

## **Livro “A tributação em tempos de pandemia – o antes, o durante e o depois”**

### **Título: As reformas tributárias necessárias**

Rafael Pandolfo<sup>1</sup>

#### **1. O contexto fiscal pré-pandemia**

O Brasil, em termos absolutos, arrecada pouco diante dos desafios sociais demandados por mais de 200 milhões de brasileiros. Em termos relativos, no entanto, a carga tributária brasileira é uma das mais altas do mundo (1/3 do PIB), equiparada à de países nórdicos desenvolvidos.<sup>2</sup> Ou seja, a carga tributária brasileira é alta diante da riqueza produzida, mas baixa para os desafios de um país populoso em desenvolvimento. Por quê?

A resposta é um acrônimo de três letras: PIB (Produto Interno Bruto). Nossa economia padece de um ambiente fértil que atraia investidores nacionais e estrangeiros. Esse quadro foi agravado com o surgimento da pandemia, que deflagrou uma crise mundial sem precedentes. Estima-se que o PIB brasileiro sofra uma redução em torno de 5,6%, em relação ao ano de 2019.

Além de complicar a situação econômica brasileira, a Covid-19 acelerou uma vigorosa discussão sobre a reforma tributária, instaurada, inicialmente, sob a forma de duas emendas constitucionais: a PEC 45/2019, apresentada na Câmara pelo deputado federal Baleia Rossi (MDB), e a PEC 110/19, apresentada no Senado pelo senador Roberto Rocha (PSDB)<sup>3</sup>. Posteriormente, com um escopo significativamente reduzido, foi enviada pelo governo outra proposta de reforma

---

<sup>1</sup> Advogado, doutor em Direito Tributário pela PUC-SP, coordenador do IBET/RS, membro da CEDT-CFOAB e consultor da FECOMÉRCIO-RS.

<sup>2</sup> A carga tributária brasileira atingiu o percentual de 32,3% do PIB, enquanto a dos Estados Unidos atingiu 27,1%. Em contrapartida, o Brasil arrecadou, em 2019, o valor equivalente a aproximadamente US\$ 700 bilhões em impostos federais, enquanto os Estados Unidos, aproximadamente US\$ 3,5 trilhões. Esses dados nos permitem concluir o seguinte: lá, embora a carga tributária seja menor, a arrecadação é maior em razão do incentivo conferido ao desenvolvimento econômico. De outra parte, a arrecadação aqui é menor frente à sua carga tributária, tendo em vista que os valores recolhidos são mal investidos. Apesar de os valores arrecadados pelo Fisco representarem quase 1/3 do PIB, a segurança (jurídica e social) não é promovida e as demandas sociais seguem desatendidas. Um sistema social fragilizado impõe entraves ao desenvolvimento econômico. Limitando-se o desenvolvimento econômico, restringe-se o crescimento do PIB e, conseqüentemente, a arrecadação.

<sup>3</sup> O presente artigo não objetiva realizar uma análise pormenorizada das PECs da reforma tributária. A PEC 45/19, que atualmente aguarda o parecer do relator na Comissão Especial, foi proposta em 03 de abril de 2019 pelo deputado federal Baleia Rossi (MDB). O seu principal viés é a substituição de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins) pelo chamado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Já a PEC 110/19, proposta em 09 de julho de 2019 pelo senador Roberto Rocha (PSDB), reprisa textualmente a chamada Proposta Haully, apresentada pelo então deputado Luiz Carlos Haully quando da apreciação da PEC 293-A/2004. Essa PEC prevê a extinção de nove tributos (IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS) e a criação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), que terá as características de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA). Seus proponentes defendem ainda um imposto seletivo, de competência da União, que incidirá apenas sobre cigarro e bebida, diminuindo a base de receita não compartilhada com os demais entes federativos.

prevendo a unificação do PIS/COFINS por meio de uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).<sup>4</sup>

Sob qualquer perspectiva normativa, a alteração do sistema brasileiro deve ser efetivada com cautela. Além da reflexão sobre o momento lógico e histórico no qual a reforma deve ter espaço, tal discussão precisa necessariamente considerar não apenas os fundamentos jurídico-econômicos do novo paradigma, mas também o modelo atual de aplicação do ordenamento tributário. Isso justifica-se porque as idiossincrasias do modelo vigente de aplicação corroem a segurança jurídica e emperram o crescimento econômico brasileiro.

## **2. A segurança jurídica, o respeito à Constituição e o crescimento econômico**

Um dos graves empecilhos à formação de um ambiente economicamente fértil é a instabilidade gerada pela forma com que a legislação vem sendo aplicada pelas autoridades brasileiras nos mais diversos campos, como no direito tributário. Seu contraponto é a segurança jurídica.

A segurança jurídica não é uma questão específica do direito tributário, mas do conjunto da ordem jurídica, na relação comunicativa que estabelece com os cidadãos e que permite a eles tomarem suas decisões com possibilidade de previsão das respectivas consequências. É, ainda, uma condição do que se propugna como normal funcionamento da economia, já que a realização de investimentos e de novos negócios pelos agentes econômicos assenta no pressuposto de manutenção de certa ordem, dotada de regras claras de jogo.<sup>5</sup>

Para o economista Adam Smith, a incerteza e a insegurança dos contribuintes, diante de suas obrigações fiscais, constituem problemas mais gravosos que a própria desigualdade contributiva:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande – según la experiencia de muchas naciones – como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> A proposta do governo (PL 3887/2020) foi entregue pelo ministro da Economia, Paulo Guedes, ao Congresso Nacional no dia 21 de julho de 2020. O projeto, que unifica dois impostos federais e cria a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), será incorporado à tramitação das duas iniciativas que já estão em andamento (PEC 45/19, da Câmara, e PEC 110/19, do Senado).

<sup>5</sup> PANDOLFO, Rafael. Jurisdição constitucional tributária. São Paulo: Noeses, 2020.

<sup>6</sup> SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Trad. ao espanhol de Gabriel Franco. 2. ed., 9.

A ideia de previsibilidade constitui ponto-chave de um sistema tributário instituído sob a égide da segurança jurídica. As expectativas e a incerteza quanto ao modo de tributação ou quanto ao nível das exações fiscais afetam as decisões de investimento e de consumo. Num momento de recessão como o ora vivido, a segurança jurídica é um importante elemento estabilizador.

A instabilidade jurídica, por outro lado, se revela por meio de um sistema dotado de pouquíssimo diálogo. No contexto brasileiro atual, as divergências interpretativas reveladas pelos atos de aplicação das autoridades criam a impressão de que, a partir de um sistema prescritivo normativo são erigidos quatro universos paralelos: 1) aquele criado pelo legislador; 2) outro definido pela Receita Federal (RFB) em atos administrativos e autos de infração; 3) um terceiro originado pela jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); e, por último, mas não menos importante, 4) um universo produzido por precedentes judiciais. Os sucessivos monólogos enunciados ao vento por cada um desses universos tornam a vida dos contribuintes brasileiros um contínuo filme de suspense.

Para piorar, esse sistema muitas vezes é uma espiral infinita. Encerrado o debate no STF, autoridades fazendárias utilizam mecanismos para tentar driblar a definição judicial ou reduzir sua extensão. Um exemplo recente ilustra esse quadro: a Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018, editada com o fim de “esclarecer” o significado conferido pelo STF na famosa tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins<sup>7</sup>. A Suprema Corte, nesse julgamento (RE nº 574.706), entendeu que o imposto estadual incidente em cada operação não configura receita bruta das empresas, não compondo a base de cálculo das aludidas contribuições federais.

A COSIT nº 13, no entanto, a pretexto de esclarecer o conteúdo de um ato emanado de outro Poder, terminou por restringir o significado do precedente há pouco referido, ao estabelecer que não é todo o ICMS incidente na operação de venda que deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins, mas, apenas, o saldo devedor de ICMS do mês. O mais incrível é que a matéria objeto da solução de consulta ainda está em julgamento no *leading case* do STF, pois a própria Fazenda opôs embargos de declaração contra o acórdão da Corte Suprema, por meio dos quais requereu a atribuição de *efeitos infringentes* visando à alteração da decisão proferida.

Se a satisfação da pretensão recursal fazendária demanda efeitos modificativos, é porque o entendimento adotado pelo STF no referido precedente é contrário aos interesses fazendários. Isso

---

reimpressão. México: Fondo de Cultura Económica, 1997. livro V: “De los ingresos del Soberano o de La República”, cap. II: “Sobre las fuentes donde proceden los ingresos públicos y generales de la sociedad”, parte II: “De los impuestos”, parágrafo II: “Certidumbre”. p. 727.

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR – Paraná. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 15 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+574706%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+574706%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tin.yurl.com/aelef8p>>. Acesso em 29 de julho de 2020.

revela a inconstitucionalidade não apenas pelo ato interpretativo em si, como também por sua afronta à separação dos poderes plasmada no Texto Maior.

A tentativa da Fazenda de driblar limites fixados por outros Poderes atinge igualmente os atos emanados das Casas Legislativas. Esse é o caso da Portaria ME nº 260, publicada pelo Ministério da Economia para regulamentar a proclamação dos resultados dos julgamentos do CARF. Editada dois meses após a Lei nº 13.988/20 revogar o mecanismo de desempate conhecido “como voto de qualidade da Fazenda”, a portaria reduziu o espectro de atuação da previsão legal, excluindo do novo critério mais favorável ao contribuinte não só as decisões envolvendo matéria processual como também os processos abordando a compensação, a restituição e o ressarcimento (entre outras hipóteses).

Nesses casos, a vulnerabilidade do sistema foi exposta novamente, motivada por interesses arrecadatórios imediatistas que acabam impedindo o desenvolvimento de um ambiente confiável e economicamente fértil. Decisões judiciais e leis devem ser respeitadas e alteradas conforme a Constituição. Em um cenário econômico tão fragilizado pela pandemia, esse tema possui um papel relevante. A aplicação arbitrária do direito pelo Estado tanto gera desconfiança e incerteza quanto pode deflagrar uma reação, em sentido oposto, de contribuintes incautos ou exaustos da retórica pró-arrecadação.

### **3. A reforma normativa e a ordem dos fatores**

Conforme referido, as discussões sobre a reforma tributária foram retomadas a todo vapor, agora como panaceia para superação da crise gerada pela pandemia.

Sem aprofundar a análise dos respectivos textos normativos e sem considerar a parcela de pensamento mágico que toda expressão “reforma” carrega, não se pode deixar de observar que parece inadequada a implementação de uma reforma tributária sem que antes haja uma revisão nas despesas, isto é, uma reforma administrativa.

A ordem dos fatores, nesse tema, altera o produto. Primeiramente, precisamos moldar o Estado que queremos para, então, mensurar a arrecadação necessária ao seu custeio. A observância dessa cronologia parece fundamental.

### **4. Uma reforma maior: a aplicação do sistema tributário**

Mais importante que uma reforma no sistema sintático normativo, a grande reforma tributária que o país precisa está ligada à modificação da conduta dos órgãos aplicadores do sistema tributário brasileiro. Essa guinada passa pela humanização da interpretação das regras tributárias,

caminho que exige a adoção de duas virtudes humanas essenciais à vida em sociedade: a empatia e a capacidade de diálogo.

A empatia permitiria, por exemplo, que o aplicador se colocasse no lugar do contribuinte, considerasse as incertezas e vicissitudes do sistema no qual estamos inseridos para, depois, analisar a razoabilidade da interpretação adotada pelo contribuinte.

O diálogo, por sua vez, exige uma base comunicacional aberta ao convencimento e à construção de um sentido comum, em superação dos monólogos fundamentados em juízos como: *essa é a minha interpretação*. Ora, a *minha interpretação* pode ser utilizada em todos os assuntos que me dizem respeito, mas, tratando-se de aplicação de lei, um juízo calcado em convicções pessoais, divorciado do sentido partilhado pela comunidade, é arbitrário. E o novo Código de Processo Civil reforça essa conclusão. Ao incorporar no direito pátrio a figura dos precedentes criada pelos países que utilizam a *common law*, o novo Diploma Processual tornou, agora de maneira clara, ilegais todos atos praticados em descompasso com os precedentes fixados pelas cortes superiores.<sup>8</sup>

O fato é que vivemos uma hipocrisia de legalidade na qual discursos tentam atenuar o sentimento de caos subjacente de quem vive o sistema e sofre, na carne, as consequências dessa instabilidade. Essa legalidade-ameaça precisa ser revogada. Em seu lugar deve ser estabelecido um estado de legalidade marcado seja pela sensibilização dos aplicadores quanto às incertezas vividas pelos contribuintes, seja pela exigência de harmonização de sentido, seja pelo respeito ao conteúdo normativo fixado pelos Poderes Legislativo e Judiciário.

Esse novo contexto semeará um ambiente economicamente fértil. Está provado que a legalidade, quando exerce seu papel estabilizador (segurança jurídica) e não cede ao fechamento de caixa, é a maior impulsionadora do desenvolvimento e, conseqüentemente, da arrecadação. A sonegação e a legalidade-ameaça formam as duas faces da mesma perversa moeda. É preciso avançar e ultrapassar esse estágio.

## 5. Conclusões

A implementação de uma reforma tributária sem que antes haja uma revisão nas despesas, parece inadequada. É preciso definir o Estado que queremos para, depois constituirmos a base econômica de tributação que permitirá o custeio desse modelo.

A discussão sobre uma reforma deve abranger não apenas o modelo jurídico-econômico de tributação, mas também o modelo de aplicação do sistema tributário eleito como adequado.

---

<sup>8</sup> Vide, a respeito, art. 489, § 1º, V e VI, art. 926, § 2º e art. 926, § 2º e art. 927, § 5º do CPC/15.

Mais importante do que uma reforma de enunciados prescritivos, o país precisa de uma reforma no modelo de aplicação do sistema tributário, a qual conduzirá a um estado de legalidade marcado seja pela sensibilização dos aplicadores quanto às incertezas vividas pelos contribuintes, seja pela exigência de harmonização de sentido, seja pelo respeito ao conteúdo normativo fixado pelos Poderes Legislativo e Judiciário. Ingressaremos, então, num novo estágio, catalizador do desenvolvimento e da superação das chagas econômicas deixadas pela pandemia.

## Referências

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 29 de julho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em 14 de julho de 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 29 de julho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR – Paraná**. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+574706%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+574706%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/aelef8p>>. Acesso em 29 de julho de 2020.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**. São Paulo: Noeses, 2020.

SMITH, Adam. **Investigación sobre la naturaleza y causas de La riqueza de las naciones**. Trad. ao espanhol de Gabriel Franco. 2. ed., 9. reimpressão. México: Fondo de Cultura Económica, 1997.

STATISTA. **U.S. government revenues in the fiscal year of 2019, by category**. Disponível em: <<https://www.statista.com/statistics/216928/us-government-revenues-by-category/>>. Acesso em 29 de julho de 2020.

THE HERITAGE FOUNDATION. **2020 index of economic freedom.** Disponível em: <<https://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables&u=637315475977601522>>. Acesso em 29 de julho de 2020.

VERDÉLIO, Andreia. **Arrecadação federal com impostos chega a R\$ 1,537 trilhão em 2019.** Agência Brasil. Brasília, 23 de janeiro de 2020. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-01/arrecadacao-federal-com-impostos-chega-r-1537-trilhoes-em-2019#:~:text=Publicado%20em%2023%2F01%2F2020,em%20compara%C3%A7%C3%A3o%20ao%20ano%20anterior.>>. Acesso em 29 de julho de 2020.