. Assim, o nosso sistema tributário é caótico, pois ora a cobrança é municipal, ora estadual, bem como se é cobrado às vezes na origem e outras no destino, acarretando, muitas vezes,

<sup>1</sup> Pesquisa Macrovisão do Crédito Tributário, realizada pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

uma bitributação. Na minha proposta de Reforma Tributária, propõe-se a adição de uma forma clássica mundial do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que é utilizado na Europa e no Canadá, sendo de cobrança nacional e de destino.

Se o Brasil deseja se associar à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que congrega 35 países, precisa harmonizar o seu sistema tributário com os demais países do mundo. Sob este enfoque, a nossa proposta de modelo ideal para o Brasil atinge esse resultado, pois elimina a guerra fiscal, diminui o contencioso administrativo e judiciário, a burocracia e o seu custo, e também a sonegação. Em sintonia com as medidas propostas, a dívida ativa é reduzida, ocasionando um ganho extraordinário para a economia brasileira e, principalmente, para a formação dos preços.

A ideia central é extinguir cerca de 11 tributos, dentre eles o ICMS, o ISS, o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Salário Educação, e transformá-los em apenas dois. O primeiro é o Imposto Seletivo, que incidirá sobre energia elétrica, combustíveis, comunicação, minerais, cigarros, bebidas, eletrodomésticos, eletrônicos, pneus e autopeças, que concentrará a parte principal da arrecadação, e o segundo é Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), incidindo sobre os demais produtos, evitando a sobreposição de tributos e o aumento em escala da tributação. Com a redução do número de tributos, a cobrança e o pagamento serão simplificados, reduzindo a sonegação e provocando uma verdadeira reengenharia tributária. Assim, teremos um modelo tributário clássico, próximo aos modelos europeu e canadense, calado sobre o modelo de cobrança destino débito com crédito totalmente eletrônico, no qual

cada empresa terá uma conta bancária ligada ao fisco nacional, que seria cobrado pelos estados, com participação dos municípios, compartilhando a arrecadação entre eles.

Estudos demonstram que a redução do número de impostos, a simplificação e a modernização na sua forma de cobrança levará à diminuição das exigências tributárias, reduzindo a burocracia e o custo Brasil. A expectativa é que a diminuição da burocracia permita uma redução aproximada de 2,5% nos custos das empresas, levando ao aumento de sua competitividade tanto no Brasil quanto no exterior. Esta é uma reengenharia tributária necessária para o país. Deve-se, portanto, fazer um equilíbrio das alíquotas do IVA com relação ao IR, que também deveria ser fundido com a contribuição social sobre o lucro líquido, e fazer um disciplinamento do novo IR, principalmente as partes jurídica e física.

Tais medidas são necessárias tanto para sedimentar a entrada do Brasil na OCDE quanto para manter a competitividade brasileira, tendo em vista as recentes mudanças ocorridas no sistema tributário americano. Desse modo, temos um amplo campo de debate para implementar um modelo que seja extremamente eficiente, mantenha a arrecadação nacional e tenha um menor peso burocrático de custo para os contribuintes do IR (tanto pessoas físicas quanto jurídicas).

O nosso modelo contribui, portanto, para a simplificação da cobrança do imposto patrimonial. Se houver um amplo entendimento, poderemos fazer uma regulamentação para que esses tributos de natureza patrimonial possam ter amparo na legislação federal, a fim de que o município seja o destinatário do Imposto Territorial e Predial Urbano (IPTU), do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), do Imposto

sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

A regra de ouro da minha proposta é não aumentar a carga tributária para nenhum setor, em especial para aqueles que mais geram emprego. Nos primeiros cinco anos, a arrecadação estará mantida e, em uma fase posterior, teremos dez anos para fazer os ajustes necessários, no intuito de evitar qualquer perda econômica. Com a previsão de um crescimento do PIB de 7% ao ano com a aprovação da Reforma Tributária, não haverá preocupação com o aumento da carga tributária ou a perda de arrecadação dos entes federados.

O grande mérito da nossa proposta é o crescimento econômico que irá acompanhá-la e que gerará mais empregos e melhores salários, beneficiando a população. Além disso, apesar de, em um primeiro momento, não estar prevista a redução da carga tributária, a isenção de impostos sobre alimentos e medicamentos já vai aumentar o poder de compra da população de renda mais baixa – que é a mais tributada no país – em cerca de 30%. Assim, a isenção dos impostos sobre alimentos e medicamentos e o crescimento econômico com geração de empregos são os principais méritos da proposta.

A partir do momento em que isentamos os impostos de alimentos e remédios e reduzimos a carga tributária sobre máquinas e equipamentos, o sistema fica mais justo, pois reduz a parcela da população que ganha menos. A Reforma, portanto, vai aumentando, pouco a pouco, a justiça social e reduzindo a carga tributária indireta sobre a população menos favorecida.

“A expectativa é que a diminuição da burocracia permita uma redução aproximada de 2,5% nos custos das empresas, levando ao aumento de sua competitividade tanto no Brasil quanto no exterior.”

ARTIGO

---

# TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL NO MUNDO: DESAFIOS E PERSPECTIVAS

---

O artigo explora a mudança dos princípios fiscais que regem o sistema global financeiro, cada vez mais integrado, transparente e coordenado. Ademais, o autor aborda a implementação do projeto Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, que busca estabelecer normas fiscais mais justas e o seu impacto sobre o campo da inovação.

## PASCAL SAINT-AMANS

---

Diretor do Centro para Política e Administração Tributárias da OCDE

É graduado pela Escola Nacional de Administração e pelo Institut d'Études Politiques de Paris, além de ser bacharel em história. Foi diretor financeiro do Comitê de Regulamentação de Energia e trabalhou no Ministério de Finanças da França. Ademais, foi Chefe da Cooperação Internacional e Divisão de Concorrência Tributária no Centro para Política e Administração Fiscais da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e chefe da Divisão do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Fiscais. Atualmente, é diretor do Centro para Política e Administração Tributárias da OCDE.

**N**a última década, os países deram passos gigantescos em direção à redefinição do cenário internacional. Os princípios fiscais que sustentam o sistema global financeiro passaram da opacidade e da incongruência para a transparência e a coerência. Os países que trabalhavam por conta própria, impondo uma colcha de retalhos de normas, adotaram um modelo de eficiência coordenada. A era do sigilo bancário tornou-se passado. Um novo padrão de intercâmbio automático de informações foi acordado por mais de 100 jurisdições. O projeto Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS), da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), deu o tom para o estabelecimento de normas fiscais justas e, ao mesmo tempo, suscetíveis de assegurar o pagamento de tributos em que ocorra a criação de valor. Novas regras e mudanças de padrões levaram à uma discussão vital sobre a “certeza fiscal”, visando considerar o seu impacto sobre o investimento e a inovação.

Embora a soberania fiscal seja um elemento central da identidade nacional, a atual escala da interconectividade e da atividade transfronteiriça fazem com que esta soberania seja apenas nominal, quando os governos agem por conta própria. As ações unilaterais não têm como proporcionar uma solução integral. Assim, através da *OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS*, com seus 113 membros, e do Fórum Global para

**“Os princípios fiscais que sustentam o sistema global financeiro passaram da opacidade e da incongruência para a transparência e a coerência.”**

Transparência e Troca de Informações Tributárias, com seus 149 membros, a comunidade internacional está erguendo uma nova estrutura institucional, que concilia o conceito da soberania fiscal com o multilateralismo, criando, assim, um anteprojeto de formulação de políticas no mundo globalizado.

Assistimos, no ano passado, a consideráveis progressos em várias frentes no que diz respeito à tributação, à medida que a comunidade internacional passava da fase da formulação de políticas à fase de implementação destas. Unidos do BEPS, auxiliados pela transparência fiscal e com a ajuda de nosso trabalho realizado junto aos países em desenvolvimento, os países passaram, em 2017, a dar materialização às políticas.

## IMPLEMENTAÇÃO DO BEPS

A implementação do projeto BEPS está em curso. Desde a adoção do pacote BEPS, em 2015, e da criação do Quadro Inclusivo, em 2016, os países estão atuando em diversas frentes, concretizando até mesmo ações do BEPS além dos quatro padrões mínimos. As disposições internacionais da recente reforma tributária posta em prática nos Estados Unidos, por exemplo, abrigam hoje medidas que não só implementaram ações BEPS no que diz respeito à dedutibilidade de juros e ao estabelecimento de regras anti-híbridas, mas que também instituíram um imposto mínimo sobre determinados rendimentos no exterior.

Garantir essa implementação e a existência continuada de um campo de atuação em nível global são tarefas vitais para assegurar que a era da dupla não tributação agora pertença ao passado, bem como que os processos de validação/avaliação interpares dos quatro padrões mínimos do BEPS tenham início. Avaliações detalhadas foram realizadas para analisar a aplicação da ação 5 do BEPS, abrangendo tanto a troca de informações sobre regimes de *ruling* fiscal (tomada de posição formal por parte da administração fiscal, a pedido de um contribuinte) – com mais de 11.000 *rulings* já identificados e agora sendo substituídos – e a identificação de regimes preferenciais prejudiciais (com mais de 160 regimes já revistos), muitos

dos quais já alterados, e mais de 90 em vias de serem alterados ou abolidos. No que diz respeito à ação 13 do BEPS, relativa à implementação de relatórios obrigatórios país por país (*CbC Reporting*), mais de 60 jurisdições já constituíram um quadro jurídico interno abrangente para incluir os relatórios CbC, e mais de 1.400 relações de intercâmbio foram ativadas. Quanto à ação 14 do BEPS, que trata do aprimoramento dos procedimentos de mútuo acordo (MAP), 21 jurisdições já se submeteram a revisões interpares, oito revisões estão em andamento e mais 43 foram agendadas até dezembro de 2019. Além disso, as jurisdições já começaram a reportar suas estatísticas de MAPs de acordo com a Estrutura de Reporte de Estatísticas MAP, e as estatísticas de 2016 já foram publicadas.

Foram vencidas importantes etapas em junho de 2017 e em janeiro de 2018, por ocasião da primeira e segunda cerimônias de assinatura da Convenção Multilateral para implementar medidas relacionadas com tratados tributários para prevenir o BEPS, também conhecida como “instrumento multilateral BEPS”. Esse instrumento incorpora a própria essência do multilateralismo. Com 78 jurisdições que já firmaram a Convenção até a presente data, ele já cobre mais de 1.200 tratados fiscais bilaterais, que deverão ser atualizados para implementar várias das

medidas do BEPS. Para entrar em vigor, o instrumento multilateral BEPS necessita ser ratificado por cinco jurisdições. Com a ratificação da Áustria, da ilha de Man, de Jersey, da Polônia e da Eslovênia, o instrumento vai se tornar preceito vinculativo em 2018. Espera-se que mais jurisdições assinem e ratifiquem esse instrumento nos próximos meses, cuja finalidade global é de alterar até 2.500 acordos bilaterais existentes.

## TRANSPARÊNCIA FISCAL E INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES

Várias realizações marcantes na implementação das regras internacionalmente convencionadas sobre transparência fiscal e intercâmbio de informações foram conseguidas nos últimos meses, proporcionando às autoridades fiscais novos e eficazes meios de enfrentar a evasão de impostos, e avanços significativos no processo de cooperação global.

Após uma intensa concentração de esforços, durante anos, para assegurar o cumprimento dos compromissos em relação ao novo padrão OCDE/G20 de Intercâmbio Automático de Informações Financeiras para fins tributários (Aeoi), os primeiros intercâmbios ocorreram em setembro de 2017, dentre cerca de 50 jurisdições. A utilização, pelas autoridades fiscais, dessa nova ferramenta, que reforça, de modo significativo, sua capacidade de aplicação da lei, foi um momento histórico. O próximo conjunto de cerca de 50 jurisdições está agora finalizando seu trabalho preparatório, com o objetivo de iniciar os intercâmbios em setembro de 2018. Embora a maioria das jurisdições esteja no caminho certo e tenha cumprido com êxito as metas de implementação, algumas

delas estão em atraso: essas jurisdições estão sendo rigorosamente monitoradas e assistidas. A plena implementação, em tempo hábil, do novo padrão continuará a ser uma prioridade fundamental para o Fórum Global nos próximos meses, e novos relatórios sobre o atendimento aos compromissos assumidos serão fornecidos.

À medida que os resultados benéficos auferidos por meio do Aeoi continuam a emergir, cresce o interesse pelo desenvolvimento desse poderoso instrumento antievasão. Por ocasião de sua reunião plenária, realizada de 15 a 17 de novembro de 2017, na capital Iaoundé, em Camarões, o Fórum Global aprovou o Plano de Ação para a Participação dos Países em Desenvolvimento ao Aeoi, que delineia uma via nesse sentido para os países em desenvolvimento, por meio do oferecimento de uma abordagem, etapa por etapa, para a implementação do padrão. Ao reconhecer a necessidade de recursos significativos para poder apoiar os esforços dos países em desenvolvimento pelo fornecimento de assistência técnica, a Reunião Plenária do Fórum Global fez um apelo às agências internacionais de desenvolvimento, aos governos e a outros doadores potenciais, no sentido de proporcionar suporte financeiro a essa agenda vital.

Em julho de 2017, foi concluída a primeira rodada de análise do Fórum Global sobre transparência fiscal e Intercâmbio de Informações por Solicitação (Padrão Eoir). Apenas uma jurisdição foi classificada como “Não Conforme” após um *upgrade* provisório de 14 outras, mediante um procedimento acelerado concebido para permitir que jurisdições com notas abaixo de um nível satisfatório demonstrem seus progressos. Desde então, os primeiros 16 relatórios foram publicados por ocasião da nova

**“Os programas da iniciativa TIWB estão contribuindo para que os países em desenvolvimento adquiram o conhecimento necessário para administrar de forma correta sua legislação fiscal doméstica – e os benefícios auferidos já são marcantes, com mais de 328 milhões de euros recolhidos.”**

(segunda) rodada da análise interpares do Padrão Eoir. Além disso, 29 outras análises estão em andamento. As análises das jurisdições que receberam uma notação provisória por ocasião do procedimento acelerado serão lançadas por volta de setembro de 2018. O aprimoramento dos requisitos do Padrão Eoir, que agora incluem a disponibilidade e o acesso a informações proprietárias beneficiárias, já demonstrou sua capacidade de criação de desafios.

A demanda de ajuda ao Fórum Global surgiu em razão do acelerado aumento do número de membros, o que fez crescerem as solicitações de apoio com respeito à propriedade beneficiária e à assistência relacionada ao AeoI. A Declaração de Iaoundé (2017), que postula novos avanços no campo da transparência fiscal e no intercâmbio de

informações na África, foi agora assinada por seis países (Camarões, Benim, Gana, Libéria, Togo e Uganda) e endossada pela França e pelo Reino Unido. Isso cria uma dinâmica voltada para um maior engajamento com os países africanos e as organizações regionais.

## **IMPOSTOS E DESENVOLVIMENTO**

As regras estabelecidas para combater a evasão e a elisão fiscal não apenas sofreram profundas mudanças, mas o escopo de sua aplicação também se ampliou. Com cerca de 160 jurisdições em um ou ambos os órgãos (Quadro Inclusivo e Fórum Global), o campo de atuação tornou-se agora autenticamente global. Uma importante parcela desses membros é formada por países em desenvolvimento, pleiteando, com justa razão, a participação nas vantagens providas por esse novo ambiente fiscal e o apoio de que necessitam para implementar e moldar as normas. A OCDE trabalhou arduamente para apoiar a constituição de capacidades em países em desenvolvimento, por meio de um cardápio abrangente de programas de formação inicial para novos membros, eventos de treinamento regionais, programas conjuntos e treinamento personalizado.

A iniciativa conjunta “Inspetores sem Fronteiras” (TIWB) da OCDE/PNUD segue apoiando os países na formação de capacidades de auditoria fiscal. Os programas da iniciativa TIWB estão contribuindo para que os países em desenvolvimento adquiram o conhecimento necessário para administrar de forma correta sua legislação fiscal doméstica – e os benefícios auferidos já são marcantes, com mais de 328 milhões de euros recolhidos. O número de programas da

TIWB continua a crescer, com 27 programas atuais e 7 futuros em 23 países localizados em todas as regiões. De forma especial, a meta consiste em multiplicar os projetos “Sul-Sul” acompanhando a experiência do programa Quênia-Botswana da TIWB. Foram realizadas outras atividades de suporte para reforçar a capacidade fiscal dos países, como tutoria e trabalhos temáticos em indústrias de extração e programas de formação de capacitação contínua, inclusive sobre preços de transferência em 27 países em desenvolvimento.

Além disso, a criação de Academias para a investigação de crimes fiscais está reforçando a capacidade das autoridades públicas para detectar e enfrentar crimes fiscais e outros delitos financeiros. Até o final de 2017, mais de 330 funcionários de quase 70 países haviam sido treinados na Academia Internacional de Investigação de Crimes Tributários, situada em Óstia, na Itália. O recente lançamento dos Programas da Academia Africana de Investigação de Crimes Tributários e Financeiros em Nairóbi, no Quênia, aumentará a capacidade dos averiguadores de crimes fiscais e financeiros na tarefa de combate aos fluxos financeiros ilícitos. Com inspiração nessas experiências bem-sucedidas, o estabelecimento de uma Academia na América Latina está previsto para 2018.

A Plataforma de Colaboração em Matéria Tributária (PCT), estabelecida em 2016 pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), pela OCDE, pela Organização das Nações Unidas (ONU) e pelo Banco Mundial para melhorar a coordenação de suas atividades de formação de capacidades em matéria tributária, trabalha para apoiar os países em desenvolvimento, inclusive por meio da criação de ferramentas relacionadas ao BEPS, a fim de tratar das principais prioridades identificadas por esses países. De 14 a 16 de fevereiro

**“Além disso, a criação de Academias para a investigação de crimes fiscais está reforçando a capacidade das autoridades públicas para detectar e enfrentar crimes fiscais e outros delitos financeiros.”**

de 2018, a PCT realizou sua primeira Conferência Global sobre Tributação e Metas para o Desenvolvimento Sustentável (SDGs), na sede da ONU, em Nova York, reafirmando os objetivos comuns da parceria das quatro organizações internacionais no que se refere à pauta da tributação, incluindo os seguintes tópicos: como mobilizar recursos domésticos para o desenvolvimento; políticas fiscais em apoio ao crescimento econômico sustentável, investimento e comércio; dimensões sociais da tributação (desigualdade de renda e de gênero, desenvolvimento humano); o desenvolvimento de capacidades e cooperação tributária internacional.

## **OS DESAFIOS FISCAIS DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA**

É importante manter a união da comunidade global para enfrentar os importantes desafios que se apresentam no futuro. Todas as nações deverão atuar por meio das instituições de cooperação que foram estabelecidas para fazer

avançar a preciosa dinâmica multilateral que foi construída. Os desafios da digitalização da economia, que foram identificados como um dos principais focos do Plano de Ação BEPS que resultou no Relatório sobre a Ação 1 do BEPS 2015, está no centro das atenções para os próximos anos. Em março de 2017, os ministros das Finanças do G20 autorizaram a OCDE a elaborar um relatório provisório sobre as implicações fiscais da digitalização. Este relatório, denominado “Desafios Fiscais Decorrentes da Digitalização – Relatório Provisório de 2018”, foi aprovado em março de 2018 pelo Quadro Inclusivo do BEPS.

O Relatório Provisório apresenta uma análise minuciosa das principais características frequentemente observadas em determinados modelos empresariais altamente digitalizados e da geração de valor na era da digitalização, bem como das potenciais implicações para a estrutura tributária atualmente em vigor. Assim, descreve as complexidades das questões envolvidas, as posições que diferentes países adotam com relação a essas características e suas implicações, e que governam sua abordagem a soluções possíveis. Tais perspectivas diversas no rumo de uma solução de longo prazo vão desde os países que consideram tais ações desnecessárias até os países para os quais há necessidade de ações levando em consideração as contribuições do usuário. Outros, ainda, consideram que qualquer mudança deverá aplicar-se à economia de forma mais abrangente.

Os membros decidiram adotar uma análise coerente e simultânea das normas da “correlação” (*nexus*) e da “distribuição de lucros”, conceitos fundamentais referentes à alocação de direitos fiscais entre jurisdições e a determinação da parcela relevante dos lucros das empresas multinacionais, que estarão sujeitos à taxaço em uma de-

terminada jurisdição. Eles trabalharão no sentido de uma solução baseada no consenso, observando que, atualmente, existem visões divergentes quanto à forma como o problema deve ser abordado. Ficou acordado que o Quadro Inclusivo executaria essa tarefa com o objetivo de produzir um relatório final em 2020, com uma atualização para o G20 em 2019.

Além disso, o Relatório Provisório discute medidas temporárias que alguns países se propuseram a implementar, acreditando que existe a necessidade premente de adotar uma ação rápida. Em especial, ele contempla uma medida provisória sob a forma de um imposto sobre consumo que incidiria sobre a prestação de determinados “e-serviços”, no âmbito de sua jurisdição, que se aplicaria à compensação bruta paga pelo fornecimento deles. Não há consenso quanto à necessidade ou ao mérito de medidas provisórias, e muitos países se opuseram a tais medidas sob a alegação de que trariam riscos e consequências adversas. O Relatório Provisório, no entanto, descreve a estrutura de considerações do projeto, identificadas por países favoráveis à introdução de medidas provisórias, que seriam levadas em conta na ponderação sobre sua adoção.

O Relatório Provisório também faz um balanço dos progressos obtidos na implementação do pacote BEPS, que está restringindo as oportunidades de dupla não taxaço. A implementação, em âmbito nacional, do pacote BEPS de amplo espectro já está exercendo seu impacto, ficando patente que algumas multinacionais já modificaram suas normas fiscais para melhor se ajustarem às suas operações comerciais. Tais medidas estão trazendo um aumento de receitas para os governos, por exemplo, mais de 3 bilhões de euros somente na União Europeia em decor-

rência da implementação das novas Diretrizes Internacionais sobre o *Value Added Tax* (VAT) and *Goods and Services Tax* (GST). Da mesma forma, o impacto da ampla implementação do pacote BEPS, e inclusive das recentes diretivas da União Europeia, como também alguns aspectos da reforma fiscal norte-americana, deverão ter como resultado a neutralização das baixíssimas alíquotas de impostos de algumas empresas. Apesar disso, as medidas do BEPS não resolvem necessariamente o problema de determinar como os direitos de taxar serão compartilhados entre as jurisdições, o que é parte do problema de longo prazo.

Por fim, o Relatório Provisório identifica novas áreas de trabalho que serão atacadas sem delongas. Tendo em vista a disponibilidade de grandes volumes de dados (*Big Data*), a cooperação entre as administrações fiscais poderia ser reforçada, em especial no que se refere às informações sobre os usuários de plataformas *online* como parte das economias denominadas *gig* e *sharing* (de mão de obra informal e de compartilhamento), para garantir o pagamento dos impostos quando devidos. O Fórum da OCDE sobre Administração Tributária, trabalhando juntamente com o Quadro Inclusivo, desenvolverá ferramentas práticas e cooperação na área da administração fiscal, bem como examinará as consequências fiscais de novas tecnologias (por exemplo, criptomoedas e tecnologia *blockchain* – protocolo da confiança – de bases de registros contábeis distribuídos e compartilhados).

O relatório provisório é um marco decisivo no desenvolvimento de uma solução duradoura e de longo prazo para os desafios fiscais que vêm a reboque da digitalização da economia. Para tal fim, será preciso trabalhar de forma mais extensa na análise da contribuição de

valor de certas características de modelos de negócio altamente digitalizados, e também da digitalização de uma forma mais generalizada. Para informar essa argumentação, soluções técnicas seriam também exploradas para testar a viabilidade de diferentes opções com respeito à alocação dos lucros e às regras de conexão (*nexus*). Este processo incluirá a coleta de insumos de um grupo mais amplo de partes interessadas, abrangendo o meio empresarial, a sociedade civil e o meio acadêmico.

## AVANÇOS NA AGENDA DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

Foram alcançados importantes aprimoramentos relativos à transparência fiscal durante a última década. No entanto, os desafios ainda persistem. Vazamentos relevantes, como a publicação dos *Paradise Papers* em 2017, ressaltam o amplo emprego de estruturas *offshore* para ocultar a propriedade efetiva de bens e receitas. A rápida e disseminada adoção do Padrão AeoI entre autoridades fiscais internacionais, de informações sobre contabilidade financeira, com a implementação das Normas Comuns de Informações (CRS) da OCDE, está limitando a capacidade dos contribuintes de ocultar sua renda e seus bens no exterior. No entanto, a experiência de algumas administrações fiscais e as informações divulgadas por meio da iniciativa de divulgação de CRS da OCDE mostram que muitos consultores e prestadores de serviços estão comercializando ativamente esquemas concebidos para driblar os requisitos de informação da CRS.

A OCDE apresentou no G7 de Bari a Declaração de Maio de 2017, divulgando um novo relatório. O Modelo de Regras de Comunicação Obrigatória para Acordos de

Prevenção de CRS e Estruturas Obscuras *Offshore* estabelece um modelo de regras de comunicação obrigatórias voltado para promotores e prestadores de serviços envolvidos em acordos destinados a driblar a comunicação exigida pelas CRS. Como parte do presente trabalho, a OCDE publicou recentemente um documento de consulta divulgando formas de enfrentamento da má utilização da residência e da cidadania por esquemas de investimento no intuito de contornar as CRS.

À medida que se aproximavam os primeiros intercâmbios sob a égide das CRS, cerca de 85 bilhões de euros em imposto de renda adicional foram identificados graças a mecanismos de observância voluntária e investimentos no exterior. Com os intercâmbios iniciados em setembro de 2017, e à medida que novos progressos são alcançados na implementação das normas, o Fórum Global está empreendendo um novo trabalho para avaliar a escala das mudanças e o impacto gerado pelos progressos alcançados na última década, particularmente aquele associado à Aeoi. Um relatório sobre esse trabalho será emitido no decurso de 2018. Os resultados dessa avaliação auxiliarão os responsáveis pelas políticas e as administrações fiscais a entender o valor da transparência fiscal, assim como a necessidade de se assegurar uma implementação rápida e contínua das normas.

## CONCLUSÃO

Novos desafios se apresentam diante de nós. Os vazamentos dos *Paradise Papers* demonstram que precisamos seguir vigilantes e atuantes na busca pelos objetivos de total transparência na área fiscal. As análises feitas no Fórum Global sobre propriedade beneficiária já ensejaram importantes recomendações para aprimoramento. A implementação integral da Aeoi precisa ser concluída e sua eficácia precisa ser assegurada. A digitalização da economia traz importantes desafios à arquitetura tributária internacional e exigirá ainda mais trabalho até 2020.

O processo multilateral demanda tempo, já que, para lograr êxito, as diversas posições precisam ser entendidas e reconciliadas, porém existe uma forte pressão para que os governos ajam rapidamente em resposta a muitos desses desafios. Surgiram preocupações reais em reação a recentes ações adotadas de forma individual por alguns países. Quando os países agem sozinhos, os riscos de conflitos, complexidade, incertezas cada vez maiores – e, com isso, o risco de sobretaxação – aumentam. Uma ação unilateral constitui um desafio à dinâmica coletiva, e os países devem lembrar a valiosa importância do consenso global, que, em suma, constitui a única moeda que permite atingir soluções verdadeiramente duradouras e de longo prazo.

ARTIGO

---

# O PAPEL DOS TRIBUTOS NO DESENVOLVI- MENTO ECONÔMICO BRASILEIRO

---

O autor reflete sobre a carga tributária brasileira, considerada elevada e complexa em relação aos parâmetros internacionais. Ademais, explicita a composição da arrecadação e apresenta os principais desafios que dificultam a redução da tributação sobre bens e serviços.

## MANSUETO DE ALMEIDA

---

Secretário do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

É bacharel em economia pela Universidade Federal do Ceará e mestre em economia pela Universidade de São Paulo. Foi coordenador-geral de Política Monetária e Financeira da Secretaria de Política Econômica no Ministério da Fazenda, assessor da Comissão de Desenvolvimento Regional e de Turismo do Senado Federal e assessor econômico do senador Tasso Jereissati. É técnico de Planejamento e Pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada, e, atualmente, atua como secretário do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

Apesar de ser um país de renda média, o Brasil teve, em 2016, uma arrecadação tributária bruta de R\$ 2 trilhões – 32,4% do Produto Interno Bruto (PIB) –, valor próximo à carga tributária média de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em 2016, a arrecadação tributária dos países da OCDE foi de 34,3% do PIB.<sup>1</sup> Assim, não há dúvidas de que, para o nosso atual nível de PIB *per capita* de cerca de US\$ 10 mil, o Brasil tem uma carga tributária elevada.

De acordo com a OCDE,<sup>2</sup> em 2016, a carga tributária média para América Latina e Caribe foi de 22,7% do PIB, cerca de 10 pontos percentuais do PIB inferiores à carga tributária brasileira. Assim, qualquer que seja a comparação, o Brasil tem carga tributária alta.

Além do tamanho da carga tributária, o que em grande parte decorre de escolhas sociais conscientes ou que não se traduzem no “tamanho do Estado” brasileiro, em especial no tamanho do estado de bem-estar social, o Brasil também se destaca na comparação internacional pela complexidade da sua carga tributária. De acordo com o Banco Mundial,<sup>3</sup> em média, as empresas no Brasil gastam cerca de 1.958 horas para cumprir com suas obrigações fiscais, ante uma média de 332 horas na América Latina e no Caribe.

Por que a carga tributária é tão elevada no Brasil? Qual é a composição de arrecadação no Brasil entre impostos diretos e indiretos? Há espaço para a redução da carga tributária no Brasil? Quais são os desafios para melhorar a carga tributária no Brasil ao longo dos próximos anos? Este artigo tenta responder a estas questões de forma sucinta.

## EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No início da década de 1960, o Brasil era um país com carga tributária em torno de 16% do PIB. Após o golpe militar de 1964, o governo brasileiro adotou um ambicioso programa de reformas liberais, sendo tomadas várias medidas para melhorar a arrecadação tributária brasileira, já em 1970, havia crescido para cerca de 25% do PIB, o que tornou o Brasil o país com a segunda maior carga tributária dentre cerca de 50 países em desenvolvimento.<sup>4</sup>

Entre a segunda metade da década de 1960 e primeira metade da década de 1970, o crescimento da carga tributária brasileira estava diretamente ligado ao esforço do governo federal para aumentar a poupança pública para financiar o aumento do investimento público e o crescimento mais rápido da economia. O Brasil do início da década de 1970 era um país com limitado gasto social, apesar da elevada

1 Ver SRF-CETAD, 2017.

2 OCDE, 2018, p. 30.

3 Banco Mundial, 2018.

4 Krieckhaus, Jonathan, 2002, p. 1703.

desigualdade de renda, mas com um setor público que tinha poupança positiva de 7,9% do PIB (média de 1970-73) e uma elevada capacidade de investimento. Esta se transformou em uma alta participação do setor público em grandes projetos de infraestrutura e na formação de grandes empresas estatais.

Do início da década de 1970 até meados da década de 1990, a carga tributária brasileira se manteve por volta de 25% do PIB. No entanto, ao longo desse período – em especial, a partir da segunda metade da década de 1970 –, o gasto público começou a crescer, reduzindo a poupança pública a partir de 1978. Na segunda metade dos anos 1970, a crescente pressão por legitimidade de um governo não eleito e a redução do crescimento fez com que o governo federal passasse a aumentar as transferências para os governos subnacionais, a fim de que usassem subsídios e investimentos públicos para tentarem manter o crescimento da economia após o primeiro choque do petróleo, no final de 1973. Esta estratégia ficou conhecida como a “marcha forçada”. No entanto, ao invés de crescimento, o aumento da despesa pública levou ao esgotamento da poupança do setor público brasileiro, por volta de 1985, e ao crescimento da inflação.

O crescimento da despesa pública e a queda da arrecadação em virtude da recessão dos anos 1980 acelerou a inflação, que foi temporariamente interrompida no

curto período do Plano Cruzado de 1986. Infelizmente, o Plano Cruzado foi apenas o primeiro de uma série de planos econômicos de cunho heterodoxo, que tentavam resolver o problema da crescente inflação do país por meio de congelamento de preços, sem lidar com a questão do grave desequilíbrio fiscal brasileiro e do financiamento do setor público.

É importante lembrar que, no Brasil da década de 1980, o Tesouro Nacional tinha suas contas parcialmente financiadas pelo Banco Central por meio da conta movimento, que só foi extinta em 1986, e os estados brasileiros contribuía para o desequilíbrio fiscal e monetário por meio das operações de bancos públicos estaduais. A longa estabilidade da carga tributária brasileira de 1970 até o Plano Real, em 1994, teve como contrapartida o crescimento do imposto inflacionário e da dívida pública, uma forma insustentável de resolver o financiamento das políticas públicas.

A situação do desequilíbrio fiscal crescente brasileiro piorou ainda mais com a promulgação da Constituição Federal de 1988. A carta ampliou o papel do setor público brasileiro nas áreas de educação, saúde, proteção social e previdência, ao mesmo tempo em que aumentou a parcela dos impostos arrecadados para os entes subnacionais.

Nos anos posteriores à implementação da Constituição Federal de 1988, constatou-se que as funções constitucionais do setor público brasileiro não eram compatíveis com um

país de carga tributária de 25% do PIB. Esse diagnóstico foi corretamente percebido pelos formuladores do Plano Real, que prepararam a aprovação do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), em 1993, e a desvinculação de receitas da União por meio da criação do Fundo Social de Emergência (FSE), em 1994, posteriormente transformado na Desvinculação de Receitas da União (DRU), que ainda continua em vigor.

Apesar de todo o esforço no início do Plano Real para evitar o desequilíbrio fiscal, a carga tributária no Brasil continuava, em 1997, por volta de 25% do PIB e, no caso do governo central, o resultado primário próximo de zero não era suficiente para estabilizar a dívida pública. Estava claro que, para reduzir o endividamento público de forma consistente e ainda cumprir com a expansão do Estado do Bem-Estar Social, ou seja, com o crescimento da despesa pública, seria preciso uma ação muito mais forte do lado da arrecadação do que a inicialmente concebida por ocasião do Plano Real.

Entre 1997 e 2002, a carga tributária brasileira passou de 25% para 32% do PIB, um aumento de sete pontos percentuais em um período de cinco anos, o que permitiu conciliar o aumento do gasto público com maior responsabilidade fiscal, representado por um longo período de superavit primário do setor público acima de 3% do PIB, de 2002 até 2011. Ao longo de todo esse período, a carga tributária brasileira atingiu um máximo de 33,7% do PIB, em 2007, e a despesa pública continuou a crescer até chegarmos, em 2014, a uma situação de déficit no setor público.

Para encerrar este breve histórico da evolução da carga tributária brasileira desde 1960, é importante destacar quatro pontos. Primeiro, grande parte do crescimento do gasto público no Brasil, com a Constituição

Federal de 1988, recaiu no governo central. Em 1991, a despesa primária do governo central era de 10,8% do PIB e, em 2016, essa despesa foi para 20% do PIB. Esse crescimento primário da despesa, de cerca de nove pontos percentuais, foi equivalente ao aumento da carga tributária no período.

Segundo, a nossa carga tributária de cerca de 33% do PIB, em 2011, que era suficiente para o país gerar elevado superavit primário de 3% do PIB, deixou de sê-lo, nos anos seguintes, com o aumento da despesa e com uma queda da arrecadação de cerca de um ponto de percentagem do PIB, de 2011 a 2016. Em 2016, para o governo conseguir o mesmo nível de resultado primário positivo que tinha em 2011, dada a despesa primária do setor público, seria necessária uma carga tributária de quase 38% do PIB, ou seja, uma carga tributária de cerca de cinco pontos de percentagem do PIB maior do que a carga tributária efetiva de 2016.

Terceiro, como já destacado anteriormente, dada a elevada carga tributária que o Brasil já tem para o nosso nível de desenvolvimento (32,4% do PIB), é possível que parte do desequilíbrio fiscal seja corrigido com o crescimento da arrecadação que segue a recuperação da economia. No entanto, diferentemente do movimento da segunda metade da década de 1990, o esforço maior de ajuste fiscal ao longo dos próximos anos no Brasil deverá recair do lado da despesa; nesse ponto, é importante a reforma da previdência.

No caso do governo central, quase 80% do crescimento da despesa primária de 1991 a 2016 decorreu de programas de transferência de renda – previdência, benefício para idosos,<sup>5</sup> seguro desemprego e abono salarial. Essas despesas são indexadas ao salário

5 Benefício da Prestação Continuada da Lei Orgânica da Assistência Social (BPC/LOAS).

mínimo, que teve crescimento real de 166% do início de 1995 até o final de 2016. O crescimento mais expressivo das despesas com transferência de renda foi a despesa com aposentadorias e pensões, no caso do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) do governo federal, passou de 4,3% do PIB em 1991 para 10,2% do PIB em 2016. Esse crescimento de quase seis pontos percentuais, de um total de nove pontos, representou o crescimento da despesa primária do governo central de 1991 a 2016. Logo, quase 70% do crescimento da despesa primária do governo central, como porcentagem do PIB de 1991 a 2016, decorreu do crescimento do pagamento de aposentadorias e pensões, que hoje representa mais da metade da despesa primária do governo central. Essa despesa, sem uma reforma da previdência, continuará a crescer, em decorrência do rápido processo de mudanças demográficas em curso no Brasil.

Por último, dado o padrão do crescimento do gasto público no Brasil, fortemente concentrado em programas de transferência de renda no âmbito do governo federal – em especial, previdência –, um ajuste fiscal pelo lado da despesa é necessariamente gradual, já que não há como cortar rapidamente despesas obrigatórias, cuja dinâmica de crescimento depende de regras aprovadas por lei. Isso significa também que, possivelmente, não haverá espaço para redução da carga tributária no Brasil até 2026, quando a Emenda do Teto dos Gastos<sup>6</sup> completará dez anos de vigência, com um ajuste fiscal ocorrendo, preponderantemente, pelo lado da despesa.

Apesar de não haver espaço para redução da carga tributária nos próximos anos no Brasil, há diversas maneiras de melhorar o

nosso sistema tributário e diminuir a sua complexidade. O sucesso dessa agenda é importante para reduzir o custo administrativo das empresas para cumprir com suas obrigações fiscais e aumentar a segurança jurídica. Antes de entrar em um debate sobre essas propostas, a próxima seção tece algumas considerações acerca da estrutura da nossa arrecadação.

### COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E REGIMES ESPECIAIS

Ao contrário da percepção comum, que liga o tamanho do gasto público e da carga tributária ao tamanho da burocracia, a evidência empírica mostra que o tamanho do gasto público e da carga tributária estão ligados ao que se chama de Estado de Bem-Estar Social, ou seja, um conjunto de políticas públicas voltado para saúde, educação pública e transferências monetárias.<sup>7</sup> Em relação ao Brasil, há, no entanto, algumas peculiaridades.

De acordo com Peter Lindert (2004), há uma correlação positiva entre o crescimento do PIB *per capita* e o tamanho desse Estado. Em geral, países mais ricos conseguem ter carga tributária mais elevada sem causar grandes distorções no crescimento econômico. Vale olhar, por exemplo, para casos como o da Alemanha, Suécia, Dinamarca, países de elevada renda *per capita* e com carga tributária acima de 38% do PIB. Dadas grande produtividade e a renda *per capita* desses países, é possível conciliar carga tributária elevada com crescimento. Este não é o caso do Brasil.

Um país como o Brasil, que tem uma carga tributária alta para o seu nível de renda *per capita*, para conseguir tributar o volume ne-

6 EC 95/2016.

7 Peter H. Lindert, 2004.

cessário para financiar suas despesas, recorre, excessivamente, à arrecadação via impostos indiretos. Enquanto a tributação sobre bens e serviços representa um pouco mais de 30% do total de arrecadação nos países da OCDE, no caso do Brasil, segundo dados da Receita Federal,<sup>8</sup> essa participação foi de 47,4% do total da arrecadação em 2016.

A elevada carga tributária no Brasil é um fator limitador para a melhoria da composição dos nossos impostos para um sistema mais progressivo. É fato que há, sim, espaço para tornar o nosso sistema mais racional, com a reformulação dos regimes especiais de tributação e com a introdução de tributação sobre os dividendos. No entanto, o maior problema em relação à inexistência de tributação sobre os dividendos no Brasil não são as empresas que já estão no regime de lucro real, mas sim aquelas em regimes especiais de tributação, como no Simples e no lucro presumido.

As empresas no regime de lucro real, no Brasil, pagam de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) uma alíquota de 34% da renda corporativa. Essa alíquota é elevada quando comparada a outros países. No Reino Unido, por exemplo, a tributação sobre os lucros é de 21%, mas lá se tributa a distribuição dos lucros sob a forma de dividendos, o que não acontece no Brasil. No nosso caso, a introdução da tributação sobre dividendos teria que ser acompanhada de uma redução sobre a tributação do lucro das empresas.

No entanto, o maior problema do Brasil são os regimes especiais de tributação que levam a uma situação de injustiça fiscal e crescentes distorções na decisão de investimento e tamanho das empresas. Uma empresa no regime de lucro presumido pode ter uma tri-

**“ No entanto, o maior problema do Brasil são os regimes especiais de tributação que levam a uma situação de injustiça fiscal e crescentes distorções na decisão de investimento e tamanho das empresa. ”**

butação do seu lucro abaixo de 15% e, como a distribuição de dividendos não é tributada, os sócios dessa empresa terão uma carga tributária muito inferior ao de uma empresa em regime de lucro real.

As distorções são ainda maiores quando se compara a renda pessoal entre diferentes regimes de trabalho no Brasil. A carga tributária de uma pessoa no Brasil depende menos da renda e mais do regime de tributação da empresa. Bernard Appy (2015) mostra um exemplo desse problema para um advogado que ganha R\$ 30 mil por mês. Se esse advogado for empregado de uma empresa, a carga tributária de sua renda bruta será de 39,9%.

Contudo, se esse mesmo advogado for sócio de uma empresa no regime especial de tributação para pequenas empresas, o Simples, a incidência tributária sobre a sua renda passa a ser de apenas 9,6%; se for sócio de uma empresa no regime de lucro presumido, a tributação de sua renda será de apenas 14,7%.

A mesma profissão e a mesma renda mensal podem levar a um custo tributário que, no caso mais extremo, pode ser de menos de um quarto do custo tributário de um trabalhador com carteira de trabalho registrada em uma empresa. Essas distorções tendem a crescer pela proliferação do número de pessoas jurídicas no Simples ou no lucro presumido meramente por questões tributárias e não por questões de eficiência. É cada vez mais comum, no Brasil, uma pessoa física que presta serviço exclusivo para uma única empresa, em caráter pessoal e com uma relação de subordinação, ser “uma empresa” ao invés de ser um trabalhador com carteira registrada. Sem mudança nos regimes especiais de tributação, será cada vez maior o incentivo para pessoas se tornarem “empresas” apenas por questões tributárias.

A expansão do regime especial para micro e pequenas empresas, o Simples, é um caso que não tem paralelo no mundo. Em geral, vários países tendem a instituir regimes especiais de tributação para pequenas empresas, mas em muitos o limite máximo de receita anual para uma empresa se enquadrar nesses regimes é inferior a US\$ 150 mil. No Brasil até 2016, esse limite era de cerca de R\$ 3,6 milhões (quase US\$ 1 milhão), porém esse limite já foi ampliado, em 2018, para R\$ 4,8 milhões (US\$ 1,4 milhão).

Na lista do Ministério da Fazenda que mostra a perda de arrecadação decorrente dos diversos tipos de regimes especiais de tributação,<sup>9</sup> a perda de arrecadação com o Simples passou de R\$ 19,7 bilhões (0,5% do PIB), em

2003, para 75,6 bilhões (1,15% do PIB), em 2017 (valores constantes de 2017). O gasto tributário com esse regime especial de tributação chega a ser mais de três vezes superior ao custo da Zona Franca de Manaus, que foi de R\$ 21,6 bilhões em 2017 e que é o segundo regime especial de maior custo para o governo.

Com a elevada carga tributária no Brasil para o nosso nível de desenvolvimento, não é fácil tornar esse sistema progressivo, dados os limites de tributação de um mercado de trabalho no qual quase metade das pessoas com carteira de trabalho assinada estão na faixa de isenção do imposto de renda. O salário mínimo em vigor no Brasil, em 2018, é de R\$ 954. Como cerca da metade da população com carteira de trabalho assinada ganha até dois salários mínimos (R\$ 1.908), essas pessoas caem na faixa de isenção do imposto de renda, que é um rendimento mensal de R\$ 1.999,18.

Adicionalmente, a expansão dos regimes especiais de tributação dificulta ainda mais a melhoria da progressividade do sistema tributário brasileiro, levando a situações em que pessoas de elevado rendimento, sócias de empresas em regimes especiais de tributação, uma carga tributária que chega a ser menos da metade de um trabalhador com carteira, como explicado acima. A questão dos regimes especiais de tributação no Brasil merece um debate mais consistente porque esses regimes precisarão passar por mudanças. Esse debate é importante e complementa mudanças necessárias na simplificação tributária, que será tratada na próxima seção.

9 Ministério da Fazenda, 2018.

**“No caso brasileiro, há, sim, a possibilidade de se avançar na redução do número de impostos e na simplificação das regras que regulamentam os diversos impostos e contribuições, mesmo que essa reforma não altere a carga tributária como porcentagem do PIB.”**

## **CONCLUSÃO E DESAFIOS DO APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

Como deve ter ficado claro para o leitor, o ainda elevado desequilíbrio fiscal no Brasil que está sendo corrigido de forma gradual com cortes na despesa de impostos pela Emenda Constitucional nº 95/2016, a Emenda do Teto dos Gastos, mostra que não há espaço no Brasil neste e nos próximos anos para a redução da carga tributária.

Por sua vez, como discutido na seção anterior, as características do mercado de trabalho no Brasil dificultam uma forte redução da tributação sobre bens e serviços para ser compensada pelo aumento correspondente da tributação direta. É possível que, com a reforma dos regimes especiais de tributação, o nosso sistema tributário possa se tornar mais progressivo, mas não há a possibilidade de uma forte queda no futuro próximo da tributação indireta.

No caso brasileiro, há, sim, a possibilidade de se avançar na redução do número de impostos e na simplificação das regras que regulamentam os diversos impostos e contribuições, mesmo que essa reforma não altere a carga tributária como porcentagem do PIB.

Em relação ao número de impostos e contribuições, um dos efeitos da Constituição de 1988, com o estabelecimento de dois orçamentos – o da seguridade social e o fiscal –, foi a proliferação de impostos e de contribuições sobre a mesma base tributável, o que, ao longo dos anos, gerou diversas distorções para as empresas, para a administração tributária e para o pagamento das contas do governo federal.

Por exemplo: para não compartilhar o aumento de impostos com os entes subnacionais, o governo federal, por uma década e

meia depois da Constituição, priorizou o aumento das contribuições sociais e econômicas. A Desvinculação das Receitas da União (DRU) permitia que as receitas desvinculadas fossem utilizadas livremente para o pagamento de despesas correntes que deveriam ser financiadas por impostos. No entanto, com o crescimento expressivo da despesa da seguridade social, a DRU deixou de contribuir para o resultado primário e passou a ser útil muito mais na troca de fontes de algumas despesas específicas, influenciando mais a conformidade das regras contábeis do que o resultado primário.

Além de impostos e contribuições que incidem sobre a mesma base, o excesso de regras do sistema tributário no Brasil causa uma enorme incerteza para os contribuintes. Aqui vale exemplificar o caso do Programa de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins), o que vale também para o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Em ambos os tributos é vedada a apropriação de boa parte do crédito tributário relativo aos insumos utilizados pelas empresas. Apenas insumos que são fisicamente incorporados ao produto final geram crédito para as empresas. Todavia, como identificar quais insumos adquiridos pelas empresas são efetivamente incorporados no produto final?

Há ainda diversos outros problemas com a cobrança do PIS/Cofins, que é o mecanismo de crédito tributário e a convivência de empresas no regime cumulativo (alíquota de 3,65%) e empresas no regime não cumulativo (alíquota de 9,25%). Quando uma empresa no regime cumulativo vende um insumo para outra no regime não cumulativo, o imposto pago pela empresa fornecedora no regime de lucro presumido, por exemplo, é de

3,65%, e a empresa compradora no regime não cumulativo gera um crédito de 9,25%.

De acordo com Appy (2015), a forma correta de solucionar diversos problemas já identificados no caso do PIS/Cofins é a possibilidade do uso de crédito abrangente, a diminuição do número de alíquotas e a redução dos regimes especiais. A ideia de reformular o PIS/Cofins é torná-lo o mais próximo possível de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) quando, em cada etapa de venda, é registrado o débito do imposto na nota fiscal e também o valor apropriado como crédito pela empresa que compra o insumo. Essa mesma lógica precisa ser seguida nos demais impostos indiretos – Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), ICMS, Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) –, que poderiam todos ser unificados em apenas um único IVA, com uma regra clara de repartição entre governo federal e entes subnacionais.

Não há solução fácil para uma ampla reforma tributária no Brasil. Dado o ainda elevado desequilíbrio fiscal e o atraso na aprovação da reforma da previdência, é difícil que o Governo Federal tenha condições de rediscutir uma mudança profunda na divisão da carga tributária com estados e municípios. Adicionalmente, dada a complexidade da estrutura tributária brasileira, qualquer reforma desse sistema será feita de forma gradual para evitar perdas de arrecadação ou mais distorções. Justamente por ser uma reforma que será longa e gradual, mesmo que neutra do ponto de vista de arrecadação, é importante que a reforma tributária entre com uma das pautas prioritárias na agenda de políticas públicas.

A reforma tributária no Brasil será, necessariamente, gradual e enfrentará forte oposição de muitos que se beneficiam hoje do crescimento dos diversos regimes especiais

“Em outras palavras, se é verdade que o Brasil deve evitar aumentos da carga tributária, também é verdade que, além da simplificação tributária, será necessário rever vários regimes especiais de tributação que foram criados ou ampliados nos últimos 15 anos.”

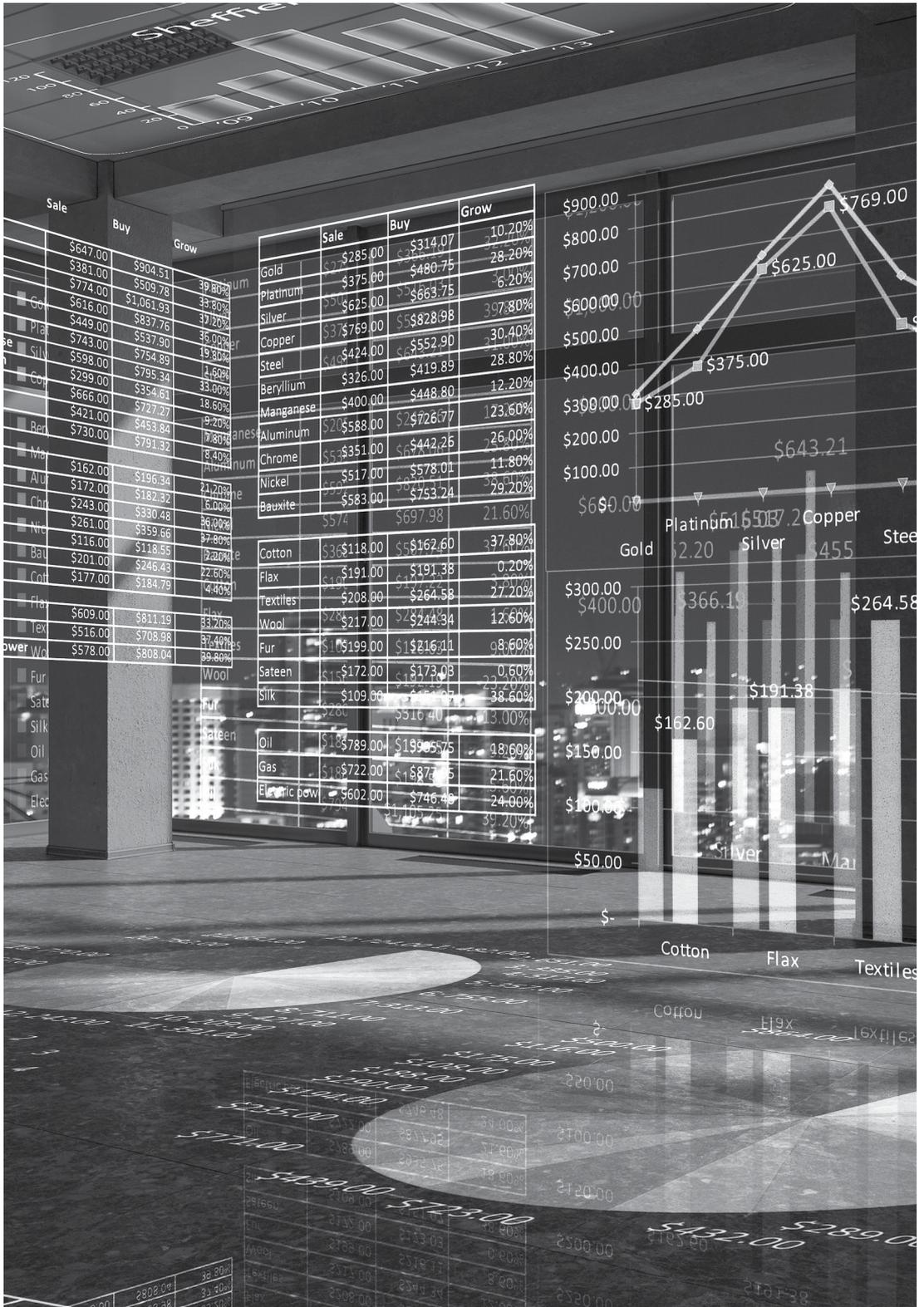
de tributação, o que fez com que o gasto tributário<sup>10</sup> passasse de R\$ 77 bilhões (1,9% do PIB), em 2003, para R\$ 270,4 bilhões (4,1% do PIB), em 2017, um crescimento de 2,2 pontos de percentagem do PIB; que é exatamente a meta de deficit primário de 2018.<sup>11</sup> Em outras palavras, se é verdade que o Brasil deve evitar aumentos da carga tributária, também é verdade que, além da simplificação tributária, será necessário rever vários regimes especiais de tributação que foram criados ou ampliados nos últimos 15 anos. Se o país conseguir avançar nessa agenda, é possível que todos sejam beneficiados não apenas pelo maior crescimento da economia brasileira, mas também por um sistema tributário mais justo e progressivo.

10 De acordo com o Acórdão TCU nº 747, de 2010, o seu item 6.11 estabelece que "...a identificação de um gasto tributário deve ter como ponto de partida um sistema tributário de referência. Embora tampouco haja consenso sobre o que seja um sistema tributário de referência, os países procuram definir a estrutura tributária que será usada como parâmetro para identificar os desvios a ela. Essa estrutura é composta pela legislação que inclui todas as regras necessárias para determinar a obrigação tributária."

11 Ministério da Fazenda, 2018.

## REFERÊNCIAS

- Appy, Bernard. "Por Que O Sistema Tributário Brasileiro Precisa Ser Reformado?." **Interesse Nacional**, 31(9). 2015.
- Fazenda, Ministério da. "2º Orçamento De Subsídios Da União". 2018.
- Krieckhaus, Jonathan. "Reconceptualizing the Developmental State: Public Savings and Economic Growth." **World Development**, 30(10), 1697-712. 2002.
- Lindert, Peter H. "Growing Public: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century." **Cambridge**, UK: Cambridge University Press. 2004.
- Mundial, Banco. "Doing Business 2018: Reforming to Create Jobs," T. W. Bank, Washington, D.C. 2018.
- OECD. "Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2016". Paris: OECD. 2018.
- SRF-CETAD. 2017. "Carga Tributária 2016," Brasília, D.F: **Secretaria da Receita Federal**.



ARTIGO

---

# AS REFORMAS GÊMEAS

---

O autor explora a relação entre tributação e orçamento, evidenciando a degradação que ambos sofreram nos últimos 30 anos, no Brasil. Esta relação se dá, principalmente, pela existência de vinculações de receitas a despesas. A partir disso, reflete sobre os desequilíbrios proporcionados por estas vinculações.

## FERNANDO REZENDE

---

Professor da FGV EBAPE

É bacharel em ciências econômicas pela Universidade Federal Fluminense e mestre em economia pela Vanderbilt University, nos Estados Unidos. Foi presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Atualmente, é economista e professor da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas.

O nascimento, em 1988, de duas irmãs siamesas em Brasília não despertou maior curiosidade, ao contrário do que costuma acontecer em casos semelhantes, como o ocorrido na Inglaterra no início do séc. XX. As irmãs Hilton, nasceram em 1908 e foram exploradas em espetáculos artísticos, morrendo nos Estados Unidos, em 1969. No nosso caso, apesar de ser um caso inédito no mundo, o nascimento não mereceu destaque na mídia. Elas cresceram discretamente durante um quarto de século, mas, num momento em que estão prestes a atingir 30 anos, fica mais difícil mantê-las no isolamento. Cabe despertar atenção para o caso.

As gêmeas em questão atendem pelos nomes de tributação e orçamento. Enquanto eram pequenas, o espaço necessário para mantê-las ao abrigo do público não gerava preocupação. Contudo, à medida que cresciam e o espaço tinha que ser progressivamente ampliado, o entorno da edificação passava por um processo de degradação. Como a sociedade já não tolera novos aumentos nessa edificação, torna-se necessário proceder à cirurgia para efetuar a separação.

A metáfora é útil para incorporar ao debate sobre as reformas necessárias para corrigir a degradação que a tributação e o orçamento brasileiros sofreram ao longo dos 30 anos em que o assunto ficou escondido. Nesse período, o caos tributário e os desequilíbrios orçamentários cresceram juntos em uma

“ Há três espécies de vinculações de receita: as que incidem sobre um determinado tributo, as que incidem sobre mais de um e as que alcançam a totalidade das receitas tributárias. ”

simbiose negativa, com efeitos contrários ao usualmente atribuído a esta palavra. A demonstração desse fato é o objeto desse texto.

### O CAOS TRIBUTÁRIO E OS DESEQUILÍBRIOS ORÇAMENTÁRIOS

A relação entre esses dois elementos do perfil do Estado não tem sido explorada pelos analistas, nem é objeto de atenção nos debates que discutem a reforma tributária e que tratam das medidas necessárias para reduzir os desequilíbrios fiscais. É importante chamar atenção para este fato, pois a reunião de elementos que iluminam essa questão pode abrir novas perspectivas para o avanço de reformas que tragam melhorias significativas para os dois lados.

Quais são os laços que unem essas duas partes? A existência de vinculações de receitas a determinadas despesas. À medida que elas se estabelecem, aumenta a pressão por aumento dos tributos que integram suas bases, de modo a ampliar os benefícios auferidos por aqueles que gozam dessa proteção.

Há três espécies de vinculações de receita: as que incidem sobre um determinado tributo, as que incidem sobre mais de um e as que alcançam a totalidade das receitas tributárias. As duas primeiras são as que acarretam mais problemas para a realocação de despesas, pois o compartilhamento dos benefícios aumenta a dificuldade para adotar medidas que alterem essa situação, pois os grupos que usufruem dessa regra se fortalecem politicamente ao longo do tempo e adquirem grande poder para impor resistência a qualquer intento de mudança.

É pior ainda quando essas bases são formadas por impostos de má qualidade, pois, nesse caso, estabelece-se uma associação perversa, na qual o aumento nas receitas que integram a base das vinculações acarreta a deterioração da qualidade do regime tributário em detrimento das exigências de competitividade da economia e de equidade na repartição da carga fiscal.

A perversidade dessa associação se estende no tempo, pois o viés anticompetitividade do regime tributário implica menor dinamismo econômico e perda de espaço dos setores

que contribuem para o aumento da renda nacional, encolhendo a base tributária de tributos de melhor qualidade. Forma-se um círculo vicioso que impede avanços de reformas modernizantes na tributação, ao mesmo tempo em que aumenta a parcela do orçamento apropriada pelos que se beneficiam das vinculações.

À medida que essa situação perdura, as expectativas de promover reformas modernizadoras na tributação vão se esvanecendo, induzindo os empresários a abandonarem as esperanças e optarem pela obtenção de um regime especial para limitar os danos. Multiplicam-se os regimes aplicados à cobrança dos tributos, o ideal de um sistema tributário moderno é posto de lado e o caos tributário reinante estimula a demanda por simplificação dos procedimentos aplicados à sua cobrança, para, ao menos, reduzir os custos envolvidos no seu pagamento.

Ao passo que a busca por simplificação de procedimentos de arrecadação se expande, aumentam os conflitos entre os contribuintes abrigados nesse regime e os demais, ao mesmo tempo em que se torna necessário simplificar o que deveria ser simples, como deixa claro o dispositivo incluído na Sessão III da lei complementar nº 123/2006, no art. nº 18, parágrafo nº 15, que determina que seja disponibilizado um sistema eletrônico para a realização do cálculo simplificado

do valor mensal devido referente ao Simples Nacional.

A multiplicidade de incidências sobre as mesmas bases tributárias e de regimes de cobrança dos principais tributos também repercute no orçamento quando uma mesma base tributária é objeto de dois tributos com vinculações distintas. Nesse caso, o aumento daquele cuja vinculação beneficia uma determinada categoria de gasto repercute negativamente na outra. Esse seria o caso, por exemplo, de um aumento na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cuja receita é vinculada à seguridade social, o que inibe aumentos no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, que forma a base da vinculação a gastos em educação.

Além de gerar conflitos e demandas por compensações por parte de quem foi prejudicado, tal situação cria fortes barreiras a reformas tributárias que corrijam os problemas gerados pela existência de múltiplas incidências sobre um mesmo fato econômico. Adicionalmente, são ampliados os desequilíbrios nas prioridades orçamentárias ao limitar-se ainda mais o espaço para atender àquelas que não são protegidas por vinculações.

Problemas dessa natureza aumentam quando incidências distintas sobre uma base comum derivam da repartição das competências tributárias entre entes federados. O aumento do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre os produtos que estão na base do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) seria representativo desse caso. Um menor espaço para a cobrança dos impostos estaduais e municipais reduz a contribuição das vinculações ao financiamento das despesas de estados e

“Um menor espaço para a cobrança dos impostos estaduais e municipais reduz a contribuição das vinculações ao financiamento das despesas de estados e municípios em educação e saúde, o que aumenta a pressão sobre o governo federal por aumento das transferências para sustentar a descentralização desses serviços.”

municípios em educação e saúde, o que aumenta a pressão sobre o governo federal por aumento das transferências para sustentar a descentralização desses serviços.

Regra geral, a demanda por vinculações de receita é uma decorrência da combinação de dois fatos: a multiplicação de regras que garantem direitos individuais sobre uma parcela expressiva do orçamento e a inserção no texto constitucional de outros direitos que o Estado fica obrigado a atender. Pode-se dizer, portanto, que a vinculação seria uma forma de evitar que outros direitos constitucionais, que não os de caráter individual, deixem de ser atendidos, mas não é isso que tem acontecido.

**“ Quando as vinculações são estabelecidas na Constituição, o principal resultado é a enorme dificuldade de realocar despesas para equilibrar o atendimento dos direitos dos cidadãos. ”**

Quando as vinculações são estabelecidas na Constituição, o principal resultado é a enorme dificuldade de realocar despesas para equilibrar o atendimento dos direitos dos cidadãos. Isso perpetua o desequilíbrio nas prioridades orçamentárias, em detrimento da necessidade de ajustar os gastos a mudanças na dinâmica socioeconômica da população e da capacidade de financiar investimentos de fundamental importância para o desenvolvimento do país.

### **OS DESEQUILÍBRIOS ORÇAMENTÁRIOS GERADOS PELAS VINCULAÇÕES ALIMENTAM O CAOS TRIBUTÁRIO**

No sentido inverso, os desequilíbrios orçamentários gerados pelas vinculações alimentam o caos tributário e a raiz do problema está na jabuticaba plantada em 1988, que reintroduziu a duplicidade de orçamentos e de regimes tributários, trazendo de volta a multiplicidade de incidências sobre as principais bases tributárias do governo federal por meio de um artifício jurídico, que consistiu em dar um caráter distinto aos impostos

e às contribuições, criando duas vinculações distintas: a que incide sobre os impostos e se destina à educação e a que atinge o total das contribuições sociais e abriga a previdência, a saúde e a assistência.

Esse arranjo particular fez com que os laços que amarram as vinculações aos desequilíbrios nas prioridades e à má qualidade do regime tributário se tornassem muito fortes – de um lado, porque a partilha da receita federal com os entes federados se dá apenas com base na receita dos impostos, o que estimulou o recurso ao aumento das contribuições para corrigir desequilíbrios nas contas públicas e atender a outras necessidades de gasto, reduzindo a capacidade de estados e municípios para dar conta das suas responsabilidades no campo das políticas urbanas e sociais; de outro, porque a natureza dos beneficiários da vinculação das contribuições impõe séria resistência a mudanças nessa área, o que tem inviabilizado o avanço de qualquer proposta de reforma tributária que trate de eliminar a duplicidade de incidências sobre o mesmo fato econômico.

O resultado de um processo no qual a receita das contribuições passou a ser o componente mais importante da receita federal é a combinação de um acentuado desequilíbrio nas prioridades orçamentárias, juntamente com uma progressiva deterioração da qualidade do regime tributário brasileiro. As duas coisas caminham juntas, e as dificuldades encontradas para lidar com seus efeitos, por meio de mudanças isoladas e pontuais, deixam claro que é preciso seguir outro caminho.

Do lado orçamentário, a medida que vem sendo adotada há muito tempo para atenuar o efeito das vinculações no orçamento é a Desvinculação de Receitas da União (DRU), que vem sendo prorrogada por mais de duas

**“O resultado de um processo no qual a receita das contribuições passou a ser o componente mais importante da receita federal é a combinação de um acentuado desequilíbrio nas prioridades orçamentárias, juntamente com uma progressiva deterioração da qualidade do regime tributário brasileiro.”**

décadas, embora já não seja suficiente para aliviar as dificuldades enfrentadas para sustentar o equilíbrio macroeconômico, tampouco para evitar que os desequilíbrios nas prioridades continuem crescendo.

Do lado tributário, afora o fracasso de algumas iniciativas de reforma tributária que buscavam eliminar a duplicidade de incidências sobre as mesmas bases econômicas, a última tentada em 2008,<sup>1</sup> o que tem prevalecido é a busca por simplificação de procedimentos e redução da burocracia, cujos principais exemplos são a multiplicação de regimes especiais e a ampliação do Simples Nacional.

Insistir nesse caminho não levará ao resultado desejado. Nada de significativo vai acontecer no campo da rigidez da despesa e dos desequilíbrios orçamentários, assim como na qualidade do regime tributário, se os problemas gerados pelas vinculações de receita não forem enfrentados.

A importância de inserir a reforma tributária no marco das preocupações com a eficiência do Estado deve-se à irrelevância do orçamento e ao baixo índice de confiança da população nas instituições oficialmente encarregadas de zelar pelo cumprimento das responsabilidades constitucionais. Nesse ambiente, é posto de lado o ideal democrático de que a elaboração do orçamento é o momento em que os representantes do povo se reúnem para decidir sobre como o dinheiro que é compulsoriamente extraído dos contribuintes por meio dos impostos vai ser repartido. O que importa é repartir previamente o dinheiro que vai ser arrecadado, substituindo o orçamento por uma tesouraria, que se encarrega de administrar o fluxo de entrada e de saída de recursos do cofre do Estado.

Ao longo das décadas em que essa questão foi ignorada, a busca de garantias, para acesso preferencial a parte das receitas que ingressam na tesouraria, conduziu à situação atual em que quase a totalidade do que entra nos cofres do Estado já tem destino certo. Não há mais como ignorar esse fato e a necessidade de ressaltar esse aspecto no desenho de um novo regime tributário.

Não se trata de eliminar por completo as garantias para o atendimento das prioridades nacionais, e sim de rever o modelo adotado no Brasil desde a Constituição de 1934, que foi substancialmente reforçado em 1988. Um modelo como o nosso, que se apoia em vinculações perenes de tributos e de percentuais da arrecadação de alguns deles,

1 PEC nº 233/2008.

**“ A importância de inserir a reforma tributária no marco das preocupações com a eficiência do Estado deve-se à irrelevância do orçamento e ao baixo índice de confiança da população nas instituições oficialmente encarregadas de zelar pelo cumprimento das responsabilidades constitucionais. ”**

ou de toda a receita orçamentária a alguns gastos, não é compatível com a dinâmica demográfica e socioeconômica que altera o perfil das demandas e das necessidades da população, no tempo e no espaço.

Trata-se, em obediência ao princípio da flexibilidade, de estabelecer prazos para a vigência de regras que definam o montante de recursos a ser direcionado para uma área específica, estabelecendo os resultados a serem alcançados no final do período e os procedimentos a serem adotados para acompanhar a execução das políticas e dos projetos beneficiados por essas regras, de modo a rever o montante de recursos, caso a revisão periódica das despesas indique que o resultado final não será alcançado.

A revisão periódica das normas a que se refere o parágrafo anterior requer que os percentuais das vinculações de receita sejam retirados do texto constitucional. A Constituição deve estabelecer os direitos e os princípios a serem observados para que eles sejam atendidos, transferindo a uma lei complementar a tarefa de definir os detalhes, isto é, os resultados esperados, as metas a serem atingidas e os procedimentos a serem adotados no acompanhamento.

Essa abordagem estabelece mais uma conexão entre a reforma tributária e a reforma orçamentária. Em um plano estratégico, as prioridades nacionais deveriam ser estabelecidas para um período de, no mínimo, uma década. Nesse plano, também deveriam constar os resultados que se espera alcançar no período coberto por ele, bem como as metas intermediárias a serem observadas no acompanhamento das ações requeridas para que os objetivos sejam alcançados.

Convém ressaltar a importância dessa recomendação para alcançar o acordo necessário e rever o modelo vigente. Não é necessário lembrar que a reforma tributária esteve presente no cenário nacional por várias vezes nos últimos 25 anos, sem que fosse obtido qualquer acordo para seguir adiante. Isso tem uma explicação clara, que até agora esteve ausente dos debates: a má qualidade do nosso regime tributário está amarrada à prévia apropriação dos principais tributos que compõem a carga tributária nacional. A multiplicidade de incidências tributárias sobre uma mesma base econômica decorre da atribuição de um regime de financiamento exclusivo para o financiamento da seguridade social e da não revisão do federalismo fiscal na reforma de 1988.

Num contexto de enorme rigidez do gasto e de forte resistência a mudanças por parte

dos interesses amparados pelas garantias financeiras vigentes, nenhum governo que presidiu os debates sobre o tema ao longo do período assinalado se empenhou, de fato, em liderar um debate sobre a reforma tributária, tendo em vista que não há espaço para admitir qualquer perda de arrecadação. Daí a premissa adotada de que qualquer reforma deve observar a regra de que tudo deve permanecer como está, o que contraria o próprio sentido de uma reforma.

Além de inviabilizar a reforma, tal premissa congela a realidade vigente, com respeito à repartição do volume arrecadado dentre seus principais beneficiários. Por mais que o setor produtivo clame por mudanças rápidas para sobreviver diante do acirramento da competição internacional, a reforma não avança. A vantagem de inserir o debate sobre a reforma tributária no marco de uma proposta que trate de recompor o equilíbrio no atendimento das responsabilidades do Estado é mobilizar apoio da sociedade para viabilizar seu andamento.

A abordagem da reforma tributária à luz das suas implicações para o financiamento do Estado demanda atenção especial ao princípio da flexibilidade. Ele é fundamental para tratar das duas preocupações centrais que dominam as discussões a respeito: a econômica e a social, isto é, eficiência e equidade.

Na nova economia que emerge com a revolução tecnológica, que extingue as fronteiras tradicionais que dividiam a atividade econômica em categorias bem definidas – indústria, comércio e serviços –, a rigidez das normas que comandam a instituição, a administração e a fiscalização de tributos não é compatível com a velocidade das mudanças que se processam no mundo dos negócios. Não há como falar em eficiência econômica da tributação sem tratar dessa questão.

“ Estudos têm mostrado que, apesar de a população de baixa renda ter se beneficiado da ampliação de programas de transferência de renda, os tributos que financiam esses gastos são regressivos, o que acaba comprometendo o propósito de promover maior justiça social. ”



A flexibilidade é necessária para viabilizar a adaptação a um cenário em transformação.

Tampouco é possível falar em equidade do regime tributário com foco em velhos princípios de progressividade tributária, que enfatizam maior peso na tributação da renda e do patrimônio como forma de buscar maior justiça social, num mundo em que a livre circulação de capitais e a globalização das cadeias produtivas criam limitações à adoção dessa medida. Do ponto de vista social, a ação do Estado não pode abordar isoladamente a questão de quem contribui com uma parcela maior de sua renda para o financiamento dele. Mais importante é analisar quem se beneficia, em maior proporção, das políticas e dos programas que são financiados pelo bolo tributário. Estudos têm mostrado que, apesar de a população de baixa renda ter se beneficiado da ampliação de programas de transferência de renda, os tributos que financiam esses gastos são regressivos, o

que acaba comprometendo o propósito de promover maior justiça social.

Em suma, a inserção da reforma tributária no marco de um debate sobre o financiamento das responsabilidades do Estado abre um caminho novo para propiciar avanços mais rápidos em um tema que se arrasta há um quarto de século. Num primeiro momento, o que precisa ser feito para modernizar o caótico regime tributário vigente de alguma forma não difere substancialmente do que foi apresentado à Constituinte e do que vem sendo proposto desde então. No entanto, mais importante do que a apresentação de uma proposta é desenhar a transição para o novo modelo, tendo em conta a flexibilidade normativa e a velocidade necessária para ser rapidamente concluída. A pergunta é se a PEC que estabelece o teto para o crescimento das despesas poderia abrir uma oportunidade para enfrentar essa questão.

ARTIGO

---

# ASPECTOS JURÍDICOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

---

Neste artigo, os autores analisam a reforma tributária considerando as políticas tributária e fiscal. A partir disso, são analisadas a reforma americana e a reforma que pode ser feita no contexto atual brasileiro, com o objetivo de se criar um ambiente de negócios mais simples e favorável, que impulse o crescimento econômico.

## **RODRIGO MATTOS VIEIRA DE ALMEIDA**

---

Advogado

Bacharel em ciências jurídicas e sociais pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pelotas, com especialização em direito público pela Fundação Getulio Vargas. É membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro, da International Fiscal Association e do Centro de Estudos Tributários da FGV Projetos. Atualmente, é advogado e presta consultoria nas áreas de direito tributário e financeiro.

## **CARLOS ALBERTO PIRES DE CARVALHO E ALBUQUERQUE**

---

Advogado e membro do Conselho Diretor da FGV

Bacharel em direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, com especialização em direito civil, societário, econômico e de arbitragem. Foi diretor financeiro da Telecomunicações do Estado do Rio de Janeiro, diretor da Caixa Econômica Federal, Secretário de Estado de Assuntos do Governo, Secretário de Estado de Planejamento e Coordenação do Estado do Rio de Janeiro, presidente do Conselho de Administração da Embratel S.A, além de procurador de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Atualmente, é advogado, membro do Instituto Ibero-Americano de Direito Público, em Madrid, vice-presidente da Câmara de Arbitragem e membro do efetivo do Conselho Diretor da Fundação Getulio Vargas.

Faz, no mínimo, 20 anos que o tema da reforma tributária tem sido recorrente no debate político e acadêmico no Brasil. Esse período testemunhou a sucessão de quatro governos e cinco legislaturas que não lograram êxito em concluir qualquer projeto.

Há um certo mal-estar quanto à aplicação dos recursos públicos e um sentimento generalizado de insatisfação com uma carga tributária demasiada. O momento mais agudo dessa insatisfação deu-se com a rejeição da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em dezembro de 2007. Vivia-se um momento de crescimento econômico; hoje, estamos em uma grave recessão.

A reforma tributária deve ser vista por dois ângulos: o da política tributária e o da política fiscal. Se existe a percepção de que a carga tributária é elevada para um país em desenvolvimento, há, por outro lado, a certeza de que é preciso considerar o equilíbrio das contas públicas, com a cobertura do déficit orçamentário nos três níveis de governo.

## CRISE FISCAL

O Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, em 2017, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), foi de aproximadamente R\$ 6,6 trilhões.<sup>1</sup> A lei nº 13.587/2018 fixou a receita e a despesa do orçamento federal em R\$ 3,75 trilhões.<sup>2</sup> A dívida pública federal foi estimada pela Secretaria do Tesouro Nacional<sup>3</sup> em até R\$ 3,98 trilhões para 2018. Essas cifras revelam a crise fiscal do país, no plano federal, sem considerar os demais níveis de governo. Da despesa total fixada pela lei orçamentária, R\$ 1,57 trilhão destina-se ao refinanciamento da dívida pública federal, quantia superior àquela reservada à seguridade social (R\$ 1 trilhão).

Esses números também evidenciam que há uma disfunção fiscal e que o peso do Estado é excessivo. O Estado não gera riquezas, mas as consome. No caso brasileiro, só o orçamento da União absorve cerca de 58% do PIB.

As crises fiscais têm soluções básicas, quais sejam, o crescimento econômico acelerado, a redução de taxa de juros sobre a

1 Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/20168-puxado-pela-agricultura-pib-cresce-1-0-em-2017-e-chega-a-r-6-6-trilhoes.html>>.

2 Diário Oficial da União de 03/01/2018, p. 1 e segts.

3 Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/limites-para-a-divida-publica-federal-em-2018-vaio-de-r-3-78-trilhoes-a-r-3-98-trilhoes>>.

dívida pública, a injeção de capital externo sob a forma de empréstimos ou a assunção da dívida por terceiros, o imposto inflacionário, ajustes fiscais por cortes de gastos públicos acompanhados ou não por aumento de tributos, e, finalmente, a moratória ou o reescalonamento unilateral da dívida pública. Em diferentes momentos, a história brasileira tem registrado a ocorrência dessas soluções.

Atualmente, encontra-se em curso a redução dos juros sobre a dívida pública e um ajuste fiscal sob a forma de limitação dos gastos públicos, através da observância do teto constitucional de que trata a Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016, de sorte que a despesa fixada para 2018 não ultrapassou a do ano de 2017, indexada pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Este parece ter sido o ajuste fiscal possível, permanecendo intocadas as despesas do governo federal, havendo também um sentimento de rejeição da ideia de aumento de tributos pela sociedade.

## REFORMA TRIBUTÁRIA

Há uma situação de impasse, mas é preciso explorar ou, pelo menos, provocar a discussão sobre para onde exatamente apontaria o interesse nacional no caso de uma reforma tributária. Esta é uma questão que transcende o momento presente e deveria remeter: **(i)** aos

“ A reforma tributária deve ser vista por dois ângulos: o da política tributária e o da política fiscal. ”

fundamentos da República, especialmente os da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;<sup>4</sup> **(ii)** ao princípio de que a tributação deve observar a capacidade econômica dos contribuintes;<sup>5</sup> e por último, mas não menos importante, **(iii)** aos princípios da propriedade privada e da busca do pleno emprego pela ordem econômica.<sup>6</sup> Estes fundamentos e princípios constitucionais deveriam nortear qualquer reforma, por menor que seja, nesta época de recessão econômica e de desemprego.

Isso porque, se a disfunção fiscal antes apontada é evidente, não menos o é a disfunção tributária, demonstrando-o os programas especiais de regularização tributária, gerais e setoriais, em número de 26, nos últimos 18 anos, como registrado pela Receita Federal.<sup>7</sup> Há devedores demais, de modo permanente, donde só se pode concluir que

4 Constituição Federal, art. 1º, III e IV.

5 Constituição Federal, art. nº 145, §1º. Este princípio já constante da Constituição de 1946, art. nº 202.

6 Constituição Federal, art. nº 170, caput, II e VII.

7 Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais>>

o Fisco credor deve adequar-se à capacidade econômica dos contribuintes, não com programas de regularização, remissões e anistias, mas sim com uma carga tributária razoável e compatível com aquela capacidade.

Essa disfunção tributária precisa e deve ser, o quanto antes, enfrentada e corrigida, observado o interesse nacional fixado pela própria Constituição, interesse partidário e permanente, extraído dos fundamentos da República e dos princípios que regem a ordem econômica. A disfunção tributária precisa ser corrigida, no sentido de permitir a higidez das empresas, a criação de postos de trabalho e a capacidade de poupança e de consumo, individual e das famílias.

Atualmente, dentre as receitas da União, os tributos respondem por R\$ 1,23 trilhão.<sup>8</sup> A reforma tributária, portanto, caso venha a ser feita no plano federal, disporá sobre este número, que equivale a 35% das receitas do orçamento de 2018. Neste contexto, será preciso decidir, em primeiro lugar, se haverá a pretensão de aumentar a carga tributária ou reduzi-la, e, ainda, se será possível, além de reformar os tributos federais, ir-se além e dispor sobre os tributos reservados aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

O aumento de carga tributária, no atual contexto, não corresponde ao interesse nacional, não atende aos anseios e aos sentimentos dos contribuintes, nem parece, muito menos, contar com a vontade da classe política.

## REFORMA DO SISTEMA

Uma reforma tributária sistêmica, sincrônica, a envolver as três esferas de governo, é, sem dúvida, a mais complexa e difícil. Esta, porém,

“ A disfunção tributária precisa ser corrigida, no sentido de permitir a higidez das empresas, a criação de postos de trabalho e a capacidade de poupança e de consumo, individual e das famílias. ”

é a reforma contemplada pela Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 31/2007, a qual se encontra apta a ser incluída em pauta de votação pelo plenário da Câmara dos Deputados.

Esse projeto de emenda à Constituição, desafiador e radical, propõe alterar todo o sistema tributário nacional, extinguindo dez tributos, federais, estaduais e municipais, substituindo-os por um imposto sobre valor agregado, de competência estadual, sobre bens e serviços, mas com legislação e arrecadação nacionais, e outro imposto, de competência federal, sobre o consumo de produtos específicos. Seriam mantidos os impostos sobre o comércio exterior, o territorial rural, o territorial urbano, o sobre transmissão *inter vivos*, o sobre a propriedade de veículos automotores (“aquáticos, terrestres e aéreos”), o sobre transmissão *causa mortis* e doações e o sobre grandes fortunas.<sup>9, 10 e 11</sup>

9 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>>.

10 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>.

11 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/22.08.17QuadroComparativodaEmendacomCF.pdf>>.

8 Lei nº 13.587/2018, Anexo I.

Embora o Brasil não seja um país desenvolvido, sustenta-se que a carga tributária decorrente da PEC nº 31/2007 equivaleria a dos países desenvolvidos, em torno de 35% do PIB, ficando mais ou menos nos níveis atuais, por vezes rondando a casa dos 33% ou 34% (considerados os tributos estaduais e municipais, sendo que a parte da União se encontra no patamar de cerca de 20% do PIB).

Contudo, na impossibilidade de emenda à Constituição, ante a intervenção federal no estado do Rio de Janeiro, até 31 de dezembro de 2018, o debate dessa e de outras propostas de reforma sistêmica fica prejudicado, podendo ou não ser retomado na 56ª Legislatura, de 2019 a 2022.

## REFORMA POSSÍVEL

Assim, para o ano de 2018, somente será possível uma reforma tributária que possa viabilizar-se, por lei ordinária ou por lei complementar, sem mudanças na Constituição, o que a limitará, basicamente, a alterações tópicas nos tributos federais e, ocasionalmente, no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Nesta última hipótese, seria uma eventual alteração na Lei Complementar nº 87/97, preferencialmente para antecipação do prazo para entrada em vigor da plenitude do direito a crédito sobre bens de uso e consumo, o que tem sido postergado há 20 anos.

O governo federal pretende uma reforma simplificadora do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), facilitando o direito a crédito, segundo se anuncia, o que pavimentaria o caminho para um futuro imposto sobre valor agregado nacional.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/03/reforma-do-piscofins-esta-madura-diz-secretario-da-fazenda.shtml>>.

## REFERÊNCIA NA REFORMA AMERICANA

Para além disso, a União poderia, pelos veículos legislativos da medida provisória e do projeto de lei ordinária, alterar a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas sob a inspiração do que recentemente ocorreu nos Estados Unidos.

Sob o *Tax Cuts and Jobs Act*,<sup>13</sup> dentre outras medidas, houve a redução de alíquotas (pessoas físicas e jurídicas), uma mudança para o regime da territorialidade (pessoas jurídicas) e a tributação especial da repatriação dos lucros, mediante a aplicação de alíquotas mais reduzidas (pessoas jurídicas), havendo, ainda, a diminuição do imposto das pessoas físicas pelo alargamento das faixas de isenção e entre as alíquotas, bem como o aumento da isenção do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (a ideia inicial era a de suprimir esse tributo).

O interesse nacional americano manifestou-se por reduções de carga tributária, de modo a conciliar os Estados Unidos com a tendência de alívio na tributação de pessoas jurídicas.<sup>14</sup> O intuito foi de tornar o país mais atrativo aos investimentos externos e às próprias empresas norte-americanas, utilizando-se da tributação como força centrípeta para a redomiciliação de empresas e a repatriação de capitais, tudo para revitalizar a economia, promover o crescimento econômico e fomentar a criação de empregos.

<sup>13</sup> Disponível em: <<https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1/text>>.

<sup>14</sup> Em 2015, o Parlamento Britânico fixou a alíquota do Corporation Tax em 20% para os exercícios de 2015 e de 2016, e em 19% para os exercícios fiscais de 2017 a 2019; em 2016, fixou uma alíquota de 17% para vigor a partir do exercício de 2020 (<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>). Em França, o Impôt sur les Sociétés encontra-se em queda gradual, devendo atingir a alíquota de 25% em 2022 (<https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F23575>).

As tabelas progressivas do imposto americano sobre a renda das pessoas físicas, além de terem suas alíquotas máximas reduzidas, tiveram as respectivas faixas alargadas e indexadas, bem como o foram as deduções, inclusive de juros sobre o financiamento de casa própria, providência de grande importância para a construção civil, grande empregadora de mão de obra. As pessoas físicas ainda foram beneficiadas por um aumento no limite de isenção do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações para US\$ 10 milhões até 2025, limite este que, indexado, chega a US\$ 11 milhões em 2018.

Os efeitos dessa reforma se estenderão pelo futuro, sendo que os cálculos demonstrativos do impacto positivo sobre a economia foram feitos para um período de dez anos, com a criação de centenas de milhares de empregos, além de aumento dos níveis salariais e da taxa de crescimento econômico.

Para o Brasil, uma reforma assim seria importante, ainda que gradual e sem a extensão imediata daquela levada a efeito nos Estados Unidos. No que concerne às pessoas jurídicas, a contribuição social sobre o lucro líquido e o adicional do imposto sobre a renda poderiam ser revisados para, num prazo razoável, perseguirem um curso descendente.

Quanto à tributação das pessoas físicas, é urgente que se introduza a indexação e a ampliação de deduções, que se permita um tratamento mais benéfico para a tributação dos núcleos familiares e dos idosos, que se altere a tabela progressiva para aumentar o limite de isenção e alargar as faixas de tributação entre as alíquotas. Só assim se estará a perseguir o princípio constitucional da capacidade econômica, a fim de que a tributação não prejudique a dignidade da pessoa humana, pela irrazoável apropriação pelo Estado, do

produto do seu trabalho e dos capitais que tenha amealhado ao longo da vida.

Esse aperfeiçoamento da tributação da renda da pessoa física encontra, todavia, resistência em aspectos financeiros próprios da repartição constitucional de receitas tributárias. É que pertence aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios o produto da arrecadação do imposto sobre a renda incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por esses entes, bem como por suas autarquias e fundações.<sup>15</sup> O imposto sobre a renda de pessoas físicas, retido pela fonte pagadora, funciona aqui como um grande fator de desconto sobre a folha de salários do setor público. O aumento do limite de isenção e o alargamento das faixas de tributação entre as alíquotas da tabela progressiva levaria a uma redução substancial nesse fator de desconto sobre os pagamentos da folha de pessoal ativo e inativo. Essa parece ser uma questão a merecer maior atenção por parte de nossos legisladores, pois não é razoável que tal situação persista, em detrimento do princípio da capacidade econômica dos contribuintes.

Quanto ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações, embora a competência não seja da União, cabe ao Senado Federal fixar-lhe a alíquota máxima, podendo a reforma tributária norte-americana inspirar a reforma tributária brasileira a rever a resolução nº 9/92 para diminuí-la. Realmente, com a crise fiscal que assola os Estados, muitos destes em momento recessivo e de aviltamento do mercado imobiliário, resolveram aumentar a carga tributária,<sup>16</sup> gerando situações pessoais graves para herdeiros, especialmente cônjuges supérstites, que passaram a deparar-se com lançamentos tributários nas transmissões

15 Constituição Federal, art. nº 157, I, e art. nº 158, I.

16 Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5221595/estados-adotam-aliquota-maxima-de-8-para-imposto-sobre-heranca>>.

*causa mortis* somente pagáveis em prejuízo da própria estabilidade econômico-financeira e do patrimônio.

## OUTRAS POSSIBILIDADES PARA A 56ª LEGISLATURA EM 2019

Finalmente, embora, como já supracitado, na atual legislatura, não haja mais a possibilidade de uma reforma tributária sistêmica, esta não pode ser esquecida, e novas propostas devem ser buscadas, sempre almejando a simplificação das obrigações acessórias e a diminuição das obrigações principais.

Uma das propostas de reforma mais instigantes nesse sentido foi aquela versada pela PEC nº 474/2001,<sup>17</sup> de autoria do professor Marcos Cintra, então deputado federal, “Criando Imposto Único Federal incidente sobre movimentações e transações financeiras, sob a dupla forma jurídica de imposto arrecadatório genérico e de contribuição social para o financiamento da seguridade social, alterando a Constituição Federal de 1988”. Esse imposto, de baixo custo de arrecadação, de responsabilidade das instituições financeiras, contaria com a experiência pretérita do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) e da CPMF.

Aqueles tributos, embora recebidos com grande ceticismo e temor por suas consequências e efeitos econômico-financeiros, foram um sucesso em termos de arrecadação e de singeleza para os contribuintes. É compreensível que, somados a todos os demais tributos federais existentes, o IPMF e a CPMF tenham sido objeto de reservas, em muito atribuíveis aos embates políticos de época, mas a proposta de adoção de um tributo único sobre

movimentações financeiras que substituísse todos os demais tributos de competência da União, exceto os aduaneiros, poderia hoje contar com a simpatia dos contribuintes.

A criação de um grande imposto federal substitutivo, mantidos, basicamente, o imposto sobre a renda e os tributos aduaneiros, é, em síntese, o que propõe a PEC nº 31/2007, acima mencionada. Nesta PEC nº 31, ter-se-ia um imposto de consumo como principal imposto federal, tributo que remonta aos tempos coloniais, como já lecionava Rubens Gomes de Sousa.<sup>18</sup> Convém perquirir em que medida, neste primeiro quartel do séc. XXI, não seria mais razoável buscar um tributo mais adequado a um tempo de operações eletrônicas e de movimentações financeiras, praticamente sem as quais nada se compra, nada se vende, nada se paga e nada se recebe.

O certo é que, seja qual for a reforma – não importa se tópica, se sistêmica –, é necessário simplificar, criar um ambiente favorável aos negócios, às empresas, à poupança, à consolidação econômica de núcleos familiares e de indivíduos, ao consumo e à prosperidade. Não é ocioso notar que, com o passar do tempo, a menor carga tributária permite a melhor alocação dos recursos escassos pelas decisões individuais dos contribuintes que, por investimento, pela poupança ou pelo consumo, impelem o crescimento econômico e, assim, o aumento da própria arrecadação dos tributos.

17 Diário da Câmara dos Deputados, de 23/02/2002, págs. 2.448 a 2.467

18 SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 11, p. 34-53, jan. 1948. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10406/9403>>.

ARTIGO

---

# ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA AVALIAÇÃO ATUALIZADA

---

Neste artigo, os autores realizam um diagnóstico do atual sistema tributário brasileiro. Para isso, realizaram uma análise da arrecadação tributária de 2017, decompondo-a por tributos e por esfera de governo, para, então, apontar caminhos que devem ser priorizados pela reforma tributária.

## **JOSÉ ROBERTO AFONSO**

---

Pesquisador do FGV IBRE e professor Instituto Brasiliense de Direito Público

Possui mestrado em economia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro e doutorado pela Universidade Estadual de Campinas. É economista, contabilista e consultor independente, além de pesquisador do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas e professor do mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público.

## **KLEBER PACHECO DE CASTRO**

---

Economista e consultor em finanças públicas

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em ciências econômicas da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. É economista e consultor em finanças públicas.

**R**otineiramente, o imaginário popular desenha uma ideia de modernidade e alta tecnologia quando pensa no século XXI. De fato, há certa razão para se pensar dessa forma, tendo em vista a dinâmica e a acelerada revolução digital pela qual passa o mundo atualmente. Porém, ainda existem certas instituições que resistem fortemente a essa iminente modernidade.

O sistema tributário brasileiro é uma delas: iníquo, ineficiente, anticompetitivo, complexo, pouco transparente e inflexível. Se tomarmos à risca o que a teoria da tributação aponta como “boas práticas”, muito provavelmente o sistema tributário do Brasil irá violar todas elas.

Se, até o final da década de 2000, esse sistema era suficiente para fazer frente às crescentes pressões por mais despesas públicas, atualmente ele já se mostra obsoleto em sua única característica “positiva”: a capacidade de elevar a carga tributária. A tributação no Brasil ignorou as mudanças na economia, que gira cada vez mais em torno dos serviços e da revolução digital. Sua obsolescência é patente e torna imperiosa a necessidade de se discutir e aprovar uma reforma tributária ampla no país.

Para levar à frente uma reforma tributária, é essencial que o diagnóstico deste sistema seja bem feito. O sucesso de uma mudança parte do conhecimento preciso do que se irá mudar. Por mais estranho que soe, muito

se fala, no Brasil, na falta de uma reforma tributária, em suas dificuldades, no fracasso de inúmeras tentativas, porém nem sempre se comenta que mudanças econômicas e sociais relevantes alteraram a arrecadação tributária nos últimos 30 anos que passaram desde a promulgação da Constituição de 1988. Nem sempre se está atento ao novo cenário.

Neste contexto, conhecer uma análise bem atualizada sobre a carga tributária praticada no Brasil hoje em dia se faz necessário. Este é justamente o objetivo deste artigo: apresentar uma fotografia recente da carga tributária, bem como apontar algumas características importantes e que devem servir de subsídio para o desenho de um novo sistema.

Para ser o mais atualizado possível, este trabalho apresenta uma apuração da arrecadação tributária realizada no ano de 2017, fazendo uma decomposição por tipo de tributo e também por esfera de governo. As fontes primárias adotadas são sempre oficiais, e fez-se o mínimo possível de projeções próprias para estimar o arrecadado por tributos de menor peso naquele ano.

## CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

Para alcançar o objetivo proposto de estimar e analisar a carga tributária do ano passado, este artigo segue uma proposta metodológica de Afonso e Castro (2016), que considera,

para efeito de carga tributária, toda receita pública extraída compulsoriamente da sociedade por parte do setor público, nas três esferas de governo.

A metodologia aqui adotada se aproxima da denominada *government take*, cálculo comum em estudos da área de participações governamentais na indústria de petróleo. Não importa qual a titulação ou a categoria dos tributos, e sim toda e qualquer forma de arrecadação oriunda de cobrança compulsória que é tratada como carga tributária. Tal método difere da maioria dos cálculos realizados no Brasil, sobretudo por órgãos governamentais, porque estes não incluem rubricas como *royalties*, multas e receita de dívida ativa tributária.

Grosso modo, o cálculo da carga é muito simples: o total da arrecadação dividido pelo total da produção do país em um dado período. Assim, o primeiro passo é identificar dados oficiais que informem a arrecadação de todos os tributos do país em um dado ano. Em segundo lugar, deve-se dividir o somatório dessa arrecadação pelo Produto Interno Bruto (PIB) do mesmo período. Dificuldades, contudo, apresentam-se na agregação e compatibilização de informações, de tal sorte que se produza um cálculo consistente.

Tendo isso em vista, optou-se por, no caso das fontes primárias de informações, recorrer aos balanços contábeis públicos, uma vez que estes constituem documentos oficiais,

“ A tributação no Brasil ignorou as mudanças na economia, que gira cada vez mais em torno dos serviços e da revolução digital. ”

assinados pelas autoridades responsáveis e submetidos ao crivo dos órgãos de controle interno e externo. Assim, os dados foram extraídos de fontes oficiais, que consolidam ou divulgam as informações registradas nos balanços públicos. Procurou-se adotar o mesmo conceito de receita (arrecadação realizada) informado nos relatos oficiais da execução orçamentária (são excluídos incentivos fiscais e restituições). Os valores dos tributos foram extraídos de quatro categorias de receitas que constam nos balanços públicos: a totalidade da receita tributária e de contribuições, bem como a parcela das receitas patrimoniais (*royalties* sobre petróleo e energia elétrica) e de outras receitas correntes (multas, dívida ativa, juros de mora, programas de parcelamento de dívidas e outros parcelamentos). Além disso, para o cálculo da receita disponível por esfera de governo, foram utilizadas nesta nota as principais transferências constitucionais e legais.

As fontes básicas de dados são apresentadas a seguir:

- União: o Balanço Geral da União da Secretaria do Tesouro Nacional (BGU/STN), o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço da Caixa Econômica Federal (FGTS/CEF) e o Sistema S da Receita Federal do Brasil (RFB);
- Estados: Execução Orçamentária dos Estados do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro da Secretaria do Tesouro Nacional (EOE/Siconfi) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO/Siconfi);
- Municípios: Finanças do Brasil (Finbra/Siconfi) e Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO/Siconfi);
- PIB: Sistema de Contas Nacionais do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (SCN/IBGE); e
- Transferências: Transferências Intergovernamentais (STN), Participações Governamentais da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e Participações Governamentais da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel).

Por se tratar de uma estimativa preliminar, apenas os dados federais estão consolidados até dezembro de 2017. No caso de estados e municípios, o cálculo foi feito com base no dado consolidado de 2016, com expansão nominal da arrecadação (por tributo) em 2017, a partir das variações captadas pelos RREOs dos estados e dos municípios.

## ARRECAÇÃO DIRETA DE TRIBUTOS E POR GOVERNO

O volume de recursos extraídos da economia compulsoriamente pelo setor público brasileiro em 2017 chegou a aproximadamente R\$ 2,2 trilhões que, comparativamente ao PIB de R\$ 6,56 trilhões, acabou proporcionando uma carga tributária global de 33,60% do PIB no ano passado. Esse montante representou um custo médio por habitante de R\$ 10.613. Na prática, cada brasileiro precisou trabalhar aproximadamente 123 dias do ano passado exclusivamente para quitar seu compromisso com o fisco. A Tabela 1 faz um detalhamento da carga tributária em 2017, sob a ótica da arrecadação direta.

**Tabela 1 - Arrecadação direta por esfera de Governo: 2017**

Esfera de Governo / Item de Receita	R\$ Bilhões	% PIB	% Total	Per capita (R\$)
PIB	6559,0			
POPULAÇÃO	207.660.929			
<b>TOTAL</b>	<b>2.203,86</b>	<b>33,60</b>	<b>100,00</b>	<b>10.612,78</b>
<b>UNIÃO</b>	<b>1.449,55</b>	<b>22,10</b>	<b>65,77</b>	<b>6.980,37</b>
IR	329,49	5,02	14,95	1.586,66
IPI	46,82	0,71	2,12	225,44
IOF	34,66	0,53	1,57	166,89
Imp. Sobre Comércio Exterior	32,34	0,49	0,47	155,73
ITR	1,27	0,02	0,06	6,12
Taxas	8,11	0,12	0,37	39,04
Previdência (1)	350,26	5,34	15,89	1.686,71
Cofins	220,71	3,36	10,01	1.062,82
CPMP	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL	69,82	1,06	3,17	336,22
PIS - PASEP	58,38	0,89	2,65	281,13
Contrib. Seg. Serv. Público (2)	17,11	0,26	0,78	82,41
Outras contribuições sociais (3)	14,34	0,22	0,65	69,04
<b>FGTS</b>	<b>123,54</b>	<b>1,88</b>	<b>5,61</b>	<b>594,89</b>
Contribuições Econômicas (4)	57,65	0,88	2,62	277,60
Salário Educação	19,91	0,30	0,90	95,86
<b>Sistema S</b>	<b>16,47</b>	<b>0,25</b>	<b>0,75</b>	<b>79,32</b>
Multas e Dívida Ativa	48,69	0,74	2,21	234,49
<b>ESTADOS</b>	<b>597,84</b>	<b>9,11</b>	<b>27,13</b>	<b>2.878,92</b>
ICMS	439,09	6,60	19,92	2.114,47
IPVA	39,22	0,60	1,78	188,85
ITCD	7,09	0,11	0,32	34,13
IRRF	39,51	0,60	1,79	190,25
TAXAS	23,15	0,35	1,05	111,46
Previd. Estadual	33,51	0,51	1,52	161,37
Contribuições de Melhoria e Econômicas	1,10	0,02	0,05	5,31
Demais (multas, juros e dívida ativa)	15,18	0,23	0,69	73,09
<b>MUNICÍPIOS</b>	<b>156,47</b>	<b>2,39</b>	<b>7,10</b>	<b>753,50</b>
ISS	54,85	0,84	2,49	264,11
IPTU	33,99	0,52	1,54	163,67
ITBI	9,87	0,15	0,45	47,52
IRRF	15,28	0,23	0,69	73,57
TAXAS	9,59	0,15	0,44	46,20
Previd. Municipal	11,57	0,18	0,53	55,72
Contribuições de Melhoria e Econômicas	7,24	0,11	0,33	34,89
Demais (multas, juros e dívida ativa)	14,08	0,21	0,64	67,82

Elaboração Própria. Fontes primárias BGU/STN, FGTS/CEF, Sistema S/RFB, FINBRA/Siconfi, RREO/Siconfi e SCN/IBGE.

(1) Dados extraídos da Execução Orçamentária da União. Inclui SIMPLES/Previdência.

(2) Inclui "Cota-Parte do Serv. No Fundo de Saúde Militar", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.

(3) Inclui "Receita Part. Seguro-Dpvat-Sist. Nac. de Trânsito", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.

(4) Inclui "Util. Recurso Hídrico s-Trat Itaipu", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.



Aproximadamente 65,8% de toda a carga tributária de 2017 deve ser atribuída à União, que arrecadou quase R\$ 1,45 trilhão – cerca de 22,1% do PIB do ano passado. O restante da carga global foi obtido a partir dos estados, que contribuíram com aproximadamente 27,1% do total (aproximadamente R\$ 598 bilhões), e dos municípios, que contribuíram com 7,1% do total (R\$ 156,5 bilhões). Essa divisão da arrecadação direta entre as esferas de governo no ano passado demonstra uma suave descentralização da tributação com relação a 2016. Naquele ano, a divisão da arrecadação ficou em 66% de responsabilidade da União e 26,9% e 7,1% do total a cargo de estados e municípios, respectivamente.

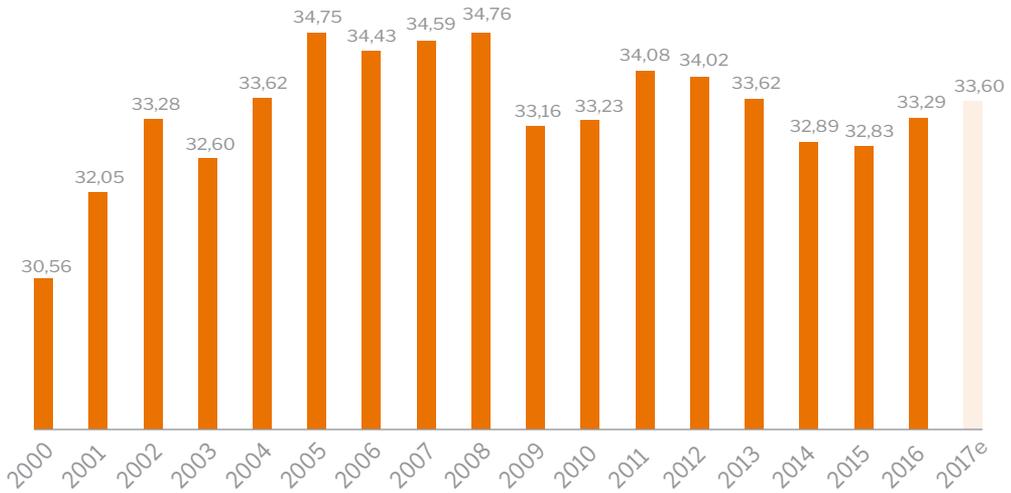
## EVOLUÇÃO RECENTE DA CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL

A tendência histórica de crescimento da carga tributária no Brasil foi quebrada desde a crise do *subprime* de 2008: daquele ano até 2015, o indicador do ônus tributário encolheu aproximadamente 1,93% do PIB. Em 2016, esse movimento se inverteu, com um crescimento da carga da ordem de 0,46% do PIB.

Tal mudança parecia ser pontual, tendo em vista que, naquele ano, o Governo Federal auferiu, de forma excepcional, R\$ 23,4 bilhões oriundos do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERTC), elevando a carga tributária. Sem essa receita extra, a carga tributária de 2016 teria ficado praticamente estável com relação à carga de 2015. Ocorre que a estimativa da carga de 2017 aponta para nova expansão, desta vez da ordem de 0,31% do PIB. Mais uma vez, o crescimento da carga foi sustentado por fatores não previstos: o recorde histórico de autuações (multas) aplicadas pela RFB no ano passado,<sup>1</sup> a receita de programas de parcelamentos especiais e a forte expansão dos *royalties* do petróleo, que acompanharam o crescimento da cotação do preço dessa *commodity* no mercado internacional. Houve, ainda, um aumento na alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Programa de Integração Social (PIS) sobre combustíveis, o que “turbinou” a arrecadação desses dois tributos. O Gráfico 1 mostra a trajetória da carga tri-

<sup>1</sup> Apesar das autuações não representarem necessariamente arrecadação – há, de fato, a criação de novo crédito tributário –, o crescimento delas produz um efeito indireto na arrecadação ao induzir os contribuintes a aumentarem o recolhimento de tributos.

**Gráfico 1 - Evolução da Carga Tributária Bruta % do PIB – 2000/2017**



Elaboração própria. Fontes primárias: STN, CEF, RFB, Siconfi e IBGE

butária desde 2000. Com o resultado, a carga tributária bruta brasileira chega a 33,6% do PIB, voltando a um patamar similar ao de 2013 (33,62% do PIB) e ficando ainda muito aquém do recorde histórico obtido em 2008, quando o indicador chegou a 34,76% do PIB.

Apesar da tendência de aumento do indicador nos últimos dois anos, é importante dar destaque que esse crescimento foi, em sua maior parte, fundado em fatores excepcionais, e que o desempenho de tributos tradicionais, como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), foi apenas razoável. Tais fatos são mais indícios de que, estruturalmente e *ceteris paribus*, a carga tributária brasileira deve apresentar uma tendência futura de queda no longo prazo, devido a sua obsolescência.<sup>2</sup> Não é por acaso que Ribeiro (2016) identificou que houve, em 2008, uma quebra estrutural da elasticidade da tributação com relação à renda no Brasil.

Ainda convém abordar aqui a divergência de trajetória da carga com relação à última

atualização do termômetro tributário<sup>3</sup> de 2017.<sup>4</sup> Segundo apontamento deste último indicador, a carga tributária de 2017 iria apresentar um suave recuo com relação à carga de 2016. Sinteticamente, o termômetro indica uma recuperação paulatina da carga tributária no ano passado, que só seria interrompida abruptamente em outubro, devido à queda nas receitas oriundas do RERTC, que se concentraram em outubro de 2016. Dessa forma, a carga de 2017 terminaria o ano ligeiramente abaixo da carga de 2016.

É importante relembrar a composição do termômetro para explicar o motivo de este não ter indicado a trajetória correta da carga de 2017. Ainda que o termômetro represente, historicamente, mais de 80% da carga tributária, esse indicador é composto basicamente por receitas tributárias da União e dos estados, mas não de forma exaustiva. Ficam de fora dessa conta as receitas de *royalties*

2 Afonso e Castro, 2017

3 Indicador que permite acompanhar mensalmente a arrecadação dos principais componentes da carga tributária (aproximadamente 84%), composto por boa parte das receitas federais, pelo ICMS e pelo Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores (IPVA).

4 Afonso e Castro, 2018

(classificadas como receitas patrimoniais nos balanços contábeis) e parte das multas da RFB, no caso da União, e todas as receitas que não ICMS e IPVA, no caso dos estados. Dessa forma, qualquer movimento mais intenso realizado por rubricas que estão fora do escopo do termômetro tende a distanciar os apontamentos desse indicador da real posição da carga tributária. Foi justamente isso que ocorreu no ano passado, devido aos seguintes fatores:

- Autuações a aplicações de multas pela RFB:

“A estimativa para lançamentos de ofício em 2017, de R\$ 143,43 bilhões, como constava no Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal, foi superada de forma expressiva: o montante de crédito tributário alcançou o valor de R\$ 204,99 bilhões. Isso representa um montante 68,5% maior do que o valor lançado em 2016 (R\$ 121,66 bilhões). O resultado de crédito tributário em 2017 é o maior lançado pela Fiscalização da Receita Federal”.<sup>5</sup>

- Programa Especial de Regularização Tributária (PERT): o programa de parcelamento, conhecido como Novo Refis, arrecadou R\$ 24,5 bilhões, o que, de certa forma, ajudou a “compensar a perda” que a carga de 2017 teve com as receitas de RERTC.

- *Royalties* do petróleo: o crescimento expressivo desta receita que, segundo dados do BGU, passou de R\$ 18,71 bilhões em 2016 para R\$ 37,56 bilhões em 2017 – uma variação nominal de 100,7%. As explicações residem, principalmente, no aumento do preço internacional do petróleo (variação média de 24% de 2016 para 2017) e, em segundo lugar, no aumento da extração de petróleo, que

chegou a uma média diária de 3,3 milhões de barris em 2017 (4,8% a mais que em 2016).

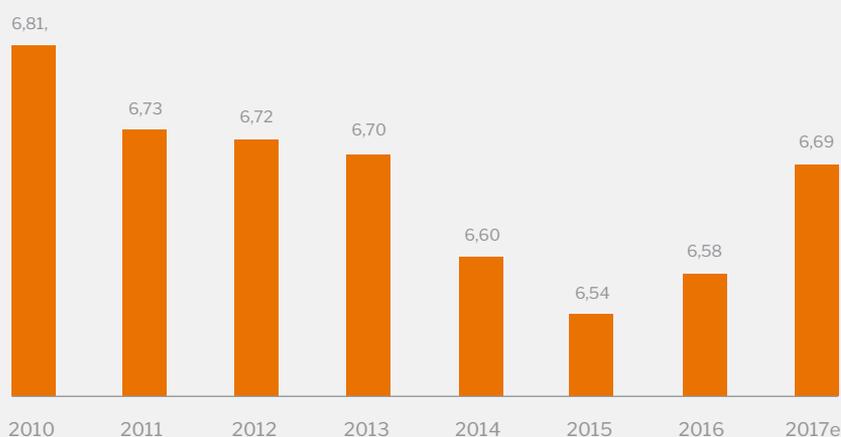
Dentro das rubricas que são captadas pelo termômetro, merecem destaque:

- Cofins: cresceu (em % do PIB) pela primeira vez desde 2013, em função do aumento das alíquotas sobre combustíveis e também à expansão da atividade econômica. Foram quatro anos seguidos de queda no tributo, o que indica uma forte sensibilidade deste ao ciclo produtivo: enquanto a economia vinha mal, seu desempenho piorava ainda mais; a partir da recuperação, do ano passado, novamente ele apresentou crescimento. Apesar do aumento, seu patamar de tributação ainda é semelhante ao de 2014.
- ICMS: apresentou recuperação pelo segundo ano seguido, mesmo que em um ritmo condizente com a melhora na atividade industrial. Apesar da melhora, ainda está com um nível de arrecadação um pouco inferior ao observado em 2013. Não há aparente relação desse aumento com alguma discricionariedade dos governos estaduais, no que tange a alterações na legislação do tributo.

#### **A recuperação do ICMS é sustentável?**

O principal ponto que justifica o crescimento do ICMS no período recente é a base de comparação baixa – isto é, depois de um longo período de queda, torna-se mais “fácil” crescer. Como é possível notar no Gráfico B.1, há um movimento de melhora do ICMS desde 2016, porém ainda aquém do que se verificava no início da década. Com efeito, atualmente o patamar de arrecadação (em % do PIB) do ICMS é similar ao de 2013.

**Gráfico B.1 – Arrecadação do ICMS em % do PIB – 2010/2017**



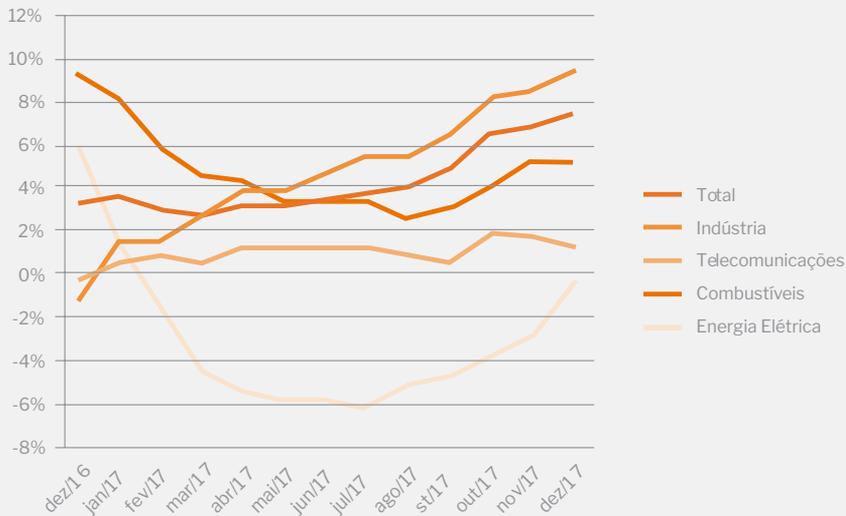
Elaboração própria. Fontes primárias: STN, CEF, RFB, Siconfi e IBGE

Se levarmos em conta que o país passou recentemente por sua pior recessão da história, qualquer tipo de reação na economia levaria a uma recuperação rápida da arrecadação. Isso, porém, não significa necessariamente que essa tendência (de crescimento real forte) vá se manter com a retomada do crescimento econômico. Outros pontos merecem ser analisados nesse caso.

Se for desconsiderado o efeito da “base baixa” para captar a origem da recuperação da arrecadação do ICMS, deve-se focar nos setores mais relevantes na base tributária do referido imposto: indústria e setores blue chips (telecomunicações, energia elétrica e combustíveis).

Inicialmente, uma hipótese poderia ser levantada: devido ao aumento do preço internacional do petróleo e à mudança na política de reajuste de preços dos combustíveis implementada pela Petrobras, seria razoável supor que o setor de petróleo, combustíveis e lubrificantes estivesse puxando a arrecadação para cima. De fato, esse setor começou a apresentar recuperação no ano passado, mas isto não foi o suficiente para caracterizá-lo como o principal componente de melhora de desempenho do ICMS. Com efeito, esse papel está cabendo à indústria, como se verifica no Gráfico B.2.

### Gráfico B.2 – Taxa de crescimento nominal do ICMS total e setorial – Acumulado em 12 meses vs. 12 meses imediatamente anteriores – 2016/2017



Elaboração própria. Fonte primária: Confaz

O Gráfico B.2, que apresenta taxas de crescimento anualizadas, cuja tendência é mais fácil de observar, mostra que a arrecadação sobre a indústria está crescendo acima da arrecadação total, puxando o recolhimento para cima. Ainda assim, é interessante observar o comportamento das *blue chips*, haja vista que estas estão “apontando para cima”: combustíveis e energia elétrica vêm apresentando melhora na taxa de crescimento desde meados de 2017 (ainda que, no caso da energia elétrica, o crescimento esteja negativo) e telecomunicações, mantendo estabilidade (possivelmente com taxas reais negativas).

A melhora da arrecadação no setor industrial faz sentido, pois se coaduna com os resultados da atividade industrial do mesmo período. Ainda que não tenha

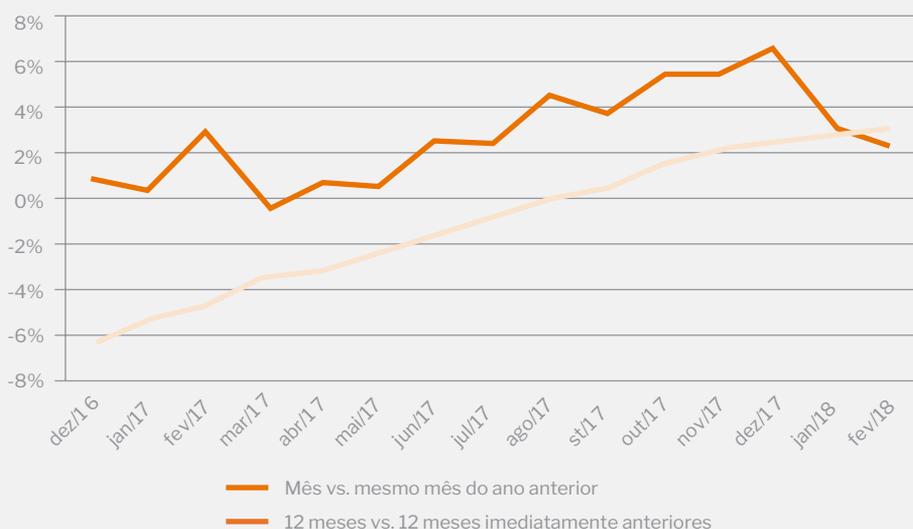
chegado ao patamar pré-crise, a indústria tem recuperado sua produção física desde o início do ano passado, como mostra o Gráfico B.3.

Normalmente a indústria é o setor que reage mais rapidamente ao ciclo econômico: da mesma forma que no início da recessão foi a primeira a sentir o impacto, na recuperação é a primeira a aumentar a atividade. Nesse sentido, o ICMS sai na frente, dado que sua arrecadação depende muito da base industrial e dos setores *blue chips*. O contraexemplo é o ISS, que não tem tido um desempenho muito satisfatório nesses últimos anos. A explicação é que os serviços demoram mais a reagir ao ciclo econômico: como devem demorar mais a voltar ao patamar de atividade pré-crise, a arrecadação do ISS também deve demorar mais a reagir

Outra possibilidade levantada para explicar o crescimento é o esforço dos governos estaduais para aumentar a arrecadação. Essa hipótese, contudo, não se sustenta, uma vez que foram poucos os movimentos nesse sentido. Das economias mais relevantes (e que mais contribuem para a arrecadação do imposto em âmbito nacional), apenas o governo do Rio Grande

do Sul foi discricionário neste sentido, ampliando as alíquotas do ICMS em 2015, que passaram a vigorar em 2016 – não por acaso, o crescimento da arrecadação no estado entre 2015 e 2017 foi 70% superior ao crescimento médio nacional. Tal medida, contudo, não se generaliza e tem pouca importância na explicação do crescimento em um contexto amplo.

**Gráfico B.3 – Taxa de crescimento da produção física industrial – 2016/2017**



Elaboração própria. Fonte primária: PIM / IBGE

Em suma, não é tão surpreendente o crescimento do ICMS neste momento de retomada branda da atividade econômica. Podemos encarar isso mais como um movimento de ajuste.

Não é crível que esse movimento de crescimento do ICMS se alongue para além do curto prazo. A explicação é simples:

o ICMS é um tributo obsoleto, que passa à margem das melhores práticas internacionais (Impostos sobre Valor Agregados – IVAs – mais modernos) e que tem sua base de tributação cada vez mais achatada em uma economia na qual os serviços tendem a prevalecer (Afonso e Castro, 2017).

## RECEITA DISPONÍVEL POR ESFERA DE GOVERNO

É importante observar, além da arrecadação direta, a receita disponível, que mostra o nível de recurso que cada esfera de governo obtém após as transferências intergovernamentais. Sob essa ótica de análise, o governo federal, em 2017, teve participação de 55,1% do total da carga tributária, ou seja, a receita que efetivamente “ficou nas mãos” do governo central após as transferências foi da ordem de 18,5% do PIB ou R\$ 1,2 trilhão.

Cerca de R\$ 117 bilhões (1,79% do PIB) foram transferidos da União para os estados, sendo que mais da metade desses recursos foi originário do Fundo de Participação dos Estados (FPE) que, no ano passado, redistribuiu aproximadamente R\$ 66,7 bilhões (1,02% do PIB) às unidades federativas. Já na relação União-municípios, as transferências totalizaram R\$ 118 bilhões (1,80% do PIB). O Fundo de Participação dos Municípios (FPM) foi o principal responsável por esse montante, acumulando, em 2017, um repasse de R\$ 77,6 bilhões (1,18% do PIB). A Tabela 2 resume a receita disponível por esfera de governo em 2017, juntamente com as principais transferências.

Os estados transferiram para os municípios, em 2017, cerca de R\$ 159 bilhões ou pouco mais de 2,4% do PIB. Desse total, mais da metade foi oriundo da cota-parte do ICMS, que rendeu aos cofres municipais aproximadamente R\$ 85,6 bilhões (1,31% do PIB).

Considerando toda a movimentação de transferências, a receita disponível dos estados acabou ficando abaixo do volume de recursos efetivamente arrecadados por eles em 2017: enquanto a arrecadação direta destes foi de 9,11% do PIB, a receita disponível ficou um pouco abaixo, em 8,47% do PIB. Por

outro lado, os municípios, que apenas recebem recursos de outras esferas sem precisar transferir, tiveram uma considerável variação da arrecadação direta para a receita disponível no ano passado: essas duas rubricas foram de, respectivamente, 2,39% do PIB e 6,61% do PIB.

## PRINCIPAIS BASES DE INCIDÊNCIA

Em 2017, apenas os bens e serviços serviram de base de incidência (origem de receita) para 40% de todo o recolhimento de tributos – cerca de R\$ 886 bilhões (13,5% do PIB). Os tributos sobre a folha de pagamentos (salários e mão de obra) aparecem como a segunda base de incidência mais ampla na carga global: esta contribuiu com aproximadamente 26% do total (8,8% do PIB). Apenas na terceira colocação aparecem os tributos que incidem sobre renda, lucros e ganhos, com uma participação de 21% do total e arrecadação de pouco mais que R\$ 460 bilhões (7,01% do PIB).

O Gráfico 2 mostra a participação de cada base de incidência na carga global de 2017. Todos os tributos indiretos agrupados (bens e serviços, comércio exterior, taxas e transações financeiras) chegaram a aproximadamente 45% de todo tributo recolhido no Brasil no ano passado. Já os tributos diretos agrupados (renda, lucros e ganhos e patrimoniais) representaram apenas 25% do total da carga. Isso, por si só, é um indício de que a estrutura do sistema tributário nacional é regressiva, onerando relativamente mais as famílias das classes de renda mais baixas do que as famílias das classes de renda mais altas e, conseqüentemente, ferindo a função distributiva do Estado.

**Tabela 2 - Receita tributária disponível por esfera de Governo: 2017**

Receita Disponível	R\$ Bilhões	% PIB	% Total	Per capita (R\$)
PIB	6559,0			
POPULAÇÃO	207.660.929			
<b>RECEITA DISPONÍVEL</b>	<b>2.203,9</b>	<b>33,60</b>	<b>100,00</b>	<b>10.612,8</b>
UNIÃO	1.214,4	18,51	55,1	5.848,1
ESTADOS	555,9	8,47	25,2	2.677,0
MUNICÍPIOS	433,5	6,61	19,7	2.087,7
<b>TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS</b>				
UNIÃO PARA ESTADOS	117,3	1,79	5,3	564,7
FPE	66,7	1,02	3,0	321,0
FPEX	3,8	0,06	0,2	18,2
IOF Ouro	0,0	0,00	0,0	0,0
Seguro Rec. ICMS	1,2	0,02	0,1	5,6
FUNDEB	18,2	0,28	0,8	87,7
Sal. Educação	13,3	0,20	0,6	63,9
FEX 1 /	1,4	0,02	0,1	6,9
CIDE	1,3	0,02	0,1	6,2
Royalties e Participações	11,4	0,17	0,5	55,1
UNIÃO PARA MUNICÍPIOS	117,9	1,80	5,3	567,6
FPM	77,6	1,18	3,5	373,9
ITR	1,0	0,01	0,0	4,7
IOF Ouro	0,0	0,00	0,0	0,1
Seguro Rec. ICMS	0,4	0,01	0,0	1,9
FUNDEB	30,2	0,46	1,4	145,6
Sal. Educação	0,5	0,01	0,0	2,3
FEX 1 /	0,4	0,01	0,0	2,0
CIDE	7,7	0,12	0,4	37,2
Royalties e Participações				
ESTADOS PARA MUNICÍPIOS	159,2	2,43	7,2	766,6
ICMS	85,6	1,31	3,9	412,4
IPVA	19,6	0,30	0,9	94,4
FPEX	0,9	0,01	0,0	4,6
FUNDEB	53,0	0,81	2,4	255,3

Elaboração Própria. Fontes primárias STN, ANP E Aneel

1 - Fundo destinado ao fomento das exportações (até 2004 era considerado como parcela da Lei Kandir)

Deve-se ainda notar que houve uma pequena piora nessa composição em relação ao ano anterior (2016), quando a carga estava ligeiramente menos concentrada nos tributos indiretos (43,7% do total). Apesar disso, o movimento de um ano para outro foi marginal, não alterando significativamente a estrutura do sistema tributário. Uma mudança desse porte só deve ocorrer com uma efetiva reforma tributária.

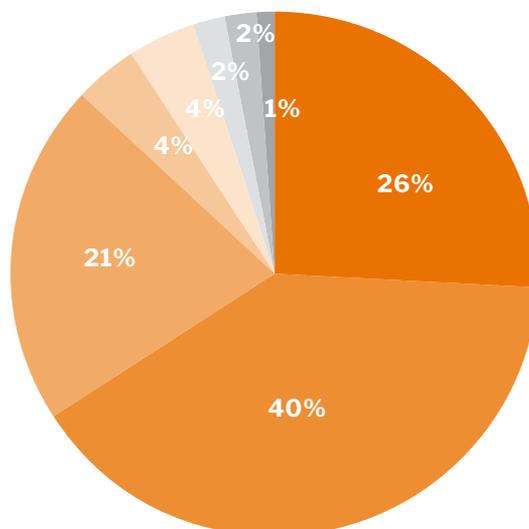
## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema federativo brasileiro é, historicamente, marcado por conflitos entre os seus entes. Tal cenário de conflito se acentuou significativamente a partir da Constituição de 1988, que proporcionou autonomia política e financeira aos municípios. O número de atores políticos que passou a exercer influência sobre as decisões do Executivo e do Legislativo federal cresceu fortemente, tornando a conciliação uma tarefa cada vez mais difícil. Não é por acaso que é tão complexo, no Brasil, aprovar alguma legislação que altere a distribuição de recursos entre os participantes da federação, como é o caso da reforma tributária.

Apesar da clara dificuldade, é imprescindível que o governo central, seja de qual partido for, mantenha a reforma tributária como uma pauta prioritária em sua agenda. Qualquer tentativa de retomar o crescimento econômico e redistribuir renda no país passa, necessariamente, pela mudança do sistema tributário.

Além da clara necessidade de simplificar radicalmente o sistema, a análise apresentada neste artigo aponta quais os caminhos que tal reforma deve priorizar: revisar a tributação indireta, que é pulverizada em diversos tributos e tem legislação muito diversificada em âmbito subnacional; criar

**Gráfico 2 - Composição da Carga Tributária por Base de Incidência - 2017**



- 40% - Bens e Serviços**
- 26% - Salários e mão de obra**
- 21% - Renda, Lucros e Ganhos**
- 4% - Patrimoniais**
- 4% - Demais**
- 2% - Transações financeiras**
- 2% - Taxas**
- 1% - Comércio Exterior**

Elaboração própria. Fontes primárias: STN, CEF, RFB, Siconfi e IBGE

um IVA moderno, agregando boa parte dos principais tributos indiretos e eliminando a cumulatividade tributária; aumentar o peso da tributação patrimonial e sobre a renda, com intuito de tornar o sistema mais progressivo; e pensar em como tratar a tributação na era da economia digital.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Afonso, J. R. R.; Castro, K. P. “Carga Tributaria em Brasil: Redimensionada y Repensada.” **Tax Administration Review**, v. 40, p. 1-16, 2016. Disponível em: <[https://cds.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista\\_40/Espanol/Articulo\\_afonso\\_pacheco\\_Br.pdf](https://cds.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_40/Espanol/Articulo_afonso_pacheco_Br.pdf)>.
- Afonso, J. R. R.; Castro, K. P. “Brasil: Tributos Obsoletos e Federação Descoordenada.” **Blog IADB**, 2017. Disponível em: <<https://blogs.iadb.org/recaudandobienestar/pt-br/2017/10/09/reformas-tributaria-e-federativa/>>.
- Afonso, J. R. R.; Castro, K. P. “Termômetro tributário de 2017: Primeira estimativa.” mimeo, 2018. 11 p.
- Receita Federal do Brasil. “Plano Anual da Fiscalização 2018.” Brasília: **RFB**, 2018. 42 p. Disponível em: <[http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018\\_02\\_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao\\_c.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf)>.
- Ribeiro, L. “Sobre Arrecadação e Atividade Econômica.” Rio de Janeiro: **FGV/IBRE**, 2016. 10 p. (Nota Técnica). Disponível em: <<http://portalibre.fgv.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A7C82C5519A-54780152186DC8090D2A>>.



# REFORMA TRIBUTÁRIA: QUAL A AGENDA?

Os autores exploram as distorções oriundas do complexo sistema tributário brasileiro, a partir das principais categorias de tributos: consumo, renda, folha de salários, propriedade e regimes simplificados de tributação. Após essas análises, é apresentada uma proposta de reforma para a tributação do consumo e diretrizes para a reforma das demais categorias de tributos.

---

## **BERNARD APPY**

Diretor do Centro de Cidadania Fiscal

Bacharel em economia pela Universidade de São Paulo e mestre pela Universidade Estadual de Campinas. Foi secretário-executivo e secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda, presidente do Conselho de Administração do Banco do Brasil, diretor de Estratégia e Planejamento da BM&F Bovespa e consultor e diretor da LCA Consultores. Atualmente, é diretor do Centro de Cidadania Fiscal.

## **EURICO DE SANTI**

Professor da FGV Direito SP

É bacharel em direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, mestre e doutor em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. É professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP), coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário do GVlaw e do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, além de diretor do Centro de Cidadania Fiscal.

## **ISAÍAS COELHO**

Professor da FGV Direito SP

Bacharel em economia pela Universidade Católica de Campinas, mestre em teoria econômica pela Universidade Federal da Bahia e doutor em economia pela Rochester University, nos Estados Unidos. Foi professor da Universidade de Brasília, auditor de tributos federais, secretário-adjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil e chefe das divisões de administração e política tributária do Fundo Monetário Internacional. Atualmente, é professor no programa GVlaw da FGV Direito SP, pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV e diretor do Centro de Cidadania Fiscal.

## **NELSON MACHADO**

Professor da FGV EESP

Bacharel em direito pela Universidade de Brasília, mestre em Administração Orçamentária e Financeira pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo e doutor em contabilidade e controladoria pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade do Estado de São Paulo. Foi ministro da Previdência Social, secretário-executivo do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, tendo ocupado o mesmo cargo no Ministério da Fazenda. Atualmente, é professor na Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e diretor do Centro de Cidadania Fiscal.

## **VANESSA RAHAL CANADO**

Professora da FGV Direito SP

Bacharel em direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, mestre e doutora em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. É professora e coordenadora do Grupo de Estudos sobre Direito e Contabilidade da FGV Direito SP, presidente do Conselho Fiscal da Associação Endowment Direito GV e diretora do Centro de Cidadania Fiscal.

As características de um bom sistema tributário estão bem estabelecidas na literatura: **a) Simplicidade**, advinda de base de incidência tributária de contorno bem definido, regras de fácil compreensão e o mínimo de exceções e regimes especiais;

**b) Transparência**, que permita ao cidadão conhecer com quanto contribui ao Estado, de modo a fazer conscientemente suas escolhas democráticas de políticas públicas e de seu financiamento;

**c) Neutralidade**, para não distorcer a forma de organização das empresas em todas as suas dimensões;

**d) Equidade** no tratamento dos cidadãos, o que implica tributar de forma isonômica situações equivalentes.

O sistema tributário brasileiro não possui nenhuma destas características. A consequência é a geração de uma série de deformidades, que afetam negativamente a produtividade, o investimento, a formalização e a competitividade da economia do país, além de criar distorções distributivas injustificáveis.

Parte do impacto negativo de nosso modelo tributário é mais aparente, como o altíssimo grau de litígio sobre matérias tributárias e o elevado custo burocrático de apuração e pagamento de impostos no Brasil. Parte dos problemas só é perceptível quando analisamos em maior detalhe cada uma das principais categorias de tributos: consumo, renda,

folha de salários, propriedade e regimes simplificados de tributação.

Nas seções a seguir, apresentam-se, de forma sumária, os principais problemas para cada uma dessas categorias de tributos, bem como uma proposta de reforma para a tributação do consumo e diretrizes para a reforma das demais categorias de tributos.

## CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS

No Brasil, a produção e o consumo de bens e serviços sofrem a incidência de cinco tributos distintos, cobrados por três esferas de governo: o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – federal –, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – estadual – e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – municipal. A fragmentação da base de incidência dentre esses cinco tributos, sua grande complexidade legislativa, o excesso de benefícios fiscais e regimes especiais, a incidência cumulativa do ISS e de parte do PIS/da Cofins, as falhas no regime não cumulativo do ICMS e do PIS/da Cofins, além da cobrança no estado de origem do ICMS nas transações interestaduais, são os principais problemas do atual regime tributário.

**“As consequências dessas distorções são várias: organização extremamente ineficiente da estrutura produtiva, oneração dos investimentos e das exportações, alta litigiosidade, alto custo de conformidade e um federalismo fratricida, cuja face mais visível é a guerra fiscal do ICMS. ”**

As consequências dessas distorções são várias: organização extremamente ineficiente da estrutura produtiva, oneração dos investimentos e das exportações, alta litigiosidade, alto custo de conformidade e um federalismo fratricida, cuja face mais visível é a guerra fiscal do ICMS.

Todos os problemas dos atuais tributos sobre bens e serviços seriam superados se o Brasil os tributasse por meio de um bom Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), cujas características estão bem estabelecidas:

- a) Incidência sobre uma base ampla de bens e serviços;
- b) Não cumulatividade ampla, garantindo-se o direito ao crédito sobre todos os bens e serviços utilizados na atividade produtiva;
- c) Desoneração completa de exportações e investimentos;
- d) Alíquota uniforme para todos os bens e serviços e o mínimo de regimes especiais;
- e) Tributação no destino;
- f) Ressarcimento tempestivo de créditos acumulados.

Um imposto com essas características é um imposto sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização.

O problema é como migrar do modelo atual para um modelo do tipo IVA, respeitando a autonomia federativa dos estados e municípios. Para equacionar esse problema, o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) desenvolveu uma proposta pela qual os cinco tributos atuais seriam progressivamente substituídos por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

O IBS teria todas as características de um bom IVA, listadas acima. A legislação seria uniforme em todo o território nacional e a

arrecadação, centralizada, sendo a receita partilhada entre a União, os estados e os municípios. A alíquota total do imposto (percebida pelo contribuinte) seria a soma de três alíquotas: federal, estadual e municipal.

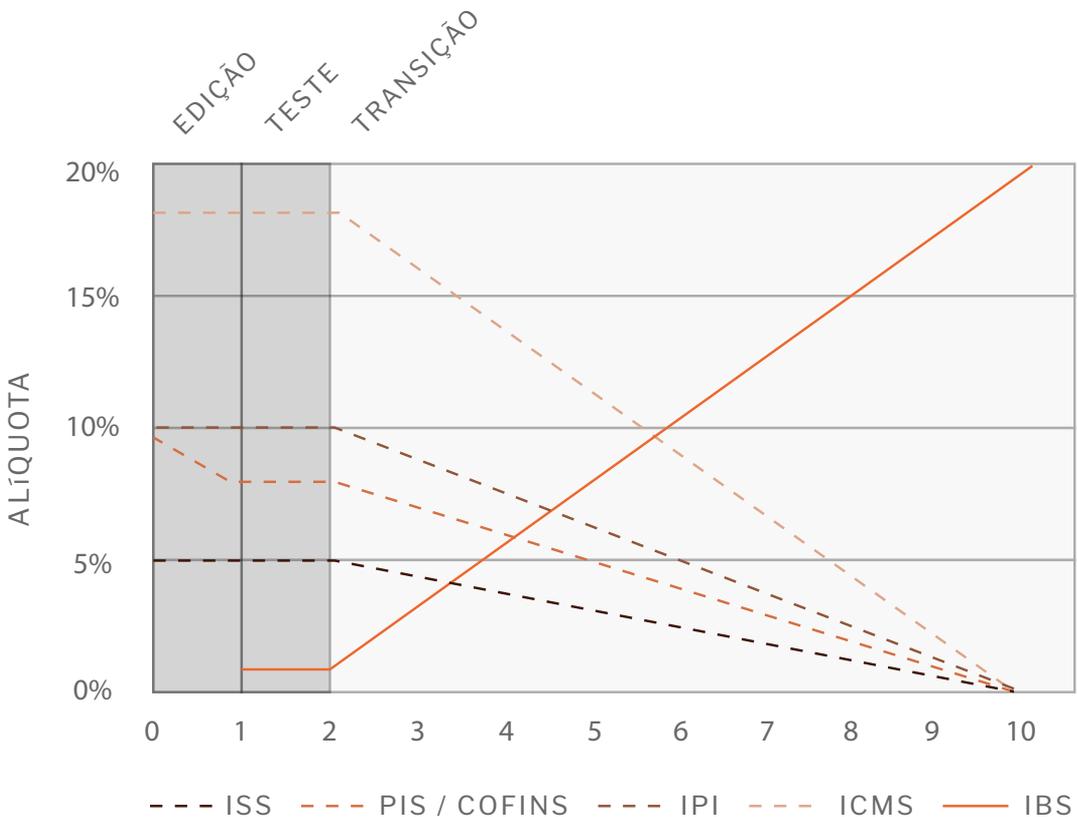
Pela proposta, a transição dos tributos atuais para o IBS seria feita ao longo de dez anos, sendo os dois primeiros um período de teste, no qual o novo imposto seria cobrado com alíquota de 1% (reduzindo-se compensatoriamente a alíquota da Cofins). Nos oito anos seguintes, seria feita a transição para o novo sistema por meio da redução linear das alíquotas dos cinco tributos atuais e da elevação da do IBS (um exemplo simplificado de como seria a transição é apresentado no Grá-

fico 1). Como o potencial de arrecadação do novo imposto já seria conhecido após o período de teste, é possível realizar a transição mantendo-se a carga tributária constante.

A razão para o longo período de transição é que muitas empresas realizaram investimentos com base nos benefícios distorcidos do modelo tributário atual. Uma transição muito rápida poderia levar ao fechamento de muitos negócios e a um aumento temporário do desemprego. Pelo modelo proposto, as empresas teriam tempo para absorver os investimentos já realizados, mas os novos seriam realizados com base no novo sistema tributário.

Uma grande preocupação na elaboração da proposta foi a manutenção da autonomia

**GRÁFICO 1 - Transição na introdução do IBS**



dos estados e municípios. Para tanto, propõe-se que tanto estados quanto municípios tenham autonomia na gestão das respectivas parcelas da alíquota do imposto. Logo, embora uniforme para todos os bens e serviços, a alíquota poderia variar entre estados e entre municípios, aplicando-se sempre a alíquota do destino nas transações interestaduais e intermunicipais.

Com este modelo, aquilo que é percebido como um imposto pelos contribuintes é, na prática, a sobreposição de três impostos – um federal, um estadual e um municipal – com a mesma legislação e gestão compartilhada entre as três esferas da federação.

Neste modelo, a fiscalização do imposto seria feita de forma coordenada pelos fiscos da União, dos estados e dos municípios.

Nas transações interestaduais e intermunicipais, a receita pertenceria ao estado/município de destino dos bens e serviços, o que é equivalente a uma distribuição proporcional ao consumo. Como a mudança da atual cobrança na origem para a distribuição da receita pelo destino implica uma redistribuição de receita dentre os entes federados, propõe-se uma transição bastante longa. Nos primeiros 20 anos, o valor atual da receita de cada estado e de cada município, corrigido pela inflação, seria garantido, distribuindo apenas o crescimento real da receita pelo princípio do destino. Nos 30 anos seguintes, haveria a progressiva convergência para a distribuição da receita pelo destino, completando um período total de 50 anos para que estados e municípios ajustem suas finanças à mudança.

No modelo proposto, as empresas do Simples teriam duas opções: manter a tributação atual (caso em que as empresas não se apropriariam nem transfeririam créditos tributários) ou aderir ao regime normal de tribu-

tação do IBS, excluindo-se da tributação do faturamento a parcela correspondente aos cinco tributos que seriam extintos: PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS.

Por fim, o modelo de tributação do consumo de bens e serviços seria completado por um Imposto Seletivo federal, monofásico, incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, como fumo e bebidas alcoólicas.

Com a migração dos atuais tributos sobre bens e serviços para o novo modelo, seriam corrigidas as principais distorções alocativas do atual sistema tributário brasileiro. Seria eliminada a cumulatividade que resulta na oneração dos investimentos e das exportações e suprimido o principal foco de tensões federativas, que é a guerra fiscal estadual e municipal, bem como haveria uma redução significativa do contencioso e do custo de conformidade tributária. O resultado seria um aumento significativo da produtividade e do potencial Produto Interno Bruto (PIB) do país.

## RENDA

O modelo brasileiro de tributação da renda tem algumas características de um sistema moderno, mas também apresenta problemas sérios dentre os quais destacam-se a erosão da base tributária, a insuficiente progressividade efetiva, a falta de isonomia na tributação de atividades semelhantes e o impacto negativo sobre a competitividade de empresas brasileiras. A seguir, apresenta-se uma análise sumária dos problemas da tributação da renda no Brasil, bem como algumas diretrizes para sua solução, considerando-se as principais bases de incidência do imposto de renda: pessoas jurídicas, rendimentos financeiros e pessoas físicas.

Os principais problemas da **tributação da renda das pessoas jurídicas** no Brasil são de três ordens. Em primeiro lugar, a tributação do lucro no Brasil caracteriza-se por um excesso de benefícios fiscais, que não apenas reduzem a base de incidência, como são concedidos sem qualquer avaliação de sua funcionalidade.

Em segundo lugar, a excessiva complexidade da legislação não só contribui para ampliar o custo de conformidade tributária e o contencioso, mas tem um efeito colateral relevante, que é o estabelecimento de limites de enquadramento excessivamente elevados para os regimes simplificados de tributação (Lucro Presumido e Simples). Tal complexidade é agravada pela existência de dois tributos distintos incidentes sobre o lucro das empresas – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) –, cuja legislação é semelhante, mas não igual, dificultando a vida dos contribuintes.

Em terceiro lugar (e principalmente), o regime brasileiro de tributação do lucro prejudica a competitividade do Brasil como *locus* de investimento. Isso se deve, em parte, ao fato de que a alíquota marginal incidente sobre o lucro no país (de 34%) se tornou elevada, em um cenário em que os países vêm progressivamente reduzindo a tributação do lucro como forma de atração de investimentos. Há, no entanto, um outro problema, tão ou mais relevante, que é o regime excessivamente oneroso de tributação de empresas brasileiras no exterior, que reduz muito a competitividade dos investimentos de empresas brasileiras em outros países.

Uma última característica do modelo brasileiro de tributação do lucro empresarial que merece ser comentada é a isenção na distribuição de lucros e dividendos. Tal isenção tem um efeito positivo, que é evitar o “efeito tranca-

mento”, ou seja, o incentivo à retenção de lucros na empresa onde foram gerados, mesmo havendo alternativas mais eficientes de aplicação em outros negócios; contudo, também gera distorções, que serão comentadas adiante.

No que diz respeito à **tributação dos mercados financeiro e de capitais**, o modelo brasileiro tem um aspecto positivo, que é a tributação exclusiva na fonte da maior parte dos investimentos. No entanto, também tem distorções relevantes, que resultam do uso excessivo de isenções e tratamentos diferenciados na tributação de aplicações financeiras, o que gera deformações alocativas e possibilidades de planejamento tributário. Para evitar tais distorções, o ideal é que fosse adotado um regime uniforme na tributação do rendimento de todos os instrumentos de poupança financeira.

Por fim, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) brasileiro possui algumas características que o aproximam das melhores práticas internacionais, como a adoção parcial de um modelo de Imposto de Renda (IR) dual, no qual a renda do trabalho é tributada com alíquotas progressivas e a renda do capital é tributada de forma proporcional, por meio de alíquota única.

Por conta de sua progressividade, o IRPF deveria ser o instrumento tributário por excelência para realizar a função redistributiva do sistema tributário. No entanto, devido a uma série de isenções que beneficiam tanto a renda do trabalho quanto a renda do capital de pessoas de alta renda, a progressividade que deveria caracterizar o IRPF deixa de se verificar. Como se vê na Tabela 1, a participação dos rendimentos isentos no rendimento total dos contribuintes cresce significativamente com a renda, chegando a representar quase 70% dos rendimentos totais da parcela mais rica da população.

**TABELA 1 - Perfil dos declarantes do IRPF (ano base 2016)**

Faixas salariais (SM por mês)	Quantidade de declarantes (mil)	RENDIMENTOS (R\$ bilhões)				
		Total (A)	Tributáveis	Tribut. Exclus.	Isetos (B)	(B) / (A)
TOTAL	28.004	2.745	1.620	281	844	30,7%
Até 10	22.274	995	796	64	134	13,5%
Mais de 10 até 40	5.050	947	617	84	246	26,0%
Mais de 40 até 160	611	419	160	54	205	49,0%
Mais de 160	68	385	46	80	259	67,2%

Fonte: RFB

Tal situação ocorre por vários motivos. Por um lado, resulta da isenção na distribuição de lucros e dividendos, que não seria um problema, caso a renda fosse efetivamente tributada na pessoa jurídica à alíquota marginal de 34%. No entanto, a tributação exclusiva na empresa acaba sendo falha, em parte porque há muitas formas de reduzir o lucro tributável, mas principalmente porque os regimes do Lucro Presumido e do Simples possuem alíquotas mais baixas, sendo utilizados como forma de redução da tributação da renda do trabalho de parcela relevante das pessoas de alta renda do país (tema detalhado adiante, no item que trata dos regimes simplificados de tributação). Por outro lado, como discutido acima, várias aplicações financeiras – muitas acessíveis principalmente pelas pessoas mencionadas acima – são beneficiadas por isenções.

A adoção plena do regime de tributação dual – sem as distorções atuais que beneficiam principalmente a parcela mais rica da população – seria a melhor forma de tributar a renda das pessoas físicas no Brasil. Neste cenário, mudanças na tributação das pessoas jurídicas voltadas a aumentar a competitividade do Brasil como polo de investimento,

inclusive através da redução da alíquota incidente sobre o lucro, deveriam vir acompanhadas de um modelo de integração do IRPJ com o IRPF, contemplando a tributação na distribuição de lucros e dividendos. Em particular, tais mudanças deveriam garantir a correção das distorções que resultam na subtributação da renda do trabalho de sócios das empresas do Lucro Presumido e do Simples.

## FOLHA DE SALÁRIOS

As alíquotas das contribuições sobre a folha de salários no Brasil são bastante elevadas para padrões internacionais. Enquanto no Brasil as contribuições do empregador e do empregado de uma empresa padrão variam de 34,3% a 42,8% do salário – sem considerar o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) –, a média para os países da Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE) é de 22,9%. A alta tributação da folha – paralelamente a outras características do sistema previdenciário do país – gera um forte desincentivo ao emprego formal de trabalhadores tanto de baixa quanto de alta renda.

No caso dos trabalhadores de baixa renda, o desincentivo à formalização é potencializado pelo fato de que tanto os benefícios assistenciais para idosos (não contributivos) quanto o piso dos benefícios previdenciários (contributivos) têm o mesmo valor: um salário mínimo. Para esses trabalhadores, a contribuição à previdência não resulta em benefício adicional quando da aposentadoria. Já para os trabalhadores de alta renda, o problema decorre do fato de que a contribuição dos empregadores incide sobre a totalidade da folha, inclusive sobre a parcela dos salários que excede o teto do salário de contribuição (que é o limite para o valor dos benefícios). Esse modelo gera um forte incentivo a que prestadores de serviços de alta renda se constituam como sócios de empresas, uma vez que a maior parte da renda dos proprietários de empresas é percebida na forma de lucros distribuídos, sobre os quais não incide contribuição previdenciária (esse tema é retomado no item que trata dos regimes simplificados de tributação).

Todos esses problemas são potencializados pela incidência, sobre a folha de salários, de contribuições não previdenciárias, que não geram benefícios diretos para os trabalhadores, como as destinadas ao Sistema S e ao Salário-Educação.

Para resolver essas distorções, são necessárias várias mudanças. Por um lado, propõe-se eliminar a incidência sobre a folha de contribuições não previdenciárias, que deveriam ser financiadas por outros tributos (e, no caso do Sistema S, disputar espaço no orçamento com outras políticas públicas). Por outro lado, para os trabalhadores de alta renda, sugere-se eliminar a contribuição patronal sobre a parcela dos salários que excede o teto do salário de contribuição.

Por fim, a mudança mais complexa diz respeito aos trabalhadores de baixa renda, pois

uma solução racional pressupõe mudanças não apenas nas contribuições, mas também nos benefícios. Nesse contexto, propõe-se a criação de um benefício não contributivo universal para todos os idosos que alcançarem determinada idade, denominado Renda Básica do Idoso (RBI). O valor inicial da RBI seria de um salário mínimo (SM), mas seria desvinculado do SM, sendo corrigido pela inflação.

Por esta proposta, as contribuições sobre a folha de todos os trabalhadores seriam parcialmente desoneradas até o valor da RBI, eliminando-se a contribuição para o financiamento da aposentadoria, mas mantendo-se a parcela da contribuição destinada ao financiamento de benefícios de risco que não são percebidos pelos trabalhadores informais (como auxílio-doença ou pensão por morte para os dependentes). Sobre a parcela dos salários superior à RBI haveria a incidência de contribuição integral.

O novo regime tornaria dispensável a exigência de tempo mínimo de contribuição para a concessão de aposentadoria. A partir da existência de uma Renda Básica do Idoso, universal, qualquer contribuição adicional, acima da RBI, geraria algum benefício adicional.

Com as mudanças propostas, qualquer contribuição incidente sobre a folha estaria diretamente vinculada a algum benefício previdenciário, seja na forma de um seguro (como a pensão por morte), seja na forma de um benefício programável (aposentadoria). O efeito seria um grande incentivo à formalização dos trabalhadores. Adicionalmente, o novo modelo permitiria adotar um único modelo de contribuição para a previdência para todas as empresas (inclusive do Simples e do MEI) e todos os trabalhadores (urbanos e rurais).

O maior problema desta proposta é seu custo elevado em termos de perda de receita.

Este problema pode ser parcialmente mitigado por um regime de transição bem estruturado, mas a compensação pela perda de receita certamente exigirá alguma forma de compensação por meio da elevação de outros tributos, tema que é tratado ao final do presente texto.

## TRIBUTOS SOBRE A PROPRIEDADE

O Brasil possui três tributos sobre o estoque de propriedade: o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU, relativo a imóveis urbanos), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR, relativo a imóveis rurais) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA, relativo a veículos automotores terrestres), além de dois tributos sobre a transferência de patrimônio: o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI, relativo à venda de imóveis) e o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD, relativo às heranças e doações).

Do ponto de vista estrutural, as principais deficiências do modelo brasileiro são a não incidência de IPVA sobre veículos aquáticos e aéreos e o excesso de objetivos extrafiscais na legislação do ITR, o que facilita muito o planejamento tributário e resulta em uma arrecadação irrisória do imposto.

Uma questão importante diz respeito à baixa alíquota do ITCMD (limitada a 8%, sendo de 4% em muitos estados importantes). Embora a literatura não seja conclusiva sobre os efeitos econômicos dos impostos sobre heranças, a péssima distribuição de renda no Brasil justifica alíquotas mais elevadas, ainda que haja limites colocados pela facilidade de planejamento tributário internacional por parte das pessoas mais ricas para escapar ao imposto. Adicionalmente, caberia considerar a fe-

deralização do ITCMD, pois a gestão estadual dificulta a cobrança, nos casos de ativos no Brasil, de propriedade de residentes no exterior, além de ativos no exterior de brasileiros.

No caso do IPTU, os principais problemas são de natureza operacional e política, merecendo destaque a dificuldade que os municípios têm na correção da planta de valores e a não cobrança do imposto por muitos municípios de menor porte.

Por fim, cabe um rápido comentário sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto na Constituição, mas nunca regulamentado. A prática internacional mostra que o potencial de arrecadação do IGF é baixo, e sua eficácia é limitada pelo planejamento tributário internacional. Um modelo eficiente de tributação da renda é muito melhor que o IGF como instrumento distributivo e de arrecadação.

## REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO

A principal característica dos regimes simplificados de tributação no Brasil é a substituição das bases de incidência normais de uma empresa – valor adicionado, lucro e folha de salários – pelo faturamento. No regime de Lucro Presumido, os tributos sobre o lucro e parte dos tributos sobre o valor adicionado (PIS/Cofins) são substituídos por tributos sobre o faturamento. No Simples, todos os tributos sobre valor adicionado, lucro e folha de salários devidos pela empresa são substituídos por uma tributação do faturamento.

Além de caracterizar-se por limites de enquadramento extremamente elevados para padrões internacionais (receita de até R\$ 78 milhões/ano para o Lucro Presumido e de até R\$ 4,8 milhões/ano para o Simples), esse modelo gera uma série de distorções.

A primeira distorção é o favorecimento de empresas que operam com altas margens (diferença entre o faturamento e o custo dos insumos e das mercadorias revendidas), em detrimento de empresas que operam com baixas margens. Isso ocorre porque a tributação do faturamento é independente da margem, enquanto as bases do regime normal de tributação – valor adicionado, lucro e folha de salários – crescem proporcionalmente com a margem da empresa. Assim, os regimes simplificados brasileiros favorecem quem menos precisa e pouco beneficiam as empresas que mais necessitariam de apoio, que são aquelas que operam com baixas margens e rentabilidade.

O segundo problema resulta da combinação do favorecimento a negócios com altas margens com a isenção do lucro distribuído a seus sócios. Tal combinação, em conjunto

com o modelo de tributação da folha de salários dos trabalhadores de alta renda, é um dos principais motivos para a “pejotização”, ou seja, para que prestadores de serviços de alta renda se constituam como sócios de empresas pagando muito menos tributos que empregados formais.

A Tabela 2 procura retratar o quanto a pejotização reduz o custo tributário de um trabalhador que presta serviços no valor de R\$ 30 mil por mês em três situações: quando é empregado de uma empresa, quando é sócio de uma empresa do Lucro Presumido e quando é sócio de uma empresa do Simples. Como se vê, considerando-se os tributos pagos pela empresa e pelo trabalhador, o custo tributário chega a R\$ 14,9 mil no caso do empregado, caindo para R\$ 5,7 mil e R\$ 3,7 mil nos casos dos sócios das empresas do Lucro Presumido e do Simples, respectivamente. Com a pejoti-

**TABELA 2 - Exemplo de incidência tributária para prestador de serviço<sup>1</sup>**

	EMPREGADO <sup>2</sup>	SÓCIO DA EMPRESA	
		L. Presumido	Simples <sup>3</sup>
A. Valor do serviço prestado	30.000	30.000	30.000
B. Tributos pagos pela empresa	9.792	4.614	2.580
Tributos (exceto folha) <sup>4</sup>	2.861	3.485	2.580
Folha (exceto FGTS)	5.315	1.129	
FGTS	1.617		
C. Tributos pagos pela pessoa física	5.138	1.133	1.133
INSS empregado / conta própria	621	621	621
IRPF (retido na fonte)	4.517	512	512
D. Remuneração líquida (A-B-C)	15.070	24.253	26.287
E. Total dos tributos pagos (B + C)	14.930	5.747	3.713

Notas: (1) Valores consideram como custo para a empresa apenas a remuneração do empregado/sócio e os tributos. (2) Empresa do lucro real (supõe-se que a empresa não tem lucro). (3) Considera-se a incidência com base no Anexo III da Lei Complementar 123/2006. (4) Supõe-se pagamento de ISS por valor fixo trimestral, com base na legislação do Município de São Paulo.

zação, o princípio da equidade fica completamente comprometido, pois sócios de empresas com remuneração líquida muito superior ao empregado pagam muito menos tributos.

Por fim, a terceira consequência de nosso regime de tributação simplificada é o impacto negativo sobre a produtividade, pois esse modelo favorece a manutenção de pequenos negócios improdutivos, ao mesmo tempo em que dificulta o crescimento dos produtivos.

A medida mais importante para a racionalização dos regimes simplificados de tributação no Brasil provavelmente é a simplificação do modelo geral de tributação do consumo, da renda e da folha de salários, viabilizando sua adoção pelos pequenos negócios.

Mesmo assim, provavelmente ainda seria necessário um regime especial para os pequenos negócios. Partindo das sugestões de mudança apresentadas nos itens anteriores e tendo por referência as práticas internacionais, um modelo possível seria a isenção do IBS para as microempresas – com limite de receita próximo ao adotado pelos países da OCDE, entre US\$ 30 mil/ano e US\$ 100 mil/ano – e um regime simplificado de apuração do lucro, por fluxo de caixa, para negócios com faturamento anual de até alguns milhões de reais. A tributação da folha seria a mesma para todas as empresas.

## COMENTÁRIOS FINAIS

É muito comum, na literatura sobre tributação, que os objetivos de equidade e de eficiência sejam vistos como incompatíveis. No caso do Brasil, no entanto, as distorções do sistema tributário são de tal ordem que é possível fazer reformas que simultaneamente au-

mentem muito a eficiência econômica, melhorem a distribuição de renda e estimulem a formalização dos trabalhadores. Todas as propostas e diretrizes de mudança sugeridas neste texto apontam nesta direção.

A diretriz básica dessas reformas deve ser a de eliminar a multiplicidade de regimes tributários existentes no país, resultado não apenas da existência de muitos tributos e regimes simplificados, mas também da profusão de benefícios fiscais e regimes especiais. A uniformização e simplificação da tributação do consumo, da renda e da folha, paralelamente a uma racionalização dos tributos sobre a propriedade, resultariam em um aumento relevante da produtividade e em uma redução da desigualdade no país.

No agregado, sugere-se que as mudanças propostas sejam neutras em termos de carga tributária. Algumas dessas mudanças – como a redução da tributação sobre a folha de pagamentos – implicam redução da receita, a qual poderia ser compensada pela eliminação de benefícios fiscais, bem como pela correção de distorções na tributação da renda, que fazem com que parcela relevante da renda das pessoas mais ricas do país seja pouco tributada.

Isso não significa que a carga tributária não deva ser discutida, mas esse não é o objetivo deste texto. A carga tributária depende essencialmente do nível de despesas públicas e deve ser gerenciada por meio de mudanças nas alíquotas dos impostos, promovidas de forma transparente e democrática.

O que se propõe neste texto é uma mudança na qualidade do sistema tributário, que se insira nos objetivos maiores de tributar com equidade e fomentar o desenvolvimento.

ARTIGO

---

# A GUERRA FISCAL E O FUTURO DO ICMS

---

A guerra fiscal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) tem sido travada há diversos anos pelos estados brasileiros e há grande dúvida sobre seu futuro do enquanto instrumento eficaz de arrecadação de receitas tributárias. O artigo traça a evolução desse tributo, refletindo sobre sua relação com a guerra fiscal, sobretudo frente as transformações impostas pela Lei Complementar nº 160/2017.

## **ANA CAROLINA MONGUILOD**

---

Cocoordenadora do Grupo de Estudos de Políticas Tributárias da FGV Projetos

Mestre em tributação internacional pela Universidade de Leiden, na Holanda. É diretora da Associação Brasileira de Direito Financeiro, braço da International Fiscal Association, no Brasil, onde atua como membro do Conselho Editorial da Revista de Direito Tributário, e professora de direito tributário do Insper. É assessora técnica do Centro de Estudos Tributários e cocoordenadora do Grupo de Estudos de Políticas Tributárias da FGV Projetos.

## **MELINA ROCHA LUKIC**

---

Cocoordenadora do Grupo de Estudos de Políticas Tributárias da FGV Projetos

Doutora e mestre em direito pela Université Sorbonne Nouvelle - Paris 3, na França. É professora visitante da Universidade de Toronto e cocoordenadora do Grupo de Estudos de Políticas Tributárias da FGV Projetos.

Há grande dúvida sobre o futuro do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) enquanto instrumento eficaz de arrecadação de receitas tributárias. Gestores públicos e economistas têm demonstrado preocupação, principalmente em função da erosão das principais bases de incidência deste tributo (e.g., circulação de mercadorias em geral, comércio de combustíveis, serviços de telecomunicações), bem como da edição da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e de sua regulamentação pelo Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

As principais bases de incidência do ICMS têm sido substancialmente afetadas pela redução da importância do consumo de mercadorias em face do consumo de serviços, sujeito a tributação pelos municípios, com o Imposto sobre Serviços (ISS). A substituição da comunicação via telefone pela internet também parece exercer relevante impacto nas arrecadações estaduais.

Recentemente a Lei Complementar nº 160/2017, como veremos após breve análise da evolução do ICMS, talvez tenha atingido o objetivo de convalidar o perigoso passado de benefícios concedidos à margem da Constituição Federal. Contudo, certamente não acabará com a guerra fiscal, havendo inclusive risco de intensificá-la, o que representa motivo adicional para que o nosso sistema tributário passe por ampla e profunda reforma.

## A EVOLUÇÃO DO ICMS

### Da criação aos primeiros anos do ICM

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) nasceu na reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional (EC) no 18/1965, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e na tentativa de implementar um sistema moderno de tributação sobre o valor adicionado no Brasil. A criação do ICM teve como modelo o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) francês original, cuja base não incluía os serviços.<sup>1</sup>

O sistema então criado tinha como proposta inicial a promoção do equilíbrio federativo, pois previa repartição dos tributos entre os entes federativos e um regime de transferências voltado para os estados menos desenvolvidos. A proposta de criação do ICM buscou corrigir ineficiências econômicas geradas pelo sistema do IVC, que configuravam – já naquela época – uma guerra fiscal entre os estados.

A comissão de reforma então propôs a uniformização da alíquota interna e a aplicação do princípio da não cumulatividade também ao comércio interestadual, adotando-se alíquota-teto uniforme nessas operações.

<sup>1</sup> Varsano, 2014.

“O sistema então criado tinha como proposta inicial a promoção do equilíbrio federativo, pois previa repartição dos tributos entre os entes federativos e um regime de transferências voltado para os estados menos desenvolvidos.”

Rezende descreve que a alíquota única, entretanto, logo foi abandonada, empregando-se uma alíquota diferenciada para os estados das regiões Norte e Nordeste, “visando a compensar o fato de que, em face das alíquotas mais elevadas do IVC adotadas nessas regiões, uma alíquota única deixá-la-iam em desvantagem”.<sup>2</sup>

Posteriormente, a Constituição Federal de 1967 atribuiu ao Senado Federal a competência para estabelecer as alíquotas máximas do ICM para as operações internas, bem como para as exportações ao exterior, e o Ato Complementar nº 40/1968 determinou alíquotas uniformes para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, e também nas exportações.

Apesar dos ganhos de arrecadação que os estados tiveram com a implementação do ICM, conforme demonstrado por Rezende (2012), a perda de posição do Nordeste no total arrecadado deu início a discussões sobre a alíquota única de 15% aplicada às operações interestaduais. Segundo esses estados, tal alíquota tinha por consequência o fato de a receita das vendas em operações interestaduais concentrar-se no estado produtor, “o que, ao fim e ao cabo, implicava uma transferência de renda dos consumidores dos estados mais pobres para os estados mais desenvolvidos”.<sup>3</sup>

Assim, as Resoluções nº 65/1970 e nº 58/1973 reduziram as alíquotas internas para 16% e 15%, para estados do Norte e

<sup>2</sup> Rezende, 2012, p. 34.

<sup>3</sup> Rop. cit., p. 38.

Nordeste, e 15% e 14%, para demais estados, respectivamente, além de diminuir as alíquotas interestaduais para 12% e 11%, pela segunda resolução. A diminuição das alíquotas interestaduais fez com que a arrecadação das regiões menos desenvolvidas crescesse, mas não foi suficiente para impedir a competição fiscal.

Outra importante medida realizada na década de 1970 – e que até hoje cria impactos importantes no que tange à guerra fiscal entre os estados, conforme veremos em seguida – foi a edição da Lei Complementar nº 24/1975. Ela prevê a necessidade de realização de convênio, por decisão unânime entre os estados, para a concessão de benefícios fiscais de qualquer espécie.

Mais tarde, com a Resolução nº 7/1980, o Senado implementou um sistema diferenciado de alíquotas interestaduais em função da origem e destino das mercadorias, o que prevalece até hoje. Já a Resolução nº 22/1989 estabeleceu a alíquota interestadual de 7% sobre a saída de mercadorias do Sul e Sudeste com destino ao Norte, Nordeste (incluindo o Espírito Santo) e Centro-Oeste, além de estabelecer em 12% a alíquota sobre as todas as demais operações interestaduais.

## O ICMS na Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 foi uma janela de oportunidade política perdida para a modificação do sistema do ICM vigente desde a década de 1960. A proposta mais discutida no âmbito da Constituinte foi a apresentada pela Comissão da Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira (Cretad), instituída pelo governo federal no âmbito da então Secretaria do Planejamento (Seplan) e divulgada em uma série de textos

“A diminuição das alíquotas interestaduais fez com que a arrecadação das regiões menos desenvolvidas crescesse, mas não foi suficiente para impedir a competição fiscal.”

pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).

Tal projeto propunha reunir os principais impostos indiretos (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ICM e ISS) em apenas um imposto sobre o valor agregado e alcançaria não somente os bens e serviços, mas também minérios, combustíveis, energia elétrica, telecomunicações e serviços de transporte; bases que até então eram tributadas pelos impostos únicos da União.

A adoção do “princípio do destino” foi uma mudança muito controversa proposta pela comissão e segundo a proposta seria aplicado às operações tanto internas quanto às destinadas ao exterior. O projeto afirmava que, assim, “a tributação em cada estado fica relacionada ao consumo (ou utilização) dos bens no respectivo território. Isto permitiria devolver aos estados a autonomia perdida com a criação do ICM (que tem características de imposto de produção)”.<sup>4</sup>

De acordo com o projeto, a mobilidade geográfica dos consumidores é mais difícil que a

4 Ipea, 1987a, p. 16.

dos produtores e, portanto, uma diferença da carga tributária entre os estados leva ao deslocamento dos agentes econômicos. Essa situação tem por consequência a redução dos impostos pelos governos dos estados para atrair empresas e indústrias para seus territórios, o que cria uma guerra fiscal entre estes.

Por outro lado, a criação de um imposto sobre o consumo poderia gerar movimento de consumidores para os estados onde os impostos são mais baixos. Contudo, os custos de deslocamento dos consumidores são mais elevados que aqueles das empresas e, assim, mais difíceis de ocorrer.

Apesar de o projeto do Cretad ter sido o mais discutido no âmbito da Constituinte, “quase nada do que foi proposto por ela foi aproveitado, e o que foi aproveitado, sem atentar para o conjunto, acabou contribuindo para gerar distorções do ponto de vista econômico, regional, federativo e social”.<sup>5</sup>

A consequência do sistema adotado pela Constituição Federal de 1988 (possibilidade de os estados legislarem sobre as alíquotas internas do ICMS combinada com a manutenção do regime misto origem-destino aplicado à cobrança desse imposto) agravou o problema da tributação do comércio interestadual, segundo Rezende (2012).

A diferença nas alíquotas aplicadas a operações interestaduais passou a estimular o deslocamento de centros de comercialização para regiões mais distantes dos centros consumidores, agregando ineficiência à tributação.<sup>6</sup> Assim, a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a autonomia dos estados para definirem a alíquota interna, manter a arrecadação na produção (origem) e expandir a base tributária do ICMS “contribuiu para

ampliar as distorções desse imposto e para acirrar os conflitos federativos”.<sup>7</sup>

## Lei Kandir e Modificações Recentes

A Lei Complementar no 87/1996, conhecida como “Lei Kandir”, estabeleceu as normas gerais do ICMS. A ideia central do projeto era exonerar todo o processo de exportação. Outra previsão trazida pela Lei Kandir é a não cumulatividade pelo crédito financeiro. Entretanto, a previsão do crédito financeiro jamais foi colocada em prática, pois modificações posteriores à lei prorrogaram a entrada em vigor dessa possibilidade, razão pela qual o princípio da não cumulatividade ainda não é satisfeito em sua plenitude.

Modificação mais recente que também merece menção é a Resolução nº 13 do Senado Federal, de 26 de abril de 2012, que unificou a alíquota do ICMS em 4% incidente nas operações interestaduais com produtos importados ou com produtos que foram submetidos a processo de industrialização e “resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40%”.<sup>8</sup> Tal resolução foi editada para acabar com uma guerra fiscal específica, chamada de “guerra dos portos”, em que estados concediam benefícios fiscais nas operações de importação ou com produtos importados.

Outra novidade importante, necessária para atualizar o sistema tributário frente ao comércio eletrônico, foi a Emenda Constitucional nº 87/2015, que modificou o art. nº 155, § 2, inciso VII da Constituição Federal de 1988. Desde então, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final – contribuinte ou não do imposto –, localizado em outro estado,

5 Rezende, 2012, p. 47.

6 Rezende, 2012, p. 49.

7 Rezende, 2012, p. 48.

8 Brasil, Resolução no 13/2012.

passou-se a adotar a alíquota interestadual e atribuir-se ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. Antes da mudança, esse diferencial somente era devido se a venda fosse feita para o consumidor final contribuinte do imposto. Para os não contribuintes, aplicava-se somente a alíquota interna do estado de saída, ficando o tributo integralmente na origem.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 ainda determina que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída: i) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; e ii) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte deste. Por fim, a referida emenda ainda traz regras de transição aplicáveis até 2019, ano a partir do qual 100% do imposto restará com o estado de destino da mercadoria. Tal mudança beneficia os estados consumidores, já que – antes da mudança, pelo recolhimento na produção – tais estados não recolhiam o ICMS sobre operações que destinavam mercadorias a consumidores finais não contribuintes, tal como ocorre nas vendas envolvendo o comércio eletrônico. Assim, tal medida constitucional inegavelmente representa mais um passo em direção a adoção do princípio do destino para o imposto.

## O ICMS e a guerra fiscal

Um dos principais problemas ligados ao ICMS diz respeito à necessidade de se eliminar a guerra fiscal entre os estados. A maioria das propostas envolvendo mudanças nesse

imposto centra-se na alteração da tributação do comércio interestadual.<sup>9</sup>

Apesar de as tentativas de reforma tributária desde 1988 proporem alterações no regime jurídico do imposto, com a finalidade de eliminar o problema, elas não obtiveram êxito na sua aprovação, devido a conflitos políticos e federativos, conforme demonstrado por Lukic (2014).

A incorporação de novas bases ao ICMS pela Constituição Federal de 1988 (energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação, conforme demonstrado anteriormente) – combinada com o aumento das transferências federais via fundos –, abriu espaço fiscal para o aumento da concessão de benefícios fiscais, o que aumentou a guerra fiscal entre os estados. Por consequência, houve redução do potencial de arrecadação desse imposto, traduzida por diminuição da sua base de arrecadação, para concentrar-se sobre as *blue chips*.<sup>10</sup>

Além disso, a razão que os estados mais pobres utilizam para justificar a necessidade da guerra fiscal é a ausência de política de desenvolvimento regional por parte do governo federal. Quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser desastroso.<sup>11</sup> Nesse sentido, Rezende explica que, nos sistemas federativos, a implementação do desenvolvimento regional sempre envolveu dificuldade adicional, tendo-se em conta a necessidade de coordenação entre as iniciativas do governo federal com as práticas dos estados.<sup>12</sup>

Enquanto, durante o período militar, políticas de desenvolvimento regional foram implementadas pelo governo federal, com a

9 Varsano, 2014; Lukic, 2014.

10 Rezende, 2009a.

11 Varsano, 1997, p. 11.

12 Rezende, 2006

**“ A ênfase na preservação dos mecanismos do livre mercado, combinada às pressões derivadas da necessidade do ajuste fiscal, levou à virtual retirada do governo federal no campo das políticas ativas de desenvolvimento. ”**

criação de inúmeras instituições – tais como empresas públicas, programas específicos e entidades regionais de desenvolvimento –, desde a década de 1980, principalmente por conta de problemas econômicos, a intervenção do governo federal no desenvolvimento regional diminuiu, e a privatização de empresas públicas eliminou muitos instrumentos para a distribuição regional de investimentos.<sup>13</sup>

No entanto, a questão decisiva foi a mudança no papel do Estado nessa matéria em meados da década de 1990. Para Rezende, houve o progressivo abandono de qualquer política mais ativa de intervenção, tanto no âmbito das políticas industriais como nas de desenvolvimento regional. A ênfase na preservação dos mecanismos do livre mercado, combinada às pressões derivadas da necessidade do ajuste fiscal, levou à virtual retirada do governo federal no campo das políticas ativas de desenvolvimento.<sup>14</sup>

Por todas essas razões, os estados tiveram de iniciar uma política própria de desenvolvimento regional: “o espaço vazio deixado pela omissão federal tenderia a ser naturalmente ocupado, como de fato o foi, por políticas estaduais mais amplas e ativas”.<sup>15</sup>

Rezende explica que um consenso se forma em torno da ideia de que o aumento da guerra fiscal é resultado das regras particulares da tributação brasileira, única no mundo que colocou o imposto sobre consumo na gestão autônoma dos estados. A adoção do princípio de origem no comércio entre os estados e as alíquotas relativamente elevadas fazem com que esse imposto, de certo modo,

13 Rezende, 2009a.

14 Rezende, 2006, p. 08.

15 Rezende, 2006, p. 08.

se torne uma poderosa ferramenta para lançar incentivos fiscais para atrair empresas.<sup>16</sup>

As empresas atraídas por essa prática promovem a atividade econômica, aumentando a produção e a criação de emprego no território do estado, bem como geram receitas fiscais suplementares. De acordo com Rezende (2009a), a guerra fiscal leva a resultados positivos a médio e longo prazo para os estados vitoriosos na competição pelos investimentos. Com a instalação de novas empresas em seus territórios, os estados garantem – além de benefícios imediatos, como emprego e renda – aumento da arrecadação do ICMS no futuro.

Varsano ressalta que uma das características da guerra fiscal é que, uma vez em curso, todos os estados são obrigados a participar. Os não participantes arriscam perder a produção, haja vista que as empresas que se beneficiam de isenções fiscais têm vantagens competitivas sobre as demais. Isso incentiva empresas concorrentes localizadas em outros estados a realocar a produção. Para não perder a produção, o estado – mesmo com relutância – deve entrar nessa concorrência fiscal.<sup>17</sup> O autor enfatiza que, em pouco tempo, todos os estados disputam o investimento e a realocação das empresas sobre seus territórios. Portanto, o conflito federativo é acirrado.<sup>18</sup>

Para além desse problema, na medida em que todos os estados executam essa prática, sua eficácia diminui. Há diminuição das receitas em todos os estados, porque os incentivos fiscais oferecidos são semelhantes. Assim, o benefício perde o poder de estimular a localização da produção em determinado

estado.<sup>19</sup> Dessa forma, o benefício fiscal não é mais um incentivo e torna-se simples redução do imposto. Varsano explica que “quando o processo atinge este estágio, as firmas escolhem sua localização levando em conta apenas as condições de mercado e de produção (e pagando menos imposto em qualquer lugar em que decidam se instalar)”.<sup>20</sup>

Além do mais, com os benefícios fiscais, os estados abrem mão de recursos para a prestação de serviços (educação, saúde, infraestrutura etc.), o que gera instabilidade macroeconômica.<sup>21</sup> Mesmo sob um déficit orçamentário, devido ao desequilíbrio das contas públicas dos estados, muitos destes insistem em participar de um verdadeiro “leilão” promovido por empresas que querem criar novos estabelecimentos no país.<sup>22</sup> Assim, os estados mais pobres e menos desenvolvidos tornam-se incapazes de fornecer serviços públicos e infraestrutura de qualidade. Nas etapas finais da guerra fiscal, os que ganham são os estados mais desenvolvidos, o que aumenta as disparidades de renda.<sup>23</sup>

Do aspecto econômico, a guerra fiscal traz problemas de ineficiência na alocação dos recursos, tendo-se em vista que “embora cada empresa, individualmente, veja apenas o lado positivo de receber um benefício que a ajuda a se implantar naquela região, geralmente, o benefício da guerra fiscal é dado a uma empresa que normalmente não se instalaria naquele estado”.<sup>24</sup> Appy acrescenta ainda que “tudo isso faz a produtividade da economia brasileira ser menor do que pode-

16 Rezende, 2009a.

17 Varsano, 2001.

18 op. cit.

19 Varsano, 2001.

20 op. cit., p. 20.

21 Varsano, 1997.

22 op. cit.

23 Varsano, 2001.

24 Appy, 2012.

ria ser e gera um peso morto que não precisaria existir”.<sup>25</sup>

Outra importante consequência da guerra fiscal é a incerteza sobre os investidores, já que obtêm benefícios que posteriormente podem ser declarados ilegais pelo Poder Judiciário. Conforme já citado, a Lei Complementar nº 24/1975 proíbe a concessão de qualquer tipo de benefícios ou incentivos fiscais pelos estados, exceto nos casos em que são aprovados por unanimidade por estes no âmbito do Confaz. Contudo, essa lei nunca foi respeitada, e diversos estados concederam benefícios à revelia desse órgão.

## **A GUERRA FISCAL E A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017**

A Lei Complementar nº 160/2017 foi editada para resolver a guerra fiscal travada, como já visto, há diversas décadas entre estados brasileiros, e que consistia na concessão de incentivos fiscais inconstitucionais para atrair investimentos. Os incentivos eram de toda a ordem: financiamentos, créditos presumidos, reduções de base de cálculo, diferimentos para “nunca mais” etc. A inconstitucionalidade decorria da ausência de aprovação unânime dos referidos incentivos por todos os estados no âmbito do Confaz, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e da Constituição Federal. O reconhecimento da inconstitucionalidade de tais benefícios teria efeitos retroativos, obrigando os estados a recuperar o ICMS que deixou de ser cobrado.

Desde 2014, o Supremo Tribunal Federal está para aprovar proposta de súmula vinculante para reconhecer sua inconstitucionalidade. Ainda pendente de julgamento, a Pro-

posta de Súmula Vinculante nº 69 dispunha que “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.”. À época, causou grande preocupação o fato de o STF não ter acenado com a possibilidade de modular os efeitos da nova súmula, de modo a preservar os incentivos aproveitados no passado.

Como o problema tinha dimensões imensas, envolvendo inimagináveis valores e inúmeras empresas atraídas para diversos estados somente por conta de incentivos, o STF vinha adiando a aprovação da Súmula, o que fazia, supunha-se, para que o Congresso resolvesse o assunto politicamente.

A solução política veio exatamente com a Lei Complementar nº 160/2017, que constitucionalizou os benefícios, ou seja, convalidou o passado. Além disso, ela proibiu a criação de benefícios novos e criou um período de transição durante o qual aqueles já vigentes poderão ser mantidos. Os prazos do período de transição dependerão de sua natureza, podendo chegar a até 15 anos para aqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura de transportes.

Até aí, o legislador andou bem. Era essencial garantir alguma segurança jurídica no sentido de não condenar os contribuintes que, de boa-fé, se beneficiaram de uma prática abertamente adotada há décadas por diversos Estados. A utilização desses benefícios sempre foi um “*open secret*”. Muitos os usavam inclusive por sobrevivência. Como seus concorrentes já se aproveitavam das benesses, não fazer o mesmo poderia significar

25 Appy, 2012.

falência. E muitas vezes investimentos altos foram feitos exclusivamente em função dos benefícios prometidos. Não seria razoável condenar o passado nem mesmo interromper repentinamente o que estava em curso sem dar às empresas uma oportunidade de adaptação.

Contudo, a Lei Complementar nº 160/2017 não parou por aí e também resolveu permitir que os estados estendessem a concessão dos incentivos fiscais já em vigor a outros contribuintes, inclusive no que se refere a incentivos de outras unidades federadas da mesma região.

Isto tem causado uma corrida a diversos estados em busca de barganhas melhores do que as já concedidas onde as empresas estão instaladas. Apesar de o Convênio ICMS nº 190/2017 ter tentado vetar a “realocação” de estabelecimento do contribuinte de uma unidade federada para outra, é improvável que essa vedação seja eficaz.

Por um lado, a medida é louvável por dar um tratamento isonômico aos contribuintes, já que aqueles que obtiveram os benefícios em um contexto de inconstitucionalidade não deveriam ser favorecidos relativamente aos contribuintes que não se beneficiaram. Por outro, tal medida gera grande preocupação com uma nova corrida por incentivos. O ideal teria sido sua eliminação gradual ao longo do prazo de transição, contemplando, dessa forma, tanto a segurança jurídica quanto o tratamento isonômico entre os contribuintes.

E por conta deste novo leilão de benefícios, a verdade é que Lei Complementar

**“O ideal teria sido sua eliminação gradual ao longo do prazo de transição, contemplando, dessa forma, tanto a segurança jurídica quanto o tratamento isonômico entre os contribuintes.”**

nº 160/2017 não acabou com a guerra fiscal. Muito pelo contrário. Ela a institucionalizou e a aprofundará em intensidade ainda desconhecida. Alguns estados talvez ganhem um pouco. Muitos certamente perderão.

Há o risco adicional de essas batalhas irem muito além dos prazos máximos da Lei Complementar. Nada surpreenderia se a manutenção dos benefícios fosse futuramente prorrogada, como tem acontecido com a Desvinculação de Receitas da União (DRU) e a Zona Franca de Manaus.

Também temos dúvidas se serão eficazes as penalidades previstas para os estados que continuarem concedendo novos benefícios inconstitucionais. Ficarão, enquanto perdurar a concessão, impedidos de receber transferências voluntárias, obter garantia,

direta ou indireta, de outro ente da Federação e de contratar operações de crédito (reservadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal). Será que isto realmente os deterá? Ou virá uma nova lei que constitucionalizará as inconstitucionalidades cometidas após a Lei Complementar nº 160/2017?

Nos anos de 2015 e 2016, o ICMS foi responsável por aproximadamente 20% da arrecadação nacional (o que corresponde a 6,6% de PIB de uma carga de aproximadamente 32% do produto interno bruto). Em um cenário de ajuste, a intensificação da “guerra fiscal” não fará nada bem às contas públicas. Somente irá deteriorar ainda mais os já escassos recursos dos estados, contribuindo para reduzir a importância deste tributo enquanto fonte de receita para tais entes da Federação. As implicações da Lei Complementar nº 160/2017 somente reforçam a necessidade urgente de uma ampla reforma, que resolva as tantas distorções do nosso sistema tributário.

## CONCLUSÕES

Como já visto, a guerra fiscal do ICMS tem sido travada pelos estados brasileiros há diversos anos. A Lei Complementar nº 160/2017, editada para convalidar o passado de benefícios concedidos de maneira inconstitucional, poderá atingir este objetivo, de corrigir o passado. Contudo, não resolverá a guerra fiscal, podendo inclusive aprofundá-la. É certo que os contribuintes sofrem com a atual insanidade tributária. Mas a administração pública igualmente padece. É, portanto, interesse de todos encontrar um modelo mais racional para que se acabe com este jogo de perde-perde.

## REFERÊNCIAS

- Appy, B. “Reforma tributária para o Brasil crescer.” **Revista Bares & Restaurantes**, nº 99, 2012.
- Brasil. Senado Federal. In: **Assembleia Nacional Constituinte**. 1985, Brasília.
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. “Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro.” Brasília: **Ipea**, 1987a. (Texto para Discussão Interna, nº 104).
- \_\_\_\_\_. “Estudos para a reforma tributária: federalismo fiscal.” Brasília: **Ipea**, 1987b. (Texto para Discussão Interna, nº 108).
- Lukic, M. S. R. “Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições.” Curitiba: Juruá, 2014.
- Rezende, F. (Coord.). “Competição fiscal.” Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros; **FGV**, 2006. (Cadernos Fórum Fiscal, nº 2).
- \_\_\_\_\_. (Coord.). “ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças.” Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros; **FGV**, 2009a. (Cadernos Fórum Fiscal, nº 10).
- \_\_\_\_\_. “A reforma tributária e a Federação.” Rio de Janeiro: **Editora FGV**, 2009b.
- \_\_\_\_\_. “ICMS: gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação.” Rio de Janeiro: **FGV Projetos**, 2012.
- Rezende, F.; Afonso, J. R. R. “A reforma tributária no processo de elaboração da nova Constituição.” Brasília: **Ipea**, 1987. (Texto para Discussão Interna, nº 121).
- Rezende, F.; Oliveira, F. A. “Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária.” Rio de Janeiro: **Konrad-Adenauer Stiftung**, 2003.
- Supremo Tribunal Federal. “Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Benefício fiscal. ICMS. Convênio. Confaz.” Brasília: **STF**, 2012.
- Varsano, R. “Avaliação do sistema tributário proposto no projeto de Constituição.” Brasília: **Ipea**, 1987. (Textos para Discussão Interna, nº 122).
- \_\_\_\_\_. “Tributação de mercadorias e serviços.” Brasília: **Ipea**, 1988.
- \_\_\_\_\_. “A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde.” **Planejamento e Políticas Públicas**, nº 15, p. 13-18, jun.1997.
- \_\_\_\_\_. “Reforma tributária e guerra fiscal na Federação brasileira.” **Relatório CAT**, nº 5, p. 19-24, set. 2001.
- \_\_\_\_\_. “A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais.” Brasília: **BID**, 2014. (Documento para Discussão IDB-DP-335).
- Varsano, R. et al. “Uma análise da carga tributária do Brasil.” Rio de Janeiro: **Ipea**, 1998. (Texto para Discussão, nº 583).



ARTIGO

---

# A BASE DE CÁLCULO DA COFINS E O ICMS

---

O artigo apresenta as bases de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados. Além disso, o autor analisa os conceitos e os argumentos apresentados nos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal, no tocante à decisão sobre o ICMS, que não compõe a base de incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

## JOSÉ ANTONIO SCHÖNTAG

---

Coordenador do Núcleo de Tributos da FGV Projetos

Engenheiro civil formado pela Escola de Engenharia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, foi auditor fiscal da Receita Federal. Como forma de reconhecimento ao seu trabalho na instituição, foi criado, em 2001, o “Prêmio de Inovação e Criatividade Auditor Fiscal José Antonio Schöntag”. Atualmente, é coordenador do Núcleo de Tributos da FGV Projetos.

O Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) não faz parte da base de incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Essa matéria foi objeto do Recurso Especial (REsp) nº 240.785, no qual foi tratada durante quase dez anos, de 1998 a 2007. O julgamento começou com o voto do relator, o ministro Marco Aurélio Mello, a favor do contribuinte. Na sequência, votaram cinco ministros acompanhando o relator, e o sétimo voto foi a favor da União. No oitavo, pediu-se vista, e o julgamento parou. Passados sete anos, o REsp voltou à cena e foi julgado em 6 de outubro de 2014, quando o STF decidiu que o ICMS não faz parte da base da Cofins. Essa decisão foi de alcance restrito, válida somente para a empresa do REsp.

O voto do ministro Marco Aurélio de Mello, nos autos do REsp, pode ser resumido nos dois seguintes enunciados:

1 – O conceito de faturamento tem a ver com receita ou as riquezas próprias de quem fatura. Os contribuintes da Cofins não faturam o ICMS, cujo valor tem a denotação de um desembolso ao ente público competente para cobrá-lo.

2 – Descabe admitir a incidência da Cofins sobre o ICMS, quando a própria Lei Complementar nº 70/1991, em linha com a Constituição, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de cálculo da Cofins, o valor devido a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

## ICMS, IPI E COFINS

Antes de abordar esses enunciados, é importante trazer algumas considerações preliminares em relação aos tributos que foram mencionados. O ICMS e IPI têm uma singularidade pouco conhecida: as definições de suas bases de cálculo e de seus fatos geradores resultaram da definição do contribuinte de cada um.

A origem desse fato remonta ao antigo imposto de consumo, no caso do IPI, e ao imposto sobre vendas e consignações, no caso do ICMS. Antigamente, os estabelecimentos fabris ou comerciais de grandes empresas localizavam-se em diversos municípios, de diferentes estados, e os chamados fiscais de rendas (“rendas” do estado, que nada têm a ver com o imposto de renda) tinham participação no produto das multas lavradas nas ações fiscais.

Esses fatos tornaram necessária a delimitação dos territórios das unidades fiscais, nos quais atuariam os agentes do fisco e, o que é mais importante, a atribuição do status de contribuinte a todos os estabelecimentos (ICMS) ou somente aos fabris (IPI). Afinal, os agentes do fisco só podem exigir impostos de quem for contribuinte. Outro motivo dessa atribuição, de igual ou maior relevância, no caso do ICMS, decorreu da necessidade de tributar as transferências entre estabelecimentos de uma empresa, em especial entre aqueles não situados em um mesmo Estado.

Como consequência, os impostos antecessores do IPI e ICMS viram-se às voltas com definições de fatos geradores e bases

de cálculo sem efeitos econômicos, pois, nas transferências entre seus estabelecimentos, a empresa não auferia receita. Ambos foram definidos com a denominação de “valor da operação de saída”, que permanece até hoje.

Diferentemente de “receita”, termo jurídico presente no direito comercial e no societário, “valor da operação” não era uma expressão jurídica. A lei tributária, portanto, precisou defini-la. Devido a isso, foi necessário que as leis instituidoras do IPI e do ICMS especificassem exaustivamente o que se deveria entender como contido nas respectivas bases de cálculo. No caso da Cofins, cuja base de cálculo (receita) já era um conceito jurídico, a lei instituidora não precisou defini-la. Foi necessário, apenas, enumerar alguns itens que deveriam ser excluídos.

A matriz legal do IPI, lei nº 4.502/1964, não incluiu o próprio imposto em sua base de incidência. A matriz legal do ICMS, Lei Complementar nº 87/1996, a seu turno, nomeou o imposto como sendo uma das parcelas que fariam parte da sua própria base de cálculo. Aliás, desde a Emenda Constitucional nº 33/2001, a Constituição também dispõe que o valor do ICMS faz parte de sua própria base de cálculo. É, portanto, um fato jurídico indiscutível, supostamente inquestionável junto ao Poder Judiciário, ou era, até pouco tempo atrás.

A definição de *valor da operação* se aplica, evidentemente, a qualquer tipo de operação, inclusive à de venda. Em consequência, nas vendas, os dois impostos incidem sobre uma mesma base de cálculo – receita –, da

qual o ICMS faz parte, mas o IPI não. Resultado: como regra geral, o IPI incide sobre o ICMS, mas o ICMS, que incide sobre si próprio, não incide sobre o IPI.

Não estando o IPI contido no preço do produto, mas devendo ser pago pelo adquirente, tornou-se imperioso destacá-lo na nota fiscal da indústria. A falta do destaque é punida pela Receita Federal com severa multa ao estabelecimento industrial vendedor. O IPI a ser cobrado fora do preço significa que ele não faz parte do “acréscimo de riqueza traduzida pelo ingresso de receitas no patrimônio do vendedor”, nas palavras do ministro Marco Aurélio de Mello, as quais referiram-se, no voto, ao ICMS. Já o destaque do ICMS é totalmente dispensável e, quando existe, é meramente ilustrativo; afinal, ele já está contido no preço.

É o IPI, de fato, que é recebido em nome do governo, sendo o industrial um mero depositário do valor. Não por outra razão, o art. nº 2 do Decreto-Lei nº 326/1967, dispunha ser crime de apropriação indébita, previsto no art. nº 168 do Código Penal, empregar o produto da cobrança do IPI em fim diverso do recolhimento do imposto. Em 1991, o último artigo da Lei Complementar nº 70 revogou este dispositivo.

Quanto à Cofins, o fato gerador ocorre somente em operações de venda. Sua base de cálculo, portanto, é sempre a receita. Consequentemente, a Cofins também não incide sobre o IPI, mas, ao fazê-lo sobre receita, incide sobre o ICMS, que o faz sobre a Cofins

de forma reflexa. Dos três, somente o IPI não incide sobre si mesmo.

É importante destacar que o IPI (junto com o imposto de importação) é um caso particular, uma exceção. A regra geral da incidência tributária nos tributos indiretos (e nos diretos também), na qual estão contidos o ICMS, o Imposto Sobre Serviços (ISS), o Programa de Integração Social (PIS), a Cofins, etc., é o tributo incidir sobre si próprio, e, devido a isso, fazer parte da receita do vendedor, ingressando legalmente, assim, no seu “estoque de riqueza”.

## MISTURA DE CONCEITOS

Retornando ao voto no REsp, agora pode-se afirmar que o primeiro enunciado estaria absolutamente correto se, em lugar do ICMS, o relator estivesse se referindo ao IPI. Nada do que disse aplica-se ao ICMS, que ingressa na empresa embutido na receita da venda, como, aliás, já reconheceu o próprio STF.

A intitulação que alguns tributaristas atribuíram a seus artigos, como, por exemplo, “A inclusão do ICMS na base da Cofins”,<sup>1</sup> apenas denota a capciosa intenção de sugerir que o ICMS estaria fora da receita até ser indevidamente incluído pela lei da Cofins – afinal, só pode ser incluído aquilo que não está contido.

No segundo enunciado, o relator foi traído por um dispositivo incongruente e dispensável da Lei Complementar nº 70 – incongruente porque o IPI nunca fez parte da receita da venda ou do valor de qualquer outro tipo de operação; dispensável porque mandou excluir uma parcela que já estava fora. Se persistir alguma dúvida, basta consultar a

lei de regência da Cofins não cumulativa: lei nº 10.833/2004. Ao definir a base de cálculo da contribuição, ela autorizou diversas deduções e exclusões da receita, mas não citou o IPI. Por qual motivo nenhum contribuinte reclamou dessa “omissão”?

Por outro lado, se a lei complementar nº 70 estivesse certa ao excluir o IPI da base da Cofins, como presumiu o relator, isso teria um sentido contrário à sua linha de argumentação, pois a exclusão do IPI não poderia servir de argumento para presumir a exclusão do ICMS, que sequer foi citado na “Lei Complementar nº 70/1991” Esta lei complementar, aliás, desde 2004, quando se iniciou a cobrança não cumulativa da Cofins, só se aplica a situações especiais.

Em suma: o voto do ministro Marco Aurélio de Mello evitou os dispositivos tributários da Constituição, pois eles estão na contramão de seus argumentos; tentou, então, se apoiar na Lei Complementar nº 70 e conseguiu confundir IPI com ICMS. O STF, no entanto, não se deu por satisfeito: no dia 15 de março de 2017, promoveu novo julgamento desta matéria, agora com repercussão geral. A decisão, publicada em 2 de outubro de 2017, está reproduzida a seguir:

“Ementa: recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos

1 Nomura, Rogério Hideaki, 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-10/pretenso-legalidade-icms-base-calculo-piscofins#author>>.

decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins”.

São inevitáveis as considerações que seguem:

I – Os três primeiros itens tratam de temas alheios à matéria do julgamento.

II – No segundo item 3, estaria, supostamente, o fundamento técnico da decisão do Tribunal. Há, entretanto, equívocos.

Em primeiro lugar, o trecho “Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contri-

buições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados...” induz o leitor a entender que a citada lei nº 9.718 excluiu o ICMS por ele ser “transferido integralmente para os Estados”. Em segundo lugar, o dispositivo legal que está citado não excluiu o ICMS, pois essa exclusão seria inconstitucional. Foi eliminado, de fato, o “ICMS cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário”, o que é uma situação muito particular desse imposto e cuja exclusão da base de cálculo da Cofins faz todo o sentido.

Vejamos agora os dispositivos da Constituição que foram infringidos pela decisão do STF.

Definições constitucionais das bases de cálculo:

- ICMS: art. nº 155, § 2º, inciso XII, alínea i: esse dispositivo constitucional dispõe que o ICMS faz parte de sua própria base de cálculo, ou seja, em uma operação de venda, ele é parte integrante da receita obtida pelo vendedor da mercadoria.

- Cofins: art. nº 195, inciso I: esse dispositivo estabelece que a base de cálculo da Cofins é a receita.

Estamos, então, diante de uma questão: como esses dispositivos não foram revogados (seria necessário, para isso, uma emenda constitucional), a empresa que cumprir a decisão do STF estará descumprindo dois artigos da Constituição e diversos outros contidos em lei complementar, lei ordinária, decreto, etc. Essa empresa poderá ser autuada por descumprimento da legislação tributária da Cofins e do ICMS.

No plano teórico, há somente duas alternativas para modificar essa situação: o STF revogar sua decisão ou o Congresso Nacional alterar a Constituição. Ambas são improváveis.

ARTIGO

---

# REFORMA TRIBUTÁRIA E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

---

# GUSTAVO BRIGAGÃO

---

Advogado e professor da FGV

Bacharel em direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. É Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro e da Câmara Britânica do Rio de Janeiro. Também é membro do Comitê Executivo da *International Fiscal Association*, conselheiro da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional do Rio de Janeiro e diretor de relações internacionais do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados e da Federação das Câmaras de Comércio do Exterior. Além disso, é professor da Fundação Getulio Vargas.

**E**m 1965, foi editada a Emenda Constitucional (EC) nº 18 que, ao alterar a Constituição Federal de 1946, promoveu substancial reforma no ordenamento jurídico vigente, da qual resultou a instituição de efetivo sistema tributário no Direito brasileiro.

Por meio da referida EC, pela primeira vez, instituiu-se um conjunto de normas constitucionais cuja função era a de sistematizar os princípios básicos que regeriam as relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes, no que concerne à arrecadação de tributos no país.

Indiscutivelmente, foi um grande avanço, principalmente tendo em vista a ausência de sistematização que caracterizava o regime jurídico tributário anterior. No entanto, manteve-se o formato de tributação indireta quase único no mundo, que era, e ainda se mantém, dividida entre os três entes políticos tributantes que compõem a federação: à União, coube o Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI); aos estados, o então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) – atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) –; e aos municípios, o Imposto Sobre Serviços (ISS).

Posteriormente, a tributação sobre a indústria, o comércio e a prestação de serviços ainda foi ampliada para também abranger as complexas contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Co-

fins). Essa ampliação fez com que se chegassem ao número de cinco os principais tributos que oneravam (e ainda oneram) aqueles setores no país, enquanto, na imensa maioria das demais nações, essa tributação está resumida à incidência de um único tributo: o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de competência federal.

Essa diversidade de tributos contribui muito para o agravamento dos principais problemas que demonstram a falência do Sistema Tributário Nacional: carga tributária elevada e crescente (que faz com que mais de um terço do ano de trabalho do contribuinte brasileiro seja dedicado exclusivamente ao pagamento de tributos), complexidade e onerosidade impostas pela legislação vigente, ambiente de insegurança jurídica, conflitos de competência, guerra fiscal, entre tantos outros.

Há levantamentos no sentido de que, desde a data em que foi editada a Constituição Federal de 1988 até 30 de setembro de 2016, foram editadas 363.779 normas que tratam de matéria tributária nas três esferas de tributação.<sup>1</sup>

O grande número de normas, aliado à pouca clareza, inexistência e complexidade das regras por elas veiculadas, faz com que, segundo estudo anual veiculado pelo Banco Mundial, o Brasil esteja em primeiro lugar na competição relativa ao número de horas

<sup>1</sup> Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Disponível em <<https://ibpt.com.br/noticia/2601/PAIS-EDITOU-5-4-MILHOES-DE-NORMAS-EM-28-ANOS>>. Acesso em: 14 jun. 2018.

gastas por contribuintes no cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, com 1.958 horas despendidas por ano no exercício dessas atividades (2017).<sup>2</sup>

O agravante é que o dispêndio de todas essas horas, que poderiam ser dedicadas a atividades efetivamente produtivas, não é suficiente para dar ao contribuinte a certeza de que as suas obrigações tributárias estejam sendo cumpridas de forma adequada aos mandamentos da legislação aplicável – pelo contrário, o cenário em que se dão as relações jurídicas entre o fisco e os contribuintes é de extrema insegurança jurídica.

Há algumas razões para isso. A mais relevante decorre do fato de que, como dito acima, a competência para a instituição dos vários tributos que compõem a tributação indireta no Brasil foi atribuída às três esferas de tributação (federal, estadual e municipal). Esse fato, aliado à má elaboração e complexidade das normas que regem essas incidências, faz com que ocorram diversas situações de conflito de competência entre os entes políticos tributantes, nem sempre resolvidas a contento por lei complementar (que é a norma constitucionalmente eleita para exercer esse papel).

Por sua vez, o Poder Legislativo, ao invés de combater essa indesejada complexidade tributária, acaba, muitas vezes, por

**“ É flagrante a inadequação dessa transferência de competência tributária para o município em que localizado o tomador do serviço. ”**

<sup>2</sup> Disponível em <<https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

ampliá-la, como ocorreu recentemente com a reforma do ISS promovida pela Lei Complementar (LC) nº 157/16. Entre outras medidas, esta LC deslocou a competência para cobrança do ISS do município em que está situado o estabelecimento prestador de serviços (regra geral) para o local em que está situado o domicílio do tomador do serviço em relação a diferentes atividades, tais como o arrendamento mercantil, planos de saúde, administração de cartões de créditos e débito, administração de fundos, entre outras.

Inicialmente, os dispositivos que promoveram essa alteração de competência foram vetados pela Presidência da República. Esses vetos se deram sob o argumento de que a atribuição de competência ao município de destino propiciaria potencial perda de eficiência na arrecadação tributária, além de ocasionar aumento de preços decorrente do incontornável acréscimo de custos de conformidade que as empresas dos setores envolvidos passariam a ter que suportar.

Em maio de 2017, o Congresso Nacional derrubou os supracitados vetos, contando, inclusive, com o aval da base governista, que havia sido liberada para a votação, em razão de acordo costurado entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo. A medida teve apoio de 49 senadores e 371 deputados. Apenas um senador e seis deputados votaram pela manutenção dos vetos.

O restabelecimento desse critério de conexão em relação aos referidos serviços promoveu cenário de absoluto caos tributário. De fato, os prestadores desses serviços viram-se, então, obrigados a se adequar à legislação tributária dos diferentes municípios em que situados os seus respectivos tomadores. Tais serviços têm abrangência nacional e, assim, esses tomadores podem estar situados em quaisquer dos 5.570 municípios brasileiros.

É flagrante a inadequação dessa transferência de competência tributária para o município onde está localizado o tomador do serviço. Com efeito, entre os elementos de conexão colocados à disposição do legislador complementar para dirimir possíveis conflitos de competência municipal relativos à incidência do ISS – local do estabelecimento prestador, local em que o serviço é prestado, local do bem que é objeto da prestação do serviço, local da fruição do resultado do serviço e local do domicílio do tomador do serviço, este último, por ser o que menor relação guarda com a circulação de riqueza que se pretende tributar, deve ser adotado somente em situações pontuais e excepcionais, como é o caso da importação de serviços e dos serviços de vigilância.

Não bastasse isso, a regra em si<sup>3</sup> foi redigida sem atenção ao seu principal objetivo, que era o de definir competência e dirimir possíveis conflitos dessa natureza, nos termos do art. nº 146 da Constituição Federal. Ao não definir, de forma clara, o que se deveria entender por “tomador dos serviços”, a norma acabou por criar conflitos de competência em vez de solucioná-los, função oposta à que dela se esperava.

Foi o que ocorreu, por exemplo, com os serviços prestados por gestores e administradores de fundos de investimento. Quem seria o tomador desses serviços? O próprio fundo ou os respectivos cotistas, que podem estar espalhados pelos diversos municípios que compõem a federação?

Outro exemplo foi o que ocorreu com os serviços de planos de saúde coletivos, em que as pessoas físicas seguradas podem ser domiciliadas em municípios diversos daquele em que estabelecida a empresa con-

3 LC nº 157/16

tratante do respectivo seguro. Quem é o tomador do serviço: as empresas contratantes do seguro ou os segurados? Que município será o competente para a cobrança do ISS nessas circunstâncias?

Esses e outros fatores levaram a uma reação imediata da sociedade.

Ao que temos notícia, foram ajuizadas pelo menos cinco ações em que esse deslocamento de competência foi questionado – uma delas, inclusive, proposta pela própria Associação Nacional dos Prefeitos e Vice-Prefeitos da República Federativa do Brasil (ANPV):

(i) ADPF nº 499 – Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS): questiona apenas o deslocamento dos serviços de planos de medicina de grupo ou individual e outros planos de saúde;

(ii) ADI nº 5.840 – ANPV: questiona todos os serviços “deslocados” pela LC nº 157/16;

(iii) ADI nº 5.844 – Confederação Nacional das Cooperativas (CNCOOP) e Unimed do Brasil – Confederação Nacional das Cooperativas Médicas: questiona apenas o deslocamento dos serviços de planos de medicina de grupo ou individual e outros planos de saúde;

(iv) ADI nº 5.835 – Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) e Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg): questiona todos os serviços “deslocados” pela LC nº 157/16;

(v) ADI nº 5.862 – Partido Humanista da Solidariedade (PHS): questiona apenas o “deslocamento” dos serviços de arrendamento mercantil e administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 5.840 e nº 5.844 foram extintas sem julgamento do mérito por questões

processuais (ilegitimidade para ajuizar ação de controle concentrado). As ADIs nº 5.835 e nº 5.862, assim como a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 499 (esta última convertida em ADI), foram admitidas e aguardam julgamento.

Sensibilizado com o argumento de que a LC nº 157/17 acabou por gerar conflitos, ao invés de dirimi-los (por deixar de estabelecer de forma clara o conceito de “tomador dos serviços”), em 23 de março de 2018, o ministro Alexandre de Moraes proferiu decisão monocrática na ADI nº 5.835 em que deferiu, *ad referendum* do Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), a medida cautelar pleiteada para suspender a eficácia não só dos dispositivos da LC nº 157/16 que determinam a cobrança do ISS pelo município do tomador, mas de qualquer legislação municipal que tenha sido editada para implementar essa cobrança *in concreto*.

Transcrevo, abaixo, trecho relevante dessa decisão:

“Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de ‘tomador de serviços’, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo incoerência de correta incidência tributária. A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão

por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com consequente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal. (...)

Diante de todo o exposto:

a) com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999 e no art. 21, V, do RISTF, CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR pleiteada, ad referendum do Plenário desta SUPREMA CORTE, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003; bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação”.

Esta decisão foi proferida com fundamento no art. nº 21, V, do Regimento Interno do STF, que autoriza, em caso de urgência, a concessão monocrática de “medidas cautelares necessárias à proteção de direito suscetível de grave dano de incerta reparação, ou ainda destinadas a garantir a eficácia da ulterior decisão da causa”. Nos termos do art. nº 11, § 1º, da lei nº 9868/99, a medida cautelar em ADI é concedida com efeitos *erga omnes* e *ex nunc* (ou seja, vale contra todos e produz efeitos a partir da data da sua concessão), salvo se se entender pela necessidade

de atribuição de eficácia retroativa (*ex tunc*) à medida concedida.

Como o ministro Alexandre de Moraes não foi expresso quanto aos referidos efeitos retroativos, logo, a partir da sua publicação (4/4/2018), foi suspensa a cobrança do ISS incidente sobre os serviços em exame no município onde está localizado o seu tomador (que vigorou até então, por três meses) e foi restabelecido a cobrança do ISS sobre os mesmos serviços no município onde está o respectivo prestador. Isso porque, salvo disposição expressa em contrário, a suspensão de eficácia de determinada norma em ADI, de forma provisória (em medida cautelar) ou definitiva (por decisão plenária), torna aplicável, provisória ou definitivamente, a legislação anterior acaso existente.<sup>4</sup> Note-se que não há aqui repristinação, na medida em que, por ser a lei revogadora inconstitucional (ainda que suposta e provisoriamente, no caso de concessão de medida cautelar), ela não terá efetivamente produzido o efeito de revogar a anterior.

Essa decisão, contudo, poderá gerar ainda mais insegurança jurídica, a depender (i) do teor da decisão que venha a ser tomada pelo Plenário do STF, quando do exame da matéria, (ii) do tempo que se demorar para tomá-la e (iii) da modulação de efeitos que venha a ser adotada. O cenário que gerará maiores transtornos, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, será aquele em que o Plenário do STF vier a considerar constitucional a norma em exame, sem modulação de efeitos.

De fato, nessa hipótese, a liminar não terá sido referendada e será considerada como se nunca tivesse existido.

Consequentemente, os contribuintes (i) serão considerados devedores do ISS, que não

4 Lei nº 9.868/99, art. nº 11, parágrafo 2º.

terá sido pago ao município onde estivesse localizado o tomador dos serviços durante todo o tempo em que tiver vigorado a medida cautelar (e, nesse caso, a extinção do débito deverá ser realizada com encargos moratórios); e, se não quiserem incorrer em maiores prejuízos, (ii) terão que repetir o imposto pago “equivocadamente”, durante esse mesmo período, ao município em que estiver localizado o estabelecimento prestador (respeitado o prazo prescricional de cinco anos, nos termos do art. n° 168 do Código Tributário Nacional).

Situação muito similar ocorreu no julgamento da ADI n° 1.851, em que o Tribunal Pleno do STF, por unanimidade de votos, suspendeu cautelarmente a eficácia da cláusula segunda do Convênio n° 13/97 (que determinava que o fato gerador presumido do ICMS-ST “para frente” seria definitivo, não sendo possível a restituição/cobrança complementar quando a operação/prestação subsequente se realizasse com valor inferior/superior) e, quatro anos após, cassou a medida cautelar e julgou constitucional a referida norma, sem modulação de efeitos.

Esse quadro de incerteza decorre, como dito, do fato de que, salvo modulação de efeitos, a cassação de medida cautelar lhe retira os efeitos que lhe são próprios desde a data da sua concessão, ou seja, o contribuinte que age em conformidade com os seus mandamentos estará sujeito às normas cujos efeitos foram restabelecidos como se a medida cautelar jamais tivesse sido concedida.

Esse resultado acaba por frustrar o próprio propósito das decisões liminares, que é o de resguardar o resultado útil do processo. Nesse sentido, as lições de Hely Lopes Meirelles, Arnoldo Wald e Gilmar Mendes:<sup>5</sup>

“As decisões liminares são precárias e estão sempre sujeitas a confirmação no julgamento de mérito dos processos. Na hipótese de o julgamento de mérito não coincidir com o conteúdo da medida cautelar anteriormente deferida, é possível que o decurso do tempo, mais uma vez, influencie na decisão que venha a ser adotada. Isso porque, embora a medida cautelar tenha sido concedida para evitar a instalação/agravamento de um quadro de insegurança jurídica, caso não haja confirmação da liminar no julgamento de mérito, a lei com suspeita de inconstitucionalidade pode ter ficado suspensa por anos e, em consequência, gerar o efeito inverso ao que objetiva, isto é, a incerteza das relações jurídicas firmadas na época em que vigorou a medida liminar”.

Em decorrência disso, mister se faz que, caso o Plenário entenda ser constitucional a atribuição de competência ao município em que, localizado o tomador dos serviços (o que se admite para argumentar), sejam também modulados os efeitos dessa decisão, de forma a que permaneçam preservadas as relações jurídicas firmadas no período em que a medida cautelar concedida tenha vigorado. Nesse sentido, vale revisitar as lições de Alberto Xavier:<sup>6</sup>

“É certo que as medidas liminares, de caráter cautelar, são por definição provisórias. Mas a provisoriedade significa tão somente que a sua subsistência no futuro depende de posterior decisão baseada em cognição plena, mas não significa que os efeitos entretanto produzidos, válida e eficazmente, possam ser considerados, em caso de decisão final desfavorável, como

5 MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. *Mandado de segurança e ações constitucionais*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 459.

6 XAVIER, Alberto. *Do lançamento, teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 458.

**“ A resposta é única e, atualmente, muito defendida nos diversos foros em que se discute a necessidade de reforma tributária no Brasil: a substituição de todos esses tributos por um só, de competência federal: o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). ”**

se nunca tivessem existido. O princípio da proteção da confiança (...) corolário do princípio da segurança jurídica, que é alicerce do Estado-de-Direito, exige que se respeite a eficácia de atos válidos, à sombra dos quais se geram expectativas e se estabilizam relações jurídicas”.

Pelo fato de o art. nº 27 da Lei das ADI somente autorizar a modulação de efeitos quando o Plenário do STF declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, poderia surgir a dúvida relativa à possibilidade de essa modulação ocorrer na situação inversa: de declaração da constitucionalidade da norma. Parece-nos que sim, e os nossos fundamentos coincidem com os da melhor doutrina, que admite essa modulação quando se tratar de declaração de constitucionalidade que cassa liminar anteriormente deferida em sentido contrário:

“Quando o STF, em ação direta de inconstitucionalidade, concede medida liminar com eficácia geral suspensiva dos efeitos da norma atacada e, ao final, passado largo período de tempo em que a norma foi provisoriamente considerada ineficaz, deixa de confirmar a decisão original para considerá-la constitucional (...) mesmo que se trate de (...) declaração de constitucionalidade, deve ser promovida a aplicação da regra moduladora”.<sup>7</sup>

E a ação de consignação em pagamento? Ela não seria uma alternativa para que os contribuintes não venham a ser obrigados a pagar encargos moratórios sobre valores não recolhidos aos municípios em que estão

<sup>7</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 9. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 725/726.



localizados os tomadores dos serviços, caso o Plenário do STF casse a medida cautelar concedida e julgue constitucional o deslocamento de competência promovido pela LC nº 157/16?

A rigor, não, porque essa ação só seria cabível se comprovada a existência de cobrança simultânea (ou sua iminência) pelos municípios do prestador e do tomador. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho:<sup>8</sup>

“A existência concreta do concurso de exigências por mais de um Fisco tem de ser comprovada, sob pena de carência da ação. Imaginem-se dois municípios exigindo o ISS sobre um mesmo fato gerador. Há que provar que ambos estão a exigir, a um só tempo, o imposto”.

E Pontes de Miranda:<sup>9</sup>

8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Ed. Forense, 9. ed., 2008, p. 839.

9 PONTES DE MIRANDA, Francisco C. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro, Forense, 1997, t. XIII, p. 30.

“Quando é que a pretensão é ‘disputada’ por mais de um pretendente? Havemos de entender quando haja duas ou mais de duas pessoas que se digam com pretensão à prestação, o que supõe, não simples dúvida, ou suspeita, mas situação caracterizada de disputa, e.g. lide, prova de discussão sobre a legitimação de direito material extrajudicial”.

Tendo em vista que estão suspensas pela decisão monocrática as normas que poderiam fundamentar a cobrança do ISS pelo município do tomador, o único sujeito ativo competente, pelo menos por ora, é o município do prestador. Logo, somente caberá ação consignatória na improvável hipótese em que o município do tomador desrespeite a referida decisão e cobre do contribuinte o imposto mesmo nessas circunstâncias. Assim, o cenário que melhor se adequará à tão almejada segurança jurídica será mesmo aquele em que haja a confirmação da medida cautelar concedida pelo ministro Alexandre de Moraes e a declaração de inconstitucionalidade dos

**“ Com o IVA federal, teremos uma só legislação, um só regulamento, um só tribunal administrativo para o julgamento dos lançamentos a ele relativos; teremos a eliminação dos atuais conflitos de competência e uma substancial simplificação da estrutura fiscal do país. ”**

dispositivos da LC nº 157/16 em exame, com efeitos *ex tunc*.

Dessa forma, serão consolidados os pagamentos feitos ao município onde está o prestador, na vigência da referida medida, e será viabilizada a repetição do indébito, relativamente aos valores pagos ao município onde está o tomador dos mesmos serviços, no período compreendido entre 01/01/2018 e 03/04/2018.

Se a decisão do Plenário for pela constitucionalidade dos referidos dispositivos da LC nº 157/18, que sejam, pelo menos, modulados os seus efeitos, de forma a validar os pagamentos que tenham sido feitos ao município onde está o prestador, na vigência da medida cautelar concedida.

Por todo o exposto, verifica-se que o Poder Legislativo, por meio da recente reforma do ISS, promovida pela LC nº 157/16, aumentou a complexidade tributária ao invés de combatê-la. Trata-se de mais um lamentável episódio legislativo que aumenta a insegurança jurídica do contribuinte brasileiro, tornando o ambiente corporativo no país ainda menos atraente para investimentos.

Qual alternativa seria, então, decisiva na solução dos problemas relacionados à tributação indireta no Brasil, como aqueles abordados neste artigo? O que poderia ser feito para evitar a complexidade e a onerosidade decorrentes da multiplicidade de normas que atualmente regulam as incidências do IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins? Que medida poderia ser adotada para evitar ou, pelo menos, diminuir sensivelmente os conflitos de competência entre as diversas unidades da federação? O que poderia ser feito para extinguir o problema da guerra fiscal no Brasil? Qual medida nos colocaria alinhados com a sistemática de tributação



vigente na maior parte dos países com que nos relacionamos?

A resposta é única e, atualmente, muito defendida nos diversos foros em que se discute a necessidade de reforma tributária no Brasil: a substituição de todos esses tributos por um só, de competência federal: o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Nos debates de que participei sobre essa matéria, já ouvi, algumas vezes, ser dito que que essa alteração é politicamente inviável, porque nem os estados nem os municípios estariam dispostos a aceitar mudanças estruturais tributárias que gerassem, como consequência, a necessidade de que eles passassem a sobreviver de meros repasses financeiros feitos pela União Federal.

Não é isso que proponho. A minha sugestão é a de que a competência tributária propriamente dita (ou seja, o poder jurídico de instituição desses tributos) seja transferida à União, mas que seja mantida a repartição da respectiva receita entre os entes da federação,

como atualmente ocorre com os valores recolhidos pela sistemática do Simples Nacional, que, como todos sabem, são repassados aos estados e municípios pela própria rede bancária responsável por receber os respectivos pagamentos, tudo nos termos do art. nº 146, parágrafo único, inciso III, da Constituição Federal. Dessa forma, não haverá que se falar em estarem os estados e os municípios em qualquer situação de fragilidade ou dependência da União Federal no que concerne ao repasse dos valores que lhes sejam devidos.

Com o IVA federal, teremos uma só legislação, um só regulamento, um só tribunal administrativo para o julgamento dos lançamentos a ele relativos; teremos a eliminação dos atuais conflitos de competência e uma substancial simplificação da estrutura fiscal do país. Contudo, para que isso ocorra e que, conseqüentemente, o Brasil esteja alinhado com outros 160 países, terá que haver vontade política.

 **FGV PROJETOS**

[www.fgv.br/fgvprojetos](http://www.fgv.br/fgvprojetos)

**SÃO PAULO**

Av. Paulista 1294/15º andar

Tel.: +55 11 3799.4170

Fax: +55 11 3262.3569

**RIO DE JANEIRO**

Praia de Botafogo 190/6º andar

Tel.: +55 21 3799.5498

Fax: +55 21 2553.8810

**COLÔNIA**

Deutz-Mülheimer Straße 30/6. Obergeschoss

Tel.: +49 (0) 221 284.9340