

Reforma Tributária

Instituto Fernando Henrique Cardoso

São Paulo, 19 de abril de 2018

Everardo Maciel

Sobre sistemas tributários e reformas tributárias

“Todas as coisas já foram ditas, mas como (às vezes)
ninguém escuta é sempre preciso recomeçar”
André Gide

Sobre sistemas tributários (parte I)

- **Distinção entre complexidade e operabilidade**
 - Complexidade é atributo inerente ao fenômeno, demandando conhecimento específico para sua compreensão
 - Algumas espécies de complexidade tributária
 - Diversidade de alíquotas e bases de cálculo
 - Sobreposição de incidências
 - Indeterminação de conceitos
 - Operabilidade revela a capacidade de acesso do usuário. No âmbito tributário, está associada ao cumprimento de obrigações acessórias (burocratismo, custo de conformidade) e à funcionalidade do processo
- **Inexistência de paradigmas tributários**
 - Improriedade de transposição acrítica de modelos tributários
 - Idiosincrasias não são necessariamente problemas
 - ST são modelados por circunstâncias locais e históricas

Sobre sistemas tributários (parte II)

- A inevitável imperfeição dos ST
 - ST não são maquetes ou aplicativos, nem resultam da atividade de monges copistas. Resultam, ao contrário, de conflitos de razão e de interesse
 - Tributação ótima é uma ficção
- A desejada resiliência dos ST, sem concessões a dogmatismos, em virtude da enorme e permanente incerteza das circunstâncias econômicas
- A ora razoável, ora abusiva, extrafiscalidade dos ST
 - Competição fiscal como hipótese de extrafiscalidade: razoável (competição fiscal lícita) ou abusiva (guerra fiscal)
 - Outras virtuais hipóteses de extrafiscalidade abusiva:
 - Políticas públicas de restrição ao consumo, sem tomar em conta o estímulo não intencional à atividade econômica ilegal
 - Correção de desigualdades de renda, sem considerar a mobilidade dos fatores e a possibilidade de implementação dessa política por meio do gasto público

Sobre reformas tributárias (parte I)

- A obsolescência dos sistemas tributários como motivação para reformas tributárias
 - Fatores endógenos: abundância de exceções, extrafiscalidade abusiva
 - Fatores exógenos: mudanças no ambiente econômico, especialmente no plano internacional
- Não há uma “reforma tributária”, mas “reformas tributárias”
- Reforma tributária não é evento, mas um processo permanente com eventos relevantes

Sobre reformas tributárias (parte II)

- Custos e riscos das mudanças tributárias “abrangentes”
 - Exacerbação de conflitos, que resultam, quase inevitavelmente, em impasse
 - Possibilidade de introdução de normas inconvenientes ou inadequadas, em virtude da ação de lobbies que não se compadecem com o interesse público
 - Imprevisibilidade das repercussões, somente aferíveis com massa real
 - Efeitos sobre a arrecadação
 - Efeitos diferenciados sobre os contribuintes
 - No limite, mudanças “abrangentes” podem assumir caráter aventureiro
- Lembrete: estabilidade normativa e segurança jurídica são fatores determinantes para o investimento privado

Uma possível taxonomia das reformas tributárias

- Reformas disruptivas
 - Pretensão de mudanças abrangentes, sem tomar em conta a exacerbação de conflitos e os custos e riscos de mudanças
 - Sedutoras, porque valorizam a estética tributária
 - Usualmente claudicantes em relação aos anteprojetos de alterações legislativas, especificação de alíquotas e bases de cálculo, e avaliação das repercussões sobre vinculações de receita, regimes tributários especiais e federalismo fiscal
- Reformas estratégicas (as “engenharias parcelares” de Karl Popper; as “transformações aluvionais” de Santiago Dantas)
 - Meio-caminho entre as reformas disruptivas e o imobilismo
 - Caráter realista e pragmático
 - Identificação dos problemas e formulação das respectivas soluções
 - Preferência por soluções que não demandem mudanças legislativas custosas

Um esboço de uma reforma tributária estratégica no Brasil

- **Enfermidades tributárias curáveis**
 - O ICMS e suas disfunções
 - O PIS/Cofins e suas disfunções
 - A fronteira entre o ICMS e o ISS
- **Enfermidades tributárias graves, porém também curáveis**
 - Os grandes litígios e as indeterminações conceituais
 - O burocratismo
 - O processo tributário

Enfermidades tributárias curáveis

- ICMS
 - Guerra fiscal versus competição fiscal lícita (LC nº 160/2017 e seus desdobramentos)
 - Acumulação de créditos
 - Alíquotas, redução de base de cálculo e regimes especiais
- PIS/Cofins
 - Resolução do desnecessário litígio sobre direitos creditórios de insumos, conforme decisão do STJ
 - Revisão dos regimes especiais
- Fronteira entre o ICMS e o ISS
 - Estabelecimento de competência residual na tributação de serviços
 - Delegação de competência do ISS para os Estados

Grandes litígios e indeterminações conceituais

- Grandes litígios
 - Dedutibilidade do ágio
 - Tributação de vinculadas no Exterior
- Indeterminações conceituais
 - Indenização
 - Receita bruta
 - Faturamento
 - Responsabilidade solidária de sócios
 - Dissolução irregular de empresas
 - Substituição tributária
 - Planejamento tributário abusivo

Burocratismo

- A vergonha do burocratismo tributário brasileiro
 - A pesquisa Doing Business do Banco Mundial, classificou o Brasil, em um rol de 190 países, na 184ª posição quanto à facilidade para pagar impostos (desempenho superior apenas aos da República do Congo, Bolívia, República Centro Africana, Chade, Venezuela e Somália)
- Projeto de mitigação do burocratismo tributário
 - Instituição do cadastro único
 - Simplificação dos processos para abertura e fechamento de empresas
 - Eliminação das exigências de certidão negativa
 - Compensação universal no âmbito de um mesmo ente federativo
 - Obrigação de consolidar anualmente a legislação
 - Fixação de prazo para resposta às demandas na Administração Tributária

A crise do contencioso tributário brasileiro

- Disputas tributárias no Brasil (inclusive Dívida Ativa): R\$ 3,3 trilhões (cerca de 50% do PIB de 2017)
- As disputas judiciais das 30 maiores empresas de capital aberto correspondem a 32% do respectivo valor de mercado (FGV/SP, 2014)
- Aproxima-se do esgotamento a disponibilidade das instituições financeiras brasileiras para oferecimento de garantia bancária nos litígios tributários judiciais
- Os processos de execução fiscal (30,4 milhões) correspondem 38,2% do total (79,6 milhões) de processos em tramitação no Judiciário (DPJ/CNJ, “Justiça em Números, 2016”)
- Os órgãos de julgamento administrativo se encontram em crise permanente
- Prazos médios para resolução dos litígios tributários
 - Processo administrativo fiscal: 8 anos
 - Execução fiscal: 8 anos
 - Controvérsias tributário-constitucionais: 15 a 20 anos

O atual modelo do
processo tributário
brasileiro esgotou-se!



Proposta de um novo modelo para o contencioso tributário (parte I)

- Previsão constitucional para edição de leis complementares relativas à:
 - delegação de competência do processo administrativo fiscal, dos Municípios de pequeno porte para os Estados
 - instituição de normas gerais aplicáveis ao processo administrativo fiscal e à execução fiscal (art. 146, III, da CF)
- Órgão de julgamento administrativo fiscal
 - Estruturado em instância única
 - Vinculado ao Ministério da Justiça
 - Integrado por servidores concursados para essa finalidade
 - Com competência para julgar lançamentos, fazer gradação de penalidades e solucionar consultas

Proposta de um novo modelo para o contencioso tributário (parte II)

- Integração entre os processos tributários administrativo e judicial
 - A parte vencida na instância administrativa poderá requerer a revisão da decisão nela proferida diretamente aos tribunais federais regionais ou aos tribunais de justiça, conforme o caso, assegurada a suspensão da exigibilidade do crédito
 - Possibilidade de impugnação dos lançamentos diretamente à Justiça, implicando, nessa hipótese, renúncia tácita à via administrativa
- Adoção, no âmbito tributário, da mediação, conciliação e arbitragem

Proposta de um novo modelo para a execução fiscal

- Execução fiscal de caráter estritamente administrativo, a cargo do órgão fazendário especializado, com competência para:
 - Efetivar transações
 - Parcelar dívidas
 - Protestar títulos
 - Penhorar bens
 - Implementar dação em pagamento
 - Securitizar créditos
 - Compensar, compulsoriamente, créditos tributários inscritos em dívida ativa com precatórios, títulos da dívida pública, prejuízos, créditos acumulados. etc.
- A execução fiscal pela via administrativa não elide a possibilidade de recorrer-se à Justiça, nas hipóteses de erro ou abusividade

O controle difuso de constitucionalidade é compatível com o sistema tributário constitucional brasileiro?

- A extensão amazônica da matéria tributária na Constituição, reproduzindo sua índole excessivamente analítica
- O enorme lapso, no controle difuso de constitucionalidade, entre as decisões de primeira instância e as do STF
- Virtuais conflitos entre o controle difuso de constitucionalidade e os princípios da isonomia (art. 150, II) e da prevenção dos desvios tributário-concorrenciais (art. 146-A)
- Inexiste garantia quanto à constitucionalidade de qualquer modelo tributário que venha a ser concebido
- Solução (?): instituição do **incidente de constitucionalidade**

Algumas inacabadas propostas de reforma no âmbito dos processos e procedimentos

- Resolução dos grandes litígios e indeterminações conceituais
 - Elaboração de projetos de lei de transação para resolução dos grandes litígios
 - Elaboração de um projeto de reforma do CTN para resolução das indeterminações conceituais
- Burocratismo
 - PLS – Complementar nº 406, de 2016
- Processo tributário
 - PEC nº 112, de 2015
 - PEC nº 57, de 2016
 - Elaboração de uma nova lei de execução fiscal, promulgadas as PEC nº 112/2015 e nº 57/2016
 - Elaboração de uma PEC (?) instituindo o incidente de constitucionalidade no âmbito do controle difuso de constitucionalidade

O que penso sobre as reformas tributárias no Brasil

- Devem assumir caráter estratégico, focalizando problemas específicos, sem pretensões demasiado ambiciosas, e conferindo prioridade ao processo e aos procedimentos tributários
- Devem atentar para as grandes transformações que estão ocorrendo no mundo contemporâneo, como:
 - globalização e Quarta Revolução Industrial (moedas virtuais, inteligência artificial, novas matrizes energética e de comunicações, novas formas de trabalho, novos modelos de determinação de preços, cadeias de valor, etc.)
 - BEPS
 - reformas tributárias em curso noutros países: Estados Unidos (“Reforma Trump” e seus imprevisíveis efeitos; ameaças tributárias à concentração nas operações de varejo – caso Amazon), França (extinção do imposto sobre grandes fortunas), União Europeia (medidas de retaliação aos paraísos fiscais; Turnover Tax), Itália (a proposta de criação de um imposto único), Austrália (criação do “Google Tax”), Reino Unido e Argentina (redução das alíquotas nominais do IRPJ)

Um comentário final sobre a insegurança jurídica no âmbito tributário

“O que está acontecendo no STF: o julgador não gosta da regra? Azar da regra! Sabe-se lá com que critério. Se não reabilitarmos as regras para limitar a participação do intérprete e para controlar o Poder, vamos eliminar o caráter normativo do direito”

Prof. Humberto Ávila, VI Fórum Jurídico de Lisboa,
04.04.2018