

CAPÍTULO 4

REFORMA TRIBUTÁRIA

Paulo Józimo S. T. Cunha¹
Vanessa Almeida Macedo²
Gabriel Pestana de Castro³
Fabiola Fontana Martins⁴
Ingryd Evelin R. C. de Almeida⁵
Jaqueline Amorim de Oliveira⁶
Giovanni Einstein de Carvalho V. Martins⁷
Nilson Campos da Silva⁸
Paulo Sérgio Caldas Barbosa⁹

1 INTRODUÇÃO

A reforma tributária é um assunto cada vez mais recorrente nos últimos anos, estando constantemente presente nos debates políticos e econômicos. Deste modo, diante da veemente necessidade de adaptação do sistema tributário à realidade hodierna, tendo em mente a densa carga tributária que escraviza as classes menos favorecidas, o resultado é verificado por meio da avalanche de Propostas de Emendas Constitucionais (PECs), estando algumas, inclusive, arquivadas.

As PECs possuem conteúdos bastante divergentes do atual sistema, hoje considerado obsoleto. Todavia, uma se sobressai por seu conteúdo complexo e inovador: a PEC nº 233/2008, que, sob a relatoria do deputado Luiz Carlos Hauly, do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB) do Paraná, juntamente com outras quinze, tramita apensada à PEC nº 31/2007.

Os projetos, como um todo, têm como escopo a simplificação do sistema tributário presente, como a criação do imposto sobre o valor adicionado federal

1. Presidente da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga, da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF).

2. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

3. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

4. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

5. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

6. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

7. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

8. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

9. Membro da Comissão de Direito Tributário e Administrativo da Subseção de Taguatinga da OAB/DF.

(IVA-F), que pretende unificar a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (Cide-combustíveis), classificadas como contribuições sociais; bem como extinguir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e incorporá-la ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), além de instituir um novo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sob a competência legislativa da União, o qual terá alíquotas uniformes a fim de extinguir a guerra fiscal de forma que os benefícios concedidos deixem de ser o único ou o principal meio de estímulo para seu desenvolvimento econômico, sendo cobrado no estado de destino do produto, e ainda, a desoneração da folha de pagamento das empresas, acabando com a contribuição do salário-educação e parte da contribuição patronal para a Previdência Social.

Os principais pontos tratados pela reforma são: *i*) a simplificação da escrituração e dos controles fiscais, especialmente do PIS e da Cofins, substituídos pelo IVA-F; e *ii*) a extinção da guerra fiscal entre os estados, diante da unificação da legislação do ICMS, agora de âmbito federal. Todavia, estas inovações carecem de uma análise mais profunda para a sua implementação, tendo em vista que a implantação do IVA-F e do novo ICMS pode esbarrar em quesitos estabelecidos pela própria Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

Assim, este texto originou-se da reflexão acerca da inconstitucionalidade e ilegalidade do IVA-F e do ICMS com nova competência e novas características implementadas e, por meio da experiência cotidiana, contribuir para a discussão, com o intuito de conquistar uma política tributária mais justa, compatível com a realidade de cada contribuinte e com o ordenamento jurídico pátrio.

2 A PROPOSTA DE ENUNCIADOS NORMATIVOS CONSTITUCIONAIS DO IVA-F

Entre as inovações propostas pela PEC nº 233/2008, encontra-se a introdução de enunciados normativos ao art. 153 da CF/1988, dispositivo este que trata das competências tributárias da União.

Os textos supracitados referentes à inovação em questão enunciam a norma instituidora do IVA-F, cuja hipótese de incidência se dá com a prática de operações com bens e prestação de serviços, conforme o art. 153, inciso VIII, introduzido pelo art. 1º do mencionado projeto de emenda.¹⁰

O IVA-F tem por escopo a simplificação de tributos federais por intermédio da supressão da contribuição ao PIS, da Cofins e da Cide-combustível, conforme

10. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=83011665EF2AFE52818844684D7D4776.proposicoesWebExterno1?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em: 31 jul. 2017.

se constata na PEC. Entretanto, há diversos vícios na delimitação do tributo, consoante será explicado em seguida, porquanto o Poder Constituinte derivado encontra-se limitado pelo originário (Mendes e Branco, 2014), assim como porque há permissivos constitucionais decorrentes da ânsia arrecadatória.

2.1 O permissivo de limites infraconstitucionais para o creditamento do IVA-F

A PEC em questão enuncia a não cumulatividade do IVA-F, permitindo que a norma jurídica infraconstitucional defina limites e hipóteses para o gozo de crédito pelo contribuinte. Infelizmente, a proposta de alteração da CF/1988 não seguiu a lógica da não cumulatividade estatuída em face do atual ICMS, porquanto os dispositivos constitucionais correntes reguladores do crédito de ICMS não impõem limites ao chamado creditamento (Carrazza, 2015, p. 417).

Isso porque, conforme as lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, as proibições constitucionais do crédito pelo contribuinte – quando houver isenção ou não incidência – na verdade não constituem exceções ao princípio da não cumulatividade, posto não haver sequer cumulação de tributo quando a operação anterior for isenta ou não tributada (Carrazza, 2015). Perdeu-se a oportunidade, propositalmente, de manter o óbice de as normas infraconstitucionais preverem limites ao crédito do contribuinte, tal como ocorre com a não cumulatividade do ICMS atual.

Com isso, o propósito de permitir limites ao crédito decorre – ao que se percebe do cotejo entre a CF/1988 e o projeto de emenda – da ânsia arrecadatória, o que é incompatível com mudanças que se denominam reforma tributária, uma vez que a crise atual demanda menor carga tributária e maior eficiência na aplicação dos recursos públicos.

2.2 A base de cálculo “por dentro”, importada do ICMS para o IVA-F: uma grave incoerência normativa

A base de cálculo do ICMS contém o montante do próprio imposto, havendo a chamada base de cálculo “por dentro”, nos termos do art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, chamada de Lei Kandir.

Art. 13 (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (Brasil, 1996).

O texto citado enuncia norma jurídica contrária ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, insculpido no art. 155, § 2º, inciso I, da CF/1988,

conforme será devidamente explicado mais à frente, quando as alterações do referido tributo estadual trazidas pelo projeto de emenda forem explicitadas. Percebe-se, com isso, que houve a finalidade de otimizar a arrecadação do IVA-F em detrimento da não cumulatividade e da redução da carga tributária, por intermédio do artifício discreto do cálculo da base de cálculo “por dentro”.

2.3 Da violação ao princípio da anterioridade concernente ao IVA-F

Consoante se constata do art. 1º da PEC nº 233/2008, este dispositivo pretende suprimir a incidência do princípio da anterioridade em relação ao IVA-F, norma principiológica insculpida no art. 150, inciso III, alínea "b", da CF/1988, cujo enunciado normativo constitucional segue transcrito abaixo.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (Brasil, 1988).

Com a habitual ânsia arrecadatória, pretendeu-se aniquilar a garantia fundamental consubstanciada no princípio da anterioridade, violando-se, assim, uma cláusula pétrea. Esta ofensa justifica-se na medida em que a citada garantia fundamental, revelada pelo princípio da anterioridade tributária, nunca poderá ser suprimida quando do delineio de novos contornos da regra-matriz de incidência tributária, justamente porquanto a anterioridade consubstancia uma cláusula pétrea (Carvalho, 2015).

O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939,¹¹ declarou inconstitucional uma emenda que enunciava norma jurídica inibidora do princípio da anterioridade, consoante o acórdão transcrito a seguir.

Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2.; 60, par. 4., incisos I e IV; 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.).

11. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>.

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2 desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, “b”, e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV, e art. 150, III, “b”, da Constituição); o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.).

3. A norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: (...) b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; em consequência, é inconstitucional, também, à Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da C.F. (arts. 3., 4. e 8., do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993 (Brasil, 1994, grifo nosso).

Conclui-se, facilmente, que a PEC nº 233/2008, ao tratar do IVA-F, sobrepuja os interesses arrecadatórios em face da supremacia da CF/1988, fato este incoerente à ideia de uma reforma tributária.

3 A PROPOSTA DE ENUNCIADOS NORMATIVOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS

As inovações trazidas pela PEC nº 233/2008 concernentes ao ICMS revelam uma reforma simplificativa, outorgando novas competências para a União, suprimindo algumas dos estados e do Distrito Federal e buscando combater a insistente guerra fiscal entre os entes federativos.

Assim como no IVA-F, as mudanças apresentadas pela PEC têm por escopo atender aos interesses fazendários, a exemplo da reorganização das competências tributárias da União, dos estados e do Distrito Federal, modificações estas propostas mediante o art. 1º da PEC nº 233/2008.

Art. 1º – A Constituição passa a vigorar com os seguintes artigos alterados e acrescidos:

(...)

Art. 155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2º – As alíquotas do imposto serão definidas da seguinte forma:

I – resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas do imposto, definindo também a alíquota padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota (Brasil, 2008).

Constatando as afirmações feitas até então acerca do real objetivo do projeto de emenda sob enfoque, Campello (2017) afirma que a finalidade da reforma tributária sob esta análise constitui apenas “racionalizar a tributação”, não se falando em diminuição de carga tributária. Tal como no IVA-F, houve vários elementos indesejáveis, para não dizer graves, permeando o delineio do ICMS, conforme será exposto logo em seguida.

3.1 O permissivo de limites infraconstitucionais para o creditamento do ICMS

Cabe aqui reiterar as considerações realizadas acerca do IVA-F, quando se afirmou que a PEC não andou bem em permitir a limitação do crédito do contribuinte por intermédio de lei infraconstitucional. Mais uma vez, impera o interesse arrecadatário em detrimento de uma verdadeira reforma tributária.

3.2 A manutenção da base de cálculo “por dentro” do ICMS: uma grave incoerência normativa que se manteve

Conforme citado na subseção 2.2, o art. 13 da Lei Kandir enuncia que o montante do imposto sob enfoque deve compor a própria base de cálculo. Sendo um imposto não cumulativo, nos termos do art. 155, § 2º, inciso I, da CF/1988, a imposição legal da base de cálculo “por dentro” afigura-se inconstitucional porque, ao se efetuar o cálculo do montante do tributo, já existe uma cumulação deste, visto que haverá um acréscimo na base de cálculo.

Carrazza (2015) aponta essa incoerência ensinando que o aumento da base do ICMS representa, via de consequência, um aumento na alíquota do imposto, tendo o contribuinte de arcar com o ônus. O autor observa que, além da ofensa ao princípio da não cumulatividade, a base “por dentro” transmuta o próprio critério material da regra matriz de incidência do ICMS, posto que a base de cálculo deve refletir o valor da operação de circulação de mercadoria, e não o próprio imposto.

O Supremo Tribunal Federal, com as devidas vênias, cometeu grave equívoco ao ratificar que a base de cálculo do ICMS compreende o montante do próprio imposto, sob a justificativa de que seu valor compõe o preço da mercadoria. Verifica-se, assim, que a PEC nº 233/2008 manteve a incoerência normativa entre o princípio da não cumulatividade, a base de cálculo e o próprio critério material da regra matriz de incidência do ICMS, tudo em prol da arrecadação.

3.3 Da violação ao princípio da anterioridade concernente ao ICMS

Nos termos do art. 4º da PEC nº 233/2008, o princípio da anterioridade tributária não se aplica ao novo ICMS até o prazo de dois anos contados do início da sua exigência. Tal como ocorre com o IVA-F, a dispensa, ainda que temporária, do princípio da anterioridade viola uma garantia fundamental do contribuinte, verdadeira cláusula pétrea, conforme explicado na subseção 2.3. Desta feita, o artigo supracitado, se esta for aprovada, já contaminará o sistema jurídico com a indesejada ruptura da ordem jurídica, decorrente da inconstitucionalidade.

4 CONCLUSÃO

Desde o início, o estudo revela as inúmeras tentativas e propostas de emendas constitucionais para a realização da necessária reforma tributária brasileira. Porém, diante da análise técnica sobre a PEC nº 233/2008, ainda em trâmite, foram verificadas delicadas incoerências e equívocos que poderiam por si sós atestar a sua inconstitucionalidade.

Nessa senda, a inconstitucionalidade se encontra na violação do princípio da anterioridade estabelecido no art. 150, inciso III, alínea "b", da CF/1988, além de outras realidades claramente demonstradas na fundamentação deste estudo. Além disso, evidencia-se que, para a sociedade, o principal objetivo da reforma tributária é a diminuição da densa carga tributária brasileira, entretanto, como visto sobejamente neste estudo, resta claro que a PEC nº 233/2008 não visa este objetivo ao buscar a simplificação do sistema tributário por meio do IVA-F e a unificação da legislação relativa ao ICMS (que são importantes, mas não devem ser o principal), tendo em vista que acaba sobrepondo, mais uma vez, a ânsia arrecadatória ao interesse do contribuinte.

Por conseguinte, o estudo salienta a grande importância de mudanças que modifiquem o atual sistema tributário obsoleto e modernize-o com eficiência, praticidade, simplificação e presteza os controles fiscais, todavia, sem deixar de dar a maior relevância e atenção para o principal, ou seja, a diminuição da densa carga tributária brasileira.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Casa Civil, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 ago. 2017.

_____. Ação direta de inconstitucionalidade nº 939-7 Distrito Federal. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília, 18 mar. 1994.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 18261, 16 set. 1996. Seção 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 31 jul. 2017.

_____. Proposta de Emenda à Constituição nº 233, de 2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 23 abr. 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mosstrarintegra;jsessionid=83011665EF2AFE52818844684D7D4776.proposicoesWebExterno1?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em: 31 jul. 2017.

CAMPELLO, A. E. B. B. **Reforma tributária**: uma breve análise da PEC nº 233/2008. Imperatriz: Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Maranhão, 2008. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/521942>. Acesso em: 3 ago. 2017.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, P. B. **Direito tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.