

Fernando
Figueiredo
Mello

&

Oscar
Pilagallo

Tributação e segurança jurídica

A IMPORTÂNCIA PARA O BRASIL
DE UMA EFICIENTE REDE DE PROTEÇÃO

COM

GUSTAVO BRIGAGÌ O
HAMILTON DIAS DE SOUZA
HELENO TORRES
HUMBERTO ç VILA
ROBERTO QUIROGA MOSQUERA

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL
ETCO

Tributação e segurança jurídica

A IMPORTÂNCIA PARA O BRASIL
DE UMA EFICIENTE REDE DE PROTEÇÃO

Copyright@ETCO, 2019

Todos os direitos reservados e protegidos pela Lei nº 9.610/1998. Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados: eletrônicos, mecânicos, fotográficos, gravação ou quaisquer outros.

ETCO – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial

Presidente Executivo Edson Vismona
Gerente Executiva Andrea Lopes
Consultor Marcílio Marques Moreira

Conselho de Administração

Presidente Alexandre Jobim

Conselheiros

Titulares Leonardo Botelho Zilio
Ricardo Gonçalves Melo
Rinaldo Zangirolami

Suplentes Delcio Sandi
Disraeli Galvão
Leandro de Barros Silva
Silmara Olívio

Conselho Consultivo

Presidente Everardo Maciel

Conselheiros

André Franco Montoro Filho
Aristides Junqueira
Celso Lafer
Ellen Gracie Northfleet
Evandro Guimarães
Gesner Oliveira
Hamilton Dias de Souza
Hoche José Pulcherio
João Grandino Rodas
João Roberto Marinho
Jorge Luiz Oliveira
Jorge Raimundo Filho
Leonardo Gadotti Filho
Luiz Fernando Furlan
Maria Tereza Sadek
Marco Aurélio Greco
Nelson Azevedo Jobim
Roberto Abdenur
Roberto Faldini
Tercio Sampaio Ferraz
Theo Van Der Loo
Victório Carlos De Marchi

Coordenação e execução editorial GBR Comunicação
Revisão Sala de Revisão
Projeto Gráfico Laika Design

M

M527t Mello, Fernando Figueiredo.
Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção / Fernando Figueiredo Mello, Oscar Pilgallo. – São Paulo, SP: ETCO, 2019.
96 p. : 15 X 23 cm
ISBN 978-85-67416-07-6
1. Direito tributário – Brasil. 2. Segurança jurídica – Brasil.
I. Pilgallo, Oscar. II. Título.

CDD – 343.8104

**Fernando
Figueiredo
Mello**

&

**Oscar
Pilagallo**

Tributação e segurança jurídica

A IMPORTÂNCIA PARA O BRASIL
DE UMA EFICIENTE REDE DE PROTEÇÃO

COM

GUSTAVO BRIGAGÃO

HAMILTON DIAS DE SOUZA

HELENO TORRES

HUMBERTO ÁVILA

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL

ETCO

Su- má- rio

APRESENTAÇÃO | P. **09**

PREFÁCIO | P. **15**

CAPÍTULO **1** | P. **19**

O longo caminho por um consenso

CAPÍTULO **2** | P. **31**

Uma questão de interpretação

CAPÍTULO **3** | P. **43**

Pilares da segurança jurídica

CAPÍTULO **4** | P. **57**

*Uma proposta para
a reforma tributária*

CAPÍTULO **5** | P. **69**

O futuro é agora

CONCLUSÃO | P. **85**

OS PALESTRANTES | P. **89**

**Apresen-
tanta-
ção**

Nascido há mais de 200 anos, no contexto da Revolução Francesa, o conceito de segurança jurídica ganha relevo no Brasil com o debate em torno da reforma tributária. Ideia consolidada na conjuntura da formação do Estado moderno, a segurança jurídica é princípio básico no Estado democrático de direito como o conhecemos.

Foi exatamente em torno desse conceito que se realizou, em 25 de junho de 2019, o seminário “Tributação e Segurança Jurídica”, promovido pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO). Reunindo autoridades e especialistas no assunto, o evento em São Paulo teve cinco palestras relacionadas ao tema principal.

O seminário é a base deste livro. A obra foi estruturada a partir das conferências, sendo que cada uma corresponde a um dos cinco capítulos. O leitor não encontrará nestas páginas, no entanto, a pura e simples transcrição das apresentações e dos debates que se seguiram. A coloquialidade do formato oral seria inadequada na página impressa. O

que se buscou foi, isto sim, a síntese de cada exposição. O livro também difere do seminário na medida em que, dirigido a público mais amplo e diversificado, contextualiza informações que os palestrantes julgaram desnecessárias para a plateia formada sobretudo por especialistas.

No primeiro capítulo, Heleno Torres, professor titular do departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, apresenta tópicos de segurança jurídica ligados ao processo tributário. Ele enfatiza a extrema importância do conceito que, em suas palavras, é “a base de tudo”.

Torres passa pela trajetória dos tributos no Brasil para realçar o destaque concedido ao tema em todas as constituições republicanas. Mas ressalta que, a despeito da constitucionalização da matéria, há relação de insegurança jurídica entre os dois principais atores: o Estado e o contribuinte. Para ele, esse deveria ser o ponto central em uma reforma tributária.

Sobre a tributação do consumo, Torres elenca cinco objetivos que deveriam ser alcançados com a reforma. Também esmiúça alguns pontos do Código Tributário Nacional, de 1966, e destaca questões de conflitos e anormalidades do sistema brasileiro, sugerindo soluções para atingir um ambiente de segurança e previsibilidade.

Por fim, Torres preconiza a criação de um código de conduta do Fisco e do contribuinte, similar ao Código de Defesa do Consumidor, que garanta transparência em direitos e deveres dos principais atores desse jogo. Ele também reforça a importância do CTN, como baliza de proteção e defesa dos contribuintes.

O segundo capítulo se debruça sobre a interpretação da norma tributária, na visão do professor de direito tributário da USP e da FGV-SP, Roberto Quiroga. A matéria encerra grande complexidade e enormes desafios, sobretudo no cenário brasileiro, com particularidades únicas.

Para Quiroga, há uma visão difusa sobre o tema, o que leva à construção de normas diferentes, situação que não favorece a segurança jurídica. O impasse do contencioso é outra especificidade do sistema nacional. “Uma doença”, na avaliação do professor.

Quiroga também aborda a flexibilização de um conceito do direito tributário – a autotutela do Estado – que tem causado problemas. Ele relata casos relacionados aos três tópicos para mostrar a complexidade da interpretação da norma jurídica atrelada à questão tributária.

A segurança jurídica para garantir o desenvolvimento foi o centro da apresentação de Humberto Ávila, professor titular de Direito Tributário da USP. Esse é o foco do terceiro capítulo. A garantia de segurança jurídica se realiza somente se o direito for compreensível, estável e previsível. A partir dessa premissa, Ávila se refere aos três pilares da segurança jurídica.

Ele cita a pouca importância que se dá ao significado das palavras e como isso prejudica a compreensão do direito. Ávila exemplifica a questão com casos em que o contribuinte acabou sendo lesado por conta da indeterminação do significado das palavras.

O segundo pilar – a estabilidade do direito – diz respeito à confiança que o cidadão depositava no sistema. Para ele, o contribuinte que confiava no direito ontem não pode ser traído pelo próprio direito hoje. As mudanças de regras no sistema tributário fazem com que o cenário brasileiro seja inseguro.

Por último, há o pilar da previsibilidade do direito, isto é, a segurança do cidadão de que as regras não poderão ser modificadas brusca e subitamente. Trata-se, no entanto, de outra norma pouco observada no sistema tributário do país.

O quarto capítulo é baseado na conferência de Hamilton Dias de Souza, especialista em direito tributário e mestre em direito econômico e financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Ele apresentou uma proposta de reforma tributária viável, oferecendo contrapontos ao projeto da PEC 45, que estava em debate na Câmara dos Deputados à época da conclusão deste livro, em fins de 2019.

Para Dias de Souza, a reforma tem de ser pontual, porém sem extinguir conceitos já solidificados nas últimas três décadas. Ademais, a reformulação tem de se dar no plano infraconstitucional, na medida do possível. O professor utiliza decisões recentes do Supremo Tribunal Federal para argumentar contra uma revisão disruptiva do sistema tributário.

Antes de sugerir alguns pontos de modificação, ele detalha a proposta atual recorrendo ao passado, apontando falhas e imperfeições. Dias de Souza destaca a ameaça da autonomia de estados e municípios, a criação de quarenta novos conceitos e o problema nos serviços como questões delicadas do projeto.

Ao concluir, o professor faz algumas recomendações acerca da reforma tributária que julga ideal. Segundo ele, é preciso seguir três princípios fundamentais para nortear o sistema tributário: segurança jurídica, racionalidade e transparência. Assim, o contribuinte terá um cenário adequado e justo.

No quinto e último capítulo, Gustavo Brigagão apresenta as transformações e as perspectivas da tributação no mundo do século XXI. Para entender o futuro, o presidente da Associação Brasileira

de Direito Financeiro (ABDF) volta ao passado, mostrando como o sistema tributário se organizou no Brasil e no mundo.

No país, há conflitos e insegurança jurídica por conta de impasses entre União, estados e municípios, além da interferência por vezes inadequada da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A herança de um sistema um tanto caótico faz com que o Brasil não consiga encarar os desafios do futuro e acabe por se deparar com os mesmos problemas do passado.

Já no cenário internacional, a despeito do legado de um sistema organizado, existe complexidade e perplexidade para lidar com as novas tecnologias. Brigação relata a atuação errática da OCDE e da União Europeia e explicita como os governantes e autoridades de instituições internacionais não conseguem ver de forma esclarecida o cenário nascente.

O seminário e este livro são iniciativas do ETCO, que procura dessa maneira jogar luz sobre uma questão vital para o desenvolvimento econômico e social do Brasil. Fundado em 2003, o ETCO é uma organização da sociedade civil de interesse público. Promove e apoia ações que evitem desequilíbrios concorrenciais causados por sonegação, informalidade, falsificação, contrabando, comércio ilegal e outros desvios de conduta, de modo a melhorar o ambiente de negócios e estimular o crescimento econômico.

O Instituto considera que para crescer com vigor e justiça o país precisa debater a fundo seus problemas. As duas iniciativas – seminário e este livro – são um “chamamento para reflexão”, como sintetiza Edson Vismona, presidente do ETCO. “A palavra de ordem é reformar. Todo mundo está discutindo isso, em todas as instâncias, e sabemos as dificuldades que nós vamos ter que enfrentar para avançar nesse processo.”

Pre- fácio

O Brasil almeja alcançar níveis de desenvolvimento compatíveis com os países mais bem colocados no Índice de Desenvolvimento Humano.

Governo após governo, ouvimos sempre os mesmos discursos de que, enfim, despertaremos como gigante que somos para ocupar o nosso lugar no concerto das nações desenvolvidas. Afinal, é inegável a nossa riqueza agrícola, mineral e industrial. Um país com as nossas dimensões territorial e populacional não pode permanecer na periferia do crescimento econômico.

Tivemos avanços. Construimos um parque industrial variado, controlamos a nefasta inflação galopante, reordenamos o sistema financeiro, definimos teto para gastos públicos, mas não conseguimos manter níveis de crescimento sustentáveis.

Sem se preocupar com os fundamentos econômicos, aumentamos a estrutura do Estado sem qualquer parâmetro com as

reais necessidades da sociedade. Uma anomalia: inchaço do Estado, sem melhoria dos serviços. Chegamos ao ponto de, como afirma o professor Delfim Netto, “o Estado brasileiro não caber no seu PIB”. Enfim, a administração pública voltada para os seus próprios interesses.

O resultado dessa equação inviável é que os governos – para suprir sua estrutura e cumprir com os encargos definidos em lei, como, por exemplo, a previdência social, gerados pela própria dimensão do seu corpo funcional – se endividam, acarretando a necessidade de mais empréstimos, aumentando os gastos com juros, pouco sobrando para investimentos. Em vez de racionalizarmos a máquina pública, optamos por aumentar a carga tributária e as dívidas financeiras. Temos, assim, uma carga tributária equivalente aos países mais desenvolvidos, com serviços comparáveis aos mais pobres.

Nesse perverso contexto, a questão tributária se agrava. Não bastasse a elevação dos tributos, temos um sistema tributário caótico. Penalizamos os bons contribuintes, que encontram todas as dificuldades para cumprir suas obrigações. Beneficiamos os maus, que se aproveitam de todas as brechas para não pagarem os impostos devidos e, assim, desestruturam a concorrência e causam bilionária evasão fiscal.

Nesse momento, o Brasil chega em um ponto crucial, assumindo a necessidade de reformas, com o objetivo de avançar e estimular o seu desenvolvimento.

O ETCO, cumprindo sua missão de incentivar um ambiente de negócios ético e leal, buscando ampliar investimentos e empregos, organizou o seminário “Tributação e Segurança Jurídica”. Com a valiosa participação de eméritos tributaristas, apro-

fundamos as necessárias reflexões sobre as propostas de reforma tributária, mas demonstramos que devemos ter muita atenção para questões que não estão sendo avaliadas.

O processo tributário, o contencioso com o enorme passivo fiscal em discussão em instâncias administrativas e judiciais, a desburocratização, a simplificação, entre outros, foram pontos destacados como muito relevantes, apontando para ações que devem ser adotadas e que podem ser aplicadas sem grandes controvérsias, ao contrário da reforma ampla, que desperta grande conflito e incerteza.

As apresentações feitas enfatizaram o que é decisivo: segurança jurídica. Investimentos são atraídos se houver clareza nas regras, que devem ser simples, objetivas e estáveis. Temos muito que avançar, mas precisamos cumprir com algumas obrigações, e a melhoria do sistema tributário é um componente valioso para atingir os objetivos de desenvolvimento e estabilidade, superando tantas incertezas.

Edson Vismona
Presidente do ETCO

1.

**O longo
caminho
por um
consenso**

A reforma tributária deve dirimir conflitos e estabelecer normas

O conceito de segurança jurídica nasceu há 230 anos, no bojo da Revolução Francesa, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Foi um dos princípios básicos da constituição de 1793 da França. O segundo artigo da declaração a legitimou como um direito natural e imprescritível. “A segurança jurídica consiste na proteção conferida pela sociedade a cada um de seus membros para conservação de sua pessoa, de seus direitos e de suas propriedades”, diz a carta magna francesa, como pontua Luís Roberto Barroso, em *Temas de Direito Constitucional*, de 2001. Desde então, a ideia se solidificou, sobretudo na conjuntura da formação do Estado moderno, segundo visão consensual entre estudiosos do direito.

O conceito está diretamente ligado à própria existência do Estado democrático de direito, como lembra Heleno Torres, professor titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tri-

butário da Faculdade de Direito da USP. “Não há estado de direito sem segurança jurídica. Segurança jurídica é a base de tudo”, afirma, sintetizando a essência do pensamento.

No Brasil, a segurança jurídica está consagrada, em especial no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”. Há ainda outros trechos da Carta em que se reafirma o princípio, bem como mecanismos e instituições que o fortalecem, como o Superior Tribunal de Justiça.

Fundamental para o estado de direito, a segurança jurídica é vital também para a questão tributária, pois assegura estabilidade ao sistema. Contudo, a despeito da solidez das instituições democráticas, a noção de segurança está longe de ser estabelecida em sua plenitude no país, sobretudo no campo tributário.

Como lembra Torres, o direito brasileiro concedeu à criação e aplicação dos tributos uma primazia ímpar, com um sistema altamente constitucionalizado, isto é, protegido e garantido pela Carta Magna do país, algo sem precedentes em outro lugar do mundo. Da primeira Constituição republicana, de 1891, até a última, de 1988, todas elas registram artigos que tratam detalhadamente das questões tributária e fiscal.

A história da tributação, no entanto, é bem anterior às Constituições brasileiras. O primeiro imposto remonta à época do Descobrimento, com a exploração do pau-brasil, entre 1500 e 1532. Detentora do monopólio da exploração, a Coroa Portuguesa exigia o pagamento de um quinto da extração da matéria-prima – procedimento similar ao do Egito Antigo, período dos primeiros indícios da tributação, no qual os agricultores tinham de entregar um dízimo da colheita ao príncipe. Com o estabelecimento das capitâneas hereditárias, em 1534, o sistema permaneceu igual, com os tributos pagos em espécie, enviados para a metrópole.

Durante o Governo Geral (1548-1763), instituído após o fracasso das capitânicas, houve sistematização e centralização da cobrança – com os chamados rendeiros, que tinham o poder até de prender o contribuinte em atraso com suas obrigações. Porém, os impostos continuaram sendo pagos em espécie, com parte da produção das diversas mercadorias (açúcar, tabaco, cravo, pano de algodão, farinha, carne salgada, couro, pau-brasil, entre outros).

A chegada da Corte Portuguesa, em 1808, modificou totalmente o cenário, já que o Brasil se tornou, de fato e de direito, a sede da monarquia portuguesa. Com isso, leis foram criadas no âmbito fiscal para atender a nova realidade institucional. Os portos foram abertos, o país agora podia ter relações comerciais e os produtos estrangeiros começaram a entrar. As despesas aumentaram com a chegada da Família Real, por conta de novas demandas e serviços, e, assim, também foram criados mais tributos, sobretudo em forma de taxas.

O Brasil se emancipou de Portugal em 1822, mas um sistema tributário oficial foi criado somente doze anos mais tarde. Por meio do decreto do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834, estabeleceram-se os limites e fundamentos do direito tributário nacional. O marco deu início à constante evolução do sistema ao longo dos anos posteriores, até a Proclamação da República, em 1889.

A primeira Carta constitucional do período republicano incorporou o sistema tributário do final do império, com algumas particularidades devido ao regime federativo – como discriminação de fontes e impostos entre os entes da federação. Já a Constituição de 1934, elaborada durante o governo de Getúlio Vargas e de viés liberal, promoveu mudanças relevantes na estrutura de tributos, bem como instituiu a repartição da receita dos impostos entre as esferas de governo.

A Constituição de 1934 teve vida curta. Seria substituída três

anos depois pela Carta do Estado Novo, de cunho autoritário, que ordenou a legislação brasileira durante os anos de ditadura (1937-1945). Não obstante, em relação aos tópicos referentes ao sistema tributário, manteve a essência e as bases da anterior, sem profundas mudanças.

Logo depois da queda de Getúlio Vargas, a Constituição de 1946, ainda que não tenha impulsionado reformulação na estrutura tributária, modificou muito a discriminação de rendas entre as esferas do governo, com um sistema de transferências de impostos. Essa Carta esteve vigente durante o interregno democrático até 1964 e só seria modificada nos primeiros anos do regime militar.

A Constituição de 1967 acompanhou as profundas mudanças na estrutura tributária e fiscal e incorporou novos conceitos para atender às necessidades da época, como a reforma no imposto de consumo, originando o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

Por fim, a chamada “Constituição Cidadã”, de 1988, que marcou o início da redemocratização no campo jurídico, concebeu um sistema tributário a partir de um processo com participação predominante dos políticos – em oposição ao anterior, dos anos 1960, feito por técnicos. Por causa disso, muitos aspectos fundamentais foram mal elaborados, gerando uma situação de desequilíbrio do setor público.

A preeminência em relação aos tributos e as particularidades citadas deveriam gerar segurança jurídica na relação entre os dois atores principais, o contribuinte e o Estado. Mas aconteceu exatamente o oposto. Houve uma tensão permanente entre eles, amplificada por um sem-número de normas novas, incompreensíveis até para especialistas.

Para Torres, é preciso trazer a questão para o centro do debate sobre a reforma tributária no Brasil. Cidadãos e empresas demandam

uma mudança que lhes ofereça segurança, “uma reforma que traga previsibilidade no ambiente negocial”. Em suas palavras: “uma reforma da segurança jurídica”, que significará uma “revolução”.

As pessoas precisam saber quais são os impostos a se pagar e também quais as obrigações em relação aos tributos devidos – tudo isso em um cenário de normalidade, com um estado de segurança, para favorecer a criação de investimentos e a expansão de novos negócios no país.

Torres acredita ser necessária uma reforma ampla do sistema tributário brasileiro que, calcada nos preceitos da segurança jurídica, não se concentre apenas no imposto sobre o valor agregado (IVA). Na proposta em trâmite na Câmara de Deputados, em debate enquanto este livro era escrito, o imposto unificado reuniria tributos como PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, sob o nome Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

Com relação à tributação do consumo, Heleno Torres sugere cinco grandes objetivos que deveriam ser alcançados com a reforma.

O primeiro é uma não cumulatividade real, com incidência tributária que permita a tomada de créditos universais, ou seja, créditos financeiros em todas as operações – um mandamento constitucional nunca cumprido, de fato. Um tributo com não cumulatividade real é aquele em que não há acúmulo de imposto nas etapas seguintes. Cada etapa suporta a carga tributária sobre o chamado “valor agregado”. Nesta categoria, o crédito será devolvido ou compensado pelo contribuinte (pessoa física ou jurídica) o mais rápido possível. Para Torres, é preciso legitimar o crédito em todas as operações, como previsto na Constituição. A efetividade do princípio de não cumulati-

vidade só pode ser atingida com o chamado “crédito financeiro”, ou seja, com reconhecimento de todos os créditos apurados pelo contribuinte na sua atividade. O que se tem hoje é uma ficção jurídica, pois só “créditos físicos” são respeitados, ainda que com severas restrições da burocracia. Isso só induz a sonegação e outros vícios.

O segundo objetivo é adotar uma alíquota em toda a cadeia de circulação. É uma ideia complementar à da não cumulatividade real, na medida em que estabelece apenas uma taxa para a cadeia de circulação de bens e mercadorias, sem o efeito cascata.

O terceiro é ter uma base ampla, para alcançar o máximo de operações e atividades com mercadorias ou bens. Complementa-se com o princípio de destino. Com estes pressupostos, pode-se perfeitamente acabar com diversos abusos e equívocos da legislação. Como exemplo, é urgente reduzir severamente a substituição tributária.

Substituição tributária é uma forma de arrecadação em que o governo atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo seu cliente. A substituição seria recolhida pelo contribuinte e posteriormente repassada ao governo. Esse procedimento é utilizado principalmente na cobrança do ICMS, embora também esteja previsto na regulamentação do IPI. A incidência da substituição tributária é definida dependendo do produto. A substituição tributária é utilizada para facilitar a fiscalização dos tributos chamados de plurifásicos, ou seja, os tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço. Pelo sistema de substituição tributária, o tributo plurifásico passa a ser recolhido de uma só vez, como se fosse monofásico. Contudo, assinala Torres, a substituição agigantou-se e tem sido a causa da morte de muitas indústrias. Agrava custos e aumenta artificialmente os preços.

Em quarto, a revisão do modelo de benefícios e incentivos fiscais. Por último, ele acredita que toda a relação do contribuinte com o sistema tributário precisa de definições mais claras.

Outras questões prementes, como os tributos sobre a renda e a tributação de serviços, estão na pauta e também na proposta debatida no meio político. Particularmente ao tema do imposto sobre serviços de comunicação, Torres acredita que deveria haver compartilhamento de competências entre municípios e estados, já que o debate da economia digital se dá entre eles. No entanto, não cabe tornar o caso particular uma regra geral.

“Discordo da proposta de compartilhamento de competências ou a quase extinção do imposto sobre serviços dos municípios para atribuir aos estados o direito de ter uma alíquota única ou comum em relação a outros estados e uma tributação baseada no destino”. Ele não crê no êxito da proposição. Isso somente acarretará um aumento brutal de carga tributária, que passaria de 5% para 25%, sem qualquer exame econométrico das repercussões sobre a arrecadação.

A reforma também deve abranger o Código Tributário Nacional, criado em 1966 pelo presidente Castello Branco, no contexto de mudanças pelo qual passava todo o sistema tributário no país – modificações que seriam incorporadas à Constituição de 1967. Torres questiona a imutabilidade do CTN em comparação à própria Constituição. Segundo ele, há necessidade de mudanças em um sistema já desgastado.

“Falta ao Código Tributário Nacional um capítulo sobre o processo e o procedimento de fiscalização, que atribua aos contribuintes direitos mais candentes sobre os limites da fiscalização e da ação do fisco nas relações administrativas”. Ele cita um caso recente com o qual se deparou e que ilustra o desentendimento entre esferas do governo sobre a interpretação do regime de impostos a que uma empresa deve se submeter.

A empresa, que ele prefere não nomear, se entendia como não financeira, e por isso recolhia PIS e Cofins por regime não cumulativo. Um fiscal, porém, entendeu que ela era uma instituição financeira e, portanto, teria que fazer os recolhimentos dentro do regime cumulativo.

A empresa decidiu mudar a razão social e teve que resolver outras questões burocráticas para se adequar à visão do tal fiscal.

No meio do processo, porém, o Carf (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), responsável pelo julgamento de recursos relacionados aos tributos, decidiu que a empresa não era mesmo uma instituição financeira e deveria, sim, recolher pelo regime não cumulativo.

A história não acaba aí. Posteriormente, um outro fiscal autuou a empresa por se utilizar do sistema cumulativo de maneira indevida. “Em qual fiscal essa empresa deve acreditar?”, pergunta Torres, ressaltando que as contradições no sistema prejudicam o ambiente de negócio e os contribuintes. “Não é o que se espera de um sistema tributário responsivo, com segurança jurídica.”

CONCORRÊNCIA DESLEAL

Torres cita o sistema de consultas como outro exemplo de mudança de procedimento embasado e ancorado na segurança jurídica. Em síntese, é a ferramenta do contribuinte para esclarecer dúvidas ou questões da legislação tributária. Pela lei, o prazo máximo de resposta para a consulta é de 360 dias. Mas não é o que acontece na prática, o que acaba impactando toda a cadeia produtiva. O Tribunal de Contas da União chegou até mesmo a recomendar à Receita Federal que reduza este prazo.

“Não atende aos interesses do mercado e das empresas que as decisões administrativas demorem quatro, cinco anos, até porque até lá muitas vezes o negócio nem existe mais”. Ele tem em mente um cliente do mercado de criptomoedas que pediu veredito rápido em uma questão tributária, dada a dinâmica e a competitividade de seu ramo de negócios.

Torres volta a 2007, quando se debruçou sobre a questão dos passivos tributários da União, para propor soluções para reduzir o contencioso. Conta que mais de dez anos atrás não se sabia do real tamanho do problema. “Os números são alarmantes. Atualmente, temos mais de R\$ 2 trilhões de passivo tributário em dívida ativa. Isso evidencia que precisamos de uma reforma tributária que reduza a conflitividade”.

Além do excesso de conflitos e da morosidade na solução, não existe atendimento eficiente do fisco ao contribuinte. “Precisamos que o atendimento se dê na Receita Federal e nas Procuradorias Regionais da Fazenda Nacional, mas também nas Procuradorias Estaduais e Municipais, nas Secretarias de Fazenda estaduais e municipais.”

Para aperfeiçoar o sistema, o professor também sugere o uso de jurisprudências já consolidadas sobre diversos questionamentos no ambiente dos processos tributários. “A fórmula das súmulas talvez não seja a única possibilidade, mas podemos ter dispositivos que se somem como critérios de uniformização da jurisprudência sobre os mais variados casos”, explica, recomendando ainda que o Carf e a Cosit (Coordenação Geral da Tributação da Receita Federal), órgão que faz as consultas, trabalhem em conjunto nas resoluções de súmulas vinculantes.

Hoje, não se tem sequer a figura da “coisa julgada administrativa”. Se há um conflito entre as decisões do Carf, ou seja, se há diferentes

interpretações sobre o mesmo tema, não há meios para rapidamente solucionar essa contradição, gerando ainda mais incerteza, com impacto direto no ambiente de negócios. Para ele, é preciso uma estrutura mais austera e eficiente de recursos, com menos prazos e mais agilidade.

A solução também passa pela simplificação no desfecho dos casos. Torres crê que existe, na atualidade, um sentimento conjunto das instâncias – procuradorias municipais, estaduais e a própria Procuradoria da Fazenda Nacional – sobre a relevância de formas alternativas de solução de conflitos, como transação ou conciliação.

“O enfrentamento não interessa ao Fisco. Porque o tributo que não entra para os cofres públicos por espontaneidade faz falta no orçamento público”. Na ausência de recursos, há aumento de impostos ou contingenciamento de receita, pontua. “De qualquer jeito a sociedade perde.”

Na outra ponta, quem ganha é o sonegador – “o mal que campeia no sistema tributário” – e que deve ser combatido por todos: sociedade civil, Fisco, autoridades. “Ele se aproveita das falhas legislativas e jurisprudenciais, e usa desses mecanismos para se locupletar em seu favor, em clara concorrência desleal”.

A segurança jurídica vai ao encontro de um cenário de previsibilidade necessária, em que todos ganham, diz Torres. O círculo virtuoso se fecha: o contribuinte vê rapidez e objetividade nas decisões e soluções do poder administrativo/judicial e a sociedade recebe as benesses em forma de tributos aplicados em interesses e propósitos comuns.

À parte a segurança, é preciso também uma atenção especial para o que chama de “tributação de exceção”, ou seja, o aumento de impostos por conta das circunstâncias econômicas adversas. Ele cita a reforma da Previdência, na qual o sistema financeiro – bancos, cor-

retoras e seguradoras – foram chamados para servir como “instrumentos de financiamento de algo que é de interesse de todos”. No entanto, por um caminho de exceção, que atende às urgências, pois o sistema é insuficiente.

CONCLUSÃO

Helena Torres acredita ainda que um caminho interessante é a criação de uma espécie de código de conduta do Fisco e do contribuinte, na linha do Código de Defesa do Consumidor. “É importante termos regras mais claras sobre os direitos e os deveres do contribuinte em relação aos deveres e aos direitos da administração tributária. Isso também traria regras melhores sobre conformidade, sobre o modelo de compliance tributário que o bom contribuinte deve atender, com firme distinção do devedor contumaz”.

Para ele, além do sistema de tributação de consumo, todo o modelo tributário deve se alinhar a uma conformidade, em um conjunto de normas que garanta maior previsibilidade e melhoria na qualidade das relações entre fisco e contribuinte. Observa que a reforma tributária pode ser feita nas normas infraconstitucionais. “A reforma tributária pode aproveitar-se do próprio Código Tributário Nacional, especialmente na sua primeira parte, para reforçarmos regras que sejam de proteção, de defesa dos contribuintes”, conclui.

2.

**Uma
questão
de inter-
pretação**

A complexidade da norma tributária no Brasil contemporâneo

O tamanho do contencioso tributário no Brasil sintetiza a complexidade da questão da norma tributária relacionada à segurança jurídica. São R\$ 3,3 trilhões – o equivalente a cerca de metade do Produto Interno Bruto do país. Com esse número, Roberto Quiroga dimensiona a extensão do problema. “É claramente uma doença. É o ponto que nos mostra que alguma coisa está errada”, afirma o professor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo e da Fundação Getúlio Vargas, de São Paulo.

Quiroga desmembra o montante: cerca de R\$ 1,8 trilhão se refere à inscrição de dívida; entre R\$ 600 bilhões e R\$ 700 bilhões estão no Carf todo ano; e outros R\$ 500 bilhões ou R\$ 600 bilhões se encontram suspensos na Justiça, por discussões diversas, como ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins. “Ou o contribuinte está interpretando muito mal a norma jurídica ou o Estado está exagerando na aplicação da norma jurídica”, deduz.

O cenário piora quando o mestre e doutor pela PUC-SP traz outra estatística, citando o presidente do ETCO, Edson Vismona. São quase R\$ 200 bilhões por ano referentes a autuações federais – R\$ 1 trilhão em cinco anos. Além disso, 30% de toda a tributação federal são autos de infração com multa qualificada, segundo o último relatório de fiscalização do Fisco, o que equivale a 40% do total do contencioso mencionado.

Outro recorte sobre os dados indica mais um sintoma da “doença”. Dos R\$ 3,3 trilhões, 25% correspondem a tributos propriamente. O restante é multa – seja cumulativa, punitiva ou de outra natureza –, que pode adicionar 200% ao valor dos tributos devidos, considerando-se a Selic, a taxa básica que serve de referência para os juros praticados no Brasil.

“Qualquer empresa com cinco anos de inadimplência tributária está pagando 60% a mais, por conta dos juros. Ou seja, nós estamos devendo mais encargos do que tributos. E, claro, um contencioso de R\$ 3,3 trilhões é um problema insolúvel. Não vai se pagar nunca”, conclui, reiterando que há equívoco na interpretação ou aplicação da norma.

Para o professor de direito, o segundo ponto está na complexidade do tema. A interpretação, em si, é um conceito teórico, que suscita ainda mais debate. Ademais, há muitos atores realizando a interpretação. Advogados, juízes, estado, todos executam a mesma tarefa, mas com consequências diferentes. “Estão construindo muitas normas diferentes e nós não sabemos qual a certa a ser aplicada.”

Ao desconhecer a norma correta a ser aplicada, o contribuinte se vê sem segurança jurídica, pois a interpretação muda e, em consequência, a regra se modifica. Por isso, interpretação

é processo e é resultado, ressalta, para em seguida indagar: “Até que ponto a segurança jurídica existe e até que ponto ela pode ser utilizada com tranquilidade para o contribuinte?”. Para ele, existe segurança jurídica quando o contribuinte identifica, entende e lê plenamente as decisões do estado.

A realidade nos aponta para um cenário distante da segurança jurídica. A despeito de jurisprudências, há dúvida no caminho a ser seguido. Logo, é delicado o contribuinte realizar planejamento tributário. “Cadê a segurança? Como consigo utilizar o raciocínio de uma época pretérita, quando segui uma orientação, me fiei naquela jurisprudência dominante, mas sofro eventualmente, em momento posterior futuro?”, questiona.

AUTOTUTELA DO ESTADO

Como terceiro ponto, existe no direito tributário a chamada autotutela do Estado, ou seja, a administração pública tem o poder de controlar os próprios atos, anulando-os em caso de ilegalidade ou revogando-os, em caso de incongruência. Logo, no campo tributário, quem garante os direitos do contribuinte é a Constituição. A segurança jurídica está no texto constitucional. “Contra o arbítrio, contra a autoridade estatal com o seu direito de autotutela”, resume, reforçando a existência e a importância do garantismo do contribuinte no Brasil.

Quiroga alerta que há atualmente uma perigosa flexibilização do conceito, isto é, a ideia de que Estado e contribuinte, na verdade, são pares iguais, com armas jurídicas iguais, ambos com proteção equânime da Constituição. Para ele, é uma visão equivocada, já que o cidadão não tem o poder da autotutela. “Acredito

na reafirmação dos princípios constitucionais, na reafirmação da ideia da Constituição como protetora dos direitos dos contribuintes, como direitos fundamentais”.

Para ilustrar a questão da complexidade da interpretação da norma tributária, o professor se vale de casos práticos, que chegaram até a instância máxima da justiça, o Supremo Tribunal Federal. As imunidades tributárias, por exemplo. Proteção conferida aos contribuintes, a imunidade se dá quando a Constituição veda a tributação e obriga o estado a abdicar da cobrança de tributos.

O problema está na interpretação. A renúncia fiscal para cultos de qualquer natureza religiosa é um exemplo de imunidade prevista na Constituição e consolidada no Supremo. Já a imunidade na exportação de produtos – também presente no texto constitucional – talvez não tenha a importância da primeira, pressupõe Quiroga, concluindo que o caso dos cultos seja quase um princípio ético, enquanto o tópico das exportações seja sistemático. Há, portanto, nuances na interpretação da norma tributária.

Outro exemplo diz respeito à tributação do ouro a 1% quando sai da mina – artigo 153 da Constituição, logo, uma imunidade. Contudo, uma interpretação literal, diferente das anteriores. “Normas constitucionais, imunidades, que estudamos com tanta importância, e interpretações diferentes. Normas de estrutura, normas de conduta. Como buscar equilíbrio na interpretação ou qual interpretação devo dar a uma determinada norma?”.

Para responder, há mais casos do STF. A interpretação da imunidade sobre o livro, por exemplo, foi ampliada, pois foram surgindo outros formatos além do papel (*e-book*). Assim, explica, é uma ideia teleológica, isto é, finalística.

Em outra situação, no entanto, o Supremo não teve a mesma visão da ampliação conotativa. Decidiu-se que “salário” dizia respeito somente à relação entre empregado e empregador, não à remuneração de autônomo. O relator, ministro Marco Aurélio Mello, justificou o veredito pela definição da palavra. Para Mello, salário é um conceito tradicional na legislação brasileira construído por doutrina farta e absolutamente unânime. Assim, empregador é aquele com vínculo ao seu empregado e vice-versa – empregado é o ente com vínculo ao seu empregador. “A decisão do Supremo no caso foi claríssima. Deve-se obedecer aos conceitos tradicionais da legislação do direito privado. Claramente, uma interpretação do vernáculo, do termo, como utilizado sempre.”

Em caso mais recente sobre lucros dos bancos (faturamento das instituições financeiras), iniciado com despacho do ex-presidente do STF Cezar Peluso e ainda sob análise, há conflitos por causa de novas normas concebidas ao longo da discussão. No entendimento prévio, havia o conceito de receita bruta como produto da venda de bens e serviços, seja de conta alheia ou própria. Assim, os bancos diziam que o Cofins não se inseria no conceito, isto é, não é faturamento, logo, não entra na conta.

Mas a Procuradoria diz o oposto, que é serviço, sendo também a atividade principal do banco. A base de argumentação é o Tratado do Gatt (*General Agreement on Tariffs and Trade* – Acordo Geral de Tarifas e Comércio) e a tributação na Europa, onde serviço financeiro é serviço financeiro, tributado pelo IVA. “Posso aplicar o conceito no Brasil? Posso dar a definição intencional conotativa aumentando propriedades àquela classe, àquela palavra?”.

Em 2014, a lei 12.973 mudou o conceito de receita bruta,

sem atentar que, talvez, uma decisão anterior do próprio Supremo já havia apontado na mesma direção, de que a receita bruta é mais do que aquilo que a norma dizia. A nova legislação também estabeleceu regras que antes eram ilícitas, como o ágio interno, gerando mais conflitos. O professor questiona as contradições e levanta várias dúvidas.

“A jurisprudência diz que juro é serviço, há texto constitucional dizendo que é serviço e tributa o *spread* bancário com o IOF. O que ele é, então? Operação mercantil financeira ou serviço? Porque tudo cabe como serviço. Vou obedecer a precisão das palavras ou não? Vou deixar crescer propriedades a uma classe de palavras ou locução, simplesmente para interpretar de uma forma ampliada, intencional? Ou deveria adotar aquele conceito mais restrito? Ou aquele conceito tradicional? Por quê?”, diz, para concluir. “Porque a Constituição veio proteger o contribuinte. A segurança jurídica é do contribuinte. Ela é garantista do direito dos contribuintes. Não veio proteger o Estado.”

Há casos em que o STF faz confusão e prejudica a norma jurídica. Ele cita a situação dos lucros no exterior, ressaltando que o Supremo nada decidiu, só confundindo a todos. “Eu não sei dizer para o meu cliente como é a tributação do lucro no exterior”. A falta de decisão clara trouxe insegurança. “Quem é o culpado? É o Supremo. Porque a Medida Provisória de 2001 foi votada somente 18 anos depois.”

É o problema que a interpretação pode causar, gerando insegurança jurídica que prejudica o contribuinte. “Porque ele acredita que aquilo que interpretou é o que deve seguir. Mas depois de 18 anos o Supremo diz ‘não sei qual norma você deve dizer ou deve aplicar.’”

CONSEQUENCIALISMO

Criado pela filósofa britânica Elizabeth Anscombe no livro *Modern Moral Philosophy* (1958), o termo “consequencialismo” se insere na defesa da tese de que uma pessoa é responsável pelas consequências intencionais de um ato, mas também pelos não intencionais. Logo, todas as resultantes têm de ser consideradas ao se realizar julgamentos sobre o certo e o errado.

No direito, consequencialismo é um paradigma doutrinário com objetivo de justificar determinada tutela ou supressão judicial de um direito justamente com base nas consequências que a decisão possa causar à sociedade. Quiroga aponta para o problema com relação à jurisprudência e às interpretações das normas, citando a questão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

O Estado justifica o imposto com a argumentação do caos financeiro, de que a conta é alta. Um argumento discutível, que fica ainda mais frágil quando, instado por meio da Procuradoria da Fazenda, o ministério não exhibe os números. “Chamaria de consequencialismo do terror e não consequencialismo da própria palavra, enfim, da doutrina que hoje se implanta. No sentido de entender que, por questões outras que não aquelas que a norma nos dá, os conceitos nos dão e etc., vou entender isso como uma eventual questão econômica”.

O instituto da modulação de efeitos trouxe ainda mais insegurança em questões como a do ICMS na base de cálculo, pois pode-se usar ou não a ferramenta, de acordo com a conveniência. “Se a modulação é uma ideia para dar segurança, dá insegurança também. Cria um estado em que não se sabe qual é a interpretação que vou dar e para onde vai valer. Para o futuro, para o passado ou para o presente”.

É um sistema difícil, segundo ele, pois existe a interpretação

dentro do critério estabelecido pelos tribunais e mais a modulação, o que cria insegurança para o contribuinte. Apesar de ser crítico, cita o livro “*Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*”, de Misabel Abreu Machado Derzi, que analisa o instrumento da modulação.

ANACRONISMOS

Há outros casos julgados no Supremo que explicitam anacronismos em relação à interpretação da norma tributária, sobretudo por causa de questão conceitual. “Nós temos no texto constitucional, nas competências, tipos ou categorias que não precisam, necessariamente, se adaptar, no todo, àquele conceito ou àquele vernáculo, àquela locução que o texto constitucional expõe”.

O STF entendeu que o serviço oferecido pelos planos de saúde poderia ser intangível, contrariando jurisprudência e doutrina pelas quais se determinou como obrigação. “É absolutamente fora de todo e qualquer tipo de razoabilidade”. Ele não nega a possibilidade da modificação dos termos, da semântica das palavras, e cita o caso dos livros, novamente.

“Livro na década de 40, quando Jorge Amado trabalhava para a imunidade dos livros, era o de papel. Porque Getúlio Vargas não deixava importar o papel do exterior e queria impedir que a imprensa contra o Estado atuasse. Era o papel. Mas a imunidade como norma de estrutura, norma de competência, ela permite que tipo de interpretação? Teleológica. A interpretação finalística. Então o livro de pano, o livro de plástico, o Kindle, os *e-books*, são livros.”

O professor cita outro caso, no qual atuou como advogado, que expõe o problema da mudança da semântica, mas não de con-

ceito. “Era uma empresa que fazia bíblias no Brasil e tinha contratado o Cid Moreira para ler todo o Velho Testamento e o Novo Testamento para cegos. A Sociedade Bíblica do Brasil e nós tentamos demonstrar à época que isso era um livro, só que estava em fita cassete. Perdi”. Existe a transformação das palavras, mas nem todos os conceitos se modificam.

Porém, quando há norma de conduta, em geral, não existe a mesma interpretação. É o caso dos planos de saúde, pois a norma diz que é um serviço, mas não intangível, já que o cliente pode se utilizar da rede hospitalar, de determinados médicos.

“Vou cobrar ISS do que pago todo mês se não fico doente? Todos nós aqui estamos pagando x reais por mês para uma Amil da vida, uma Unimed. Quantos de nós ficamos doentes? Quantos usamos a rede? Talvez nenhum de nós. Existe serviço nisso? Muitos dizem: isso seria uma operação securitária atípica. Ou seja, o risco da conotação”, questiona, lembrando que quanto menos denotação houver, mais preciso o conceito.

Exatamente por isso a legislação brasileira usa as definições, diz ele, citando o artigo 43 do Código Tributário, que estipula o que é renda e o que é provento. “Claro, não fechou tudo, mas, quanto mais propriedade, quanto mais conotação, mais denotação, mais consigo precisar o objeto.”

Sem entrar no mérito sobre a reforma tributária, Quiroga retoma o tema sobre bens e serviços no âmbito do debate da norma tributária. “Alguém vai ter que definir o que são bens e o que são serviços. Ou vou seguir um conceito que a doutrina me deu, que a jurisprudência já consolidou, ou vou buscar conceitos totalmente amplos. E quando tenho uma conotação muito pequena, tenho o risco de uma maior denotação, portanto, de incluir coisas

que talvez não estejam no conceito.” Ele reitera que o grande debate é a questão sobre as competências do sistema tributário.

O imbróglio se dá também no tema do processo administrativo, pois cada órgão, seja o Carf ou o tribunal de impostos e taxas, tem um conceito diferente, porque não entende ou não conhece o conceito. “Colocam propriedades no conceito que não existem, confundem um com os outros. Então esse é o tema ao qual temos que voltar na questão da interpretação.”

CONCLUSÃO

Quiroga conclui a abordagem reforçando a complexidade do tema, de difícil pontualidade e definição, e frisando a ideia da Constituição garantista, ou seja, que proteja o contribuinte. “Não quero dizer que o Estado deve ser alijado da discussão, simplesmente a gente tem que ver a Constituição como ela é. E, nesse sentido, talvez o defeito seja em matéria de interpretação.”

Questionado pelo presidente do Conselho Consultivo do ETCO, Everardo Maciel, sobre o instituto da consulta no âmbito tributário, retomando conceito explorado pelo professor Heleno Torres, ele elogia o sistema, mas diz que o problema são as pessoas.

É razoável que se consulte o estado em caso de dúvida na interpretação da norma de forma concreta, mas há erro no julgamento do consultor, que não vê o princípio por trás e tem parcialidade. Quiroga sugere um concurso público para o cargo como uma tentativa de neutralidade.

“Quando dou para o consultor, é no órgão que lança, é no órgão que justamente tem o poder da tributação, que deixa de ser

imparcial e vira letra morta. Ou seja, nós não conseguimos, no instituto da consulta, eliminar essa imparcialidade”, diz, fazendo a ressalva de que o Carf pode ser um modelo próximo do razoável, ainda que com falhas. “São as pessoas, Everardo. Eu acho que não é tanto o instituto. Tem que mudar as pessoas, e é difícil”, reforça o professor.

3.

**Pilares
da segu-
rança
jurídica**

Por um direito que proporcione ambiente favorável aos negócios

“Só existe segurança jurídica quando o direito for compreensível, estável e previsível”, afirma Humberto Ávila, professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. Ele estabelece os pilares do conceito e divide a abordagem do tema em três partes. A exemplo do professor Heleno Torres, também vê alta complexidade no significado do termo “segurança jurídica”, e destaca a amplitude de acepção do conceito. “Segurança jurídica pode ser segurança do direito, pode ser segurança por meio do direito, pode ser segurança contra o direito, pode ser segurança no direito. É um tema que é mais complexo do que pode parecer.”

PILAR 1: DIREITO COMPREENSÍVEL

A compreensão do direito, pilar número um, é essencial para que possa haver obediência ao sistema jurídico. “Ele tem que ser minimamente claro e minimamente determinado. E é precisamente aqui que nós temos vários problemas no Brasil”, adianta o também doutor em Fundamentos do Direito Alemão pela Universidade de Munique.

Há uma tradição de desapego aos significados das palavras, afirma, e é um fato que acontece tanto no cotidiano prosaico das pessoas quanto no nível técnico, ou seja, nas normas jurídicas e em decisões que aplicam as normas.

Para exemplificar o primeiro ponto, o professor se vale de crônica de Antonio Prata intitulada “A Pátria dos Ponteiros”, publicada na Folha de S.Paulo em fevereiro de 2014. Em uma conversa de bar com brasileiros e um alemão chamado Fritz, aparecem as diferenças culturais entre os países, sobretudo com relação ao tempo e à pontualidade. O germânico da crônica simplesmente não entende por que os brasileiros usam expressões como “tô chegando” ou “tô saindo”, mas não “cumprem a palavra”.

Os brasileiros tentam explicar que, na verdade, as palavras no Brasil têm mais o significado da vontade do sujeito que as empregado que da realidade que vão exprimir, conta. A crônica segue com mais conceituações de tempo, como “15 minutos” ou “5 minutinhos”, diferenciando o significado das expressões (15 minutos é o tempo mágico em que o sujeito chega no lugar, enquanto 5 minutinhos é um problema um pouco pior, podendo significar até que a pessoa nunca chegue).

A conversa termina com a impaciência de alguns da mesa

com a demora na chegada do pedido, a feijoada. Um dos inquietos chama o garçom e pergunta quando chega o prato. “Não se preocupe, amigo, está chegando”, responde.

“Por que conto a história? Porque há no cotidiano o emprego das palavras sem que elas sejam carregadas de sentido direcionador, e isso está de algum modo migrando para o âmbito da aplicação do direito”, diz, concluindo que as razões para esta conjuntura são teóricas. Existe um grupo que não enxerga sentido nas palavras e existe outro que pondera, ou seja, cada caso é um caso e, portanto, as palavras não devem ser aplicadas em todos os casos. Quem define é o aplicador.

A partir dessa premissa, questiona como funciona um sistema jurídico. “Um sistema jurídico só funciona se as palavras exprimirem significados. O termo significado é utilizado de maneira mais simples para conotar conceitos. O que são conceitos? São significados”.

O problema é que há uma corrente de doutrina dentro do judiciário com a ideia de que as palavras seriam indeterminadas, a tal ponto que não poderiam ser objeto de segmento. “Este entendimento é que precisa ser revisto”. Como isso pode ser feito? Atribuindo às palavras seu significado preliminar, sem ampliação ou restrição, logo, o seu sentido estrito.

Ele cita vários casos em que o Supremo Tribunal Federal decidiu com base no sentido estrito das palavras, como a questão do salário – já mencionada por Quiroga. A Corte declarou inconstitucional a lei que cobrava contribuição sobre autônomos, por atribuir à palavra “salário” o significado consolidado há décadas pelo direito do trabalho: remuneração paga pelo empregador ao seu empregado, considerando empregado aquele que mantém vínculo de subordinação habitual com seu empregador.

O mesmo ocorreu na decisão sobre a ampliação da base de cálculo da lei 9.718 (PIS/Pasep e Cofins) a respeito de faturamento. “Faturamento era definido pela legislação anterior à Constituição como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Os operadores do direito entendiam dessa forma”, afirma Ávila.

Há muitas decisões do STF na mesma direção, ou seja, considerando que as palavras não são ocas, elas vêm carregadas de sentido – e por sentido entenda-se o que está consolidado. “Às vezes, os legisladores estipulam o significado de maneira expressa, mas às vezes de maneira implícita também se define o significado”, frisa o professor.

Não existe país desenvolvido no qual as palavras não tenham significado, por causa de uma razão bem simples: o contribuinte tem de pagar os tributos, que têm data de vencimento. Logo, precisa definir, até o final do mês, o que vai pagar, sobre o que vai pagar e quanto vai pagar. “Naturalmente, essa decisão só pode depender da legislação aplicável, jamais de uma decisão a ser proferida vinte anos depois, por um juiz constitucional, baseada nas consequências que supostamente advirão da prolação da decisão.”

Isso decorre do fato de que a definição do cidadão sobre o pagamento de tributos é baseada na legislação. “É preciso retomar a posição firme do Supremo Tribunal Federal, que está perdendo esse poder”, diz o professor, citando como baliza uma decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos de junho de 2019.

“Na nossa ordem constitucional, direito vago não é sequer direito. Apenas os representantes eleitos pelo povo no Congresso têm o poder de estabelecer leis criminais novas. E quando o Congresso exerce esse poder, deve escrever as leis de modo a avisar às

peças comuns aquilo que o direito demanda delas”, afirma Ávila. E continua: “Leis vagas transgridem ambos os requisitos constitucionais. Elas abrem mão da responsabilidade para definir comportamentos criminosos para promotores e juizes não eleitos e deixam o povo sem segurança para saber quais serão as consequências atreladas à sua conduta. Quando o Congresso edita uma lei vaga, os tribunais, diante dessa nova ordem constitucional, em vez de aprimorar a lei, devem tratar essa lei como nula e impor ao Congresso que legisle novamente”.

Ávila justifica a legislação inferior configurada no Brasil justamente no fato de o Supremo não declarar inconstitucionalidade das leis por serem ruins. “Sabe por que a atividade administrativa no Brasil não é tão boa? Porque o Carf valida absurdos. Temos que recuperar o papel didático dos tribunais e começar a declarar a inconstitucionalidade de normas que sejam contraditórias, que sejam vagas demais, ambíguas demais. Porque o contribuinte tem que se pautar ou pautar a sua conduta com base em algum direcionamento.”

Se existem normas contraditórias, existem contribuintes hesitantes. “E o contribuinte que hesita é amedrontado, não investe porque tem receio das consequências atreladas aos seus atos no futuro”, diz o professor, lembrando que a segurança jurídica é um princípio constitucional que determina a clareza e a determinação. “Pode não ser absoluta, mas existe a determinação possível.”

“Nós sabemos quando uma norma pode ser seguida e quando não pode ser seguida. Quando ela não puder ser seguida só com base nela, sem o regulamento, tem que ser declarada inconstitucional. Até hoje, não conheço uma lei que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo por excesso de indeterminação”,

conta, indicando surpresa pela conduta da Corte, já que se espelha nos mesmos tribunais de Estados Unidos e Alemanha, nos quais houve declarações de inconstitucionalidade de leis no passado.

Outro problema apontado se refere à falta de clareza e ao excesso de indeterminação das normas, a despeito da transparência da Constituição, sobretudo no plano tributário. Pela carta, os entes federados não podem instituir ou aumentar tributos sem lei que os estabeleça, ou seja, sempre pela norma, jamais pelo regulamento.

“No Brasil, existem regulamentos que se proliferam independentemente da lei. Os autores podem não gostar disso, mas a nossa Constituição estabeleceu um sistema de predeterminação legal. Tanto é assim que o artigo 84, inciso 4, fala que os regulamentos servem para dar fiel execução à lei. Querem algo mais claro do que isso? Fiel execução à lei”, explica, reforçando a profusão de estatutos independentes e autônomos no país. “Não pode. E por que o Judiciário não declara tudo inconstitucional? Não sei. Tem algo errado nos livros que essas pessoas leem ou nos livros que eu ando lendo, vamos lhes dar o benefício da dúvida.”

Na Alemanha e nos Estados Unidos, em que sistema de determinação, um código que reconhece a existência dos múltiplos significados das palavras, mas às vezes impõe somente um significado. “Os que entendem que a interpretação pode atribuir qualquer significado às palavras estão completamente equivocados.” Tudo isso contribui para a insegurança jurídica.

O conferencista cita o caso mencionado por Roberto Quirga, sobre o significado de “serviço”. “Durante 30 anos foi entendido como obrigação de fazer e, a partir de um momento, como utilidade econômica. Nada mudou, apenas a decisão do Supremo, que entendeu dessa forma”, realça, explicando que a consequência

foi péssima para o sistema. “Terminou-se tributando plano de saúde e seguro, que é de competência da União Federal (pelo IOF). Claro que o sistema não tinha como fechar, tendo em vista que a discriminação de competências é rígida, excludente e exclusiva.”

PILAR 2: DIREITO ESTÁVEL

A segunda perspectiva é a transição do passado para o presente: o contribuinte que confia no direito ontem não pode ser traído pelo próprio direito hoje. Por essa razão, o direito protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada, a confiança, as situações consolidadas, as preclusões, prescrições, decadências, reforça o professor Humberto, lembrando que a norma está no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

No entanto, todos sabemos que há mudanças de orientação que produzem efeitos retroativos. A ideia de estabilidade está no fato de o contribuinte confiar na permanência do direito, explica ele. “O cidadão precisa confiar que os efeitos jurídicos atribuídos no momento em que ele pratica os atos serão mantidos no futuro, não desfeitos por uma nova lei.”

Para estender e exemplificar o conceito, fala da relação entre o dever de confiabilidade no direito e a dignidade e a liberdade. “Vamos imaginar que o professor chegue no primeiro dia de aula e diga: ‘Todos os alunos ganham presença se chegarem às 8 horas’. No último dia, ele diz: ‘Eu estou mudando a regra, só ganharão presença os alunos que chegarem aqui às 7 horas da manhã. E esta regra vale desde o início do semestre.’

A questão aqui é de conduta já praticada. Os alunos não podem chegar mais cedo desde o início do semestre, só podem

chegar mais cedo nas aulas seguintes. As condutas praticadas se exauriram. Portanto, submeter a classe a uma regra que não existia no momento em que a conduta foi praticada não é só enganar os alunos. É surpreendê-los com consequências com as quais eles, no momento da ação, não podiam contar.

É tratar o indivíduo como um objeto, não como um ser responsável e livre, que pode adotar uma conduta X ou Y pensando nas consequências. “Se ele adota a conduta X esperando A, mas recebe B, está sendo surpreendido, enganado, manipulado. Não está sendo tratado como um ser humano autônomo e racional, que delibera a respeito do que faz prevendo as consequências que serão aplicadas, e assumindo responsabilmente essas consequências.”

Assim, toda a vez que o direito é retroativo e viola o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada ou situações consolidadas de fato, não há somente um problema de segurança jurídica, mas uma questão de dignidade humana. “É um problema de violação do direito fundamental de liberdade. Isso é extremamente grave.”

Outro ponto problemático sobre a violação do direito fundamental tem relação com o desenvolvimento econômico. Se uma pessoa não consegue entender plenamente o que o direito estabelece, a ponto de não prever as consequências de futuro, ou seja, com receio de uma mudança súbita no julgamento de seus atos – o que fez no passado era correto, mas passa a ser incorreto no presente –, como vai investir no Brasil?, indaga. “Quem vai alocar dinheiro, tempo e recursos humanos esperando por algum retorno se não pode confiar no maior instrumento de confiança da sociedade moderna, que é o direito? Não tem como investir.”

No campo do direito tributário, a insegurança adquire maior relevância, com mudanças de jurisprudência e surpresas ao contribuinte. O professor cita a Medida Provisória 252, a chamada MP do Bem, de 2004, que prometeu benefícios fiscais ao setor químico e ao setor exportador até 2018.

Por causa da garantia de crédito presumido, alíquota zero, entre outras benesses, houve alocação de capacidade de investimento por parte dos contribuintes. Antes de 2018, no meio do caminho, o legislador muda de ideia e suprime os benefícios fiscais já concedidos a prazo certo e sob condição. Não tem como confiar no direito e não tem como investir, exclama, ressaltando que é um problema antigo no país.

“O legislador promete e depois muda as consequências atribuídas aos atos praticados no passado. O contribuinte já agiu, não tem como voltar atrás, e é surpreendido, tomado de assalto. E o termo me parece ser adequado”, diz, já observando outro problema, o da mudança de jurisprudência, que, para ele, provoca o mesmo sentimento de insegurança.

Sobre essa questão, relembra que o Código Tributário Nacional concretiza o mandamento constitucional da segurança jurídica em vários dispositivos. Por vezes, de forma inadequada, segundo ele. Porém, é um reforço ao que já consta na Constituição. O professor cita o caso do artigo 178 do CTN, que estabelece caráter irrevogável da isenção concedida a prazo certo e sob condições.

“O Fisco interpreta de outra maneira, dizendo que o que você recebeu é a redução de base de cálculo, é crédito presumido e é alíquota zero, mas não é isenção”, conta, reforçando o aspecto de segurança, de promessa, realçado também no artigo 110 do Código (o legislador tributário não pode alterar conceitos, ins-

titutos e formas de direito privado utilizados pela Constituição, direta ou indiretamente, para definir competências).

Já é outro problema: o excesso de normas para reforçar o texto constitucional, que deveria ser soberano. “Não precisava do 110. O legislador tributário não pode mudar a Constituição. Por que não pode mudar a Constituição? Porque a Constituição é superior à lei. Mas o legislador diz: não pode mudar conceito de direito privado. E o Fisco diz: público pode. Quando quiser, não tem problema. Porque o CTN disse só privado. Público pode”, relata, já mencionando outro artigo, o 100, que indica isenção de multa, punição ou juro em caso de atos normativos com eficácia normativa, decisões colegiadas e práticas reiteradas de administração.

“O CTN é 95% expletivo (reforça o texto da Constituição). Não precisava. Só precisa no país positivista, em que as pessoas só entendem que é norma quando tem texto expresso. Um bom aplicador da Constituição já resolveria tudo com base na carta”, reafirma, salientando que a aplicação inadequada do direito se dá por falta de pessoas competentes em transformar normas em decisões.

PILAR 3: DIREITO PREVISÍVEL

Por fim, o terceiro pressuposto fundamental: a previsibilidade do direito. Quando age, o contribuinte precisa de mínima previsão sobre as possíveis consequências futuras de seus atos no presente. “A segurança jurídica não impede que o direito seja modificado. Apenas proíbe que seja modificado de maneira brusca, de uma hora para a outra, e de maneira drástica, com uma intensidade muito diferente do presente.”

Há significativa diferença entre uma alteração na legisla-

ção com antecedência e aviso claro ao contribuinte, permitindo uma adequação de suas atividades ao novo regime jurídico, e a mudança de um dia para o outro, pegando o cidadão de surpresa, sem resguardo. Outra falha é modificar o regime jurídico de maneira profunda subitamente. No Brasil, há alíquotas, lembra o professor, com variação de 300% de um dia para o outro, sob alegação de que o presidente pode mexer em impostos como IPI, IOF, importação e exportação.

“O presidente da República pode fazer isso, mas não pode pegar o contribuinte de calças na mão. E por que não pode? Não pode porque na Constituição há o princípio da segurança jurídica, que exige regras de transição de um regime jurídico mais brando para um regime jurídico mais oneroso.”

Para ele, é urgente uma mudança nessa perspectiva, isto é, há de se entender que segurança jurídica é algo que protege a liberdade, não simplesmente algo que determine como as normas são feitas. É um valor que protege como a cidadania é exercida e que define o tipo de Estado em que vivemos. “É aquele que age na calada da noite, que dá sustos no contribuinte, ou é o Estado que respeita a iniciativa privada, a livre concorrência e que respeita quem assume risco?”

“Na verdade, nós estamos tratando do princípio dos princípios, como disse o dr. Everardo Maciel esses dias”, lembra. “É como a metáfora da balança. Normalmente ilustra o sopesamento entre princípios. Tem um princípio que fica de um lado, outro princípio que fica do outro e há este sopesamento. A segurança jurídica é a balança em si ou os pés ou o material da balança”.

Portanto, segurança jurídica não entra no balanceamento, de tal modo que pode ser descartada, eventualmente. “Importan-

te frisar, pois há alguns juristas, inclusive membros do Supremo Tribunal Federal, que entendem que princípio é somente a norma que a gente sopesa. Não.

“A segurança jurídica é o princípio dos princípios. É o princípio que instrumentaliza a validade e a eficácia de todos os outros. Por essa razão, [Luís] Recasens Siches, um jurista espanhol há muitos anos radicado no México, dizia: Há todo tipo de direito, até direito injusto, mas direito inseguro não há, porque ou o direito é seguro ou ele não é direito’.

Sobre o tema, o professor Everardo Maciel cita artigo de Celso Lafer, no jornal O Estado de S. Paulo, no qual o ex-ministro cita a obra de Ávila e também o economista Frank Knight. O economista americano faz distinção interessante em relação a risco e insegurança: risco implica a possibilidade de calcular, de avaliar, de mensurar. E a insegurança, não.

Para Ávila, a diferenciação se dá entre risco e incerteza. “Uma coisa é saber que há uma margem dentro da qual as consequências irão cair. Outra é não saber sequer medir”, reflete, levantando o debate sobre as funções do Supremo Tribunal Federal.

Ao contrário do entendimento de muitos, inclusive ministros do próprio STF, de que a corte tem de se ater a questões de grande magnitude, como liberdades civis, casamento entre pessoas ou união estável entre pessoas do mesmo sexo, entre outras, crê que o Supremo deve, sim, focar em questões como a tributária.

“Se entendermos o direito tributário como exercício de liberdade, propriedade e desenvolvimento pelo indivíduo, e como direito fundamental de livre exercício de atividade econômica pela empresa, o significado dos casos de direito tributário é comple-

tamente modificado. Nada se faz no mundo sem dinheiro. E o modo como as pessoas fazem para obter esse dinheiro é o que define a sua personalidade”, opina.

4.

**Uma
proposta
para a
reforma
tributária**

O novo regime deve ser simples, seguro, neutro e transparente

Qual o tipo de reforma tributária necessária ao país? Ampla? Restrita? Constitucional ou não constitucional? Disruptiva? Pontual? As perguntas sobre uma remodelação do sistema tributário brasileiro amparada na segurança jurídica são de Hamilton Dias de Souza, especialista em direito tributário e mestre em direito econômico e financeiro pela Faculdade de Direito da USP.

Para ele, a reforma tributária deve ser pontual, sem abolir conceitos já estabelecidos em mais de duas ou três décadas. Além disso, a mudança deve se dar, tanto quanto possível, no plano infraconstitucional – com algumas ressalvas em determinados temas, que pedem modificações no plano constitucional.

Antes de detalhar os tópicos, porém, é preciso pontuar que o atual sistema tributário foi deformado por completo, seja por emendas constitucionais – 40% dos dispositivos da Constituição foram veiculados por emendas, sendo 80 dispositivos em 198 – ou também pela jurisprudência.

Alguns exemplos podem ser buscados no próprio Supremo Tribunal Federal. Com relação ao ICMS, a Corte determinou, em 2002, que a substituição tributária é algo definitivo. Logo, o cálculo do valor do imposto na ponta, ao consumidor, é concludente, sem possibilidade de direito a qualquer devolução pelo contribuinte.

Quinze anos depois, em 2017, o mesmo STF tem decisão contrária, firmando que o Estado deve calcular o valor correto e, caso o montante seja maior, tem que devolver o excesso. “Como fica a segurança jurídica em termos dessa substituição tributária? Como é que as empresas calculam corretamente o impacto que isso terá nos compradores?”, pergunta o membro do Conselho Consultivo do ETCO.

Em outra questão recente – o ISS sobre o *leasing* – o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) definiu que o município competente para tributar o imposto é o tomador de serviço, em privilégio ao prestador. Cinco anos depois, em 2013, o tribunal mudou a regra: não era mais o município tomador, mas o prestador.

Com relação às contribuições, sobretudo as sociais, referentes a seguridade social (artigo 195, parágrafo 4º da Constituição), o STF determinou, em 1992, que podem ser instituídas somente via lei complementar. Em 2003 mudou a regra, estabelecendo que não há necessidade de lei complementar, bastando que as contribuições fossem instituídas para determinada finalidade pública.

Mais onze anos e o Supremo submete o tema a repercussão geral, deixando a questão em aberto. “Portanto, depois de 31 anos de sistema tributário, não sabemos se essas contribuições necessitam de lei complementar ou podem ser veiculadas por mera lei ordinária.”

Os casos mostram que quando há uma reforma tributária disruptiva, alterando a maioria dos conceitos, há situação instável, sem segurança jurídica. “Quanto tempo vai demorar para todas essas coi-

sas ficarem sedimentadas, e como os empresários, os contribuintes, como todos nós poderemos organizar as nossas vidas?”

PEC 45

Em setembro, à época da conclusão deste livro, a questão da reforma estava sendo debatida no Congresso, com uma proposta em cada casa legislativa. Em linhas gerais, ambos os projetos têm como meta principal a unificação de vários impostos para simplificar a cobrança dos tributos.

Na Câmara, a proposta de emenda constitucional 45 (PEC 45), de autoria do deputado Baleia Rossi (MDB-SP), com base em estudo do economista Bernardo Appy, sugere unificar cinco tributos: IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins. Juntos, eles seriam o Imposto de Bens e Serviços (IBS). A proposta passou na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) e estava sendo analisada por uma comissão especial quando este livro era concluído.

Já no Senado, foi apresentada a proposta do ex-deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), aprovada em uma comissão da Câmara em 2018, mas não no plenário. O texto prevê a extinção de nove tributos, que seriam substituídos por um imposto sobre bens e serviços.

Há, ainda, notícias sobre a proposta do governo, ainda não apresentada. Em síntese, parece haver três eixos básicos: a fusão do PIS, Cofins e IPI em uma contribuição única, sobre bens e serviços; a reforma do Imposto de Renda, com possível correção da tabela, tributação de lucros e dividendos, além de menos tributos para empresas; por fim, a substituição da contribuição patronal para o INSS por um imposto similar à antiga CPMF (extinta em 2007) com alíquota por volta de 0,2% para cada lado da operação e 0,4% nos saques e depósitos. A última pro-

posta causa bastante controversia no meio político, empresarial e entre a opinião pública. Em meados de setembro, o debate em torno da nova CPMF no texto do projeto do governo causou a exoneração do secretário da Receita Federal, Marcos Cintra, sobretudo por divergências com o ministro Paulo Guedes e também com o presidente Jair Bolsonaro.

Ex-presidente e atual membro da Academia Internacional de Direito e Economia, Hamilton Dias de Souza retoma o que foi feito nos últimos anos em relação a reformas no sistema. De 1995 até os dias de hoje, todas tinham uma coisa em comum: unir os tributos sobre o consumo na competência federal. Nenhuma obteve êxito no Congresso Nacional, o que traz o país à estaca zero, ou seja, o projeto hoje em discussão tem essência similar aos anteriores.

Sobre a PEC 45, em debate na comissão especial da Câmara, ele acredita que a proposta tem defeitos sérios. “Em primeiro lugar, parece-me que afronta o pacto federativo ao retirar competências de estados e municípios. É extremamente complexa também. Por fim, o projeto implica, ao contrário do que se diz, aumento de carga tributária.”

No que diz respeito ao pacto federativo, há a proposição discutível de uma unificação de tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins) sob competência da União. Muitos afirmam, segundo o professor, que existe atribuição dos estados para variar as alíquotas dos estados e municípios, mas esta valência é, no mínimo, contestável.

Com relação à criação de alíquota uniforme para todos os bens e serviços, há um problema: se estados e municípios variarem uma das taxas, terão de fazê-lo para todos os produtos, assim como para os bens. Considere-se um item da cesta básica, por exemplo. “Se quiserem reduzir as alíquotas, tem que ser para tudo. Se quiserem aumentar, também tem que ser para tudo. Isso reduz extremamente o espectro da competência dos entes subnacionais.”

Afirma-se que uma lei complementar pode substituir o IBS por ser lei nacional e não federal. Com isso seria preservada a autonomia de estados e municípios. Segundo a ideia, seria criado um comitê gestor que cuidaria de arrecadação, fiscalização e outros aspectos do tributo, como o processo administrativo.

De acordo com o artigo 60, e parágrafo 4º da Constituição, a questão federativa não será objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir a federação. Mas o que significa “tendente a”?, pergunta Hamilton. “Há uma jurisprudência no Supremo que diz: quando se amesquinha, quando se enfraquece a federação, há uma tendência a aboli-la. Portanto, ‘tendente a’ significa ‘diminuição de poder’, ‘enfraquecimento da autonomia.”

Longe de haver um engessamento da Constituição ou impossibilidade de alteração de competências, contudo, é preciso manter o núcleo de autonomia dos entes subnacionais, pois estes precisam ter o poder de instituir seus próprios tributos, fazer política fiscal, enfim, não depender apenas do produto da arrecadação de tributo alheio.

O contraponto é que há outros modelos de federação – como na Alemanha, por exemplo – em que não há necessidade de previsão de competências privativas, bastando a distribuição do produto da arrecadação. Nesse modelo, a União poderia criar o IBS, transferir o produto da arrecadação em parte a estados e municípios e a federação estaria mantida. O argumento seria válido se houvesse um modelo de federação válido para todos os países.

No Brasil, o STF entendeu que o nosso modelo é aquele desenhado pelo legislador constituinte. Portanto, quando se fala em federação, temos que pensar na brasileira. Esta foi desenhada a partir de dois pilares: competências privativas para instituir tributo e participação no produto da arrecadação de tributos alheios.

Logo, dentro desse pilar, é possível dizer que a proposta da PEC 45 faz um ataque ao núcleo de autonomia de estados e municípios previsto na Constituição. Com relação a estes, o ICMS responde por cerca de 83% da arrecadação estadual, e o ISS, por volta de 46% da municipal. Há uma ordem de grandeza, frisa o professor, concluindo que, quando há supressão de competência para instituir, nos estados, o ICMS e, nos municípios, o ISS, há uma afronta ao núcleo da autonomia desses entes subnacionais.

Outro argumento em relação ao IBS versa sobre este não ser um tributo da União, mas instituído por lei complementar – uma norma nacional, do estado nacional. Isso não é verdade. “Lei complementar é apenas aquela que tiver quórum de votação em que se exija maioria absoluta dos membros das duas casas do Congresso Nacional. As leis que instituem empréstimos compulsórios e aquelas que criam tributos com base na competência residual devem ser instituídas por leis complementares e são leis da União.” Isso demonstra que esse tipo de lei distingue-se das demais matérias dessa espécie pelo quórum e pela regulação na Constituição.

O Código Tributário Nacional é uma lei de caráter nacional, que se dirige às três ordens parciais de governo, mas que não exclui a legislação de união, estados e municípios. Ao contrário, a lei complementar instituidora de tributos, como a que se pretende no caso do IBS, esgota toda a sua normatividade, não deixando campo residual a União, estados e municípios.

As alíquotas de referência desse tributo vão ser fixadas pelo Senado Federal, que é órgão da União. A arrecadação será centralizada e coordenada na União. A competência para julgar as questões desse IBS será da justiça federal. A possibilidade de alteração das alíquotas por estados e municípios é residual. Isso só

seria possível se o aumento ou a redução fossem aplicados a todos os bens e serviços, o que implicaria aumento de carga tributária ou redução de receita, o que normalmente não é possível.

Assim, segundo o projeto, se houver majoração de uma alíquota, isso dever ser aplicado a todos os bens e serviços. “Por exemplo, se aumentar para produtos supérfluos aumentará também para a gasolina. O que faria um munícipe de um pequeno município? Vai comprar na cidade ao lado.

A despeito de existir em alguma medida, a competência de alteração de alíquotas torna-se meramente residual, sem configurar uma verdadeira autonomia. Há um enfraquecimento da soberania de estados e municípios, a tal ponto de implicar redução de poderes. Com isso, tende-se a abolir a federação.

Por fim, o professor lembra que quem cria o tributo é a União, via lei complementar. Este tributo atinge bens, direitos e intangíveis, mas, fica a dúvida: como ficam os novos conceitos? O IBS, por exemplo, carrega, no mínimo, 40 conceitos novos, além de 151 novos dispositivos constitucionais introduzidos (sendo 47 no texto constitucional e 44 no texto do ato das disposições transitórias). É possível imaginar a dimensão do trabalho para a doutrina, afora o malefício para a segurança jurídica, por conta das interpretações díspares dos Tribunais e das autoridades administrativas.

Sobre a complexidade da reforma, é necessário lembrar que o novo sistema tem um período de testes, ou seja, nos dois primeiros anos haverá a incidência do IBS e de todos os demais tributos. Nesse tempo, é possível alterar ou ajustar o que se estabeleceu inicialmente sobre o novo tributo.

“Quem programou sua vida em função do primeiro texto, vai ser surpreendido com modificações. Mas não só. Durante os dez anos se-

guintes, teremos convivência do IBS com todos os demais tributos substituídos – com ICMS, com IPI, com PIS, Cofins, com Imposto sobre Serviço etc.”, alerta, ressaltando os custos de conformidade e de fiscalização dos dois tributos. O que era para simplificar, segundo os autores do projeto, traz mais problemas ao contribuinte.

Outra questão que contribui para a complexidade é a migração do tributo para o destino. Isso provocará ganhos para uns e perdas para outros. Haverá municípios e estados ganhadores e perdedores. “Em um país com 5.570 municípios, imaginem os conflitos federativos dos municípios perdedores, que estarão exigindo da união uma recompensa por suas perdas”, prevê, esclarecendo que o prejuízo até está antevisto no texto do projeto, mas com um prazo de recompensa de 50 anos, tornando o cenário ainda mais incerto.

Por fim, o aumento ou não da carga tributária. Muitos garantem que a reforma não trará impacto, mas há várias questões sem resposta. Por exemplo, como será fixada a alíquota do novo tributo? Segundo o projeto, a alíquota do IBS será fixada pela soma da carga tributária que incide, no plano federal, de IPI, PIS e Cofins; dos estados, de ICMS; e dos municípios, de ISS. No entanto, no plano federal, nem todos os produtos sofrem carga tributária de IPI. A partir deste modelo, todos os produtos, inclusive os produtos primários, passarão a sofrer, em alguma medida, a carga tributária do IPI, o que implicará, para esses, aumento matemático de carga tributária.

Além disso, como haverá ainda previsão do imposto seletivo de competência da União no projeto, junto a esse aumento de carga tributária matemática, ainda haverá a criação de um outro tributo – este sim, incidindo sobre consumos especiais”, pondera, já adiantando que consumos especiais serão o que o legislador quiser.

A conclusão é de que haverá, sim, aumento de carga tributária.

Tanto em relação aos produtos quanto aos serviços. Sobretudo em serviços, ressalta. “Nos municípios, há os pequenos serviços – encanador, cabelereiro e tudo mais – cuja alíquota máxima hoje é de 5%. Profissionais liberais nem isso, porque têm um tributo fixo. Se imaginarmos que a máxima é de 5%, no dia seguinte viraria 25%, ou seja, um aumento mínimo de 500% sobre os serviços”. É preciso reconsiderar a afirmação de que esta PEC não implica aumento da carga tributária.

SUGESTÕES

Primeiramente, é possível haver a junção, no plano federal, de impostos como IPI, PIS e Cofins, a despeito de debates e controvérsias sobre a proposta. Para o professor, a questão se resolve com a garantia de que parte do produto da arrecadação seja destinada à seguridade social, suprimindo-se a competência para que a União possa instituir novas contribuições sociais sobre o consumo.

Sobre a questão do comércio digital, com impasses ainda sem solução, Hamilton Dias de Souza traz uma ideia nova, ainda a ser aprofundada. “Tudo o que pertence à economia digital deveria ficar na competência dos estados, com tributação pelo ICMS. Não implica alteração no núcleo da competência dos municípios e me parece perfeitamente possível, sobretudo porque aqueles poderiam ser compensados ou por transferência da arrecadação de outros tributos ou até com alteração das competências previstas na Constituição. E os municípios ficariam com a competência dos demais serviços.”

O entendimento sobre o que são serviços é outro ponto importante. “Hoje temos dúvida muito grande com certas operações, como licenciamento de bens, locação, cessão de uso e outras.” Segundo a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, serviço é o oferecimen-

to de uma utilidade para outros, a partir de um conjunto de atividades materiais e imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens. Para ele, os municípios ficariam com essa competência. “Se estamos falando em reforma constitucional, tem que ter uma base ampla, para que não haja determinados bens ou serviços à margem da tributação.”

Afora estas, há outras questões pontuais, como as taxas. Segundo o professor, ficaram completamente desvirtuadas do objetivo original. “Criou-se uma determinada taxa, como a do Fistel (Fundo de Fiscalização de Telecomunicações), e apenas 2% do produto da arrecadação foi destinado ao fundo. Os outros 98% foram contingenciados e hoje, na verdade, são utilizados nas despesas da União Federal como qualquer imposto.”

O mesmo se dá com relação às contribuições. Por exemplo, a que é destinada ao Fust (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações). “Somente 0,002% da arrecadação foi para o fundo. Ou seja, nada. Foi tudo contingenciado e tudo foi para a União”, conta, sugerindo uma alocação obrigatória de taxas e contribuições, sem contingenciamento do que é arrecadado. No caso das primeiras, devem ser dimensionadas em função do custo da atividade. Já as contribuições devem ser instituídas por leis complementares e atingir apenas determinado grupo de indivíduos que se relacionam com a atividade estatal que justifica a contribuição. Aliás, ele acredita que as contribuições ajudaram a deformar o sistema tributário.

Sobre o entendimento geral de que se pretende proibir a instituição de tributos por meio de medidas provisórias, há garantia constitucional, no artigo 62, que diz que “em caso de urgência e relevância poderão ser instituídas medidas provisórias”. Mas o que é caso?, questiona. Para concluir que caso é algo que pertence ao mundo dos fatos, não das

decisões. Só a ocorrência desse fato relevante é que permite a edição de medidas provisórias, se houver necessidade de norma urgente.

Porém, não existe nenhuma situação premente que tenha exigido a edição de uma norma veiculada por medida provisória. “Significa que as medidas provisórias em matéria tributária têm sido utilizadas indevidamente, o que recomenda que seja alterada a Constituição para proibir a utilização dessa figura em matéria referida.”

CONCLUSÃO

Para Hamilton Dias de Souza, há princípios fundamentais a nortear o sistema tributário. Primeiro, a segurança jurídica, ou seja, a jurisprudência consolidada nos tribunais, o respeito aos conceitos de direito privado, certeza do direito, previsibilidade e coerência, e racionalidade do sistema tributário.

Em segundo lugar, a racionalidade. Ele cita um livro do italiano Enrico De Mita sobre a necessidade de se impor a racionalidade a todo e qualquer tributo. Aquilo que se afastar de seus pressupostos deve ser declarado inconstitucional. “Um tributo não pode ser um ôni-bus em que caiba tudo”.

Simplificação deve ser outro valor fundamental do sistema tributário, com uniformidade de normas, redução de complexidade, sobretudo em matéria de custos de conformidade, um entrave quase insolúvel no Brasil, lembra. Harmonia das normas do processo administrativo/tributário é outro ponto, pois há muita discrepância de *modus operandi* entre municípios e estados.

Por fim, transparência e neutralidade. Ao final do processo circulatório, o contribuinte tem o direito de saber o quanto está pagando e qual é a carga tributária que infringe sobre ele.

5.

**O
futuro
é agora**

Novas soluções para um mundo em que tecnologias transformam a tributação

A vida em sociedade tem sido reiteradamente modificada pelas novas tecnologias. A tecnologia transforma a maneira como consumimos, como nos deslocamos, trabalhamos e nos divertimos. Com o sistema tributário não é diferente. Tendo isso em mente, o professor Gustavo Brigagão, presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), aborda o futuro global da tributação.

Antes de projetar o amanhã, o conferencista, para acentuar o contraste, se volta para ontem, mais precisamente para a década de 1960 – um mundo em que as mercadorias eram bens corpóreos que circulavam entre a indústria, o atacado e o varejo, até chegar ao consumo, e o serviço resultava necessariamente da atividade humana. “Naquela época – em que o homem não tinha ido à Lua e a televisão era preto e branco – nuvem era para fazer chuva, não para guardar arquivos”, brinca o professor.

À mesma época, o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) acabara de nascer na Europa e no Japão, em contraponto à política de tributação cumulativa consensual do momento. Já no Brasil, em 1965, houve a única grande reforma tributária no país, que, embora tenha modernizado o sistema então vigente, consagrou a descentralização da competência para a tributação do consumo.

“Foi espraiada na competência federal, estadual e municipal a tributação sobre produtos industrializados, mercadorias e serviços por meio de três tributos: o IPI, o antigo ICM e o ISS. Criamos essa tributação cumulativa e muito afeita a conceitos”, diz Brigagão. Com isso, estados e municípios recorreram ao Supremo Tribunal Federal, no decorrer do tempo, buscando entendimento acerca dos conceitos e das atividades. A resposta da corte, em determinadas situações, foi a de dilatar o conceito de mercadoria, deixando os estados satisfeitos, porém, com consequências para municípios, já que o alargamento do conceito de mercadoria também fez encolher o conceito de serviço.

Quando o caminho inverso foi adotado, ou seja, questionou-se o conceito de serviço e este se dilatou por entendimento da Suprema Corte, houve a correspondente diminuição do conceito de mercadoria.

Assim, o problema foi agravado por meio da criação de uma zona de intersecção em que dois conceitos estão contidos.

A jurisprudência acima referida gerou conflitos em três níveis: de competência, na jurisprudência e entre poderes. Conflitos de competência, por exemplo, entre ICMS e ISS ou entre IPI e ISS. “Afinal, os serviços podem ser considerados mercadorias? Determinado processo industrial pode se qualificar igualmente como serviço?”, questiona, sublinhando que a industrialização por encomenda gerou enorme contencioso e decisões contraditórias históricas. Há os conflitos de competên-

cia entre os próprios estados, diz, citando questões relativas à incidência do ICMS na importação, ou acerca do ISS, que gerou decisões judiciais e jurisprudências em profusão.

Aliás, no que diz respeito à jurisprudência, pode-se mencionar o Cofins, com consequências para as sociedades profissionais, por exemplo. “Houve uma súmula do STJ favorável à não incidência desse tributo. Em um momento posterior, o STF decidiu o oposto e sem modular efeitos.

Outro exemplo é o IPI alíquota zero/isenção. “Primeiro, seria possível o creditamento nas aquisições isentas. Depois estendeu-se, equivocadamente, a possibilidade de crédito para alíquota zero. Em seguida, a jurisprudência se modifica, proíbe o creditamento na alíquota zero, depois, na isenção. É um ‘vai e volta’ que acaba por eliminar direito que era líquido e certo – o de o contribuinte poder se creditar nas hipóteses de aquisições isentas”, contesta, lembrando, ainda, que o debate se estendeu com a recente decisão proferida pelo STF relativa à Zona Franca de Manaus, em que o direito ao creditamento nas aquisições isentas se manteve.

A substituição tributária, já mencionada pelo professor Hamilton Dias de Souza, além dos créditos de PIS e Cofins e os conceitos de insumos são outros casos relevantes de conflitos na jurisprudência. No caso de insumos, já houve jurisprudência do Carf, do STF e a última, do STJ, que não sanou o problema, ressalta. “É nesse mundo que vive o contribuinte no século XXI, por problemas criados no século XX”, afirma Brigagão.

Por fim, o conflito entre poderes. Há uma decisão do Supremo Tribunal Federal favorável ao contribuinte. Em seguida, vem o Poder Legislativo e diz exatamente o oposto, por causa da aprovação de uma PEC que altera a Constituição Federal. Aconteceu

com a questão do crédito nas aquisições isentas do antigo ICM, que foi regulada pela Emenda Passos Porto, Emenda 23/83, de forma diversa daquela que havia sido decidida pelo STF”, exemplifica o professor, citando também os casos do IPTU progressivo, do ICMS na importação por pessoas físicas e o caso da criação do Fundo de Combate à Pobreza, em 2003.

“O fundo foi declarado inconstitucional em relação às regras do Rio de Janeiro e tornado constitucional pela Emenda 42. Isso me faz lembrar o meu eterno guru Condorcet Rezende. Ele dizia que era a Emenda Lázaro, que ressurgiu das cinzas”, brinca Brigagão.

SÉCULO XXI, CENÁRIO BRASILEIRO

No cenário do novo século, ainda no âmbito nacional, a perplexidade diante dos problemas e impasses permanece. Dentro de um mundo de globalização absoluta e novas tecnologias, que transformam completamente o sistema tributário, o Brasil mantém um ambiente incerto, de insegurança jurídica.

Para exemplificar o processo de interconexão plena da economia, basta examinar a cadeia de produção de um simples frasco de Nutella, desde a sede da empresa, passando por onde estão os principais fornecedores, os estabelecimentos fornecedores e os escritórios de venda. O Brasil está lá, destaca Brigagão, apontando no mapa para a cidade de Poços de Caldas, em Minas Gerais, de onde sai uma das matérias primas para a industrialização do produto.

Em segundo lugar, as novas tecnologias. Para o professor, elas tornaram o sistema tributário caótico – não somente o brasileiro, mas todo o sistema internacional. Porque muitas ferramentas surgidas nos últimos anos – *cloud computing service, software as a service, platforms as a service,*

infrastructure as a service – possibilitaram operações financeiras realizadas em um mundo absolutamente virtual. A questão é que a tributação de todas essas operações é disputada entre estados e municípios.

Outras mais surgiram para agravar o impasse. *E-commerce*, *streaming*, internet das coisas, impressão 3D, todas mudam completamente o mundo em que nós vivíamos, o mundo no qual o sistema tributário nacional foi criado. Naquela época, a circulação da mercadoria era feita da indústria para o atacado, do atacado para o varejo e, enfim, para o consumidor final. “Hoje, a mercadoria é vendida, ou pode ser vendida, por um simples e-mail. E a ‘impressão’ da mercadoria é feita na casa do consumidor. Ou seja, a cadeia que existia de circulação de mercadorias passa a ser uma cadeia de valores.”

O *blockchain* e as criptomoedas ainda estão sem definição acerca da natureza dos tributos sobre eles incidentes. Idem no que diz respeito à denominada economia compartilhada – AirBnb e Uber. “Na verdade, essas empresas não são proprietárias de um automóvel, de um hotel, sequer. Mas são as maiores empresas nessas duas atividades, nesses dois ramos.”

Nesse novo contexto, surgem cinco grandes empresas, denominadas GAFAM (Google, Amazon, Facebook, Apple e Microsoft). Juntas, as empresas faturaram US\$ 767 bilhões, segundo números de 2017, o equivalente ao PIB de um país rico como a Suíça.

Ausência de presença física é o primeiro aspecto, ou seja, as empresas atingem mercados independentemente de possuírem estabelecimento físico no local onde esses mercados estão. Em segundo lugar, os ativos dessas empresas são predominantemente intangíveis, explica. “Eles trabalham fundamentados em propriedade intelectual, trabalham por meio de licenciamento do direito de uso da propriedade intelectual que lhes pertence.”

Por fim, a terceira característica comum, fundamental, sobre a qual há um amplo debate em todos os foros relativos à matéria: a participação do usuário. “Na relação digital mantida com a maior parte dessas empresas, o usuário lhes fornece vários dados, cuja posse faz com que as empresas passem a valer bilhões. Seja pelo uso que fazem dos dados, seja por propaganda, o nível de público que o marketing dessas empresas consegue atingir é enorme. Essa é a situação atual do mundo digital.”

Nesse quadro, a legislação brasileira, pela forma como são distribuídas as competências tributárias entre os entes federativos, propicia o embate entre estados e municípios na busca da tributação dessas atividades. Em muitos casos, essas atividades se inserem tanto no conceito de mercadoria quanto no de serviços. Um exemplo é o *download* ou computação em nuvem, que gerou uma disputa entre o governo e o município de São Paulo pela competência do tributo.

Outra divergência aconteceu no caso do *streaming*. A Lei Complementar 157 (2016) indica em um dos seus itens o serviço de disponibilidade sem cessão definitiva de conteúdo de áudio e vídeo, isto é, o *streaming*. A posição inicial do governo de São Paulo determinou que o serviço deveria ser tributado por ele, mas depois mudou o entendimento.

Por fim, a veiculação de publicidade e propaganda no Rio de Janeiro. A LC 157 diz que a inserção de textos, desenhos ou materiais em qualquer meio seria tributável pelo imposto municipal. O governo do Estado do Rio de Janeiro ingressou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, dizendo que se tratava de competência estadual.

Portanto, há um absoluto conflito de competências em âmbito nacional, conclui. “Porque esses conceitos, da forma como foram

criados em 1965, não se adequam mais a essa nova realidade. Na verdade, nenhum desses bens se enquadra nem no conceito de mercadoria, nem no conceito de serviço.”

O professor menciona o renomado tributarista português Alberto Xavier, falecido em 2016, que se radicou no Brasil. Xavier dizia que “o fato de existir capacidade contributiva que decorra do exercício dessas atividades não é suficiente para que essas atividades sejam tributadas. Há que haver uma previsão legal no sentido de que essas atividades devam ser tributadas”.

Ele diz que não é tarefa do STF estender conceitos originariamente criados para uma outra situação, ou seja, tentar fazer com que as normas alcancem atividades que não estão sendo alcançadas pela tributação. Ainda que concorde com o conceito de que nenhuma atividade ou circulação de riqueza deva estar fora do âmbito de incidência de algum tributo, é preciso que seja feito como constitucionalmente determinado, por meio da edição de uma lei (ordinária ou complementar, conforme o caso) que determine a tributação cabível. Tudo em obediência ao princípio constitucional da legalidade.

O resultado do descumprimento do caminho correto é uma profusão de litígios, que chegam a um volume de R\$ 3,3 trilhões, recorde de contingências. O ambiente de negócios torna-se muito ruim. “Normalmente, um grande grupo empresarial, quando compara as receitas provenientes de atividades realizadas no Brasil com as das demais no resto do mundo, o faturamento da empresa brasileira corresponde a 2%, 3% daquele atingidos nos outros países. Ínfimo em relação ao resto do mundo”, conta, lembrando que, do outro lado, o percentual de contingências do contencioso tributário chega a 95% do grupo inteiro. “Qual investidor virá ao Brasil nessas circunstâncias?”.

SÉCULO XXI, PLANO INTERNACIONAL

No cenário internacional, há a adesão de 168 países ao IVA. Imposto que nasceu em meados do século XX e, hoje, é adotado, por exemplo, em nações da África e do Oriente Médio (nesta última região, ainda em fase de implementação). Quando um investidor decide aplicar recursos em um país, verifica antes como suas operações, receitas e lucros serão tributados. Com o IVA, o investidor entende.

Bem diferente do que ocorre quando o investidor se depara com um ambiente tão poluído com tributos e siglas, tais como IPI, ICMS, ISS, PIS, Cofins. É o que ocorre no Brasil. Para piorar, exceto em teoria, não há de fato no país a possibilidade de o investidor reaver o tributo arrecadado nas cadeias anteriores por meio de créditos – técnicas da não cumulatividade ao contribuinte. Seja pelas discussões relativas ao conceito de insumos, na incidência do PIS/Cofins, na do IPI, seja pelos bens de consumo em relação ao ICMS, seja pela impossibilidade de devolução do ICMS devido nas exportações, não, em nenhum dessas hipóteses, há, de fato, o ressarcimento ao contribuinte do que foi pago a título de tributos incidentes nas respectivas aquisições.

“O que faz, então, o investidor?”, pergunta. “A única alternativa é a de inserir o valor dos impostos indiretos, não cumulativos, como custo, e, conseqüentemente, aumentar o seu preço, tornando o mercado brasileiro não competitivo. Esses créditos que se acumulam são tão pouco valiosos que as empresas de auditoria determinam a sua retirada dos balanços das empresas contribuintes, porque sabem que o valor por eles representados jamais serão a elas devolvidos.”

Com relação às novas tecnologias, houve, no mundo, o início da prática de planejamentos fiscais considerados abusivos, re-lata. No exterior, os contribuintes desse setor foram considerados

extremamente “arrojados”, pela prática daqueles planejamentos – enquanto, no Brasil, como visto, o contribuinte é, na verdade, “acudado” pelos fiscos estaduais e municipais, que tentam atrair para si a competência para tributá-los.

No exterior, a prática abusiva se iniciou com a exploração de uma série de lacunas normativas, como a má utilização do conceito de residência fiscal.

Explique-se: o país A determina que, para ser considerado residente, o contribuinte tem de instituir, criar, incorporar a sua empresa em seu território. Já no país B é preciso, para a mesma finalidade, ter a administração da empresa localizada no respectivo território. “O que as empresas começaram a fazer? Passaram a estabelecer que a administração seria localizada no país A e constituíram a pessoa jurídica no país B. Passaram, então, a não ser consideradas residentes em lugar algum.”

Outra distorção é a fragmentação de atividades que seriam propícias à caracterização de estabelecimentos permanentes. Retira-se um dos itens necessários à caracterização de estabelecimento permanente e faz-se com que os itens restantes estejam presentes em um país, e o faltante, em outro. Logo, não há estabelecimento permanente em lugar algum.

Uma operação que gerou, e ainda gera, insatisfação generalizada no mundo inteiro é a transferência artificial de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação. Em certa ocasião, uma parlamentar britânica disse a um administrador do Google: “Eu não estou acusando o senhor de cometer ilegalidades, estou acusando o senhor de cometer imoralidades”. Tudo porque ele realizava esse tipo de operação e disso decorria a ausência do pagamento de tributos a qualquer país. Pelo princípio da solidariedade, ele deveria pagar tributos sobre as operações que realiza.

Para tratar da nova economia, da economia digital, houve iniciativas da OCDE, da União Europeia e do G20. A primeira entidade, quando viu o cenário criado por planejamentos alegadamente abusivos, criou o plano BEPS (composto de 15 ações), que abordaria questões relacionadas à coerência, à substância e à transparência das relações jurídico-tributárias.

A primeira ação versa sobre as operações digitais – as demais dizem respeito a um dos três enfoques que poderiam ser dados às questões relativas aos planejamentos fiscais. “O que se disse no *Action Plan One*? A economia digital não é uma economia que deva ser vista à parte. Na verdade, a tendência é que se torne a própria economia. Então, o plano de ação 1 deve sempre interagir com todos os outros demais planos de ação.”

Por exemplo, com relação ao plano de ação do estabelecimento permanente, foram criadas regras que impediriam ou dariam ênfase maior a determinados itens de configuração desse estabelecimento. Logo, somente o fato de se ter um armazém em determinado país já seria suficiente para configurar estabelecimento permanente – caso aquela atividade, para aquela economia especificamente, não fosse acessória. E assim foi feito com vários outros aspectos.

Foram feitos relatórios primeiro em 2013, depois em 2015, e, finalmente, um “*Interim Report*” em 2018 – para examinar a implementação do *Action One*. Apesar das justificativas de que o plano ainda estava em fase de efetivação, a conclusão foi a de que houve baixa adesão às novas regras relativas a estabelecimento permanente. “As soluções oferecidas aos países, para que pudessem, de alguma forma, tributar as operações realizadas, não foram adotadas. As nações não aderiram ao instrumento multilateral. Sem essa

adesão, os seus tratados não passaram, como deveriam, a prever as regras que regulariam essa matéria.”

O relatório pontuou as medidas unilaterais que foram tomadas por alguns países que não ficaram inertes em relação ao certo insucesso do *Action One*. Alguns critérios passaram a ser utilizados para atrair a tributação para os territórios desses países. Criou-se a presença econômica significativa, com definições relativas à quantidade de contratos assinados, de volumes financeiros que circulavam pelas empresas no território desses países. “Isso foi adotado por Israel e Índia. Criou-se o estabelecimento permanente de serviço virtual na Arábia Saudita e outras medidas de mesmo gênero em outros países.”

Outra medida adotada foi a tributação na fonte – como estabelecida no Brasil –, além do retorno do chamado *turnover tax*, a tributação sobre receitas: a *equilization levy*, pela Índia, que, aliás, acabou de sofrer uma grande reforma tributária. “O *equilization levy* incide sobre o faturamento (alíquota de 6%), sobre todas as receitas de anúncios publicitários *online*”, explica, pontuando que é uma forma de equalizar a tributação externa com a tributação interna.

A União Europeia concebeu duas propostas. A primeira, de curto prazo, é muito semelhante à da OCDE, com criação do *turnover tax* provisório sobre as receitas decorrentes das atividades da GAFAM. Já a segunda proposta foi a elaboração da presença tributária digital, também muito similar à da OCDE. No entanto, ambas as proposições foram abandonadas em dezembro de 2018, por falta de unanimidade na votação do Conselho Europeu (a despeito da aprovação no Parlamento).

Com isso, países como França, Espanha, Reino Unido, Polônia,

República Tcheca, Áustria, entre outros, sugeriram a implementação unilateral de um imposto digital provisório, todos incidentes sobre receita.

Na reunião do G20, em junho de 2018, em Fukuoka, determinou-se que um acordo deve ser alcançado até 2020. Houve divergência de entendimentos em relação a todos os critérios discutidos, sobretudo o de como alocar receitas ao país fonte ou ao país de residência – aqueles que têm algum tipo de intervenção nessas atividades.

Então, criaram-se dois pilares para a discussão do acordo, que vai ser obtido até 2020, necessariamente. O primeiro, revisar os elementos de conexão, de alocação de lucros. E o segundo *pilar* é reforçar o BEPS, ou seja, criar um BEPS dentro do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, ou erosão de base e transferência de lucros) já existente. Assim, novas medidas para garantia de antierosão da base tributária devem ser tomadas.

Para ilustrar o estado de perplexidade em que todos se encontram diante desse novo mundo, tanto no plano nacional quanto internacional, Brigagão fez menção à resposta dada por José Ángel Gurría, secretário-geral da OCDE, quando perguntado sobre a necessidade de criação de tributação mínima sobre as receitas decorrentes das novas tecnologias. Parafraseando e complementando Benjamin Franklin, Gurría respondeu: “As únicas coisas inevitáveis na vida são a morte e os impostos. A tarefa árdua é definir quais impostos, quantos, como cobrá-los e a quem pagar”.

REFORMA TRIBUTÁRIA E O NOVO MUNDO

Sobre a perspectiva de reforma tributária, Gustavo Brigagão acredita que é uma proposta de difícil aprovação. Todos os projetos apresentados desde 1995 estão sempre amparados em um tripé

jurídico, econômico e político, segundo o professor. A maioria não foi em frente por ter falhado no suporte político e, para ele, a PEC 45 terá dificuldades para ser aprovada pelo mesmo motivo. Além de haver deficiências jurídicas que podem minar também o suporte jurídico – pacto federativo, seletividade, alíquota única, aumento da carga tributária das sociedades profissionais prestadoras de serviços, entre tantas outras.

“As sociedades de dentistas, médicos, advogados (enfim, profissionais liberais que compõem a classe média brasileira), por exemplo, que estejam no lucro presumido e que paguem 3,65% de PIS e Cofins, vão sofrer aumento da carga tributária de 4% (3,65% acrescidos do ISS fixo) para 25%. Esse aumento é de mais de 500%. Nenhuma reforma tributária pode ser concebida no pressuposto de que determinado setor irá sofrer tamanho aumento de ônus. Se, ainda, for aprovada a malfadada tributação dos dividendos, o profissional brasileiro passará a trabalhar somente para pagar tributos.”

Sobre a proposta de criação de IVA federal que aglutine IPI, PIS e Cofins, desatrelada da criação do IVA dos estados e municípios, tenho dúvidas com relação à sua constitucionalidade.

Isso porque a receita e o faturamento, as atuais bases de incidência do PIS/Cofins, são bases de cálculo próprias do ICMS e ISS (já que são tributos que incidem sobre o valor da operação). “Faturamento nada mais é do que o somatório de todos os valores das operações realizadas em determinado período.” A Constituição prevê que a competência residual (criação de novo imposto) só poderá ser exercida se o novo imposto não recair sobre bases de cálculo ou fatos geradores próprios de outro imposto. Não idênticos, próprios, reforça o professor.

Dessa forma, ao se transformar PIS/Cofins em IVA, estar-se-á criando “imposto” que terá base de cálculo próprias do ICMS

e do ISS. Como contribuições sociais, essas exações sobrevivem. Como impostos federais, criados por meio do exercício da competência residual, não. Seria ferir cláusula pétrea da Constituição. “Seria inconstitucional, na medida em que se transformariam duas contribuições em um imposto novo, com base de cálculo própria de outros impostos já existentes: ICMS e ISS.”

Já a tributação sobre as movimentações financeiras, proposta pelo ex-secretário Marcos Cintra, talvez resolva a questão das novas tecnologias. É a alternativa adotada por outros países – o *turnover tax*, que tenta fazer com que a incidência se dê sobre o fluxo financeiro. “Com as novas tecnologias, o provedor dos serviços, as mercadorias e o adquirente desses serviços e dessas mercadorias podem não ser localizáveis, o que torna muito difícil a definição da jurisdição competente para tributá-los. O que não muda nunca é o fluxo financeiro: os valores monetários sempre sairão do bolso de quem compra e vão para o de quem vende. Enquanto as criptomoedas não vingarem, essa será uma forma segura de tributação.”

Uma solução alternativa à reforma tributária seria realizar alterações pontuais no sistema vigente. Identificar os problemas e aplicar soluções para os problemas específicos, em ambiente infraconstitucional. “Basta nos debruçarmos sobre a não cumulatividade do ICMS, do IPI, do PIS e Cofins e tentar resolver as suas mazelas. Poderíamos tentar resolver a questão dos benefícios fiscais de uma forma infraconstitucional, sem mexer na Constituição.”

A última opção é mesclar ambas, ou seja, acertar as regras que sejam infraconstitucionais para, em seguida, migrar para a criação de um IVA efetivo. “Não sou contra o IVA, pelo contrário. Apesar de ser um tributo do século passado, um tributo que

necessita de vários ajustes em relação às novas tecnologias, entre outras questões, devemos adotá-lo. Ele está em vigor em outros 165 países e é o tributo que o investidor estrangeiro entende. Nós não podemos estar de fora disso.”

**Con-
clusão**

Este livro tentou jogar luz sobre uma questão vital para o desenvolvimento econômico e social do Brasil. O debate em torno da reforma tributária está na ordem do dia e é preciso refletir sobre temas fundamentais do sistema jurídico brasileiro, sobretudo a segurança jurídica.

O conceito, na opinião consensual dos especialistas, é a base do estado democrático de direito. Sem segurança jurídica, não há plena democracia. A história comprova que as sociedades mais desenvolvidas têm nesse princípio um de seus alicerces mais sólidos. Trata-se de um pré-requisito para a transformação e a evolução de todos os aspectos de uma civilização, do econômico ao social, do científico ao político.

O princípio dos princípios também deve nortear as fundamentais e inadiáveis transformações no sistema tributário do país. O cenário complexo, por vezes caótico, é obstáculo inequívoco para o desenvolvimento amplo do Brasil. Sem desatar diversos nós, é improvável que haja modificação desse quadro, o que levaria à perpetuação das condições adversas para se atrair investimentos e criar novas perspectivas.

Somente em um ambiente de direito compreensível, estável e previsível – como destaca o professor Humberto Ávila – há de vicejar a segurança jurídica e, conseqüentemente, o pleno desenvolvimento do país.

O custo de protelar tais transformações é altíssimo. Se os países mais desenvolvidos do mundo têm pouco êxito em encontrar soluções com impasses acerca do futuro – como mostrou Gustavo Brigagão –, que dirá o Brasil, ainda às voltas com questões do século passado. A extrema complexidade do sistema, o contencioso sem precedentes em qualquer nação, o cenário de insegurança jurídica latente, entre outras disfunções, precisa ser encarado de frente.

As propostas estão apresentadas, os caminhos estão traçados. O professor Hamilton Dias de Souza contribui com diversos pontos relevantes sobre a reforma tributária. Uma modificação viável. Uma questão da qual não se pode mais fugir. Um novo cenário para todo o sistema tributário, que deve estar alicerçado em seis pilares fundamentais, na visão do professor: segurança jurídica, racionalidade, simplificação, harmonia de normas, transparência e neutralidade.

“O que está em risco é o nosso desenvolvimento. O que está em risco é nós avançarmos em um processo sustentável”,

diz Edson Vismona, presidente do ETCO. “As empresas precisam dessa questão formal, fatal e necessária que é a segurança jurídica.”

**Os
pales-
trantes**

GUSTAVO BRIGAGÃO

Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); membro do Comitê Executivo da International Fiscal Association (IFA); vice-presidente do Fórum Permanente de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ); presidente da Câmara Britânica no Estado do Rio de Janeiro (BRITCHAM-RJ); diretor de relações internacionais do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (Cesa); coordenador do grupo de trabalho “ICMS” da Comissão de Reforma Tributária do Estado do Rio de Janeiro; professor na pós-graduação da FGV-RJ; e sócio do escritório Brigagão, Duque Estrada Advogados.

HAMILTON DIAS DE SOUZA

Especialista em Direito Tributário e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. É membro do Conselho do Instituto dos Advogados de São Paulo, da Academia Brasileira de Direito Tributário, do Conselho Jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), da Caefit (Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação) e do Conselho Consultivo da ETCO (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial). Ex-presidente e atual membro da Academia Internacional de Direito e Economia. Titular da Cadeira 34 da Academia Paulista de Direito. Fundador e titular da Dias de Souza Advogados Associados.

HELENO TORRES

Professor Titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP; Livre-Docente (USP), Doutor (PUC-SP), Mestre (UFPE) e Especialista (Università di Roma – La Sapienza) em Direito Tributário; Diretor Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (IBDF); Acadêmico da Cadeira 44 da Academia Paulista de Direito (APD); Diretor Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Foi vice-presidente e membro do Comitê Executivo da International Fiscal Association (IFA), com sede em Amsterdã (Holanda). Advogado e parecerista.

HUMBERTO ÁVILA

Advogado e parecerista desde 1991. Professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (USP) e da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Finanças (UFRGS, 1993), Fundamentos do Direito Alemão (Munique, 1998) e Metodologia da Ciência do Direito (Munique, 1998). Mestre em Direito Público (UFRGS, 1996). Doutor em Direito (Munique, 2002, bolsa CNPq). Livre-Docente em Direito Tributário (USP, 2007). Estágios pós-doutorais em Teoria do Direito (Harvard, 2006) e Direito Tributário (Heidelberg, 2007-2008; Bonn, 2008-2009, Bolsa Alexander von Humboldt).

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA

Doutor e mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Membro do IFA (International Fiscal Association) e IBA (International Bar Association). Sócio do escritório Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados, com atuação destacada na área tributária. Autor de vários trabalhos publicados, incluindo os livros *Direito Monetário* e *Tributação da Moeda*.

O livro foi composto em tipografia Adobe Caslon e Helvética.
Impresso no Brasil em papel pólen 90 g, miolo, e Duodesign, capa, pela Centrográfica.

Qual a origem do conceito de segurança jurídica? Qual sua importância para o desenvolvimento de um país? Como a norma jurídica afeta o Brasil atual? Qual é a melhor reforma tributária? Como as novas tecnologias transformam a tributação?

Essas são algumas perguntas respondidas neste livro. Com base em seminário realizado pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) e coordenado pelo tributarista Everardo Maciel, em junho de 2019, a obra aborda questões de direito tributário sob a perspectiva da segurança jurídica.

Os capítulos são ancorados nas palestras de cinco renomados nomes do direito tributário: Heleno Torres, professor titular do departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP; Roberto Quiroga, professor de direito tributário da USP e da FGV-SP; Humberto Ávila, professor titular de Direito Tributário da USP; Hamilton Dias de Souza, especialista em direito tributário e mestre em direito econômico e financeiro pela Faculdade de Direito da USP; e Gustavo Brigagão, presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF).



9 788567 416076