

# PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS SOLUÇÕES PROPOSTAS EM 2003 PELO GOVERNO FEDERAL

*Misabel de Abreu Machado DERZI\**

**Sumário:** 1. Introdução aos pressupostos da PEC 41 / 2003. 2. O Federalismo e a Reforma. 2.1.1. O ICMS somente poderá ser instituído por lei da pessoa competente (estadual). 2.1.2. O princípio da arrecadação na origem, como característica dos mercados. 2.2. O tratamento das exportações e das importações obedece ao princípio do destino. 3. A reforma e a justiça social. A contribuição solidariedade. 4. Desenvolvimento e pleno emprego na reforma tributária. 5. Conclusão.

## **1. Introdução aos pressupostos da PEC 41 / 2003.**

O sistema tributário nacional, atualmente vigente, foi modelado, em suas linhas estruturais, pela Emenda Constitucional nº. 18 / 65, que o modernizou, incorporando na Constituição a não cumulatividade dos principais tributos plurifásicos, que oneravam o consumo, a saber, o Imposto sobre produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICM). O novo sistema adotou tributos aparentados ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) europeu, na vanguarda dos modelos latino-americanos, embora modificando e deformando a não cumulatividade, por restringi-la a um regime de compensação de créditos “físicos”, restritos aos insumos e produtos intermediários.

---

\* Professora dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação em Direito da UFMG. Professora Titular da Faculdade de Direito Milton Campos. Advogada. Parecerista.

De longa data, as críticas mais relevantes àquele sistema centram-se em dois pontos: a) na concentração dos recursos na União, com flagrante enfraquecimento da autonomia política e financeira dos Estados Federados e Municípios, o que era explicável em face da ditadura militar então vigente no País; b) na regressividade do sistema, fortemente assentado em tributos incidentes sobre o consumo, enquanto a renda e o patrimônio dos contribuintes economicamente mais fortes era aliviada ou desonerada.

Mesmo antes do advento da Constituição de 1988, lentamente, o processo de redemocratização já trazia uma desconcentração da receita da União, por meio de fundos de participação mais generosos para Estados e Municípios. A nova Constituição somente consagrou o coroamento desse processo. Erigiu-se assim um novo sistema tributário sob a égide do federalismo (dotados que foram os Entes Políticos de competência mais ampla e recursos mais significativos) e a busca da justiça tributária (progressividade dos impostos em geral e sobre a renda em especial; criação de imposto sobre grandes fortunas e sobre heranças e doações de quaisquer bens móveis ou imóveis; fundo especial para atender os Estados mais pobres do Norte e do Nordeste e do semi-árido, etc.).

Aos poucos, não obstante, a União, por meio de alterações constitucionais (criação do Fundo Social de Emergência ou de Estabilidade Fiscal) ou infraconstitucionais, obteve a reconcentração da receita e afastou o sistema tributário vigente, cada vez mais, dos ideais democráticos de fortalecimento do federalismo, de justiça e redistribuição da renda. Denunciando os vícios do sistema, especialmente no que tange ao ICMS (a saber, guerra fiscal entre os Estados, alimentada pela injusta distribuição do imposto nas operações interestaduais entre Estados consumidores líquidos e Estados produtores líquidos; disparidade da legislação de cada um dos Estados Federados; desuniformidade de alíquotas, provocadoras de cumulação de créditos estruturais nas operações interestaduais em

especial; perda de neutralidade do tributo e de amplitude na matéria tributável, em razão do crescente número de isenções e benefícios fiscais), a União apresentou vários projetos de reforma. Invariavelmente, a partir da administração Collor de Mello, em todos eles, embora partindo de motivos reais, como aqueles já apontados, o governo federal empenhou-se, sobretudo, em apoderar-se do mais eficiente e produtivo consumo – o ICMS – de competência dos Estados.

Sem êxito nas propostas mais amplas, lesivas aos interesses dos Estados, a União realizou outras modificações, importantes igualmente, como: a) a exoneração total das exportações relativamente ao ICMS; b) a concessão de créditos nas aquisições pelo contribuinte de bens do ativo fixo, ambas introduzidas pela Lei Complementar 87 / 96. Alcançando a União, por meio de emendas à Constituição, uma forte reconcentração de recursos, além da desvinculação de 20% da receita das contribuições sociais (DRU), desinteressou-se de outras revisões constitucionais mais profundas. Com isso, foi mantida ainda uma cumulatividade residual nociva, tanto no IPI quanto no ICMS, fator que, desde as origens, mesmo na década de sessenta, moldava tais impostos de modo mais desvantajoso relativamente ao modelo europeu (IVA); incrementou-se intensamente a arrecadação por meio de tributos plurifádicos e totalmente cumulativos (PIS, COFINS, CPMF), causadores de danosos efeitos na economia, no desenvolvimento e na competitividade da produção nacional. E mais, a carga tributária direta elevou-se a 37% do PIB, mal e injustamente distriuida. A indireta, que oneraria as empresas pela incorporação dos ônus advindos dos deveres de arrecadação, informação, demonstração e registro contábil, em face da alta complexidade da legislação, alcançaria elevados e insuportáveis patamares financeiros.

Urgia, portanto, novamente propor a revisão do sistema tributário, à luz dos princípios: **federalismo; justiça tributária; e desenvolvimento produtivo.**

A partir de 2003, os jornais noticiaram que os governadores do RGS (Germano Rigotto), do PR (Roberto Requião), de SC (Luiz Henrique) e do MGS (José O. Miranda – Zeca do PT) elaboraram em conjunto um documento, apresentado, apresentado ao Presidente da República, no qual firmaram importantes princípios para a reforma tributária. Partiram do pressuposto de que a discussão deveria ter como referência o relatório final da comissão de reforma tributária da Câmara Federal, instituída na última legislatura, mas já opuseram àquele relatório considerações modificativas relevantes. Segundo eles, a reforma deve prestigiar princípios como federalismo, legalidade, isonomia, irretroatividade da lei e justiça, além da harmonização da regra de não-cumulatividade para impostos e contribuições. Insistem ainda na desoneração da folha de salários, através da incidência mais acentuada sobre o lucro bruto ou faturamento líquido. E, em relação ao ICMS, aqueles governadores do Sul sustentam que os Estados devem manter-lhe a competência impositiva, ampliando-se as hipóteses de reserva de lei complementar federal, para uniformização da legislação, defendendo, finalmente, que a arrecadação do tributo estadual (que somará ao ICMS, o IPI) adotará o princípio do destino com cobrança na origem, e regras de transição, garantidoras da governabilidade dos Entes Federados.

Entretanto, é importante lembrar que, em Setembro de 1999, todos esses pontos de convergência já tinham sido consolidados em Minas Gerais, em projeto substitutivo à PEC 175-A, de 1995, encaminhado ao Presidente do Congresso, Michel Temer, ao então Dep. Germano Rigotto e ao Dep. Mussa Demes, em cerimônia em Brasília, para a qual se deslocaram as primeiras autoridades de nosso Estado. Participei, como procuradora geral do Estado, da elaboração daquele projeto, que resultou de um intenso processo de negociação política, verdadeiro consenso entre lideranças mineiras (aquele possível à época), estando assinado pelos chefes dos Poderes Executivo e Legislativo, pelos Presidentes de Instituições diversas

como a Associação Mineira de Municípios; a Federação de Associações Microrregionais-MG; FIEMG; Federação do Comércio-MG; Núcleo Estadual da União Nacional dos Servidores Públicos.

Vejamos. No que tange à competência dos Estados, o substitutivo mineiro mantém o ICMS na competência dos Estados, mas amplia-lhe as bases, para nele incorporar as cessões de direitos sobre bens móveis corpóreos ou não corpóreos, que assegurem a fruição ou criem utilidades por meios eletrônicos ou por quaisquer outros meios de comunicação; padroniza a legislação estadual pela edição de leis complementares de normas gerais e zela pela uniformização dos deveres administrativos, procedimentos e interpretação, através da ação de um novo CONFAZ. Segundo o projeto, as alíquotas serão uniformes e a arrecadação continuará a ser feita no Estado de origem, com repasses para o destino. O novo CONFAZ é despido de seus poderes de gestor de isenções e benefícios para se converter em padronizador, fiscalizador e, sobretudo administrador das receitas nacionais do imposto, com o objetivo de viabilizar os repasses ao Estado do destino, sem perda do montante das atuais receitas dos Estados. No âmbito da União, o projeto propõe a extinção do IPI; do imposto sobre as grandes fortunas (jamais criado) e das atuais contribuições de custeio da Seguridade Social como COFINS e PIS. Em substituição ao IPI, sugeriu a criação de um imposto seletivo (de incidência única) sobre fumo, bebidas, veículos e bens supérfluos; manteve as contribuições sobre a folha de salários mas, propôs duas grandes contribuições de custeio da Seguridade Social, a saber: uma contribuição sobre a renda, o patrimônio e a movimentação financeira da economia informal. Como se vê, o projeto mineiro concretizou em 1999, os princípios defendidos pelos Estados do Sul em 2003.

Entretanto, o substitutivo mineiro de 1999 deve ser aperfeiçoado. Ele não tem como preocupação nuclear, por exemplo, a redução dos encargos sobre a folha de salários. Não obstante, o projeto extingue as contribuições

cumulativas, grave defeito do atual sistema, mantendo as vantagens das fontes diversificadas de custeio da Seguridade, que a Constituição de 1988 sempre prestigiou. Aproximou-se, para isso, do modelo francês. Como se sabe, com a insuficiência de recursos para sustentação da proteção social, vários países buscaram soluções alternativas. Na França, a pessoa física, além de pagar os encargos sociais próprios (cotisations familiales), suporta uma contribuição social generalizada (CSG) que representa uma incidência extra de 7% sobre salários brutos e rendimentos do capital, além evidentemente, de estar obrigado ao imposto de renda, sobre o patrimônio líquido e sobre heranças e doações, que são altamente progressivos. Portanto, em lugar das contribuições sociais, como PIS e COFINS, o projeto mineiro propõe as seguintes contribuições de custeio da Seguridade Social: uma contribuição sobre o consumo, de bases amplas e não-cumulativa; uma sobre a renda e o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas; finalmente outra sobre a movimentação financeira da economia informal (porque dedutível das demais).

Ora, a PEC 41/2003, enviada pelo governo federal ao Congresso Nacional, é o melhor projeto de iniciativa do Poder Executivo dos últimos dez anos. Trata-se da proposta de reforma que mais se aproxima do substitutivo mineiro, apresentado em 1999. Examinemos a PEC, sob o prisma daqueles relevantes princípios constitucionais: **federalismo; justiça tributária; e desenvolvimento produtivo.**

## 2. O Federalismo e a Reforma

Qualquer modificação do sistema tributário em vigor deve ter em mira os princípios nucleares intangíveis da Constituição brasileira, que não são alteráveis pelo poder legislativo derivado, quais sejam, o princípio federativo e o Estado Democrático de Direito, com vistas à segurança jurídica, à liberdade, à justiça social e ao desenvolvimento.

Alguns constitucionalistas, nacionais e estrangeiros, referem o fato de que é difícil, senão impossível definir estado federal. A observação é verdadeira, na medida em que as variações quantitativas são quase infinitas e, em termos ideais, não se pode dizer qual modelo seria correto para Estado A ou B. Entretanto, a variabilidade de um instituto não significa que qualquer coisa possa ser aceita, nem tampouco que inexistam parâmetros mínimos ou lindes, além dos quais compromete-se a existência do federalismo. A questão cresce de importância na ordem jurídica nacional em que a Constituição proíbe se delibere sobre “proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado”(art.60, §4º).

Parece certo que federalismo é uma questão de grau e que cada país, em um campo de tensão entre forças centrífugas, desintegradoras e de diversidade que se opõem a forças centrípetas, integradoras e unificadoras, encontra pontos distintos de equilíbrio. Segundo MICHAEL BOTHE, trata-se de um conceito em transformação histórica (e não serão todos eles?), em que se conhecem diversificações entre dois extremos: a forte interdependência política, inerente ao modelo alemão, e o modelo predominantemente dual do regime norte-americano. (Cf. Federalismo, um conceito em transformação histórica. *In* O Federalismo na Alemanha. Traduções. Konrad-Adenauer-Stiftung. São Paulo. 1995, nº.07, p. 3-14).

Também entre nós, que fomos buscar no sistema norte-americano, as raízes da concepção federal do Brasil, acentuaram-se, ao longo do século, as tendências ao federalismo cooperativo financeiro, propício a uma interdependência política entre os Entes Federados. Aliás, em distintos continentes, a experiência bem sucedida da república norte-americana foi reproduzida (Suíça, Alemanha, Venezuela, Colômbia, México, Argentina, Brasil,-Canadá, Austrália, etc.), mas forças centrípetas, integrativas e concentracionistas manifestam-se, alterando os pontos de equilíbrio iniciais, a saber: a) a democracia social, impondo gastos elevados de equalização

entre pessoas, estados e regiões, por meio das redistribuições de recursos públicos centralizados na União, direção e comando da seguridade e da assistência social; b) a defesa comum e os elevados meios financeiros inerentes à segurança; c) o interesse econômico na formação de mercado ou mercados econômicos integrados; d) interesse de determinados grupos pela conquista do poder. Enfim, há algumas causas legítimas – outras ilegítimas – que acarretam maior interdependência política e perda de competência legislativa dos Estados em relação à União.

A doutrina vê no federalismo, como forma de assegurar a liberdade a promover a democracia, os fundamentos mais importantes e inafastáveis. A doutrina constitucional reconhece que ao Estado Federal não cumpre apenas uma função histórica tradicional, de preservação das diferenças sociológicas, culturais, éticas e econômicas regionais ou locais. Em países, como no Brasil, em que ele resultou menos da pressão da realidade como um fato sociológico anteposto, e mais de uma decisão político-jurídica, passou a cumprir uma importante função adicional, que não pode ser negligenciada: a de configurar uma evasão do poder vertical e uma preservação da democracia. Analisando fenômeno similar, por que passou a Alemanha, pois embora tivesse dado origem a uma confederação de Estados independentes (de 1815 a 1866), esteve unificada por mais de dez anos, durante a ditadura do nacional socialismo de 1934 a 1945, o constitucionalista STEIN conclui:

“O sentido do princípio federal é visto, hoje, menos na manutenção de peculiaridades regionais do que em uma segurança adicional da liberdade. A divisão dos poderes segundo Montesquieu, quase não tem mais significado prático.

*A tendência do moderno Estado administrativo a uma acumulação de poder cada vez maior, que já levou, na Alemanha, uma vez, a um totalitarismo funesto, precisa ser detida por isto com outros contrapesos. A isso serve também,*

*entre outros, a distribuição do poder estatal entre a Federação e os Estados. Como nova forma de evasão da força ela deu bons resultados nas décadas passadas em muitas oportunidades. Isso não deveria ser esquecido, quando se acentuam, por outro lado, as muitas desvantagens do princípio estatal federativo". (Cf. Staatsrecht, apud RICHTER e SCHUPPERT, Casebook, Verfassungsrecht. München, Verlag C. H. Beck. 1987, p.358).*

Com certeza, o princípio federal serve à democracia social. Ambos alimentam a unidade do povo brasileiro, não importa que eventualmente sediado no Piauí, Goiás ou Minas Gerais, na indissolubilidade do vínculo federativo, na integridade do território nacional e do mercado interno. A união federativa fortalece a ordem democrática porque desenvolve a independência e a autonomia entre os Entes Federados, diluindo o poder no território, tem efeito protetor das minorias políticas regionais e assenta a vida estatal muito mais sobre entendimento e colaboração recíproca do que sobre a ordem e coação. (Cf. KONRAD HESSE. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre, S.A. Fabris Editor, 1998, nºs. 184-188).

Podemos examinar o tema, quer do ponto de vista formal, quer material.

Do ponto de vista formal, um Estado-membro caracteriza-se por ser um ente político, a que é atribuída parcela do poder estatal, de tal modo que a ordem jurídica que somente vale em seu âmbito territorial nasce de fonte legislativa própria. O Estado-membro, como Estado Federado, se autoordena uma ordem jurídica própria. A descentralização político-jurídica que o caracteriza pressupõe descentralização do poder e se reconhece

*"quando a ordem jurídica, válida somente para uma comunidade parcial, é criada por órgãos eleitos simplesmente*

*pelos membros dessa comunidade parcial. Como exemplo poderia citar-se um Estado federal em que as leis válidas para o território de um Estado-membro unicamente podem se expedidas pelo legislativo local, eleito pelos cidadãos desse Estado-membro". (Cf. HANS KELSEN. Teoria General Del Derecho y Del Estado, Trad. Eduardo Garcia Maynez, 2<sup>a</sup>.ed. Máxico. Imprenta Universitária, 1958, p.268)*

De fato, estabelece o **caput** do art.18 da Constituição Federal:

*"A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."*(ng)

Portanto, feita abstração do conteúdo material das normas editadas pelos Estados e pelos municípios, a sua extensão, quantidade e a intensidade das normas de repetição, constatamos que, em todo estado federal, além da ordem jurídica total, ordens jurídicas parciais convivem entre si, ordens essas necessitadas que nascem do poder legislativo próprio, específico, único apto a produzir normas válidas naquela esfera estatal. Nesse sentido, jurídico formal, as ordens jurídicas parciais são absolutamente iguais, nenhuma delas podendo interferir na outra. Impõem-se, então, a igualdade jurídica entre as ordens envolvidas e os deveres de solidariedade e lealdade, inerentes à forma federativa.

Não são, entretanto, mesmo nesse ponto, estritamente formal, idênticas as soluções encontradas em cada modelo de estado federal. Nos Estados Unidos da América, p.ex., é lenta a alteração das normas constitucionais, pois as emendas praticamente devem se "recepcionadas" por cada um dos Estados Federados. Nesse ponto, manifesta-se com muito mais acerto a autonomia inerente ao Estado-Federado norte-americano. E,

no sistema formal de produção legislativa da União, o Senado federal representa os interesses dos Estados, por meio de representantes eleitos diretamente e de forma igualitária, independentemente do número de habitantes e da extensão territorial. Nesse modelo, seguido de perto pelo Brasil no que tange ao sistema senatorial, os senadores gozam de um mandato e são livres em suas decisões em relação aos Estados que representam.

Na Alemanha, entretanto, optou-se pelo Conselho Federal, órgão constitucional da União, através do qual os Estados-membros participam do processo de governo do Estado central, “formando um contrapeso em relação à Câmara Federal”. (Cf. O Federalismo na Alemanha, op. Cit., p.75). O Conselho Federal é formado por membros dos governos dos Estados, que os indicam e os exoneram, segundo o art.51 da Constituição tedesca. O governador do Estado e alguns secretários são membros do Conselho, que portanto não são eleitos nem possuem mandato. Quem sair do governo, automaticamente sai do Conselho. A meta é atenuar a influência político-partidária, pois os integrantes de um governo estadual estão também fortemente pressionados pelos problemas administrativos de seu Estado. Assim, o Conselho Federal tem a iniciativa da elaboração de leis federais e pode vetar as leis aprovadas pela Câmara federal que considere prejudiciais aos interesses estaduais.

Em resumo, o federalismo se manifesta formalmente em pontos essenciais: a) em que os Estados-membros produzem a própria ordem jurídica, por meio de Poder Legislativo próprio, sendo de alta relevância a distribuição de competência entre eles; b) em que, ademais, participam da formação da ordem jurídica da União, ou por meio de um Senado, a exemplo dos modelos norte-americano e brasileiro, ou ainda por meio das funções exercidas por um Conselho Federal, à moda alemã.

Interessante observar que, no federalismo alemão, em que o Legislativo Estadual perde competência, em contrapartida, os Estados, por meio de seus executivos, participam mais ativamente da função legiferante da União. Cada um dos modelos federativos encontra seu equilíbrio em pontos distintos. A solução alemã repousa em um federalismo menos dualista do que o norte-americano, muito mais influenciado pela democracia social igualitária e, por tal razão, guiado, pelo menos no campo do Direito Social, pela idéia da necessidade de certa uniformidade, de se criarem oportunidades iguais para todos e de se garantir um padrão de vida mínimo similar em todos os Estados. Em compensação, lá se concede mais efetividade à participação dos Estados na formação das leis da União, assim como aos planos e projetos política, evoluindo-se de um federalismo cooperativo para um governo de “política conjunta”.

Do ponto de vista material, o federalismo se liga à distribuição das funções do estado entre os Entes políticos. O **papel do Estado**, seus deveres e encargos, distribuídos segundo as distintas esferas da Federação, e a **estratégia de desenvolvimento econômico a ser adotada**, são pressupostos que esbarram na ausência de um amplo debate nacional.

Histórica e tradicionalmente sabe-se que, nos estados federativos, certas tarefas são atribuídas sempre à União, a saber, a defesa nacional, o comércio exterior, a defesa do comércio interno em mercado absolutamente integrado. Modernamente, grandes investimentos sociais de elevado custo como a previdência social também costumam se serviços federalizados. Assim aconteceu nos EEUU e, pelo menos em parte, no Brasil.

Quem lê os “Artigos Federalistas” (JAMES MADISON, ALEXANDER HAMILTON, JOHN JAY. Ed. Nova Fronteira, 1993) observa que o poder tributário dos Estados era inquestionável, justificando os fundadores o poder atribuído à União nos malefícios advindos das “cotas” e “requisições” do sistema confederativo. Argumentou HAMILTON, que um governo deve cumprir suas finalidades e serviços por meio de recursos financeiros próprios e adequados,

sem necessidade de se socorrer de outro. O enfraquecimento da União seria notável, se privada fosse do poder de tributar, assim como haveria perda para os Estados se houvesse delimitação do campo privativo de atuação. Preferiu, pois, a Constituição daquela nação trabalhar sem separação de fontes, atuando os Estados e a União concorrentemente, de forma cumulativa. Um único limite, de consagração secular e originária na Constituição norte-americana, realça a consciência de que o comércio exterior e a defesa do mercado interno são tarefas da União: a proibição de os estados tributarem as importações e as exportações.

À luz desses princípios, no sistema americano superpõem-se tributos idênticos utilizados por diferentes entes políticos (imposto de renda federal e estadual, e, em alguns casos, também municipal; imposto sobre heranças e doações federal e estadual). Mas as características do sistema tributário continuam assentadas no fato de que a receita da União é alimentada sobretudo por impostos incidentes sobre a renda e a estadual, por imposto incidente sobre consumo (vendas).

O modelo tributário brasileiro seguiu certos aspectos desse sistema; impostos de importação e exportação, assim como sobre a renda competem à União. Os Estados alimentarão as suas burras, tradicionalmente em impostos sobre o consumo (vendas e consignações, depois, operações de circulação de mercadorias). Mas veremos que, em alguns pontos essenciais, afastou-se o Brasil do modelo norte-americano. Aos poucos foi banida a competência concorrente, presente nas primeiras cartas constitucionais do País, para alicerçar-se o sistema na competência privativa, inibidora das bitributações. Os tributos sobre o consumo fixaram-se como plurifásicos e não-cumulativos, em aproximação da experiência européia. Mas, infelizmente, por longo período, continuaram os Estados tributando as exportações por meio de seu imposto de consumo – prática jamais utilizada pelos EEUU e, pelo menos desde a 2ª e a 6ª Diretivas, proibida a todos os países da Comunidade Européia.

O federalismo alemão é fortemente influenciado pela democracia social, por normas de uniformização e equalização. O Poder de legislar sobre tributos está concentrando em mãos da União, embora os Estados detenham a competência residual e possam inventar um tributo novo. Em contrapartida, os Estados administram e arrecadam a quase totalidade dos impostos existentes naquela ordem jurídica. A redistribuição de receita aos Estados está fortemente ligada à meta de se garantir um padrão de vida digno a todo cidadão não importando o território estadual em que se encontre.

Mas como se viu, a solução alemã para equilibrar as relações entre os entes políticos, foi dar aos Estados uma forma mais efetiva de participarem do processo legislativo da União, por meio da atuação do Conselho Federal, integrado pelos executivos estaduais, que vetam ou aprovam as normas financeiras de seu interesse. Além disso, o sistema tedesco encontra mecanismos de conciliação para solução de impasses, inexistentes em outros sistemas, assim, como planos mais intensos de cooperação e de coordenação dos estados entre si e com a União que reduzem a sujeição, perturbadora da autonomia. A Corte Constitucional alemã vem coibindo a transferência de recursos da União a Estado, destinada a impor a observância de certo projeto ou plano federal. (Cf. L.J. HESSE. República Federal da Alemanha: do federalismo cooperativo à elaboração de política conjunta. *In* O Federalismo na Alemanha, op. cit., n<sup>os</sup>.117-138).

O Brasil, seguramente, tem seus próprios pontos de tensão, equilibrados de forma diferente dos demais Estados Federados. Do modelo norte-americano, restou uma efetiva área de exercício da competência legislativa própria para os Estados e os Municípios, eliminada porém a competência concorrente (somente em matéria tributária) e outorgada a residual à União, em contraposição à solução norte-americana e mesmo à alemã. Do modelo europeu, impregnado pela democracia social, colocou

nossa ordem jurídica o federalismo financeiro a serviço da erradicação da miséria e da pobreza e da redução das grandes desigualdades entre Estados, por meio de uma redistribuição da receita arrecadada em fundos de participação. Do ponto de vista da democracia social, a que se vincula o nosso Estado Democrático de Direito, a busca da justiça se assenta no dever de se favorecer a igualdade de oportunidades de todo cidadão e de propiciar a cada uma existência digna, não importando o Estado Federado a que se vincule ou a comunidade regional a que pertença. Todos os Estados e a União entre si têm o dever recíproco e solidário de auxílio político, administrativo e financeiro, de modo que se reduzam substancialmente as grandes desigualdades regionais e locais.

A Constituição de 1988 estabelece, em, seu artigo 1º, que a República Federativa do Brasil é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”... e tem objetivos e metas fundamentais, estabelecidos no art.30. A conjugação dessas metas e princípios redundam no federalismo cooperativo, segundo o qual a diferente capacidade financeira dos Estados para prestar os serviços públicos deve ser compensada por meio de uma ordem democrática coletiva. Por tal razão, assegura-se a independência financeira dos Estados e Municípios por meio da distribuição das competências tributárias, complementada com compensação financeira (participação em fundos, criação de fundos especiais para os Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, art.159, entre outras) ou com incentivos federais regionais, destinados a reduzir desigualdades inter-regionais (arts.151, I, e 165, §7º).

Portanto, o federalismo financeiro nacional repousa na idéia de que as competências tributárias conferem aos entes-estatais – pelo menos à União e aos Estados – receita suficiente (e até excedente) para a manutenção dos serviços e finalidades públicas que lhes são atribuídos. Cada ente público

deve criar os tributos que lhe forem destinados para a Constituição arrecadá-los e administrá-los, sendo essa receita, em princípio, garantidora da governabilidade de cada pessoa estatal. Os excedentes devem ser redistribuídos para os entes estatais menores, no sentido de dotados de menor extensão territorial – em que os fins de equalização são predominantes – (da arrecadação da União devem verter recursos para os Estados e Municípios). A redistribuição de tais recursos obedece a critérios diversificados, mas a necessidade é dos mais relevantes, de tal sorte que além de um fundo especial destinado a favorecer os Estados do Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, criado pela Constituição, cerca de 85% dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal são canalizados para aquelas mesmas regiões mais pobres do País (Lei Complementar nº. 62/89) e apenas 15% destinados ao Sul-Sudeste.

Ora, como já observados, a reforma proposta pelo governo federal, PEC 41/2003, é a melhor proposta feita pelo Poder Executivo nas últimas décadas. Em regra, os projetos encaminhados pelo governo federal estão todos voltados à meta de aumentar a receita tributária conferida à União, em prejuízo dos demais entes estatais. Sobretudo, desejam as autoridades do poder central apoderar-se do melhor e mais produtivo imposto do sistema tributário brasileiro, há mais de sessenta anos outorgado à competência dos Estados (o antigo imposto de vendas e consignações, depois ICM e, finalmente, ao atual ICMS).

No entanto, é perfeitamente possível e desejável, ou melhor, necessário, prestigiar o princípio federal, assegurando a manutenção da competência dos Estados em relação ao ICMS e, ao mesmo tempo, simplificar a legislação estadual e uniformizar as alíquotas do imposto, recrudescendo os laços de lealdade e solidariedade hoje enfraquecidos pela guerra fiscal, por meio da compensação aos Estados do destino da mercadoria e por meio da observância da neutralidade do imposto, proibindo os incentivos e benefícios tributários.

No âmbito dos Estados e do Distrito Federal, a PEC 41/2003, que segue em linhas gerais o substitutivo apresentado pelo Estado de Minas Gerais em 1999, sugere a **manutenção do ICMS (art.155, §§2º, 3º e 4º) exclusivamente na competência dos Estados e do Distrito Federal; conservam também os Municípios o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**, tributo de grande potencialidade.

O ICMS, atribuído à competência dos Estados, terá as seguintes características:

a) padronização da legislação estadual por meio da edição de lei complementar federal regulatória, limitando-se a lei estadual à instituição do tributo, em norma de repetição;

b) uniformização dos deveres administrativos, dos procedimentos e da interpretação das leis estaduais instituidoras do tributo, através de um regulamento editado por um órgão colegiado dos Estados e do Distrito Federal, um novo CONFAZ;

c) vedação da concessão de quaisquer benefícios e incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao imposto;

d) uniformização das alíquotas do imposto, que serão iguais para as operações internas interestaduais e fixadas por Resolução do Senado Federal;

e) exoneração total das exportações nacionais e tributação das importações de mercadorias, bens e serviços;

f) não cumulatividade, simplificação, neutralidade e seletividade do imposto, em razão da essencialidade do produto;

**g) arrecadação na origem, com repasse do produto arrecadado para o Estado de destino;**

h) o novo CONFAZ, despedido de seus poderes de gestor das isenções e benefícios fiscais, assume novo papel, de padronizador de procedimentos e interpretações administrativas, assim como de fiscalizador e, sobretudo, de administrador das receitas nacionais do imposto, tanto para garantir o mesmo montante das atuais receitas das unidades Federadas como ainda os repasses a beneficiarem o Estado de destino;

i) previsão de sanções, aplicáveis ao Estado que descumprir as normas constitucionais e complementares acerca do imposto, bem como as regras de padronização expedidas pelo CONFAZ.

Como se verifica, pode-se perfeitamente atingir neutralidade, uniformidade e simplificação no sistema tributário brasileiro, com um bom imposto de mercado, como o ICMS, mantendo-o na competência dos Estados e do Distrito Federal, critério irreversivelmente posto pela Constituição brasileira, a par de uma desconcentração política e financeira ideais a toda a democracia.

Dois pontos merecem comentários específicos. O ICMS será instituído, no âmbito estadual, pela lei complementar federal, ou será necessária a edição de lei estadual? Nas operações interestaduais, a arrecadação na origem (embora com repasse para o Estado do destino) configura regime mais eficiente?

### **2.1.1. O ICMS somente poderá ser instituído por lei da pessoa competente (estadual).**

Como se sabe, no sistema federativo brasileiro, urge diferenciar três conceitos: **a) competência; b) capacidade tributária, ou seja, fiscalização, administração e arrecadação do tributo; c) titularidade do produto do imposto arrecadado.**

**Competência**, já vimos, é a atribuição constitucionalmente conferida a certo ente político para instituir, criar, regular tributos. Pertence à

característica essencial do federalismo, pois configura distribuição, descentralização política, sendo portanto indelegável.

Do ponto de vista técnico, verifica-se que o ICMS, sendo de competência dos Estados Federados, não será instituído ou criado mediante lei complementar federal. Embora drasticamente limitada a criatividade legislativa estadual, é necessário, entretanto, que lei estadual institua o imposto, introduzindo-o na ordem jurídica própria, ainda que o seu conteúdo seja mera repetição da lei federal. Sem a intervenção da Assembléia Legislativa estadual, surge vácuo legislativo insuperável. A simples edição de lei complementar federal não supre, nem substitui o exercício da competência estadual. É característica essencial do federalismo, como vimos, que a ordem jurídica, que somente vale em âmbito territorial estadual, nasça de fonte legislativa própria. O estado-membro, como Estado Federado, é ente político, dotado de autonomia e se autoordena uma ordem jurídica própria. É exatamente a descentralização político-jurídica sua característica fundamental. A **competência** é estadual. Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I da Constituição, supõe a edição de lei, como ato formalmente emanado do Poder Legislativo da pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Município) que, em seu conteúdo, determine:

a) hipótese da norma tributária em todos seus aspectos ou critérios (material-pessoal, espacial, temporal);

b) os aspectos da consequência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo – contribuinte e responsável – alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do *quantum* a pagar, prazo de pagamento);

c) as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões;

- d) as sanções pecuniárias, multas e penalidades, assim como a anistia;
- e) as obrigações acessórias em seu núcleo substancial;
- f) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário;
- g) a instituição e a extinção da correção monetária do débito tributário, se houver.

A PEC 41/2003 inclui também, expressamente, entre impostos de competência dos Estados, o Imposto Territorial Rural, ITR. Isso significa que o tributo deveria ser instituído por lei estadual, e somente por ela, embora, como hipótese do ICMS, em norma de repetição da lei federal. Entretanto, o projeto remetido pelo governo federal, contraditoriamente, além de proibir a adoção de norma autônoma estadual, dispõe que o Imposto Territorial Rural “*será considerado instituído em todos os Estados e no Distrito federal na data prevista na lei complementar*”... Isso significa que o ITR não é de competência dos estados e do Distrito Federal, o projeto deverai ter elencado o ITR entre os impostos de competência da União e deveria ter desmembrado da competência, a **capacidade tributária ativa**, atribuindo-a aos Estados Federados.

Como se sabe, a **capacidade tributária ativa**, ensina ROQUE CARRAZZA, é a aptidão para figurar no pólo ativo da relação tributária, para cobrar, fiscalizar e administrar o tributo. É corolário da competência, mas dela destacável, razão pela qual a pessoa competente, em regra, tem também **capacidade tributária ativa**. Entretanto, enquanto a competência é indelegável, a capacidade tributária ativa não o é, podendo a pessoa competente delegar a outra pessoa (pública ou privada) a aptidão para figurar no pólo ativo da relação. Dá-se, nesse caso, o fenômeno da parafiscalidade (hipótese das contribuições administradas pelo INSS, Sindicatos, OAB, etc.).

Do ponto de vista da **titularidade dos recursos arrecadados**, o ICMS pertence aos Estados e Distrito Federal (75%) e aos Municípios (25%), enquanto o ITR deverá ser distribuído, em partes iguais entre Estados e Municípios, segundo a PEC comentada. Como se observa, uma mesma pessoa estatal pode ser **competente** (legislar sobre a matéria), ter ainda **capacidade tributária ativa** e mais, ser a **única titular dos recursos arrecadados** (como exemplo cite-se o próprio Município relativamente a todos os seus impostos). Mas não raramente, certo ente estatal pode ser **competente** sem ter **capacidade ativa**, nem tampouco ser **titular dos recursos arrecadados**. Essa hipótese das contribuições corporativas, ou incidentes sobre a folha de pagamento das empresas. Também o ITR já foi **administrado e arrecadado inteiramente pelo INCRA**, sendo o Município onde se localizasse o imóvel o **único titular dos recursos arrecadados (100%)**.

A impropriedade técnica constante da PEC 41/2003, deverá ser corrigida. Se somente a União legislará o ITR, tal tributo deverá continuar figurando no rol daqueles impostos de **competência federal**. Poderá ser atribuída a **capacidade ativa** para os Estados e os recursos deverão ser partilhados entre Estados e Municípios. Se, ao contrário, a intenção for a de tributo no âmbito territorial de cada Ente político estadual. No último caso, poderá se dar igual limitação ao poder criativo das Assembléias Legislativas – como se fez em relação ao **ICMS** – em favor de uma política agrária federal, bastando para isso estabelecer a mesma regra, já adotada, do seguinte teor: ... *“a instituição por lei estadual limitar-se-á a definir a exigência do imposto”*.

### **2.1.2. O princípio da arrecadação na origem, como característica dos mercados integrados.**

O Brasil é país de dimensões continentais, que funciona com unidade territorial em um mercado perfeitamente integrado. A Constituição de 1988, na mesma linha das anteriores, dentro do território nacional, também veda

que Estados e Municípios criem discriminações tributárias (quer por meio de imposto, quer por meio de taxas sanitárias de inspeção ou de fiscalização) entre bens e serviços, em razão de sua origem ou de seu destino (art. 152). O objetivo é submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro de Estados ou de Municípios, de modo que possam circular livremente sem barreiras fiscais estabelecidas por uns, em detrimento de outros. O objetivo é preservar a unidade política econômica nacional, o objetivo é manter integrado o grande mercado consumidor nacional.

Nesse sentido, visando a essa harmonização, a Constituição adota certos princípios especiais em relação ao imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação (ICMS). Como esse tributo é de competência dos Estados-Membros, nas operações de circulação interestadual, é necessário evitar que uma mesma mercadoria seja tributada tanto no Estado de origem, como naquele de destino. A técnica ideal, para isso, é a técnica da tributação no Estado de origem, como determina a Constituição Federal.

Entretanto o objetivo não é apenas impedir a elevação da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária, mas sobretudo permitir em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais. Para isso, como se sabe, existem duas soluções. A primeira, mais utilizada, é a de optar pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, solução própria dos mercados não integrados e aquela que se pratica no comércio internacional, em geral: a segunda, que foi a solução brasileira, também adotada na Constituição de 1988 e única ajustada a um mercado perfeitamente integrado, é a adoção do princípio da tributação única no Estado de origem (embora, financeiramente, haja uma repartição entre um e outro Estado ou compensação).

O **princípio do destino** é a regra universal, adotada pelos países da Comunidade Européia no imposto sobre o valor agregado, porque aquela comunidade não completou ainda sua interação. É também adotada pelas nações exportadoras de modo geral. O Brasil também aderiu à regra, por meio da Lei Complementar 87/96, que determinou a exoneração total das exportações (inclusive dos produtos primários e semi-elaborados) e a tributação das importações. Por esse princípio, as mercadorias e serviços saem livres de tributos do Estado de origem, e somente se sujeitam ao imposto no Estado de destino (ou importador). Para isso, o Estado de origem devolve o tributo pago nas operações anteriores (manutenção de créditos) quer nas etapas de comercialização quer naquelas de industrialização, de tal forma que os bens se submetem aos tributos no Estado de destino, livres de impostos, em absoluta igualdade de condições com os bens nele produzidos. Portanto, independentemente de sua origem, os bens e serviços deverão ser isonomicamente tratados, podendo os Estados estabelecer com maior liberdade e flexibilidade suas alíquotas internas.

Com o **princípio de origem**, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço, os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É assim irrelevante que o bem ou o serviço se transfira de um Estado a outro, havendo verdadeira integração e unidade no mercado, formado por distintos Estados. É necessário que o Estado do destino aceite os créditos gerados em outro Estado, de modo que os impostos pagos naquele de origem sejam abatidos do imposto a ele devido. Essa a regra da Constituição brasileira nas operações interestaduais dentro de seu mercado interno. Portanto, a tributação no Estado de origem é a mais evoluída do ponto de vista de uma integração político-econômica mas, em contrapartida, é forma complexa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios (Cf . JOHN WILKINS. Vat in the European Community: How it

works and modifications planned for 1992. Bulletin 1991, no 7/8, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam; HUGO CONZÁLEZ CANO. Analisis de los Sistemas Tributarios en el Mercosur. Informe presentado em el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio/06 julio 1992; LOTHAR SCHEMMEIL. Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft. Karl-Bäuer – Institut des Bundes der Steuergahle e. V., Wiesbaden. Heft 65. Mai 1989).

Observe-se que as diferenças entre um princípio e outro não se encontram apenas centradas no controle alfandegário, que é necessário e complexo no princípio de tributação exclusiva no Estado de destino mas, sobretudo, na forma de distribuição da receita do imposto entre os Estados envolvidos.

“No princípio do Estado de destino que está hoje em vigor na CE, apenas o Estado do destino obtém receitas e o Estado de origem renuncia a uma tributação de sua exportação. No princípio da comunidade (ou Estado de origem), que deve valer em um mercado interno completamente integrado, não só o Estado de destino mas também o de origem obtém receita, na medida da mais valia produzida em seu território.

“De acordo com o ponto de vista da Comissão (CE) o imposto sobre a mais valia comum todavia deve continuar a correr para o Estado do destino, por razões político-administrativas. Um Estado preponderantemente exportador não deve ficar em uma posição melhor frente à distribuição de receita até agora aplicada, nem um Estado preponderantemente importador deve ser colocado em posição pior.”

As propostas de Comissão para a adoção do princípio do Estado de origem...”prevêem a necessidade de pagamentos de compensação posteriores do Estado preponderantemente exportador ao Estado preponderantemente importador. Os pagamentos não devem correr, todavia

de um Estado a outro, segundo o ponto de vista da Comissão. Antes devem todos os Estados se reportar a um Fundo de Compensação. Estados-Membros, que são importadores líquidos, obteriam pagamentos do Fundo de Compensação e Estados-Membros que, como a República Federal Alemã, são exportadores líquidos, fariam pagamentos ao Fundo de Compensação”. (Cf. LOTHAR SCHEMEL. Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft.op.cit.pp. 26-27).

No Brasil, o princípio do Estado de origem vigente, também chamado de “mercado integrado”, é o único que se adequa à unidade política-econômica territorial. Não há sentido em optar por uma tributação no destino, pois

- Ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio imperativo da Constituição;

- O objetivo de uniformização das alíquotas ficará totalmente comprometido, pois a adoção do princípio do destino implicará, automaticamente, a adoção de alíquota zero para todas as mercadorias, nas saídas para outro Estado;

- Além disso, a tributação no destino gera cumulação de créditos estruturais – como ocorre na exportação – criando para o Estado de origem o dever de manter e de compensar os créditos relativos às operações anteriores, o que, em nosso País, é problema grave. Em regra os Estados prejudicam o contribuinte que realizarem operações interestaduais, pois não lhes devolverão os créditos incidentes sobre as aquisições anteriores em dinheiro, como fazem os fiscos europeus. Quando muito a lei complementar federal determinará aos fiscos nacionais uma compensação com outros débitos do contribuinte, prática difícil a que cria muitos obstáculos disfarçados. Com isso, o tributo se converte em **cumulativo**, em franco desrespeito aos princípios que o orientam universalmente.

Como tributo neutro, não obstante, adotado o princípio da origem nas operações interestaduais, deve ser repartido por meio de mecanismos que compensem as perdas dos Estados preponderantemente importadores, em relação àqueles preponderantemente exportadores. A solução brasileira adotada (como já alertara ALIOMAR BALEEIRO) não foi a criação de um fundo de Compensação, mas a atribuição constitucionalmente feita ao Senado Federal da fixação das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação.

As diversas Resoluções do Senado Federal reguladoras do assunto vinham estabelecendo, antes da Constituição de 1988, alíquotas interestaduais máximas sempre mais baixas do que o teto para as internas (V.Res.65/70; 7/80 etc.). E sobretudo, passaram a se utilizar de critérios distintos: se a mercadoria se destina aos Estados das Regiões Norte, Nordeste ou Centro-oeste, que se presumem importadores-consumidores líquidos, a alíquota interestadual cai, reduzindo-se a margem de receita do Estado de origem, localizado na Região Sul-Sudeste, que se presume exportador-líquido.

Como se vê, estando o Estado de origem localizado nas Regiões Sul-Sudeste do País, mais desenvolvidas economicamente, as remessas de suas mercadorias para outras regiões, que são consumidoras líquidas, acarretam a imposição de uma alíquota menor para que o Estado do destino se aproprie de uma diferença maior em relação às alíquotas incidentes sobre as operações internas ( $18\% - 7\% = 11\%$ ). Mas essa diferença de tratamento, conforme a destinação, não é ofensiva à isonomia ou à integração do mercado interno brasileiro. Pelo contrário, ela pretende uma verdadeira integração, com neutralidade de resultados – ou pelo menos sua atenuação – entre Estados consumidores líquidos e produtores – exportadores líquidos.

Ressalte-se, finalmente, que a harmonização tributária, impeditiva das exonerações de internas discriminatórias, em um tributo como o Imposto

sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS) se completa por meio da exigência de prévio convênio, firmado entre os Estados-Membros e o Distrito Federal, para a concessão de incentivos, isenções e outros benefícios tributários (art.151, XII,"g").

Ora, a PEC 41/2003 adotou corretamente o princípio a arrecadação na origem, regime inerente aos mercados integrados, estabelecendo a correta diferenciação entre a forma de arrecadação (na origem) e a titularidade dos recursos pertinentes às operações interestaduais (destino). Com isso não teremos os conseqüentes efeitos danosos, inerentes à arrecadação no destino já referidos, como cumulação estrutural de créditos, interrupção da cadeia débito e crédito, cumulatividade, favorecimento da fraude e da sonegação. Também soube reduzir os problemas e efeitos negativos do princípio da origem, a saber:

► Guerra fiscal e necessário controle sistemático das exonerações internas discriminatórias, por meio da vedação da renúncia tributária, ou seja, proibição da concessão de benefícios e incentivos fiscais, comprometedores da neutralidade do imposto;

► Simultaneamente, a proposta federal prevê repasses do ICMS arrecadado nas operações interestaduais para o Estado do destino, o que representa uma justa distribuição da receita entre os Estados importadores e exportadores líquidos. Há possibilidade de se estabelecerem sanções ao Estado que descumprir o dever de repassar recursos ao fundo de compensação. Mas não deveriam tais sanções contar do próprio texto constitucional?

Em conclusão, no que tange ao princípio federal, entendemos que o projeto encaminhado pelo Poder Executivo Federal é o melhor dos últimos anos. Não empreende, na verdade, imediata descentralização da receita, como seria recomendável, para fortalecimento do princípio federal. Entretanto,

segundo o projeto de 2003, é possível um crescimento da receita de Estados e Municípios por meio de uma maior eficiência na administração do ICMS (transparência, simplificação, uniformização), novo imposto estadual (ITR) e novo fundo nacional de participação, em benefício do desenvolvimento regional para *“aplicação em zonas e regiões menos desenvolvidas do País.”*

## 2.2. O tratamento das exportações e das importações obedece ao princípio do destino.

Como acabamos de constar, em um mercado perfeita e completamente integrado, como é o caso do mercado nacional, as compras de um Estado a outro **não configuram importações**, são simples operações interestaduais que não podem ser oneradas no momento de sua introdução no território estadual. Pessoas, bens, mercadorias e serviços circulam livremente, em igualdade de condições. Adota-se, para isso, o **princípio da arrecadação na origem**. Esse o projeto da Comunidade Européia, que somente não foi ainda implementado, porque lá não se completou a integração. Nos mercados integrados, é indiferente ou deve ser indiferente que um consumidor, residente em certo Estado da Federação, adquira o mesmo produto em seu próprio Estado ou em outro, deslocando-se pessoalmente para esse fim ou não. Assim, se um consumidor paulista desloca-se para outro Estado (Minas Gerais, por exemplo) para realizar compras, sujeita-se ao imposto cobrado e arrecadado no Estado mineiro, onde as efetua, em igualdade de condições com os demais consumidores. Se igualmente o consumidor paulista faz compras à distância, por correspondência, adquirindo mercadorias de outro Estado, suportará o mesmo tributo incidente nas operações internas (e não interestaduais), para inteira harmonização, vedada a distorção na concorrência. É o estabelece o art. 155, §2º., VII, “b”. Eventuais diferenças no preço entre produtos iguais, produzidos em Estados diversos, podem resultar de razões comerciais e industriais, mas não diretamente de discriminações de imposto (que devem ser vedadas).

Ao contrário, em mercados não integrados, adota-se o princípio do destino. A PEC 41/2003, nessa parte, também foi correta. Manteve o princípio do destino, que já tinha sido introduzido, entre nós, pela Lei Complementar 87/96. Ela exonera totalmente do ICMS as exportações, vedando ainda o estorno dos créditos referentes a mercadorias e serviços objeto de operações de exportação. Com isso, ajusta-se o Brasil às economias do planeta.

Como se sabe, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação não têm objetivos fiscais, mas predominantemente extrafiscais, de evidente defesa da produção interna, que muitas vezes não tem competitividade em face dos produtos estrangeiros, servindo a incidência de proteção às divisas e ao equilíbrio da balança comercial.

Entretanto a incidência de tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Circulação de Mercadorias e de Serviços (ICMS) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade, nos mercados não completamente integrados. É que, já vimos, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços exportados chegam ao país do destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de se fazer incidir o IPI e o ICMS sobre importação.

A tributação da importação, por meio do IPI (e do ICMS), deve ser a regra geral, quer estejamos falando de mercados abertos ou fechados (mas ainda não totalmente integrados). Mesmo a Comunidade Européia, em adiantada fase de integração, continua adotando o princípio do destino. Enquanto não puder adotar o da origem continuará tributando as compras-importações feitas entre os países integrantes da Comunidade e desonerando

completamente as vendas-exportações intracomunitárias. Outros blocos voltados à integração, em fase menos desenvolvida – como é o caso do MERCOSUL – com mais razões, devem adotar as mesmas regras.

Portanto, saindo os produtos exportados sem o pagamento do imposto incidente sobre a produção industrial nos países de origem (ou equivalentes como o IVA ou TVA sul-americano ou europeu), submetem-se ao imposto (IPI e ICMS) no país do destino. Esse **o princípio do destino**, inerente ao comércio internacional em geral e aos mercados ainda não totalmente integrados (de que é a Comunidade Européia). É irrelevante que a importação se destine à nova industrialização, ao comércio ou ao consumo do importador. O fundamental é que o produto estrangeiro importado circule, no mínimo e pelo menos, em iguais condições em que circula o produto nacional. Em relação a assunto de tão alta relevância, não temos críticas a fazer à PEC/2003.

### **3. A reforma e a justiça social. A contribuição solidariedade.**

Na hora presente, o Estado Democrático de Direito é também, em nosso País, gravemente agredido, pois os ajustes fiscais em curso desencadearam forte recessão econômica e desemprego, esperando-se um agravamento da situação em razão das medidas preconizadas pelo governo federal e tão bem materializados na lei de responsabilidade fiscal. Nela, a par de medidas corretas de contenção de abusos e malversações administrativas, tem-se o objetivo de reduzir ao extremo, a um mínimo íntimo, os programas sociais, educacionais e de seguridade social. A meta é concentrarem-se os recursos nacionais, para estarem disponíveis ao pagamento de juros da dívida interna e externa, ao capital financeiro.

Os projetos anteriormente encaminhados pelo governo federal, mesmo aqueles melhorados como o MUSSA DEMES, nenhuma medida adotavam para a redução dos privilégios econômicos, das desigualdades e das

oligocracias. Ora, no Estado Democrático de Direito, há compromisso inseparável com a liberdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que se chamou de o “ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias. A verdade é que não se pode tolerar que se continuem prestigiando, cada vez mais, as concentrações de riqueza em mãos de poucos, sem chamar tal elite privilegiada à **solidariedade tributária**.

Nunca se fizeram sentir, de forma tão aguda, os efeitos do liberalismo ou do neoliberalismo econômico. No campo tributário, os americanos Milton Friedman (Escola de Chicago), J. Buchanan (Escola de Virgínia) e o ultraliberal Murray Rothbard, apesar de seus pontos divergentes, realimentaram o antifiscalismo contemporâneo e se pautaram pelas regras: **cada vez impostos, menos Estado e mais mercado**. A escola monetarista de Friedman defendeu o desenvolvimento livre de uma economia informal ou paralela. Todos investem contra a filosofia intervencionista de J. M. Keynes. F. Hayek preconiza uma ordem social espontânea, contra uma ordem “decretada” (*Droit, Législation et Liberté*). Robert Hall e Alvin Rabushka (*The Flat Tax*) sugerem substituir o imposto de renda progressivo por um meramente proporcional, por meio da eliminação das deduções e alargamento de sua bases. Cedo, a par de alguns benefícios advindos dessas teorias, como o equilíbrio fiscal, a exigência de transparência, a escolha economicamente mais produtiva e de resultados efetivos, os prejuízos advindos do pensamento neoliberal são evidentes. Por toda a parte, desenvolvem-se a sonegação e a economia informal, o mercado é impotente para assegurar o crescimento, o pleno emprego e, com isso, a segurança e a liberdade. Os problemas econômicos, com o crescimento da pobreza, tornam-se problemas sociais, e, com isso, políticos. Economistas como Hayek souberam criticar a visão de mercado clássica, demonstrando-lhe a complexidade e a interatividade social. Mas não souberam substituir a descrença e o ceticismo, nem trazer esperança às gerações duramente atingidas. (V. MCHÉL BOUVIER. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L`Impôt*. 4<sup>ème</sup>. LGDJ, Paris, 2001).

Ora, nesse aspecto, a PEC 41/2003 afasta a concepção de tributo como mera troca entre o valor pago e os serviços públicos prestados, e adere ao princípio da solidariedade, graduando o imposto de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. Realça a função redistributiva dos impostos, por meio de insistência:

- ▶ Na progressividade do imposto de renda, com a garantia de complementação para a renda mínima de cada família ou contribuinte;
- ▶ Na progressividade do imposto estadual sobre as transmissões *causa mortis* e doações de quaisquer bens e direitos;
- ▶ Na progressividade do imposto municipal sobre as transmissões onerosas *inter vivos* de bens imóveis;
- ▶ Na seletividade do ICMS, inclusive redução ou isenção relativamente aos produtos que integram a cesta básica;
- ▶ No fortalecimento dos fundos de participação (inclusive com a manutenção daqueles já existentes de combate à *pobreza*), por meio da criação de novo fundo nacional de desenvolvimento regional, voltado às regiões menos desenvolvidas do País.

A PEC 41/2003 fez as opções corretas, estimulando e obrigando à redistribuição da renda e ao exercício do princípio da solidariedade.

Entretanto, se a proposta é séria e se destina à implementação, melhor seria se estivéssemos atentos à experiência de outros povos, que têm larga prática na utilização dos tributos como instrumento de justiça social. Nesse aspecto, pelo menos três observações devem ser feitas, a saber:

a) há vários anos, a França, país inspirou a importação do imposto sobre as grandes fortunas, abandonou a iniciativa de se onerarem apenas tais espécies de patrimônios. É que as **grandes** fortunas são, mesmo lá,

em número muito reduzido, fator que não oferece um retorno mínimo ao esforço de arrecadação, nem tampouco permite uma fiscalização adequada da evolução dos patrimônios em geral. Em decorrência, substituiu-se aquele imposto, por outro, chamado *imposto de solidariedade sobre os patrimônios*, ou simplesmente sobre as fortunas. Esse deveria ser também o caminho a ser trilhado;

b) a progressividade mais agressiva na tributação das heranças e doações desencadeia, em toda a parte, uma série de técnicas elisivas ou evasivas. A mais comum reside na criação de fundações familiares, destinadas a subtrair do âmbito do tributo as transmissões *causa mortis* das gerações subseqüentes. Assim, haverá a incidência uma única vez, apenas na execução da vontade do testador, ou seja, no ato de constituição da fundação. Para afastar tais expedientes elisivos, o legislador alemão determinou a incidência periódica do tributo (no intervalo de vinte anos) sobre as fundações familiares. Seria importante autorizar diretamente na Constituição brasileira (considerando a sua rigidez especial) tais incidências específicas, como se fez no projeto-substitutivo, elaborado pelo Estado de Minas Gerais, em 1999:

**“o imposto sobre as transmissões causa mortis e sobre as doações de quaisquer bens e direitos incidirá periodicamente sobre o patrimônio das fundações familiares, nos termos de lei complementar”;**

c) finalmente, deve-se lamentar a prorrogação, até 2007, da desvinculação de 20% da receita de impostos e contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, proposta pela PEC 41/2003.

Como se sabe, o carro-chefe das conquistas sociais em uma democracia social está na manutenção de uma eficiente e boa previdência social pública, de uma assistência social protetora da família, das crianças, dos idosos e dos desamparados, de atividades voltadas à saúde dos cidadãos e à educação. Por isso mesmo, é contraditória a proposta feita pela PEC 41/2003.

Ora, há tendência atual, nas propostas de reforma tributária, aqui e alhures, de se prestigiarem os impostos sobre o consumo, ou seja, de se aliviar a carga tributária incidente sobre a renda poupada e o patrimônio.

Entre nós, de certa forma já aderimos a um modelo que alivia a renda poupada. É necessário, pelo menos, implementar os meios que reduzam a sua regressividade. Nos sistemas tributários em que a maior parte do produto arrecadado com impostos advém do consumo, exatamente naqueles – como no Brasil – em que se manifesta grande desigualdade econômica, é preciso atrelar constantemente a aplicação dos recursos a metas, garantidoras de um padrão mínimo e digno de existência. Deve ser criada capacidade de consumo para quem não a tiver. IPI, ICMS, CONFIS, PIS, CPMF e outras contribuições de intervenção no domínio econômico têm especial relevo no cumprimento dessas metas. As injustiças tributárias somente poderão ser reparadas pela articulação redistributiva das despesas.

Portando, do ponto de vista do consumidor, contribuinte de fato, o Estado Democrático de Direito exige que os impostos ou contribuições incidentes sobre o consumo – que oneram mais expressivamente os mais pobres – obedeçam ao princípio da seletividade e tenham seus efeitos regressivos atenuados, por meio do direcionamento das despesas para a assistência, a previdência e outras metas sociais. Os desvios hoje praticados, desvios que a PEC/2003 que ver prolongados no tempo, são injustificáveis.

#### **4. Desenvolvimento e pleno emprego na reforma tributária.**

Finalmente, do ponto de vista do cidadão-contribuinte, o comerciante ou o prestador de serviços que recolhe o imposto, deverá ser implementada rigorosamente a **não-cumulatividade**, destinada a alcançar **neutralidade**, de tal forma que o contribuinte (produtor, comerciante, industrial), em nenhuma circunstância, suporte o encargo do imposto. No comércio exterior,

a tributação sistemática e infalível das importações deverá garantir tratamento absolutamente isonômico aos bens e produtos nacionais. Em resumo, em economias de mercado, como nos modelos europeus ou latino-americanos, o imposto da modalidade do ICMS ou IVA é considerado o ideal, exatamente pelas qualidades, que deve cultivar:

- ▶ ser **neutro**, indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado;
- ▶ **onerar o consumo** e nunca a produção ou o comércio, adaptando-se às necessidades de mercado; e, finalmente
- ▶ **oferecer maiores vantagens ao Fisco**, pois sendo plurifásico, permitirá antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e colocar ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência).

Assim, extinguir a cumulatividade residual do ICMS e do IPI e a cumulatividade da COFINS são pontos de mais alta relevância.

Tanto ICMS quanto o IPI, como tributos que oneram as atividades econômicas, devem ser **neutros**, não devendo ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, que norteiam os mercados. A **seletividade**, que autoriza o legislador a distinguir em razão da essencialidade dos produtos, não pode ferir a igualdade e a isonomia entre contribuintes que efetuam operações com produtos e mercadorias de igual natureza, no mesmo setor econômico. E foi exatamente em decorrência desses princípios que adotamos tributos plurifásicos e não-cumulativos.

São conhecidos os efeitos do tributos cumulativos, já longamente expostos por economistas e juristas. Utilizemos a síntese de GOMEZ SABAINI sobre os efeitos danosos dos tributos cumulativos (v. *Coordinación de la Imposición General a los Consumos entre Nación y Developing Economies*. Baltimore, J. Hopkins Press, 1970), ou seja:

- ▶ distorção da alocação dos recursos econômicos, já que o imposto não é neutro, alterando os preços desde o produtor até o consumidor final; rompe-se com a neutralidade na competitividade;

- ▶ distorção no preço dos bens, maior ou menor, segundo a maior ou menor possibilidade de integração vertical de cada setor;

- ▶ desestímulo à exportação já que não se pode devolver o imposto contido nos insumos e bens de capital, incorporados ao valor do bem exportado. Nessa hipótese ele onera a produção e não o consumo;

- ▶ estímulo à importação de bens, especialmente acabados, já que o tributo incidente sobre a importação alcança a etapa final deles, enquanto os produtos domésticos são atingidos cumulativamente em todas as suas etapas;

- ▶ efeito nos preços finais de aumento progressivo;

- ▶ administração mais cara pois exige fiscalização ampla, plurifásica, sem nenhum tipo de vinculação entre contribuintes, como ocorre no sistema de compensação em que o débito de um contribuinte é o crédito de outro.

O interesse em um imposto plurifásico e não-cumulativo reside exatamente no ideal de se alcançar **neutralidade**, ideal perseguido em

economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos. Ser **neutro** significa tanto indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado. Ao mesmo tempo em que se adapta às necessidades de mercado, onerando o consumo e **nunca** a produção ou o comércio, o ICMS – Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação – é plurifásico e oferece maiores vantagens ao fisco, pois antecipa o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), além de colocar todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência). É evidente que, se impostos sobre o consumo como o IPI e o ICMS onerarem o comerciante e a produção, perderão a neutralidade.

Assim, a Constituição de 1988 não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de *iure*. Ao contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de vendas que promova, **transfira** ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele **creditar-se** do imposto que suportou nas suas aquisições e que lhe transferido pelo seu fornecedor. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS e o IPI não devem suportados pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo.

Essas as razões pelas quais a Constituição brasileira insiste em um complicado imposto plurifásico, não-cumulativo, sobre a circulação de mercadorias. Essas as razões pelas quais a Europa adotou e mantém o mesmo tributo, em lugar de um simples imposto monofásico sobre o consumo, que não pode oferecer as mesmas conseqüências positivas. A Comunidade Européia adotou em sua primeira diretiva (1967) para

harmonização geral do imposto de consumo, o modelo IVA tal como resultou da longa experiência francesa, de pagamentos fracionados e dedução financeira dos investimentos (posteriormente desenvolvido em sua sexta diretiva). (Ver JEAN-JACQUES PHILIPPE. *La TVA à l'heure Européenne*. Paris, Litec, 1996;LOTHAR SCHEMMELE. *Steuerharmonisierung*. Karl-Bräuer-Institut, 1990; JEAN MARC TIRARD. *La Fiscalité des Soddiétés das la CEE*. Paris. La Villeguerin, 1993; PAUL FORMER-RICHARD LYAL. *EC Tax Law*. Oxford, Clarendon Press, 1994).

**Ora, a PEC 41/2003 pretende implantar um retrocesso.** Confira-se a norma proposta sobre a não-cumulatividade no ICMS:

*I - será não-cumulativo, compensado-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de servi;os com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, conforme definido em lei complementar;”*

A Constituição de 1988 consagra o princípio de **não-cumulatividade** de forma plena, sem possibilidade de limitações ou restrições ou restrições em lei complementar. Voltando aos primórdios da Constituição de 1946 e 1967, a PEC 41/2003 subordina o princípio da não-cumulatividade aos ditames de lei infraconstitucional. Urge portanto extrair da sugestão formulada pelo Poder Executivo Federal, a expressão: **“conforme definido em lei complementar”...**

E mais, apenas isso não será suficiente para garantir ao Brasil competitividade no comércio exterior. É preciso realmente implantar a desoneração do processo produtivo, ou seja, assegurar a não-cumulatividade residual do ICMS e do IPI por meio de:

- ▶ um amplo sistema de créditos, que se devem estender a todas as aquisições do contribuinte, aos insumos, produtos intermediários, bens do ativo fixo e bens de uso e consumo;

► garantias de um regime de compensação real, rápido e eficiente. Para isso, eliminadas as causas de cumulação de créditos, como as alíquotas diferenciadas nas operações interestaduais, deve ser instituído um sistema de imediata restituição dos impostos suportados pelo contribuinte, quer por meio de uma ampla compensação com outros débitos, quer por meio da devolução em dinheiro, como fazem os países europeus;

► como estímulo à geração de empregos e expansão da produção, o princípio da não-cumulatividade deve ser estendido às despesas pré-operacionais, de tal forma que os impostos incidentes sobre as aquisições possam se constituir em créditos a serem compensados com o imposto devido pelas saídas futuras, na fase operacional, tal como procedem diversos países europeus;

► é necessário ainda, para que se instale neutralidade no mercado, eliminar os demais tributos cumulativos da ordem jurídica nacional, como a COFINS e quaisquer outras contribuições sobre a receita ou faturamento que venham a ser criadas.

Será possível, por meio do Direito Tributário, atuar positivamente com vistas ao pleno emprego? A essa pergunta tão relevante, a PEC 41/2003 responde afirmativamente.

A tensão social é inerente à democracia, como ressalta Chantal Mouffe (in *O Regresso do Político*, Gradiva, Lisboa, 1996), pois, como governo do povo, somente se revela pelo processo constante de inclusão das minorias excluídas. A ONU, em razão das dificuldades técnicas de conceituação abrangente, não define o que signifique “minoria”. É certo, entretanto, que a minoria não pode ser definida por critério apenas numérico, cultural, religioso,

de raça ou gênero. Especialmente nos países periféricos, a concentração de renda, a pobreza e a miséria configuram fatores relevantíssimos de exclusão social, ora agravados pela globalização neoliberal do desemprego. A manutenção do poder por seus detentores se nutre da exclusão de largas faixas populacionais, às quais se nega o direito às prestações do Estado mais elementares: alimentação, educação, saúde, assistência social, habitação. O termo Ação Afirmativa parece ter surgido, pela primeira vez nos Estados Unidos, em 1935 no Ato Nacional de Relações de Trabalho. O termo define uma série de mecanismos, destinados a incluir os grupos que tiveram negado seu acesso a condições econômicas, sociais e culturais adequadas, em função de suas características peculiares (sexo, raça, religião, miséria e outros). O tema é complexo. Não faltam teóricos que restringem as ações afirmativas a um papel meramente compensatório, mas outros admitem a possibilidade de estende-las a funções distributivas, como R.Dworkin, em “Uma Questão de Princípio”.

Importa mais realçar que as chamadas ações afirmativas alcançam nomes diferentes na economia (vantagens comparativas criadas) ou no Direito Tributário (isenções ou incentivos) e sempre tiveram seus defensores apaixonados e seus grandes inimigos. Para os liberais, desde Adam Smith, as vantagens comparativas são naturais e imutáveis, e não podem ser criadas pelo legislador ou pelo Estado porque as leis de mercado anularão os benefícios criados. Decorrem daí os *resultados ambivalentes*, redutores ou anulatórios dos efeitos pretendidos, de tal modo que, se as normas trabalhistas p.ex. protegem as mulheres, onerando o custo da mão de obra feminina, em reação o mercado reduz-lhes a remuneração ou as oportunidades de emprego; se os incentivos fiscais regionais são gerenciados, ou se prolongam em demasia, deixam de promover a redistribuição de renda inter-regiões pretendida para se anularem por meio da remessa de lucros aos pontos de origem.

Tais dificuldades são contornáveis e não podem afastar a necessidade da adoção de programas de ação afirmativa reparadores. Recentemente, o Deputado Delfim Netto lembrou o programa Moderfrota, executado pelo BNDES, que criou vantagem comparativa no setor agrícola, com pleno sucesso, pois nossa dependência externa diminuiu, reduzindo-se as importações e aumentando-se as exportações. (Cf. Valor Econômico, 1/04/03).

A PEC 41/2003 acredita na possibilidade de se criarem vantagens comparativas (ações afirmativas), com vistas à desconcentração de renda, ao desenvolvimento e à reinclusão da economia informal, quer por meio da progressividade, quer por meio da redução do ônus fiscal sobre a folha de salários, ou ainda por isenções ou incentivos, cujos *resultados ambivalentes* possam ser minimizados. Em decorrência, ela sinaliza com a possibilidade de se **substituir total ou parcialmente a contribuição sobre a folha de salários por outra contribuição específica sobre a receita ou faturamento**.

Em vários países do mundo, há anos, tem havido amplos debates a respeito da criação de um tributo sobre máquinas ou sobre ganhos de racionalização, para aliviar aquelas empresas que são mais oneradas com pessoal do que outras. Estudiosos do assunto entendem que a produção é determinada em medidas crescentes pelo incremento maior do capital do que o da força de trabalho. Isso acarreta a necessidade de se tributar também o **fator capital** para garantia e estabilidade do seguro social. De novo, o velho dilema: o trabalho (o homem) ou o capital (a máquina)?

O mais importante, entretanto, é reconhecer que, mesmo atualmente, o espírito da Constituição Federal, como defendeu GERALDO ATALIBA, é o de abrir possibilidades para uma contribuição que equilibre o peso do tributo entre os fatores trabalho, faturamento e lucro.

A PEC 41/2003, no que tange à desoneração da produção nacional e ao pleno emprego, merece revisão, como já mencionamos.

- a) para garantir a não-cumulatividade ampla dos impostos e contribuições incidentes sobre o consumo;
- b) para assegurar um regime de compensação dos créditos do IPI e do ICMS, gerados pelas aquisições feitas pelos contribuintes, eficaz, rápido e harmônico como procedem os países europeus;
- c) estimular a reinclusão da economia informal por meio da desoneração da folha de salários;
- d) para incentivar a expansão das empresas e a geração de empregos, por meio da concessão de créditos relativamente às despesas pré-operacionais;
- e) para assegurar postos de trabalho, por meio da autorização para redução do ICMS e do IPI relativamente à produção de certos bens e produtos, que utilizam mão de obra intensa, como fizeram recentemente os países da Comunidade Européia

Na verdade, todas as medidas acima apontadas já são utilizadas, de longa data, por outros países, com os quais concorreremos. A competitividade da produção nacional estará comprometida se não modernizarmos o sistema tributário nacional, do ponto de vista do desenvolvimento e da desoneração da produção.

## 5. Conclusão

O conceito de federalismo de federalismo, como vimos, resulta de uma análise global da ordem jurídica. Nesse aspecto, os pontos de equilíbrio, em nosso País, têm sido profundamente alterados por leis e contratos, de tal sorte que Estados e Municípios têm sido forçados, em decorrência da atual situação financeira ruínosa em que se encontram, ou a aderir a uma política federal de projetos e propostas ou a custear os apertos de caixa de tesouro nacional. Tal contexto não esquecido pelos Estados, que não cederam à União a competência para legislar e apropriar-se da receita do ICMS, o mais importante e produtivo imposto do ordenamento.

Perderam os Estados o poder de legislar sobre o mais amplo e mais produtivo imposto do sistema, o ICMS, significaria prejuízo muito expressivo, quer política, quer financeiramente. A essência da forma federal de Estado não está na relativa descentralização administrativa ou financeira, fenômeno comum ao Estado unitário, como se sabe, mas em uma autonomia político-jurídica, segundo a qual se distribui o poder de legislar. É que a aptidão para criar impostos mediante lei é a maior de todas as manifestações de autonomia política. Cassá-la, ainda que conservando a competência para legislar em outro ramos jurídicos, representa uma redução insuportável em um Estado Federal, já profundamente fragilizado.

Portanto, a PEC 41/2003, considerando a autonomia dos Estados Federados, conservou o ICMS no campo de competência legislativa estadual, de forma compartilhada com a União. Embora drasticamente limitada a criatividade legislativa estadual, é necessário, ainda, que lei estadual institua o imposto, introduzindo-o na ordem jurídica própria, ainda que o seu conteúdo seja mera repetição da lei federal. Sem a intervenção da Assembleia Legislativa estadual, surgirá vácuo legislativo insuperável.

O projeto de reforma tributária proposto pelo governo federal contém pontos positivos, e apresenta-se como o melhor da última década. Entretanto, nem por isso deixa de merecer revisão. Os pontos a serem alterados já foram alinhados e podem ser assim enumerados:

1) A impropriedade técnica, constante da PEC 41/2003, deverá ser eliminada. Se o Imposto Territorial Rural passará à competência dos Estados, somente lei estadual será hábil a introduzir o tributo no âmbito territorial de cada Ente político estadual. Nesse caso, para limitar o poder criativo das Assembleias Legislativas – como se fez em relação ao ICMS – em favor de uma política agrária federal, bastando para isso estabelecer a mesma regra, já adotada, do seguinte teor:... *“a instituição por leis estadual limitar-se-á a definir a exigência do imposto”*. Em contrapartida, é essencial eliminar o

dispositivo, constante da PEC 41/2003, do seguinte teor: ...ITR ... *“será considerado instituído em todos os Estados e no Distrito Federal na data prevista na lei complementar de que trata o inciso 1”*.

2) Com o objetivo de se instituir um tributo de apoio a uma adequada fiscalização sobre a formação e a evolução dos patrimônios, o imposto de competência federal sobre as grandes fortunas, tal como ocorreu há vários anos na França, deve ser substituído por outro, incidente sobre os *patrimônios líquidos*.

3) A progressividade mais agressiva na tributação das heranças e doações desencadeia, em toda a parte, uma série de técnicas elisivas ou evasivas. Para afastar tais expedientes, devemos autorizar, como fez o legislador alemão a incidência periódica do tributo (no intervalo de vinte anos) sobre as fundações familiares, sugerindo-se dispositivo, como se fez no projeto-substitutivo, elaborado pelo Estado de Minas Gerais, em 1999, do seguinte teor:

**“o imposto sobre as transmissões causa mortis e sobre as doações de quaisquer bens e direitos incidirá periodicamente sobre o patrimônio das fundações familiares, nos termos de lei complementar”.**

4) Deve-se eliminar a sugestão feita na proposta do governo federal de se prorrogar até 2007, a desvinculação de 20% da receita de impostos e contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Como se sabe, o carro-chefe das conquistas sociais pública, de uma assistência social protetora da família, das crianças, dos idosos e dos desamparados, de atividades voltadas à saúde dos cidadãos e à educação.

5) Para implantar a desoneração do setor produtivo, o desenvolvimento e o pleno emprego, é necessário sugerir as seguintes revisões:

5.1. eliminar a expressão “conforme definido em lei complementar”, constante da PEC / 2003, com a qual se procura admitir limitações ou restrições ao princípio da não-cumulatividade no ICMS, por meio de lei complementar. O dispositivo em questão, que urge seja modificado, contém a seguinte redação:

*1 – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, “conforme definido em lei complementar”;*

5.2. E mais, apenas isso não será suficiente para garantir ao Brasil competitividade no comércio exterior. É preciso realmente implantar a desoneração do processo produtivo, ou seja, assegurar a não-cumulatividade residual do ICMS e do IPI por meio de:

- Um amplo sistema de créditos, que se devem estender a todas as aquisições do contribuinte, aos insumos, produtos intermediários, bens do ativo fixo e bens de uso e consumo; Garantias de um sistema de compensação real, rápido e eficiente. Para isso, eliminadas as causas de cumulação de créditos, como as alíquotas diferenciadas nas operações interestaduais deve ser instituído um sistema de imediata restituição dos impostos suportados pelo contribuinte, quer por meio da devolução em dinheiro como fazem os países europeus;
- Como estímulo à geração de empregos e expansão da produção, o princípio da não-cumulatividade deve ser estendido às despesas pré-operacionais, de tal forma que os impostos incidentes sobre as aquisições possam se constituir em créditos a serem compensados com o imposto devido pelas saídas futuras, na fase operacional, tal como procedem diversos países europeus;

- É necessário ainda, para que se instale neutralidade no mercado, eliminar os demais impostos cumulativos da ordem jurídica nacional, como a COFINS e quaisquer outras contribuições sobre a receita ou faturamento que venham a ser criadas.

5.3. Para assegurar postos de trabalho, deverá ser autorizada a redução do ICMS, relativamente à produção de certos bens e produtos, que utilizem mão-de-obra intensa, como fizeram recentemente os países da Comunidade Européia.

Na verdade, as medidas sugeridas não deformam a estrutura da reforma proposta pelo governo federal. Ao contrário, conservam-lhe o espírito, aumentando-lhe a eficácia. Como já apontamos acima, algumas, as quatro primeiros são neutras, meramente técnicas. Outras (especialmente aquelas ligadas à desoneração da produção nacional) já são utilizadas, de longa data, por outros países, e se destinam a igualar a competitividade da produção nacional, por meio da modernização do sistema tributário nacional.

### **Resumo:**

A Reforma do Sistema Tributário Brasileiro é problema que se arrasta na sucessão dos governos. Por seu turno, a diversidade de situações concretas na extensão do país, não deixe de ser obstáculo a que se enfrente a questão de maneira tranqüila.

Em pleno ambiente das discussões que ocuparam os diversos centros de opiniões e de interesses, foi elaborado o presente artigo, que a Revista publica como estudo e como documentário correspondente a um momento histórico decisivo para o tratamento dos temas fundamentais definidores da reforma almejada.

Inicia-se com a análise dos pressupostos do projeto, com as linhas estruturais estabelecidas pela Emenda Constitucional nº.18 / 65 com orientação aproximada do Imposto sobre Valor Agregado, na vanguarda dos modelos latino-americanos.

Medidas diversas foram tomadas desde então, mas clamava-se por revisão com vistas aos preceitos do federalismo, da justiça tributária e do desenvolvimento produtivo.

A autora vai aos fundamentos das idéias federalistas, no exemplo norte-americano com Madison, Hamilton e Jay, de certo modo inspirador do modelo brasileiro, embora este ofereça peculiaridades que o caracterizam.

Aborda a importância dada pelo Sistema Federativo Brasileiro à competência, capacidade tributária e titularidade do imposto arrecadado. Salienta a importância da Reforma para a efetivação da justiça social, para o desenvolvimento e o pleno emprego.

Considera o federalismo a partir de uma análise global da ordem jurídica, afirmando que “nesse aspecto, os pontos de equilíbrios em nosso país, têm sido profundamente alterados por leis e contratos” menos vantajosos para Estados e Municípios. Afirma que as soluções oferecidas pela PEC 41 / 2003, mediante as devidas medidas complementares, inclusive com a correção das impropriedades técnicas, contém pontos positivos.

Aponta as falhas e alinha as medidas capazes de garantir à Reforma Tributária as condições capazes de atender as reais necessidades e de reorientar o Sistema Financeiro Brasileiro nos rumos coincidentes com as exigências da realidade econômica e social do país.

**Abstract:**

The Reform of the Brazilian Tributary System is a problem that drags itself in the succession of governments. In the other hand, the diversity of

concrete situations on the extension of the country doesn't stop being an obstacle to a serene confrontation of the matter.

In the midst of the discussions that occupied the diverse centers of opinions and interests, the present article was elaborated and the Revue publishes as study and documentary corresponding to a decisive historical moment in the treatment of the fundamental defining matters of the desired reform.

The article begins with the analysis of the project's presumptions, as well as the structural lines established by the Constitutional Amendment n. 18 / 65 with close orientation of Aggregated Value Tax, in the forefront of Latin-American models.

Many measures were taken since, but there was claiming for revision in sight of the federalism precepts, tributary justice and the productive development.

The author goes to the foundation of the federalist ideas, in the North American example with Madison, Hamilton and Jay, in a certain way the inspirers of the Brazilian model, albeit this one offers peculiarities that characterizes it.

The author approaches the importance given by the Brazilian Federative System to the competence, tributary capacity and titularity of the charged tax. She emphasizes the importance of the Reform to the effectiveness of social justice, development and plain employment.

The author considers federalism from a global analysis of the juridical order, asserting that "in this aspect, the equilibrium points in our country have been deeply altered by laws and contracts" less advantageous for States and Municipalities. She asserts that the solutions offered by the Constitutional Amendment Proposal n.41 / 2003, through the proper complementary measures, including the corrections of the technical improperness, has some positive points.

The article points out the flaws and lines up the measures capable of assuring to the Tributary Reform the conditions capable of attending the real needs and of redirecting the Brazilian Financial System, in paths coincident with the requests of the economical and social reality of the country.

Sumário: 1ª PARTE, 1.1. Excertos da Exposição de Motivos. 1.2. A primeira contradição. 1.3. A especificidade das contribuições. 1.4. Os insumos doutrinários do constituinte - A teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados. 1.5. A teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados enquanto suporte do trabalho do constituinte. 1.6. A redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais à tricotomia. 1.7. Os níveis de análise da questão dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais: o nível da Teoria Geral do Direito e o nível jurídico-constitucional. 1.8. A classificação jurídica das duas supostas espécies de tributo: contribuições especiais e empréstimos compulsórios. 1.9. Esforços classificatórios, a importância do tema — A natureza jurídica específica das contribuições especiais referidas na Constituição. 1.10. Primeiras conclusões. 1.11. Ferimentos à Isonomia — A natureza de adicional de imposto de renda da projetada contribuição do servidor inativo. 2ª PARTE. 2.1. A colisão da tributação prevista no PEC 40/2003 com os princípios constitucionais. 3ª PARTE. 3. Do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade na formação da norma tributária de qualquer hierarquia. Da falta de motivo para a tributação dos servidores públicos inativos. 3.2. Agora o desmascaramento da "necessidade" de se tributar. 4. CONCLUSÃO.

## 1ª PARTE

### 1.1. Excertos da Exposição de Motivos.

Segundo o Relator da PEC nº 40/2003, no concernente à tributação dos inativos, os argumentos em favor da constitucionalidade das propostas do Governo são os que se seguem:

\* Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFMG.