

A reforma tributária: seus modelos e suas críticas

José Souto Maior Borges

Resumo: O presente artigo trata dos dois modelos de reforma tributária no ordenamento jurídico brasileiro: (i) o primeiro, denominado *segregacionista*, que privilegia o princípio da soberania, em detrimento do princípio da integração da comunidade latino-americana; e (ii) o segundo, denominado *integracionista*, que privilegia o princípio da integração da comunidade latino-americana, em detrimento do princípio da soberania. A partir desta perspectiva, posiciona-se a favor do modelo integracionista, que propõe a criação do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA, como a melhor proposta possível de reforma tributária, do ponto de vista da política jurídica.

Palavras-chave: Direito Tributário. Reforma Tributária. Política Jurídica. IVA.

1 Questionamentos prévios da reforma tributária

1.1 Reforma tributária é tema recorrente na política tributária a ser adotada no plano nacional, dadas as suas implicações com as finanças da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Nas experiências de reforma tributária, identifica-se sempre, em seu ponto terminal, a frustração de legítimas expectativas nacionais quanto aos seus benefícios. Ela é ingenuamente visualizada como o modo de instauração do paraíso fiscal na terra, remédio infalível para todos os males que enfermam o sistema tributário nacional.

É um estranho fenômeno de *psicologia tributária*: quanto mais se frustram os objetivos da reforma, mais são esperados os seus benefícios futuros, a serem consolidados em novas reformas. Não são obstáculos a esse ingênuo entusiasmo em torno da reforma as lições negativas de reformas antecedentes. De qualquer sorte, não se deve desconhecer as implicações institucionais dessa temática. Reformas constitucionais sucessivas – e não apenas reforma tributária – são no fundo dos seus fundamentos uma consequência da extrema pormenorização do sistema constitucional, associada à sua caracterizada rigidez. Não é entretanto possível consolidar as insti-

Professor honorário da Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP) de São Paulo, Advogado militante na área tributária e conferencista.

tuições constitucionais do país, alterando-se, em modificações de maior ou menor monta, o sistema constitucional como um todo, ou em aspectos tópicos seus, considerados de maior relevância. A anestesia do senso crítico diante das propostas de reforma tributária é uma característica que governa a sua discussão no plano nacional. Seja como for, a reforma tributária é problema de *política jurídica*, ao propor-se a substituição de normas vigentes por outras. Não é pois questão de *dogmática jurídica*, que pressupõe o sistema constitucional vigente e procura descrever o seu conteúdo vinculativo, tal como posto.

Se a essência de um fenômeno é a sua invariância, a essência da reforma tributária é o aumento da carga tributária. Esse aumento é o que sempre resta da experiência do passado. O que fica do que passou. Essa lição não é porém considerada na análise da reforma.

1.2 Nesse âmbito extrajurídico, sobreleva a definição dos fins visados por uma reforma constitucional tributária, ou seja, a definição prévia de seus objetivos. Esse questionamento, porém, nunca é levado em linha de conta como questão prévia à própria reforma, que deve ser decidida, pois, *antes* de sua discussão e institucionalização. Noutras palavras: o que se pretende, reformando a Constituição Federal no setor tributário? Por desconsiderarem-se essas exigências da metodologia de ação política é que, não raro, as reformas tributárias, ao longo do tempo, não passam de “remendos” institucionais. Nesse terreno, o ICMS é de longe o imposto mais vulnerável a alterações sucessivas na sua estrutura. Porque sempre fica em estado de ocultação o questionamento fundamental que lhe é subjacente, mostra-se possível compatibilizar com o sistema um tributo estadual economicamente incidente sobre operações de circulação, que se desenrolam em nível intra e intermunicipal, intra e interestadual, regional e interregional, nacional e internacional. É uma reforma atrás da outra e nenhuma delas consegue resolver os problemas dessa inadequação fundamental entre a realidade econômica sobre a qual recai o ICMS e sua implantação – nada racional – na cédula da competência tributária do Estado-Membro. Não é à toa que o ICMS é o tema preferido da reforma tributária. Porque ele é o mais degradado.

1.3 Abstraídas essas contraindicações de uma reforma tópica do ICMS, cabem dois modelos diversos, autônomos entre si, de caracterização da reforma tributária nacional, a saber: o primeiro deles, voltado exclusivamente para o sistema constitucional tributário e desconsideradas, em maior ou menor medida, as relações interestatais. Nesse primeiro e alternativo modelo, as relações internacionais não são levadas em conta ou, quando muito, o são superficialmente. Por isso é possível denominá-lo de “modelo segregacionista” da reforma tributária. O segundo modelo, numa direção inversa, leva em conta as relações internacionais e exigências da interpenetração dos sistemas jurídicos num mundo globalizado. Assim, cabe denominá-lo de “modelo integracionista”. São esses modelos inteiramente diversos e mutuamente excludentes, como se verá pormenorizadamente a seguir. E não se deve objetar a esse dualismo de perspectivas, porque ele se move no campo da política tributária e não da ciência dogmática do direito tributário, onde a tendência unificadora tem

cabimento e injunção. Estamos no campo das *ideologias políticas*, que disputam, enquanto tais, a sua integração ao sistema constitucional tributário.

2 O modelo segregacionista: suas características principais

2.1 Sobre a reforma constitucional segregacionista confluem dois princípios constitucionais diferentes: o primeiro deles é o da soberania (CF, art. 1º, I). O segundo, é o princípio da integração do país numa comunidade latino-americana das nações (CF, art. 4º, § único). A opção por um desses princípios insere-se, como análise superficial revela, na ordem dos fins visados pela reforma.

Se a opção reformista é pelo prestígio da soberania, com abstração do integracionismo interestatal, a reforma estará fundada no autismo político da soberania, que tanto entrouvrou o desenvolvimento do direito internacional público. A soberania de um país topa com a soberania do outro, ambas incontrastáveis entre si. Por isso, o único relacionamento interestatal cabível será informado por relações de *coordenação* interestatal. Não sem razão, a soberania sempre se mostrou insusceptível, em tais condições, a um tratamento teórico-jurídico. É sempre visualizada como uma categoria política.

2.2 Esse modelo abstrai o princípio da integração comunitária e volta-se exclusivamente – ou quase – para as relações governamentais intraestatais. Caminha-se, por isso mesmo, na contramão da história. Mas é recorrente a sua adoção no âmbito nacional. Seu aspecto mais débil é a reiteração das tentativas de meros “remendos” institucionais. Por exemplo, se o ICMS não está funcionando bem, procura-se melhorar a sua estruturação e funcionamento, sem a menor preocupação com a sua fundamental inadequação intrassistemática, já denunciada acima. E congressos e mais congressos se sucedem para analisar reformas de reformas tributárias num potencial regresso ao infinito. Não há porém remédio para o ICMS (CF, art. 155, II). A sua manutenção no sistema deve-se a razoáveis ou não fundamentações de natureza política. Nunca porém decorre de implicações jurídico-dogmáticas, inspiradas pela razoabilidade institucional.

2.3 Esse modelo é inaceitável – um elementar exercício da soberania imporá a sua recusa – porque ele apenas protela a discussão dos problemas tributários que a complexidade do sistema enfrenta. Diz-se que a carga tributária do Brasil é menor do que a de países da Escandinávia. É comparar, como se fossem idênticas, coisas diversas. Nesses países, decerto os doentes não morrem em filas da previdência social, as estradas não são intransitáveis, os serviços de saúde são modelares, etc. De sorte que, bem humorado, eu proponho, se for o caso, trocar a carga tributária maior desses países pela menor do Brasil. Há um certo farisaísmo nesses expedientes retóricos de mera preservação do poder político e enaltecimento fastidioso das virtudes dos gestores da coisa pública (*res publica*).

2.4 Todas as reformas segregacionistas anunciam que irá instaurar-se, por seu intermédio, a racionalização do sistema tributário. Entretanto não há nada de racional (nem congruente) reformar-se um sistema que não esgotou todas as suas virtua-

lidades. Pense-se no imposto federal sobre grandes fortunas. Nos termos do art. 153, VII da CF, compete à União instituí-lo “nos termos da lei complementar”. Essa cláusula final inviabiliza a instituição desse imposto, pois entende-se que, não ocorrendo a superveniência da lei complementar, seria impossível cobrá-lo. Contudo, não é bem assim. Essa lei complementar pode alternativamente ser entendida como uma especificação (hipótese particular) de normas gerais de direito tributário, as genericamente previstas no art. 146 da CF. Porém, seja como for, não há desculpa histórica, sob o ponto de vista da *ética tributária*, para introduzirem-se acréscimos quantitativos ou qualitativos na carga tributária antes de instituído esse imposto em lei da União, associado à prévia lei complementar de normas gerais sobre a tributação das grandes fortunas. Essa lei complementar não é todavia – e como visto – condição *sine qua non* para a instituição do imposto sobre grandes fortunas.

2.5 E, pior ainda, recorreu-se, em passado recente, a uma teratológica tributação sobre movimentações financeiras (CPMF, a famosa!), tributo cuja única “virtude” é a generalidade da sua base de incidência. Nenhuma consideração à capacidade contributiva. Nenhuma preocupação, em suma, com a justiça fiscal, retoricamente trombeteada aos quatro cantos, como uma vitória da excelência tributária (?). O que é degradado na sua origem, somente pode evoluir negativamente. A CPMF tem o seu antecedente mais remoto na ideia de imposto único, de nada saudosa memória. Surgiu como um tributo declaradamente de vigência provisória. Sua nomenclatura, no entanto, escondia-lhe a real destinação: a definitividade. Tentativas de prorrogação de um tributo tão cômodo não faltaram e nem faltarão quer por parte do governo, quer do Congresso Nacional. Dizia-se que ela iria otimizar os serviços públicos de saúde, triste nódoa da medicina pública. Porém essa destinação não foi sequer respeitada ao longo da sua vigência. Poder-se-á objetar quanto à preocupação em denunciar a CPMF e suas mazelas, porém essa preocupação se legitima plenamente no plano político da análise. Porque a CPMF é como uma espada de Dâmocles, pendente sobre a cabeça dos contribuintes. Alguém será tão ingênuo ao ponto de pensar que tentativas para ressuscitá-la se seguirão? A vocação política da CPMF é a definitividade, como Fênix renascendo das cinzas. A maior e mais eminentemente exigência dos princípios é a de jamais transigir em questões de princípio. Essa ética elevada nunca foi seguida pelas reformas tributárias nacionais empreendidas ao longo do tempo. Todas desembocam numa frustração de legítimas expectativas.

3 O modelo integracionista: suas virtudes e dificuldades

3.1 Sob a inspiração desse modelo, será privilegiado reversamente o princípio constitucional da integração comunitária do Brasil (CF, art. 4º, § único). E não só este. Também princípio do art. 4º, I, de acordo com o qual o Brasil deve reger-se, nas relações internacionais, pela *independência* nacional. Este princípio é diverso da soberania. No mundo globalizado, este modelo integracionista será tipificado, sobre-

tudo – não exclusivamente porém –, pela abordagem diversa de perspectiva, relativamente à tributação da circulação de bens móveis. É o que passaremos a explicar.

3.2 O ICMS seria pura e simplesmente extinto. Igual sorte teriam o imposto federal sobre produtos industrializados e o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. Além desses, certas contribuições federais, como a de incidência sobre o faturamento (CF, art. 195, b), seriam (todas essas figuras tributárias) substituídas por um tributo sobre o valor agregado (IVA).

A denominada “guerra fiscal” interestadual, via incentivos distorcidos do ICMS, seria apenas uma triste memória na vida política nacional. Ela não tem hora e vez numa tributação unificada sobre a circulação de bens. Funcionalmente, a depender só de um único fator: o automatismo da repartição de receitas do IVA, a solução propugnada é tecnicamente perfeita. As reações quanto à introdução do IVA no Brasil decorrem, porém, da resistência governamental, sobretudo no âmbito do Estado-Membro, que teme a perda de receitas. Mas, o IVA é o imposto comunitário por excelência.

3.3 As objeções ao modelo integracionista simplesmente não se sustentam. Interpõe-se-lhes um dado cultural fundamental: o notável desenvolvimento da União Europeia, a contrastar com o semiestacionário processo de integração no Mercosul. Será que o bem e o bom para os países mais desenvolvidos do mundo, congregados na União Europeia, não serve para a estrutura tributária do Brasil só porque a reforma integracionista facilita... a integração efetiva do País numa comunidade latino-americana das nações? É claro que a resposta negativa se impõe.

3.4 O modelo antinômico segregacionista caracteriza-se pela sua sustentação em retórica governamental inconsequente. Tudo se altera contanto que, no fundamental, tudo permaneça como dantes. Clichês retóricos, como simplificação, racionalidade e eficiência do sistema poderiam ser efetivamente erradicados. Isso não se mostrou viável na evolução das reformas do sistema constitucional tributário inspiradas pelo modelo segregacionista.

3.5 E como enfrentar o peso político dos países de primeiro mundo com as precárias forças do isolacionismo estatal? Isso simplesmente não é possível. Um bloco de Estados, congregados no Mercosul fortalecido, ou quem lhe faça as vezes, teria obviamente maiores chances de competir com as grandes economias mundiais.

3.6 Por outro lado, não toparia a implantação desse modelo com o impedimento ético, decorrente do caráter inesgotado do sistema tributário nacional e poderia, sobre mais, inspirar-se nos benefícios institucionais da União Europeia. O grau de integração desta última viabilizou, entre outros, essas conquistas: (a) moeda europeia – o euro; (b) Banco Central Europeu; (c) Parlamento Europeu; (d) livre circulação de pessoas, bens em geral, mercadorias serviços e capitais. Sob esses e outros aspectos, o Mercosul continua engatinhando. Finalmente, cabe observar que, sob esse modelo, seria mais fácil a introdução do IVA no Brasil. Não sem uma ponderação relevante: o IVA é indicado porém em qualquer dos dois modelos alternativos da reforma. Somente simplificando-se o sistema constitucional tributário, a sua reforma corresponderá a um ato de sabedoria política.