

# REVISÃO CONSTITUCIONAL E REFORMA TRIBUTÁRIA

**HUGO DE BRITO MACHADO**

Juiz do Regional Tribunal Federal da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, da Academia Internacional de Direito e Economia, e da Associação Brasileira de Direito Financeiro. Ex-Procurador da República.

## **SUMÁRIO:**

1. Introdução. 2. Revisão constitucional. 3. Os Objetivos de uma reforma do sistema tributário. 4. A simplificação e a redução de tributos. 5. O Imposto sobre o patrimônio líquido. 5.1. Redução dos custos de administração. 5.2. Contribuinte. 5.3. Combate à sonegação. 5.4. Compensação com o imposto de renda. 5.5. Competência e distribuição da receita. 6. O Imposto sobre a produção e o consumo. 6.1. A questão da não cumulatividade. 6.2. Apenas duas incidências. 6.3. Não cumulatividade na fase de produção. 6.4. Administração. Hipóteses de antecipação do imposto. 6.5. Alíquotas idênticas para mercadorias e serviços. 7. Conclusão.

## **1. Introdução**

Temos dito, repetidas vezes, que a melhor reforma a ser feita em nosso sistema tributário, agora, seria estabelecer a sua imodificabilidade pelo prazo de dez anos, pelo menos. As constantes modificações na legislação tributária impedem se torne esta razoavelmente conhecida dos que a aplicam. Frustram o denominado efeito didático da jurisprudência. Tornam impraticável qualquer planejamento, tanto privativo, na empresa, como governamental. Sacrificada está, assim, de tal forma, a segurança jurídica, que nem mais a

inclusão de um preceito na Constituição representa garantia de estabilidade.

Com efeito, a recente Emenda Constitucional nº 3, deste ano de 1993, abriu uma brecha, lamentável sob todos os aspectos, no princípio da anterioridade, um dos mais significativos princípios jurídicos da tributação, integrantes do conjunto de princípios responsáveis pela segurança jurídica.

Não vale o argumento de que se trata de uma situação de emergência, em face da difícil situação das contas públicas. O princípio da anterioridade foi imaginado exatamente para impedir que, em tais situações, fosse sacrificada a estabilidade. A solução para as emergências já está constitucionalmente prevista nas exceções, aliás bem amplas, ao princípio da anterioridade. Fora das exceções constitucionais não se havia de buscá-la.

Não obstante, como se aproxima a revisão constitucional, e com certeza não prevalecerá a idéia de deixar intocado o capítulo pertinente ao Sistema Tributário, cumpre-nos colocar em debate algumas idéias, com o objetivo de contribuir para que as mudanças a serem nele introduzidas sejam, pelo menos, no sentido de sua simplificação.

Tal simplificação deve contribuir para melhorar o grau de confiança na relação fisco contribuinte, infelizmente diminuído por atitudes do fisco, que, diversamente do que pode a muitos parecer, não está preocupado com a realização do direito, mas simplesmente com a arrecadação.

É preocupante a constatação, que tenho feito ao longo de mais de trinta anos: enquanto o contribuinte procura meios para não pagar o que é devido ao fisco, este utiliza toda a sua força para arrecadar, mesmo o que é indevido, sem qualquer respeito aos princípios jurídicos, tornando a relação tributária cada vez mais intensamente conflituosa.

A atitude, às vezes imoral, do fisco, deixa o contribuinte cada vez mais descrente no Direito e, em conseqüência, cada vez mais disposto a defender seus interesses por meio ilícitos, o que conduz a um retorno à época na qual a tributação operava-se numa relação exclusivamente de poder, sem qualquer conteúdo jurídico.

Citemos apenas dois exemplos, entre muitos que poderiam ser citados, de atitudes imorais do fisco: Primeiro, o fato de não pagar as dívidas resultantes de condenações judiciais, posto que o

precatório, com uma inflação superior a trinta por cento ao mês, é um verdadeiro calote. Segundo, o entendimento do que seja uma nota fiscal inidônea, que permite arrecadar das vezes o mesmo tributo.

É importante, pois, pensarmos em simplificação do sistema tributário, e também na melhoria do grau de confiança na relação de tributação, com a conseqüente redução dos conflitos que alberga.

## **2. Revisão constitucional**

Em torno da abrangência da revisão constitucional existem diversas opiniões. Desde as que a consideram frustrada pelo resultado do plebiscito, até a que admite a possibilidade de modificações e, quaisquer dispositivos da Constituição, até mesmo dos abrangidos pelas denominadas cláusulas pétreas.

A decisão sobre isto será política. Como diria KELSEN, a Ciência do Direito não tem meios para afirmar qual dessas opiniões é a correta.

Acreditamos que vai prevalecer o entendimento dos que sustentam a possibilidade de revisão ampla do texto. Não estou dizendo que isto é bom. Nem é o que eu defendo. É o que penso ser a nossa realidade. É o que vai acontecer, seja, ou não, juridicamente correto. Seja, ou não, politicamente adequado. É o que vai acontecer.

Por isto vale a pena enfrentarmos algumas questões pertinentes à tributação, com vistas a uma reforma do sistema constitucional tributário.

## **3. Objetivos de uma reforma do sistema tributário.**

A idéia de reforma do sistema tributário suscita desde logo a questão da definição dos objetivos a serem com ela alcançados. Mudança pelo simples gosto mudancista, pelo simples desejo de novidade, não faz sentido.

Nem sempre, porém, os objetivos declarados são os verdadeiros. Nas manifestações de autoridades do governo, nos últimos anos, os principais objetivos de uma reforma do sistema tributário seriam a redução da carga tributária, a simplificação do sistema e a redução do número de tributos. Na verdade, porém, os verdadeiros

objetivos das reformas preconizadas, que podem ser identificados pela análise dos dispositivos propostos, são apenas o aumento de impostos e a redução da autonomia dos Estados e Municípios em matéria de tributação.

Aliás, o retorno ao centralismo tributário, com a atrofia da federação, pode ser constatado já em diversas medidas adotadas depois do advento da atual Constituição, tais como: a redução de alíquota do imposto de renda de pessoas jurídicas com a concomitante criação da contribuição social sobre os lucros; a redução de alíquotas do IPI com o concomitante aumento do valor do denominado selo de controle; a autorização para instituição do IPMF e a extinção do adicional de renda estadual, e do IVVC dos municípios.

Parece-nos lamentável essa tendência, e contra ela nos colocamos, decididamente. Não é possível federação sem descentralização das rendas tributárias. Nem democracia sem a desconcentração do poder, que só a federação é capaz de assegurar.

Não se diga que a simplificação do sistema tributário, com a redução do número de impostos, leva necessariamente ao centralismo. Tal assertiva tem validade apenas aparente, como tentaremos demonstrar.

Seja como for, sustentamos que a reforma, infelizmente inevitável, do sistema tributário, deve ter entre os seus objetivos a sua simplificação, consubstanciando, ou tendo como decorrência: (a) a redução do número de impostos; (b) a desburocratização, com a redução dos encargos tanto para o fisco como para os contribuintes; (c) a eliminação de oportunidades para práticas evasivas, fraudulentas ou não; e (d) a minimização de atritos na relação fisco-contribuinte.

#### **4. A simplificação e a redução de tributos.**

A idéia de simplificação conduz, em princípios, no rumo oposto ao apontado pela idéia de justiça tributária. É que esta presuppõe o caráter pessoal dos impostos, o que de certa forma fica prejudicado com a simplificação. O caráter pessoal do imposto, em regra, não se compatibiliza com a simplicidade de seu regime jurídico. Entretanto, nem sempre a complexidade decorre do caráter pessoal. E o número maior de impostos, por outro lado, não significa maior grau de equidade do sistema, nem melhor distribuição das rendas que este enseja, entre as diversas esferas de governo.

A proposta que ousamos formular, busca realizar a simplificação, sem prejuízo da justiça. E a redução do número de impostos, sem prejuízo de uma partilha tributária compatível com a federação.

Busca, ainda, e especialmente, reduzir o custo da administração do sistema tributário, bem como torná-lo mais eficiente, minimizando as possibilidades de evasão.

## **5. O Imposto sobre o Patrimônio Líquido.**

Preconizamos a extinção dos impostos sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), e sobre a propriedade territorial rural (ITR), que devem ser substituídos pelo Imposto sobre o Patrimônio Líquido – IPL.

Opera-se, desta forma, a redução de mais dois impostos, com notável redução de custos, tanto para os contribuintes, como para a Fazenda Pública.

### **5.1. Redução dos custos de administração.**

O custo de administração do novo imposto será praticamente zero, posto que todas as pessoas físicas já fazem atualmente declaração de bens, juntamente com a declaração anual de rendimentos. E as pessoas jurídicas já informam, nas suas declarações anuais de rendimento, o valor de seus patrimônios.

Ligeiras adaptações talvez se façam necessárias, mas no essencial, os dados a serem trabalhados, os mecanismos burocráticos para o controle dos contribuintes, já existem.

Por outro lado, o custo de administração dos impostos a serem extintos é bastante significativo, sendo significativa, pois, a economia resultante da supressão proposta. O custo de administração do IPTU, sem dúvida é de grande importância para os municípios. O custo de administração do ITR é de tal ordem que o INCRA e a FAZENDA NACIONAL brigam em Juízo para se livrarem dessa Administração. E o custo do IPVA, finalmente, também não é desprezível. Seguramente a economia a ser obtida com a substituição desses três impostos, pelo IPL será valiosa.

## **5.2. Contribuinte.**

O IPL poderá ser exigido das pessoas físicas e jurídicas, ou somente das pessoas físicas. Nesta última hipótese, deve ser tido como integrante do patrimônio destas a parcela do patrimônio líquido das pessoas jurídicas das quais participem, sempre que o valor de tal patrimônio líquido seja superior ao valor do capital social.

## **5.3. Combate à sonegação.**

Não se diga que é difícil a constatação dos bens. Muito mais difícil é a constatação da renda. A propriedade dos bens é um fato duradouro. Não constatada hoje, pode ser constatada amanhã. Perdição estará apenas a tributação do passado. Para o futuro, os bens passam a ser tributados. Já em relação à renda é diferente. É um fato instantâneo. Não constatada em cinco anos, já não pode o imposto ser lançado, em face da decadência.

Um contribuinte que consiga ocultar do fisco sua riqueza durante cinco anos, pode, em seguida, apresentá-la, que não mais estará sujeito à incidência do imposto de renda. Instituído o imposto sobre o patrimônio, tais situações ensejarão a incidência do imposto, nos últimos cinco anos, e para o futuro.

## **5.4. Compensação com o imposto de renda.**

O imposto sobre o patrimônio, que preconizamos, não deve ser um encargo a mais para quem já vem pagando imposto de renda. Assim, deve haver uma compensação entre um e o outro imposto, de sorte que os titulares de elevados patrimônios que já recolhem somas razoáveis de imposto de renda, nenhum acréscimo sofrerão.

Destina-se o Imposto sobre o Patrimônio Líquido a alcançar especialmente aquelas situações nas quais o contribuinte tem um elevado patrimônio, mas este não produz renda, ou então a renda é ocultada do fisco. Funcionará, assim, como fator de desestímulo a manutenção de patrimônios improdutivos, além de ser um instrumento de controle que certamente aumentará a eficácia do imposto de renda.

## 5.5. Competência e distribuição da receita.

O IPL há de ser da competência da União, por conveniência da administração e por sua estreita conexão com o imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

O produto de sua arrecadação deve ser partilhado, da mesma forma que hoje é partilhado o produto da arrecadação do imposto de renda.

## 6. O Imposto sobre a produção e o consumo.

Preconizamos, ainda, a substituição do ICMS por um imposto sobre a produção e o consumo de bens e serviços de qualquer natureza – IPCS.

Esse imposto substituiria o ICMS, o IVVC e o ISS. Incidiria sobre todas as operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por importadores, ou industriais, bem como sobre as vendas a consumidor, e ainda sobre todas as prestações de serviços, de qualquer natureza.

### 6.1. A questão da não cumulatividade.

Os fatos estão a demonstrar que a introdução, no Brasil, do sistema de incidências, não cumulativas do ICM foi um verdadeiro desastre. Dela não decorreu a sonhada redução da carga tributária, posto que as alíquotas foram aumentadas significativamente. Aumentou a necessidade de controle e em consequência a burocracia na administração do imposto. Cresceu a quantidade de atritos entre os contribuintes e o fisco. Abriu-se uma enorme porta para a fraude.

E quais as vantagens da não-cumulatividade?

Até agora, a única que me tem sido apontada pelos defensores da referida técnica é a de possibilitar o conhecimento do ônus tributário sobre o produto, o que permite ao governo dimensionar os incentivos à exportação, garantindo ao produto nacional competitividade no mercado internacional.

Tal vantagem é aparente apenas. Se todos os tributos de nosso sistema, que incidem de formas diversas na atividade empresarial, fossem não-cumulativos, seria de veras possível determinar o peso dos tributos na formação do custo de produto nacional. Ocorre que não é assim. Sabemos todos da existência de tributos como o

Finsocial, para citar apenas um, com incidência em cascata, que invalida aquela tese.

De outra parte, o que se precisa saber para dar competitividade ao produto nacional no mercado externo, é o preço ali praticado. A pesquisa de preços praticados no mercado internacional é muito mais importante do que o conhecimento do ônus tributário interno, para esse fim.

Finalmente, a não cumulatividade não é a única forma de se conhecer o montante do ônus que o ICMS representa na formação do preço de nossos produtos. E pode ficar restrita à fase da produção, como acontece com o IPI, restando minimizados os seus inconvenientes.

## **6.2. Apenas duas incidências.**

Preconizamos um imposto com apenas duas incidências. Uma na produção, ou importação, e outra no consumo. Seu fato gerador seria: (a) a saída do estabelecimento industrial, ou importador de produtos industrializados, ou a estes legalmente equiparados; (b) a venda de mercadorias a consumidor; e (c) a prestação de serviços de qualquer natureza, que não se destinem a integrar produtos industrializados.

Não incidiria sobre produtos da agricultura, nem da pecuária, salvo quando vendidos ao consumidor final. Aliás, o forte ônus do ICMS sobre essas atividades tem sido apontado como um grave inconveniente desse imposto.

O pecuarista e o agricultor, para não pagarem o tributo, teriam de comprovar que suas vendas foram feitas a comerciantes regularmente estabelecidos. Sem tal prova, incidirá o imposto, diante da presunção de que as vendas foram feitas a consumidor.

## **6.3. Não cumulatividade na fase de produção.**

O imposto seria não cumulativo na fase de produção. Como imaginamos a permanência do imposto federal sobre produtos industrializados, não haveria qualquer ônus burocrático além do já existente para o controle daquele imposto federal, cuja legislação seria aplicável ao novo imposto.

Os Estados poderiam celebrar convênios com a União, tendo

em vista a fiscalização dos estabelecimentos industriais e importadores. A União ganharia, assim, um número significativo de fiscais, que poderiam ser estimulados mediante uma participação nas multas por eles aplicadas.

#### **6.4. Administração. Hipóteses de antecipação do imposto.**

A administração do imposto que preconizamos seria extremamente simples. No que diz respeito à fase de produção, seria utilizado o aparelhamento da Receita Federal, relativo ao IPI. Os Estados celebrariam convênio com a União, neste sentido. Haveria colaboração recíproca, com proveito para a Fazenda Pública Federal, que ganharia um grande número de fiscais do IPI, e para as Fazendas Estaduais, que contariam com o apoio técnico do Fisco Federal.

A dificuldade do controle das vendas a consumidor seriam compensadas pelo fato de que, não incidindo o imposto nas vendas feitas por atacadistas, não industriais ou importadores, a revendedores, estes não teriam motivo para deixar de expedir as notas fiscais correspondentes. Com estas, seria possível controlar as entradas nos estabelecimentos varejistas, e em consequência as respectivas saídas.

Por outro lado, seria admitida a exigência do imposto antecipadamente, nos casos indicados na legislação, a exemplo do que já acontece com o ICMS.

#### **6.5. Alíquotas idênticas para mercadorias e serviços.**

O imposto teria alíquotas idênticas, para mercadorias e serviços. Com isto ficaria afastada a prática de evasão, hoje muito em voga, especialmente no sistema de vendas por telefone.

Como é de todos sabido, algumas empresas se especializaram na venda de mercadorias por telefone. Cobram do adquirente metade do preço a título de serviço, e apenas a metade corresponde ao preço da mercadoria. Com isto deixam de pagar o ICMS sobre a parcela considerada serviço.

Imposto que incida sobre mercadorias e serviços de qualquer natureza, com alíquotas idênticas, certamente evitará essa prática evasiva.

## 7. Conclusão.

Em síntese, acreditamos que as sugestões aqui oferecidas ao exame dos senhores, contribuem, significativamente para a simplificação do sistema tributário, com a redução dos encargos burocráticos para o contribuinte e para a Administração Fazendária.

Não se trata de fórmula pronta. Oferecemos apenas idéias, que resultam da experiência de nossa observação do fenômeno tributário, desde 1960, quando iniciamos nossa atividade profissional como contabilista.

Certamente comportam contestações. Não existem idéias definitivas e indiscutíveis. E as contestações me agradam, pois delas é que resulta o aperfeiçoamento de quaisquer idéias.