CAPÍTULO 3

REFORMA TRIBUTÁRIA: PRECISAMOS DE UM *RECALL* IMEDIATO

Erich Endrillo Santos Simas[1]

1 INTRODUÇÃO

Há assuntos polêmicos que dividem a opinião das pessoas sobre os mais diversos temas: qual a religião a ser profetizada, a opinião sobre o uso de drogas, no tocante a sua permissibilidade ou não; qual a escalação ideal da seleção brasileira de futebol; se a aplicação do câmbio monetário deve ou não ser flutuante, no âmbito da economia; quais os limites sobre a liberdade de expressão; qual o melhor modelo de educação a ser aplicado às crianças e aos adolescentes; se a maioridade penal deve ser revista; se a liberação do aborto deve ser enfrentada etc.

Todavia, há um tema que permeia o inconsciente coletivo da sociedade brasileira, há muitas décadas, e que se consubstancia em uma espécie de "unanimidade nacional". Falo da necessidade de reformar o sistema de tributação de nosso país. Nesse particular, tal é a uniformidade de opiniões acerca da necessidade dessa mudança, que até as diversas polarizações radicais que se cruzam em temas polêmicos, quando deparadas com a temática sobre a reforma tributária, manifestam-se em coro uníssono. Seja a pessoa de vocação direitista ou esquerdista, liberal ou conservadora, seja ela carnívora ou vegana, fato é que quando o assunto é a tributação no Brasil, esses grupos deixam suas diferenças nas laterais do campo e passam a içar a mesma flâmula.

Curioso é que embora a questão se apresente na ordem do dia, trata-se de tema que não perdura na mesma proporção da urgência do discurso, envelhecendo nos escaninhos da burocracia estatal. Um efeito colateral dessa omissão é a falta de competividade de nossa economia, aliada a uma inversão de valores republicanos, em face do modelo efetivamente praticado. Saliente-se, nesse caso, que até o mais alto escalão do capital empresarial nacional não consegue colocar, na mesa negocial, as condições ideais para a conformação de uma discussão racional e positiva, no campo da necessidade de se reformar o atual sistema tributário vigente.

---

1. Presidente da Comissão de Assuntos e Reforma Tributária da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional do Distrito Federal.

Isso tudo em razão de uma dicotomia básica, pois há um paradoxo inerente entre os interesses em jogo. Um lado luta para minimizar os efeitos da carga tributária incidente sobre as riquezas produzidas, buscando maior competitividade e excelência. O outro lado, ator arrecadador, até compromete-se em desburocratizar o sistema, desde que isso não represente uma diminuição em seu botim.

O clima de desconfiança não poderia ser maior, repetindo a máxima que acompanha as disputas relativas às pensões de alimentos: quem paga, acha que paga muito e tem certeza que quem recebe gasta tudo, menos com o que interessa; quem recebe, acha que recebe pouco, e tem a certeza que o pagador deve ter algum rendimento escamoteado, o qual deverá ser descoberto e devidamente onerado.

A reação dos que pagam o tributo é dogmática: a máquina pública deve tratar sua paquidermia aguda, buscando o emagrecimento de sua estrutura, de modo a tornar-se mais leve nos bolsos do contribuinte e com isso, suavizar a necessidade de arrecadação tributária. Não há quem não tenha essa opinião. Até mesmo o elefante estatal sabe disso.

A partir dessa dicotomia maniqueísta entre o bem e o mal, exsurge o grande desafio para encontrarmos o elo perdido: a carga tributária seria alta porque o Estado (*latu sensu*) gasta em demasia ou gasta-se em demasia porque a carga tributária seria alta? Quem nasceu primeiro: o ovo ou a galinha?

A questão ganha maiores contornos de dramaticidade quando observamos que ano a ano a carga tributária se eleva em proporções exponenciais e os gastos em maior escala.

Portanto, é muito salutar a iniciativa do Ipea, em conjunto com a Comissão de Assuntos e Reforma Tributária da Ordem dos Advogados do Brasil, seccional do Distrito Federal (OAB/DF), de iniciar o este debate, por meio da subscrição de textos por especialistas acerca dos polêmicos temas relativos à tributação em nosso país.

Trata-se de inestimável contribuição, cujo efeito prático será o de trazer à superfície argumentos e pontos de vista sólidos, com propostas positivas para a nação, que tanto precisa rever os seus paradigmas em matéria de tributação.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: ALGUMAS NOTAS INICIAIS

Não temos dúvida alguma de que a Carta Magna de 1988 foi concebida como um documento de proteção à cidadania. Na matéria tributária, em particular, essa opção fica patenteada com um destaque expressivo dedicado ao Sistema Tributário Nacional (arts. 145-162).

Esse sistema foi acomodado no texto global da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) para veicular, sob o aspecto da norma fundamental, a boa convivência entre o Estado arrecadador e o contribuinte, relação essa quase sempre emoldurada por raios de tensão de alta voltagem.

Ali ficaram sintetizados os grandes dogmas da estruturação tributária: a distribuição da competência tributária, a limitação ao poder de tributar, por intermédio de princípios e imunidades, a repartição das receitas tributárias, em obséquio ao pacto federativo, a concepção de funções extrafiscais e parafiscais de algumas exações etc.

Boa parte das constituições, ao redor do globo não dedicam, como a nossa, um capítulo inteiro à questão tributária. Todo mosaico normativo em relação à questão tributária, posiciona a nossa Carta Magna como uma expoente em expressar verdadeiras proteções ao contribuinte, não o deixando à mercê do legislador infra, figura naturalmente voraz e diretamente interessado na questão.

Nota-se que o modelo a ser implementado é, deveras, relativamente descentralizado, na medida em que confere competência tributária aos municípios (mais de 5 mil) e aos estados e Distrito Federal (27). Utiliza-se aqui a locução "relativamente descentralizado" em razão de a União concentrar em si, por injunção constitucional, um maior número de tributos a serem arrecadados.

Não se pode criticar ao extremo essa concentração, pois compete à União a promoção de inúmeras atribuições constitucionais, especialmente ao que se refere à distribuição das receitas tributárias arrecadada aos demais entes políticos, notadamente em relação aos munícipios, pois muitos deles não teriam condições arrecadatórias, em face da ausência de vocação econômica. Assim, a União promove uma distribuição de recursos de modo federativo. Há quem concorde com esse modelo; há quem discorde.

Um detalhe importante, a partir da CF/1988, é que, embora haja uma distribuição de competência tributária, na qual cada ente político recebe sua reserva para promover a respectiva tributação, quando se trata de impostos, há uma forte intervenção federal ou nacional. Nos termos do art. 146 da CF/1988, compete à União, mediante a edição de lei complemetar (LC), estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes dessa exação. Portanto, pode-se afirmar que há impostos municipais ou estaduais, porém os contornos primordiais na criação de impostos, seja eles quais forem, encontram-se na titularidade da União.

Isso tudo em razão de uma motivação especial e racional: a promoção de uma uniformidade mínima, pois só de municípios, como alhures destacado, temos a presença de mais de 5 mil unidades. Essa intervenção genérica evita a consubstanciação de um sistema tributário muito poroso.

Também há de se observar que na distribuição de competências, sobretudo em relação aos impostos que oneram o consumo e produção, os estados da Federação ficaram com a principal joia da rainha: o Imposto sobre as operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS). Trata-se do imposto de maior relevância econômica, porquanto onera a cadeia produtiva e de consumo, ou seja, uma tributação insone, haja vista que o pilar principal da sociedade pós-moderna é o consumo.

Essa distribuição do ICMS trouxe efeitos colaterais crônicos, no âmbito da tributação: *i)* guerra fiscal, devido às enormes disparidades na legislação tributária; *ii)* insegurança jurídica, porquanto na medida em que os estados possuem arcabouço legislativo próprio, cada qual concentra seu olhar nas referidas normas e de acordo com os seus interesses arrecadatórios, colocando os contribuintes em estado de pavor e ocasionando inconsistências das mais diversas, no trato das infrações tributárias; *iii)* permeabilidade enorme nas alíquotas locais; *iv)* uma não cumulatividade desconceitual, porquanto emulsam, a partir da interpretação nos tribunais, discussões relativas do direito de creditamento do ICMS pagos em relação à etapa anterior; *v)* uma seletividade acéfala, na medida em que não fica esclarecido, no aspecto da interpretação, se essa seria uma qualificação obrigatória ou facultativa para o legislador interno, já que podemos verificar, na prática, que a energia elétrica, os combustíveis e a telecomunicação recebem a mais alta carga tributária nesse tocante; e *vi*) um modelo de concessão de incentivos fiscais inviável em razão da necessidade de unanimidade dos estados da Federação, na ocasião da votação para autorização da concessão de incentivos fiscais.

É bem verdade que os estados da Federação não estariam livres para praticar o ICMS. A CF/1988 impõe um modelo de racionalização deste imposto pela via da edição de LC, motivo pelo qual foi aprovada a LC 87/1996, também denominada Lei Kandir. Entretanto, ainda assim, essa lei não foi capaz de frear as divergências e incongruências verificadas nas leis locais.

A União, por conseguinte, recebeu uma série de competências relativas a fatos de grande envergadura econômica: tributar a renda de pessoas (físicas ou jurídicas), o lucro e a receita bruta das empresas, a produção industrial, as operações relativas ao comércio exterior (importação e exportação), assim como as operações financeiras. Para isso, ela não poupou esforços: descarregou sem piedade, no sistema, uma séria de tributos que recaem basicamente sobre os mesmos fatos geradores, destacando-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas incidentes sobre a receita bruta das pessoas jurídicas.

Embora não se possa classificar essas múltiplas incidências como inconstitucionais (seriam *bis in idem* autorizados pela CF/1988), o fato é que, para cada filhote nascido, há um cabedal incessante de produções de normas confusas e onerosas, obrigando ao destinatário o dever de interpretá-las, fazendo preces para que o seu olhar interpretativo não seja tão distante da visão do órgão arrecadador, sob pena de submeter-se a penas pesadíssimas.

Entre as matérias que devam ser uniformizadas por meio de LC, destacam-se os temas relativos à decadência, à prescrição e ao Simples Nacional, assim como o adequado tratamento da tributação dispensados às cooperativas.

A CF/1988 deixou a cargo de cada ente político a produção de normas relativas às alíquotas e penalidades, não uniformizando esse tratamento, o que poderia ser um equívoco no que tange, principalmente, à política de aplicação das multas por infrações, porosas por definição.

3 PRECISAMOS DE UM *RECALL* NORMATIVO

Ao longo do texto, destacamos algumas características de nosso sistema. Não é de todo ruim. Possui seu charme. Traz segurança jurídica. Porém, precisa de alguns acertos, afinal, passados quase trinta anos, é hora de rejuvenescer e se adequar aos tempos hodiernos.

Uma das premissas muito destacadas pelos especialistas como uma espécie de erro matricial do modelo foi ter cindido o imposto sobre consumo em três vertentes: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para União, ICMS para os estados e Distrito Federal e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) para os municípios. Sobre o aspecto político, foi uma boa tacada federativa. Sob a uniformização do trato e a burocracia, um desalento.

Correto seria reunir os três em um só e de competência da União, como ocorre na maioria dos países que praticam um imposto comumente denominado Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

Passados alguns anos, o resgate tem-se mostrado muito custoso. Os entes competentes não se mostram entusiasmados em transferir suas respectivas atribuições para a União pois há uma sobrecarga de resistência à perda por parte dos estados da Federação. Entendem eles que, com esse deslocamento de competência, não somente perderão arrecadação como, também, ficarão à mercê de repasses da União, centralizando ainda mais o sistema, ou seja, tornando Brasília ainda mais fortalecida.

Sabe-se que não será fácil, ou possível, convencer as bancadas dos estados a aprovar uma modificação de competência desse jaez. Embora ela seja racional sob o aspecto da economia e desburocratização, a questão tem sido tratada mais sob o viés das emoções políticas do que sob um olhar de nação.

Há um entendimento esboçado de que, no campo federal, melhor será a aglutinação de várias siglas em torno do IVA: PIS, Cofins, ISSQN e IPI. Todavia, o caminho se apresenta congestionado quando se trata do ICMS. Ele deveria ser ali aglutinado, mas a emoção política lança raios mais fortes que a razão sistemática. Resultado: nada acontece e o tempo vai passando, com as gerações perdendo oportunidades.

Se assim for, até para avançarmos, melhor será permanecer o ICMS com os estados da Federação. Todavia, pode-se cortar o bebê de modo salomônico: mantém-se a arrecadação nos estados, porém desloca-se para a União uma maior participação de interferência legislativa, seja através de emendas à CF/1988, seja por intermédio da edição de LC, de modo a reduzir substancialmente o espectro das legislações locais.

Competiria à União uma melhor fixação relativa às alíquotas do ICMS, especialmente as que recaem sobre os bens e produtos considerados essenciais, retirando essa atribuição dos estados. Também seria o caso de melhor definir o sistema de não cumulatividade, explicitando, de modo mais compreensível, o campo de abrangência dos créditos. Essa aglutinação na pessoa da União dos aspectos normativos do ICMS abrandaria a incidência das guerras fiscais e o mercado predatório que lhe é consequente.

O campo das penalidades por infrações à legislação tributária também deve ser uniformizado, pois não é crível que se possa aceitar um sistema em que o nível de penalidade fica na esfera dos entes interessados, perfectibilizando um ambiente completamente hostil ao contribuinte, no qual a mesma conduta receberá diversos castigos, dos mais severos aos mais suaves. Trata-se aqui de uma questão de justiça uniforme.

No tocante ao destino das arrecadações, o modelo atual, de alíquotas interestaduais para a origem, com diferença de alíquota para o destino, tem sido objeto de muitas críticas e reprovabilidades. Também aqui há uma motivação: a heterogeneidade econômica do país. Com a superconcentração da produção industrial no polígono denominado Centro-Sul e sendo nosso país de cunho continental, é natural que os estados que possuam índole de destinos não queiram dividir a arrecadação. A argumentação deles é razoável: se o produto foi destinado ao consumidor final pertencente ou residente em seus territórios, é para lá que deve seguir toda a carga tributária e arrecadação.

Penso que essa questão há de ser observada com a acuidade que o tema exige. Deslocar para o estado de destino a arrecadação integral da operação interestadual pode parecer um argumento de equidade, pois é lá que se encontra o consumidor. Todavia, carece de estudos mais centrados, qual seria o efeito colateral dessa medida, ou seja, se isso poderia desestimular a Unidade Federativa (UF) a ser considerada

como de origem, preferindo que a produção advenha de outros entes e com isso receber o valor integral do imposto. É bem verdade que estados de origem, por serem mais desenvolvidos e com maior densidade populacional, acabariam por ser, também, grandes consumidores de produtos, compensando uma coisa pela outra.

Outra acusação que se faz contra nosso sistema tributário é seu caráter não robinwoodiano, ou seja, aquele que tira dos pobres para dar aos ricos. Esse adágio não é sem razão. Na velha tradição doutrinária acerca da classificação dos impostos, há a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Essa previsão consta no § 1º do art. 150 da CF/1988. É interessante notar que na antessala do princípio de que os impostos deverão ser graduados de acordo com a capacidade individual e econômica dos contribuintes há a melancólica expressão "sempre que possível".

Na maioria dos impostos destacados na CF/1988, de fato não será possível aquilatar a sua cobrança levando-se em consideração essa capacidade individual do contribuinte. Na tributação de impostos que recaem sobre o consumo, em nenhuma das versões escolhidas pela Carta Magna será possível a conformação do paradigma da capacidade econômica do contribuinte, e é aí onde reside o problema do modelo prevalecente: uma alta densidade de impostos sobre o consumo, que será, inexoravelmente, repassada ao adquirente, por meio do fenômeno econômico da precificação. Esse custo, uma vez aderido ao preço, não terá a individualização idealizada. Ao revés, se o assalariado adquirir alimentos, suportará o mesmo influxo tributário, por injunção econômica, que o abastado financeiramente. Em outras palavras, o rico e o pobre experimentam a mesma sensação tributária, embora estejam em situações individuais inversamente simétricas.

A correção disso passa pelo alívio da incidência de tributos sobre o consumo. Contudo, o efeito será deslocar a carga para o patrimônio e a renda. Com isso, a tendência natural será a de elevar as alíquotas sobre os rendimentos auferidos, sobre a propriedade de patrimônios (automotores e imóveis) e sobre a herança e transmissão de bens.

Tradicionalmente, nos países com grande desenvolvimento econômico e uma classe média bem estabelecida há uma propensão maior em onerar o patrimônio e a renda, pois seriam riquezas apresentadas em grande escala e suficientes para prover a arrecadação necessária e, via de consequência, minimizando a incidência sobre o consumo. Não raro, aos visitarmos esses locais turisticamente, ficamos maravilhados com a diferença dos preços em relação ao nosso. Todavia, dificilmente procuramos nos informar quanto aquele lugar visitado onera o patrimônio e a renda dos seus cidadãos.

Os modelos de reforma tributária apresentados buscam a conformação nessa matriz de mudança, levando-se em consideração o cabedal de tributos incidentes. O fato é que, nominalmente falando, os impostos incidentes sobre a renda e

patrimônio no Brasil precisariam de uma nova verificação, se contrastados com os praticados até mesmo pelos países com as mesmas características de nossa economia.

Se quisermos aliviar a tributação sobre o consumo, teremos que focar uma maior incidência de impostos sobre a renda e proventos. Sabemos que outra forma de diminuir tributação sobre o consumo, sem necessariamente deslocar a perda para outro setor, é diminuir o tamanho do aparelho estatal. Porém, trata-se de medida de improvável ocorrência, haja vista a má vontade dos protagonistas do poder público levarem a efetividade essa solução.

É bem possível que, para a implementação de uma matriz tributária sobre a renda, a tabela de incidência venha a sofrer alterações para cima. Dessa forma, seria o caso de tributar os maiores rendimentos com alíquotas acima de 27,5% e rever a isenção de imposto de renda na distribuição de lucros e pagamentos de dividendos.

Não haverá solução mágica para essa mudança radical. Se quisermos mesmo aliviar a tributação sobre o consumo, perfazendo uma maior justiça fiscal, vamos ter de centrar os esforços na tributação sobre o patrimônio e a renda. Teremos que quebrar paradigmas secularmente impregnados em nosso sistema e sem prejuízo da discussão relativa à diminuição do tamanho do Estado (*latu sensu*).

No campo da extrafiscalidade, não se pode conviver com ideia de superdimensionar a tributação sobre produtos considerados essenciais. Esse fenômeno é verificado a partir da constatação das alíquotas de ICMS sobre os medicamentos, combustíveis e energia elétrica. Não há dúvidas de que a sanha arrecadatória das unidades federativas volta seu olhar sobre esses produtos, pois o substrato econômico deles advindos seja considerável.

Nesse diapasão, sofre, novamente, a população de modo geral. É certo que as modificações pretendidas em relação ao nosso sistema devem levar em consideração essa realidade. Tudo bem que as unidades federativas necessitem de recursos, mas o tributo não pode ser um fim em si mesmo ou um instrumento de arrecadação somente. Ele deverá onerar o supérfluo ou prejudicial. Porém, na esfera da essencialidade, deverá ser racional.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A SÍNDROME DO AUTOMÓVEL FOX: COMPACTO POR FORA, ESPAÇOSO POR DENTRO

A CF/1988 procurou, a todo modo, esculpir os principais tópicos estruturantes de nossa tributação. Aliás, ela foi além: em alguns tributos deu-lhes verdadeiras impressões digitais, a ponto de disciplinar, por exemplo, o modelo de concessão de incentivos fiscais.

O fato de a CF/1988 estabelecer os principais vetores da tributação nacional não significou, necessariamente, uma redução da legislação infra. Em outras palavras,

a sensação que se tem ao ler a Carta Magna, em matéria tributária, é a de que pouco restaria aos entes políticos, no âmbito de suas competências e, com isso, o sistema exógeno seria naturalmente enxuto. Todavia, não foi o que se verificou.

Com a distribuição de diversos tributos para os entes políticos, abriu-se uma larga avenida *hight speed* na produção normativa. Ainda que a CF/1988 tenha concentrado, pela via de LC, boa parte das características dos tributos, o fato é que a descarga legislativa foi expressiva.

O sistema deve ser compacto por fora e também por dentro. A diminuição da "sopa de letras" tributária é medida que se impõe. Portanto, toda a tentativa de enxugar esse gelo, para uma diminuição da produção normativa, será bem-vinda.

5 CONCLUSÃO

Sem pretensões de exaurir o tema, entendemos que a revisão do sistema tributário é um destino do qual a nação não poderá fugir. Já estamos, deveras, atrasados nisso.

Como uma nação inclinada à produção de riquezas e com múltiplas abundâncias naturais, o Brasil deve buscar a excelência tributária, seja para ganhar maior competitividade global, seja para aquilatar a promoção do combate à desigualdade, que engloba a questão fiscal também.

A classe política deve colocar as suas convicções pessoais no assoalho e trazer à discussão tão somente os argumentos de interesse da sociedade. Desse modo, talvez possamos avançar nessa escala de valores.