



A REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONSTITUIÇÃO

Atualmente, a reforma tributária está no ápice de sua popularidade, sendo discutida a partir de três propostas distintas: a recentemente apresentada pelo Ministério da Economia e as apresentadas pelo Senado Federal e pela Câmara de Deputados em 2019, que são as PECs 110 e 45, respectivamente. No entanto, não é de hoje que essa pauta é conhecida pelos contribuintes e pelos governantes brasileiros.

Cada qual (propostas) com suas particularidades, todas elas possuem os mesmos objetivos principais: simplificar o sistema fiscal, reduzir a carga tributária e, assim, estimular a economia. No entanto, as sugestões de mudança que elas apresentam não necessariamente garantem a cobertura dessas três esferas de propósito, ou, ainda, não necessariamente garantem um modelo de reforma ideal à realidade brasileira.

A proposta da Câmara (PEC 45/2019)

Juntar em um só imposto cinco tributos sobre o consumo de bens e serviços que hoje são cobrados pelo governo federal, estados e municípios – essa é a síntese da proposta de reforma tributária da

Câmara, segundo definição apresentada no Portal por ela mesma criado para explicar a PEC 45/2019.

Pelo texto de tal norma, os tributos IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS seriam extintos, dando lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o qual teria caráter federal. Ainda, a PEC sugere também a criação do Imposto Seletivo Federal (IS), que será aplicado a todos os bens e serviços cujo consumo se deseja desestimular, a exemplo de álcool e cigarro.

A proposta do Senado (PEC 110/2019)

Um pouco mais ousada do que a proposta da Câmara, a sugestão do Senado para a Reforma Tributária prevê a extinção de nove tributos: IPI, PIS, PASEP, COFINS, ICMS, ISS, IOF, Cide-Combustíveis e Salário-educação. No lugar deles, seria criado também um Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e um Imposto Seletivo Federal (IS).

Ainda, de acordo com o texto da PEC 110/2019, outras mudanças ocorreriam. A exemplo, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) seria incorporada ao Imposto de Renda (IR), o qual adotaria novas alíquotas.

A proposta do Ministério da Economia (PL 3.887/2020)

A proposta de reforma do Ministério da Economia, ou pelo menos a parte dela que foi apresentada à análise da Câmara e do Senado, baseia-se na unificação dos tributos PIS e COFINS, que passariam a se chamar Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Para o Ministro Paulo Guedes e sua equipe, a criação desse imposto, o qual teria os moldes do mundialmente famoso IVA (Imposto sobre Valor Agregado), promoveria impactos significativos na economia, por meio da eliminação do regime cumulativo e a extinção de uma série de benefícios fiscais hoje aplicados à arrecadação de PIS/COFINS.

Quanto a outros tributos, o que se conhece da proposta do Ministério da Economia até agora não traz luz sobre eles. Há rumores, porém, de que em breve serão apresentadas outras partes da proposta, as quais tratariam sobre impostos como IR, ICMS e ISS, tudo sem contar com a volta da teratológica CPMF, agora com a alcunha de ITF - Imposto Sobre Transações Financeiras.

A razão que me levou a refletir sobre o tema em destaque resulta basicamente da observação, ao longo de décadas, do dinamismo caótico da legislação tributária, bem como, das inúmeras e frustradas reformas já implementadas cujo deslinde, de forma invariável, resultou em odioso aumento da carga tributária.

É extreme de dúvida, segundo Kiyoshi Harada: “que um dos ramos do direito, aonde reina maior número de diplomas legais dúbios, confusos e contraditórios, que se sucedem com incrível rapidez, e invariavelmente redigidos com inusitado sadismo burocrático, é, sem dúvida alguma, o do direito tributário. Tornando-se uma tarefa hercúlea para os contribuintes o cumprimento de todas as obrigações tributárias principais e acessórias a um custo extremamente elevado. Difícil saber o que está em vigor e o que já foi revogado”.¹

Após uma profunda e esclarecedora abordagem feita à fúria legislativa, ao irracionalismo das sanções políticas impostas aos contribuintes e à execrável criminalização dos devedores, acentua com propriedade: “Entretanto, os teóricos do direito repetem ‘ad nauseam’ a necessidade de reforma tributária para simplificar o sistema tributário, sem a menor preocupação com o exame das causas da complexidade de nossa legislação tributária. É o já tradicional mito da reforma tributária, uma panaceia para curar todos os males que derivam da ação do homem, e não das leis”.

A seguir salienta: “O Sistema Tributário Nacional, estruturado e muito bem estruturado no Título VI, Capítulo I da Constituição Federal pelo legislador constituinte original, nada tem de complexo. É de uma clareza lapidar, com enumeração de princípios limitadores do poder de tributar e discriminação de rendas tributárias dentro do princípio federativo, além da enumeração taxativa das matérias sob reserva de lei complementar. Merece tão somente algumas emendas pontuais para evitar interpretações tangenciais em prejuízo dos contribuintes e proibir o uso, tanto da medida provisória, como da adoção de efeitos modulatórios que conflitam abertamente com os princípios da legalidade tributária, da isonomia e da vedação de efeitos confiscatórios”.

grifo não original

Assim, a concluir seu raciocínio afirma: “Não é preciso destruir, nem implodir o Sistema Tributário que vigora desde o advento da Constituição de 1988, com considerável jurisprudência positiva formada em seu torno, à dura pena, após gastar rios de tintas, e substituí-lo pela monstruosa proposta em discussão que mais se assemelha à figura mitológica do Leão Alado ou da Medusa, que mistura espécies tributárias diferentes e de natureza diversa, metendo-os tudo dentro de um mesmo balaio, a inviabilizar o uso do Código Tributário Nacional, um verdadeiro monumento jurídico que perdura por mais de meio século, sem qualquer mácula, e que vem servindo como escudo de proteção do contribuinte”.

¹ Matéria publicada no informativo diário Migalhas de 15/01/2019.

Neste ponto, é crucial dizer que meu pensar se coaduna, *ipsis litteris*, com o magistral ensino de Kiyoshi Harada e permito-me, fazendo remissão ao anterior destaque em negrito, qual seja a abordagem ao **PRINCÍPIO FEDERATIVO**, evidenciar que esta alusão trouxe-me à lembrança palestra proferida nos idos de 2003, com a excelência comum àqueles já envolvidos pelas teias áureas do saber, pelo Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Para nosso regozijo este mesmo tema consta da obra *Direito Tributário*, coordenada por Luís Eduardo Schoueri, editada em homenagem ao saudoso Mestre Alcides Jorge Costa.²

Para que não se perca o real sentido de seus ensinamentos, ao invés de relatar com minhas frágeis palavras, passo a transcrever trecho conciso, porém admirável, do magistério contido no trabalho então publicado:

Reforma Tributária: Sua Implementação em Face da Constituição

1. Introdução

- 1.1. Discute-se, há muito tempo, a questão da reforma tributária. Esta envolve aspectos substantivos, que, por um lado, concernem às vantagens e desvantagens para a economia e os cofres públicos, levando-se em conta as estruturas política federativa do país, por outro, ao *modus faciendi*, quer dizer, aos instrumentos jurídicos para a sua concretização.
- 1.2. Estes últimos são o tema deste trabalho. Ele acordará a imprescindível reforma constitucional, analisando os seus limites, bem como os meios de sua posterior complementação e implementação.

2. O poder constituinte

a) Aspectos gerais

- 2.1. A reforma tributária importa no Brasil necessariamente numa reforma ou alteração constitucional, pela simples razão de que o sistema tributário está inscrito – e pormenorizadamente – na Constituição vigente.
- 2.2. Cabe ao chamado Poder Constituinte derivado realizar as mudanças na Constituição estabelecida pelo Poder Constituinte originário. Aquele Poder é instituído por esse e disciplinado na obra deste que é a Constituição: trata-se do poder de modificar a Constituição de acordo com a Constituição.

² Título do Trabalho: *Reforma Tributária: sua Implementação em Face da Constituição*. Obra apontada, pág. 1.199 a 1.203 – Editora Quartier Latin, 2003.

2.3. Isto, em termos concretos, significa que o Poder que muda a Constituição só pode fazê-lo na observância do procedimento para tanto fixado na Lei Magna – aspecto formal: o condicionamento do Poder Constituinte derivado – e respeitando os eventuais limites que a Constituição haja estabelecido para o Poder reformador. Caso contrário incidirá em inconstitucionalidade, sendo em consequência nula a modificação.

b) O direito constitucional brasileiro

2.4. Vigora no Brasil a Constituição de 1988. É ela uma típica Constituição abrangente e analítica. Versa ela não só as mais variadas matérias, tendo o objetivo de ser não apenas uma Constituição política, mas também uma Constituição econômica e social. Igualmente, desce a pormenores quanto a muitas das matérias em que toca, procurando preordenar o legislador ordinário. Assim é em relação ao capítulo dedicado ao “Sistema Tributário Nacional”.

2.5. Quanto ao processo de sua alteração – o processo de Emenda – ela o regula no art. 60. Neste, aborda ela a questão da iniciativa (incisos I e II), de deliberação, exigindo a aprovação em cada Casa do Congresso, em dois turnos e em cada um deles a maioria de 3/5 dos seus respectivos membros (§ 2º), afora outras normas que aqui não importam.

2.6. Ela, ademais, limita esse Poder de Emenda. Estabelece no § 4º:

“§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir”

I – a forma federativa do Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação de poderes;

IV – os direitos e garantias individuais”.

2.7. Ora. Dentre essas matérias “inabolíveis” estão duas que certamente podem ser afetadas numa reforma tributária. Uma é exatamente a “forma federativa do Estado”.

Com efeito, a forma federativa presume a autonomia dos Estados. Tal autonomia compreende, necessariamente, a autonomia financeira. Esta envolve a atribuição aos Estados de tributos cuja percepção independa do Poder central – a União. Mais, em princípio, tributos suficientes para a manutenção de seus serviços e o cumprimento de suas tarefas.

Disto decorre que uma reforma tributária que deixe o Estado à míngua de recursos pode ser encarada como violadora da “forma federativa”.

2.8. A outra são os “direitos e garantias individuais”. Estes não são – há decisão do STF – nesse sentido apenas os enumerados no art. 5º da Constituição, mas há entre eles alguns que estão enumerados no próprio capítulo sobre o “Sistema Tributário Nacional”, no art. 150.

3. A reforma tributária e a sua implementação

3.1. Do exposto resulta a delicadeza de uma reforma tributária. Não só a aprovação deste reclama uma maioria qualificada, na Câmara e no Senado, como há de respeitar limites concernentes à “forma federativa” e aos “diretos e garantias individuais”.

3.2. Mas evidentemente a implementação da reforma reclamará uma legislação infraconstitucional, federal, estadual e municipal. Quais serão os instrumentos dela?

3.3. O primeiro poderá ser a lei complementar (art. 69). Foi prevista como instrumento para a edição de normas importantes, de natureza para-constitucional que, embora não devendo ser inseridas no corpo da Lei Magna, não poderiam ficar à mercê de majorias ocasionais. Caracteriza-se em por dois traços: 1) somente caber onde a Constituição a prevê; 2) não poder ser aprovada senão pela maioria absoluta dos votos dos membros das Casas do Congresso.

Claro está que, em vista das características expostas, não será ela chamada ao desdobramento da reforma, salvo e no corpo desta, no corpo constitucionalizado desta, for prevista.

3.4. O segundo deverá ser a lei ordinária. Está servirá para exigir ou aumentar o tributo, como reclama o art. 150, I da Constituição. O princípio registrado neste dispositivo – o princípio da “legalidade tributária” – consiste numa das garantias individuais fundamentais.

3.5. O terceiro poderá ser a lei delegada (art. 68). Esta, que presume autorização – delegação – por parte do Congresso Nacional, pode substituir a lei ordinária na instituição e no aumento de tributos.

3.6. O quarto poderá ser a medida provisória (art. 62). Esta teve sua estrutura modificada, não há muito, pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001. Dentre as alterações, está a expressa vedação de sua incidência sobre determinadas matérias (art. 62, § 1º). Entretanto, neste campo proibido não se inclui o da tributação. Assim, a medida provisória poderá servir para instituir ou regularmente tributos.

Claro está que ela sempre dependerá de conversão em lei. Deve-se levar em conta, porém, que, mesmo não tendo sido convertida em lei a medida, seus efeitos perdurarão, a menos que, por decreto legislativo, o Congresso Nacional disponha em contrário, o que somente poderá fazer

dentro em sessenta dias contados da rejeição ou perda de eficácia da medida provisória (art. 62, § 11).

3.7. Observa-se, de passagem, que, em decorrência da Lei nº 9.686, de 10 de novembro de 1999, que regula o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade, pode haver uma restrição aos efeitos da decisão de inconstitucionalidade.

Realmente, o art. 27 da Lei admite que, pela maioria de 2/3 dos membros do Supremo Tribunal Federal, ocorrendo “excepcional interesse social” ou “razões de segurança jurídica”, poderão ser restringidos os efeitos de tal decisão, bem como fixar-se um termo *a aquo* para a sua eficácia. Este termo poderá ser o trânsito em julgado da decisão ou “outro momento” que vier a ser fixado.

Não é difícil imaginar que essa restrição poderá aplicar à decisão de inconstitucionalidade de norma tributária...

3.8. Instrumentos equivalentes servirão para que, dentro da sua esfera de autônoma, cada Estado “regularmente” o tributo a ele atribuído.

3.9. O mesmo se diga quanto ao Município, levado em conta o disposto na sua lei orgânica.

4. Observações finais

4.1. Vale resumir os pontos mais importantes.

- 1) Não poderá haver uma verdadeira reforma tributária, sem que haja uma alteração constitucional;
- 2) Esta alteração, objetivo da Emenda, deverá ser adotada pelo procedimento previsto na Constituição e, mais, não poderá infringir direitos fundamentais, pois isto é vedado pelo art. 60, § 4º, IV da Lei Maior;
- 3) Igualmente, ela não poderá importar em abolição da federação, já que isto é proibido pelo art. 60, § 4º, I da Lei Magna;
- 4) Uma vez promulgada essa Emenda de reforma tributária, ela haverá de ser implementada nos planos federal, estadual (distrital) e municipal;
- 5) Esta implementação importará na sua regulamentação, por lei complementar, sendo o caso, e lei ordinária, lei delegada ou medida provisória, no plano federal, e por normas equivalentes no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Definitivamente, como vimos de ver, o direito dos contribuintes e dos cidadãos não têm sido levado a sério pelos governantes, que seguem desrespeitando as leis e as coisas julgadas para cumprir um interesse arrecadatário. Vivemos a maior crise de confiança tributária de nossa história.

Por tudo o que foi dito, pode-se afirmar que reforma tributária tem muito mais um efeito discursivo do que demonstrativo da plena capacidade do governo de plantão (os anteriores, o atual e os vindouros) em modificar o estado de coisas atual. Ajuda a retórica governamental, mas não auxilia para modificações. Seria adequado demonstrar o montante que pode efetivamente ser alterado, e em qual velocidade, para permitir uma análise mais consentânea com a realidade.

Diversas renúncias fiscais concedidas por prazo certo e sob determinadas condições só podem ser alteradas se as empresas descumprirem as condições ou quando for vencido o prazo legalmente estabelecido — aqui surge a figura do direito adquirido, também constitucionalizada, concedendo segurança jurídica às empresas que cumprirem as regras estabelecidas. Logo, a velocidade de alteração é reduzida, sob pena de intenso litígio judicial.

Já chegamos, em conclusão, ao ponto de ruptura, ou estamos muito próximos dela, pois o desrespeito a tudo e a todos passou a ser a característica da conduta governamental.

Quando a ruptura se dará e como ela se manifestará não dá para prever. Pode-se supor, com base na história, que a "ordem jurídica" falida será substituída por uma nova ordem de poder, geralmente autoritária, mas não é possível saber quem serão os "detentores" dessa nova ordem, ou ao menos os seus promotores, assim como é imprevisível como ela virá se impor.

Urge, portanto, não ficarmos de braços cruzados, inertes e passivos ante o que está ocorrendo no País em afronta à ordem institucional, que tem que ser defendida a todo custo enquanto é tempo. Isto é tarefa de todos, de cada homem e cada mulher em cada momento do seu dia, mas principalmente dos organismos que congregam a sociedade civil, cujo poder de formação de ideias e de persuasão coletiva tem que chegar a sensibilizar os Poderes constituídos, para que estes assumam com responsabilidade e eficácia o seu real papel de promotores do bem coletivo, sob a égide da lei e com incondicional e irrestrito respeito à mesma.

Tenha-se presente que as considerações aqui expendidas concentram-se nos estreitos limites do âmbito tributário, mas podem se alargar para todos os setores da vida nacional, pois o mal está generalizado.

Kiyoshi Harada

- Mestre em Teoria Geral do Processo pela UNIP. Especialista em Direito Tributário e Ciência das Finanças pela FADUSP. Especialista em Teoria Geral do Processo pela UNIP. Professor de Direito Administrativo, Tributário e Financeiro em diversas instituições de ensino superior. Membro da Asociación Interamericana de la Tributación, com sede em Rosário, Argentina.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho

- Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da USP - Doutor honoris causa da Universidade de Lisboa - Doutor pela Universidade de Paris - Ex-Professor visitante da Faculdade de Direito Aix-en-Provence (França).