



REFORMA TRIBUTÁRIA REFLEXÕES SOBRE O TEMA E ANÁLISE DO PROJETO DE EMENDA CONSTITUCIONAL EM TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL

Professor Dr. Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹

Professor da Faculdade de Direito - UPM

Sumário: 1. Comentários Introdutórios . 2. O Direito Tributário Brasileiro.2.1 Virtudes do Sistema Tributário na Constituição 2.2 Vicissitudes na partilha de receitas tributárias na Lex Legum.2.3 Vicissitudes no patamar infra-constitucional. 3. Impertinência da Reforma no Plano Constitucional. 4. Objeções formais ao ideário reformista.4.1 Caráter substancialmente pétreo do Sistema Constitucional Tributário 4.2 .Natureza pétrea decorrente. 5. Projeto do Governo remetido ao Congresso Nacional: 5.1 Complexidade Estrutural.5.2 Cumulatividade. 5.3 O ICMS e a Guerra Fiscal. 5.4 A tributação excessiva sobre a folha de salários. 5.5 Instituição do imposto sobre grandes fortunas e outros exotismos. 6. Conclusões

1.COMENTOS INTRODUTÓRIOS

Preambularmente, será empreendida uma breve avaliação do Direito Tributário Brasileiro, mostrando suas virtudes e suas vicissitudes. Aquelas intersertas na Carta da República, enquanto estas se situam no plano infra-constitucional. Ao depois, dar-se-á pressa em examinar o Projeto de Reforma Tributária, no caso o Texto

de autoria do Executivo, ora em curso no Congresso Nacional, senão também a proposta do Senado, em especial no tangente ao Imposto sobre o Valor Agregado Nacional, além de alguns desdobres, ad exemplum do imposto sobre grandes fortunas e até a cogitada recriação da CPMF. Outrossim, desdobramento digno de nota repousa em diploma ordinário substanciado em Medida Provisória editada recentemente, a qual, ao que tudo incida, não só precede a Reforma Constitucional, mas haverá de integrá-la, sob cor de não ter sentido a sua instituição.

2. O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Virtudes do Sistema Tributário na Constituição

Preliminarmente, força é dizer, alto e bom som, que o Direito Tributário Brasileiro positivado no plano constitucional afigura-se, de longe, o mais elaborado Sistema Tributário do mundo contemporâneo. Obra da lavra do eminente jurisconsulto Rubens Gomes de Sousa, concebida na década de cinqüenta, ganhou vida jurídica ao ensejo do Governo Castelo Branco, quando aprovada a Emenda de nº 18/65, a qual agregou-se à Carta Magna de 1946.

Os méritos do Sistema Constitucional Tributário devem ser atribuídos ao saudoso professor ora mencionado, cumprindo obtemperar que as Cartas de 1967, 1969 e 1988 apenas encamparam o arcabouço do sistema original.

Dentre as virtudes, merece ressaltar, por um lado, que o constituinte dotou as pessoas jurídicas de direito público interno com os poderes tributários necessários e suficientes para a obtenção de recursos financeiros objetivados à consecução do bem comum,

enquanto, por outro lado, houve por bem limitar o exercício dessa potestade, protegendo, assim, os direitos e garantias do cidadão que sustenta o Estado por meio da tributação.

Nas dobras daquela posituação o Poder Tributário encontra-se partilhado por meio de competências privativas e indelegáveis, vedando, assim, as hipóteses de bitributação ou pluritributação.

Como corolário dessa configuração, somente a União pode legislar sobre os impostos enumerados no art. 153, senão também sobre os empréstimos compulsórios contemplados no art. 148, bem assim sobre as contribuições sociais, interventivas econômicas e profissionais impressas no art. 148, sem contar os impostos e contribuições residuais e o imposto de guerra, estes previstos no art. 154, incisos I e II, todos da Carta da República.

Na mesma trilha, aos Estados e ao Distrito Federal cabem os impostos grafados no art. 155, da Constituição Federal, remanescendo aos Municípios e também ao Distrito Federal os impostos contidos no art. 156, do Código Máximo.

Ao demais, as pessoas políticas retrocitadas podem instituir contribuições previdenciárias de servidores públicos e autárquicos no seu âmbito de governo, o mesmo ocorrendo no tangente às taxas e as contribuições de melhoria.

De par com os aspectos apontados não se pode olvidar que o direito tributário brasileiro encontra-se exaustivamente constitucionalizado, circunstância que o distingue de todos os demais do plano comparado.

A bem ver, esse característico veementiza a segurança jurídica, pois aquilo que pode e o que não pode jaz no Texto Supremo e não em diplomas subconstitucionais.

Com efeito, o Diploma Magno proclamou uma série de normas tributárias que revestem a natureza de princípios sobranceiros no sistema, as quais limitam o Poder do Estado e resguardam o cidadão destinatário do dever jurídico de arcar com o ônus do gravame tributário. Exemplificam o alegado os postulados da estrita legalidade, da igualdade, da anterioridade ano-calendário, da anterioridade ano-calendário conjugada com a noventena, da anterioridade nonagesimal, da indelegabilidade da competência tributária, da seletividade do IPI e do ICMS, e o da não-cumulatividade, dentre outros.

Em que pese à existência de um Sistema permeado de tantos acertos e virtudes, a tributação no país revela incontáveis vicissitudes, a exemplo de elevadíssima carga tributária, anacronismo, complexidade, formalidades intempestivas, burocracia ineficaz e tantas outras mazelas, tendo como vértice a vocação ontológica e patológica de permanente descumprimento da Constituição.

2.2 Vicissitudes na partilha de receitas tributárias na Lex Legum

A pretexto de otimizar a autonomia financeira estadual, distrital e sobretudo municipal, o constituinte de 1988 alterou os percentuais de repasse dos fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, elevando-os de 13 e 14% para 21,5 e 22,5% respectivamente.

Essa medida trouxe efeitos negativos devastadores para o país, pois, por via oblíqua, deu margem à elevação da carga tributária, fato óbvio, diga-se de passo, do qual só não deu conta o constituinte.

Realmente, a aludida providência somente teria cabimento se o orçamento da União revelasse um superavit compatível com àquela majoração, sob pena de, em não havendo, como não havia, sobreveio uma conseqüente elevação dos tributos federais como forma de, ao menos, manter as receitas primárias federais no mesmo patamar de outrora.

Portanto, o pretendido revigoramento das finanças dos governos regionais culminou por ensejar um aumento de carga tributária, suportada, logicamente, pelos munícipes que, ao revés de serem aquinhoados pelo melhoramento dos serviços públicos municipais, tiveram, sim, os seus encargos fiscais majorados.

Por outro lado, outra decorrência nefasta sobreveio, qual seja, a aludida providência propiciou a transformação de inúmeras cidades em milhares de municípios que sobrevivem tão somente com as receitas advindas do Fundo de Participação Municipal. É dizer, são municípios que não produzem receitas e que geram significativas despesas públicas, mercê dos encargos inerentes à condição de pessoa constitucional, a teor de Parlamento Municipal, Prefeitura, servidores públicos e outras.

Observações

No pensar deste Estudo, o referido compartilhamento de recursos financeiros é que seria merecedor de reforma, mediante a redução dos percentuais ao patamar de antanho, sob risco de

extinção de municípios que não sejam dotados de capacidade financeira.

Deveras, é sobremodo absurdo e injusto que a população do país pague a conta de uma política oportunista substanciada no sonho ou no devaneio de comunidades que têm todo o direito de crescer, desde que possa pagar a conta.

2.3 Vicissitudes no patamar infra-constitucional

Ao revés de implementar as diretrizes constitucionais, a produção do direito tributário no patamar subconstitucional tende por desatender o Texto Supremo, daí as incontáveis impropriedades mencionadas ao final do tópico precedente.

Deveras, o Brasil registra uma carga tributária em torno de 38% em relação ao Produto Interno Bruto, percentagem equivalente ao dobro ou quase o dobro daquela verificada em países em desenvolvimento, caso da Argentina, Uruguai, Chile, ou mesmo a China, onde o respectivo percentual gravita em faixas de 15 a 20%!

Como se vê, a intensidade da tributação está em total descompasso com países do timbre do Brasil, senão também em flagrante dissonância com a capacidade de contribuir da maioria do povo brasileiro, o qual, podendo ou não, é instado a pagar os tributos quer de forma direta, na condição de contribuinte, quer de forma indireta, quando suporta o repasse econômico dos tributos nos preços de mercadorias e serviços.

Ademais, afora o descaso com os primados de justiça tributária e social, a elevada carga tributária traz graves repercussões negativas na economia, na indústria, no comércio, nos serviços, no comércio exterior, na geração de emprego e noutros campos da vida social.

Ao lado da carga tributária genericamente considerada, configura-se oportuno trazer à colação alguns parâmetros pontuais, a teor da contribuição social sobre a folha de salário que entre nós, observadas algumas variáveis, se situa no índice médio de 38,5% em relação à aludida base de cálculo, diferentemente dos percentuais muito mais módicos verificados no direito comparado, senão vejamos: 12,4% nos Estados Unidos; 16,9% no Japão; 17,8% na Alemanha; 18,8% no Reino Unido; e 19,8% na França (in IMF Working Paper n° 97/18.1997, A.J.Hamann). Isso sem contar que entre nós ainda existe a contribuição social sobre o lucro à alíquota média de 9%, além das contribuições PIS/Cofins incidentes sobre o faturamento à alíquota de até 9,25%.

O ICMS no Brasil é imensuravelmente mais elevado que o imposto estadual norte-americano, uma vez que, no Estado de São Paulo, por exemplo as alíquotas variam entre 7 a 25%, enquanto nos Estados Unidos oscilam entre 0 e 7,25% ! (Arquivos da Federation of Tax Administrators,USA).

Noutros países, as receitas tributárias são suficientes para a realização dos programas de governo, tanto que não criam tributos pontuais, assim como a extinta CPMF para a saúde ou a CIDE para as estradas ou o salário-educação, os quais, entre nós, sobre representarem uma sobrecarga inconcebível, mesmo assim, não são traduzidos em saúde, ou estradas, ou educação, além de não termos um mínimo de segurança, nem justiça, mas simplesmente nada.

Ao demais, outras impropriedades merecem citadas, ad exemplum da inobservância do princípio constitucional da seletividade do ICMS, segundo o qual as alíquotas do referido imposto deveriam ser graduadas para mais ou para menos, conforme

o grau de maior ou menor necessidade da mercadoria ou serviço em relação a maioria da população.

Logo, mesmo sem empreender um esforço de sobremão, ressalta à evidência que a energia elétrica e a telefonia deveriam ser tributados com 7% e não com 25%, conforme estabelecido no Estado de São Paulo. Além disso, o legislador complementar e também o dos Estados, cuja voracidade arrecadatória antolha-se insaciável, resolveu cobrar o ICMS do próprio ICMS, ou seja, é a chamada cobrança por dentro, na dimensão em que o imposto integra a base de cálculo do próprio imposto.

Por óbvio, tal absurdez mereceria uma premiação Guinness de teratologia jurídica, pois hospeda duas afrontas ao figurino constitucional, quais sejam, a primeira substanciada numa usurpação de competência em face de ultrapassar a fronteira do poder tributário que seria o valor da coisa ou conduta objeto de incidência, ao passo que a segunda consiste na tributação do próprio imposto, contrariando a textura do art. 155, inciso II, da Carta da República, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a instituírem o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e determinados serviços, não instrumentando-os a tributar qualquer outro objeto, muito menos o próprio imposto.

Melhor sorte não ocorre com o imposto sobre produtos industrializados no tocante a determinados produtos, porquanto, igualmente subordinado ao postulado da seletividade, não poderia, por exemplo, tributar as aeronaves particulares e embarcações aquáticas com alíquotas inferiores aos veículos automotores. A absurdez é de tal dimensão que, na estrambótica lógica da legislação do imposto sobre produtos industrializados, a maioria da população

teria mais necessidade de jatinhos particulares, lanchas a motor e iates do que automóveis.

Merece reproches também o desvio de receitas das contribuições sociais e da CIDE por meio da chamada Desvinculação de Receitas da União/DRU, prevista no art. 76 do ADCT, nos termos da Emenda de nº 56, de 20 de dezembro de 2007, na contramão do regime jurídico daqueles tributos, cujo pressuposto constitucional consiste no comprometimento do produto da arrecadação em prol das finalidades que justificam e autorizam a sua criação e existência.

Além da questão de fundo ora questionada, outras incríveis vicissitudes maculam o plano complementar, ordinário e regulamentar do direito tributário, a exemplo da exigência de comprovação de regularidade fiscal como requisito indispensável para a prática de inúmeros atos das pessoas físicas e jurídicas, fato, diga-se de passo, inexistente e inimaginável na Alemanha, Estados Unidos, França, Argentina, Canadá e outros. Outrossim, há países que adotam a certidão negativa de débito apenas com caráter consultivo, caso da China, ou como direito do contribuinte que faz questão de atestar a sua regularidade fiscal, a exemplo de Portugal. Trata-se realmente de um mecanismo despótico que põe o cidadão ou a empresa entre a cruz e a caldeirinha, tudo em clara discrepância com a Constituição que, por sua vez, proclama como um de seus primados cardiais a liberdade de qualquer trabalho, ofício ou profissão, sobre garantir a liberdade da atividade econômica.

E o que dizer das filas para obter senha como condição de consultar ou colher uma simples informação em órgãos da Receita Federal ou Estadual. Censurável também a denominada malha fina, na qual os contribuintes com direito à restituição do imposto sobre a

renda têm a sua declaração de rendimentos sujeitas à revisão interna, efetivada sem qualquer comunicação do fato, permanecendo na aguarda de uma solução por longos anos sem nenhuma informação a respeito do assunto e, o que é pior, sem ter a quem recorrer! Por todas as veras, procedimento desse jaez, de índole secreta e autoritário, não se compagina com a natureza de qualquer Estado Democrático.

Conquanto muitos outros desconcertos existam, fiquemos com aqueles trazidos à baila, dando pressa em passar ao exame dos itens subsecutivos que integram o presente Estudo.

3. IMPERTINÊNCIA DA REFORMA NO PLANO CONSTITUCIONAL

Como visto nos parágrafos precedentes, o Diploma Excelso hospeda o Sistema Tributário mais bem elaborado do mundo contemporâneo, no qual desponta uma primorosa organicidade, conjugada com uma partição de competências privativas, exclusivas, delimitadas e indelegáveis em prol das pessoas políticas, tudo plasmado com uma intensa positivação de normas tributárias que conferem segurança jurídica tanto aos governantes, como aos governados.

Por outro lado, foi demonstrado que a elevada carga tributária e outras incontáveis contranotas decorrem da péssima produção normativa subconstitucional, quer legal, quer regulamentar.

Em suma, ainda que haja boa intenção por parte dos gestores públicos, a simples proposta de Reforma Tributária Constitucional representa algo inaceitável, porquanto, não demasia retilhar, temos um Sistema exemplar, reconhecido por abalizados

doutrinadores argentinos, uruguaios, portugueses, espanhóis e italianos, dentre outros. Trata-se de providência destituída de qualquer cabimento, merecendo o rótulo de *sin sentido*, lembrando as locuções expressivas de Genaro Carrió.

Em verdade, urge reformar, sim, o direito tributário complementar, ordinário e regulamentar, conformando-os com a Carta Magna. Dito de outro modo, de há muito o autor deste Estudo propugna por uma Reforma Tributária sintetizada numa única frase, qual seja: CUMPRIR A CONSTITUIÇÃO!

Dessarte, embora considerando inadequada e intempestiva a proposta do Governo, far-se-á uma análise de Reforma Tributária Constitucional com o desígnio de avaliar seus contornos formais e as inovações substanciais nele contidas.

4. OBJEÇÕES FORMAIS AO IDEÁRIO REFORMISTA

Óbices genéricos

4.1 Caráter substancialmente pétreo do Sistema Constitucional Tributário

Ante a exaustiva e bem elaborada positivação do Direito Tributário na *Lex Legum*, seria lúcido depreender como desnecessária a edição de qualquer Emenda tendente a ampliar ou implementar o Sistema Constitucional Tributário.

Outrossim, força é reconhecer que além da desnecessidade de emendar o Sistema, a Carta da República vedou tal possibilidade. Fê-lo por meio da competência residual, firmada no art. 154, inciso II, cujo comando investe a União de poderes para instituir novos impostos ou novas contribuições de seguridade social.

Por óbvio, se o Texto Magno abrisse espaço para que o Poder Constituinte Derivado pudesse modificar o Sistema Tributário, não teria sentido o estabelecimento da denominada competência residual, donde, a contrario sensu, torna-se vedado instituir novas competências, bem assim estipular qualquer forma de modificação, o que não se confunde com a implementação do sistema tributário por meio da criação de tributos e eventuais alterações supervenientes a serem efetuadas pelo legislador no patamar subconstitucional.

O que se quer veementizar é a proibição de modificar a estrutura do Sistema Constitucional Tributário, clara e logicamente desenhada na redação original do Texto Supremo. É dizer, o Sistema reveste a natureza de cláusula pétrea e, por isso, não pode ser modificado nem mesmo por Emenda à Constituição.

4.2 Natureza pétrea decorrente

A tributação tem como fronteira intransponível o respeito aos direitos e garantias do cidadão, que é seu destinatário, quer de forma direta, quer de maneira indireta, até porque o valor do tributo é repassado nos preços de produtos, mercadorias e serviços.

Por considerar que os direitos e garantias abrigam natureza pétrea explicitada no§ 4º, inciso IV, do art. 60 da Constituição da República, forçoso é admitir que também por essa óptica o Sistema Constitucional Tributário não poderia ser modificado por Emenda à Constituição. Trata-se, com efeito, de uma petreidade decorrente, diferentemente, portanto, da cláusula pétrea substancial exposta no item precedente, as quais, diga-se de passagem, se justapõem compondo um perfeito binômio.

5. PROJETO DO GOVERNO REMETIDO AO CONGRESSO NACIONAL

Ao consoar do texto sob exame, os principais problemas do Sistema Tributário são os seguintes: a) complexidade estrutural em virtude de inúmeros tributos incidirem sobre a mesma base; b) cumulatividade; c) o ICMS e a guerra fiscal; d) a tributação excessiva da folha de salários; e e) instituição do imposto sobre grandes fortunas e outros exotismos.

5.1 Complexidade Estrutural

Segundo a óptica governamental, a aludida complexidade consiste na existência de seis tributos incidentes sobre bens e serviços, caso do IPI, Cofins, PIS, CIDE Combustíveis, ICMS e ISS, diferentemente da maior parte dos países que tem um ou dois gravames com esse perfil de incidência, sem contar que, entre nós, há grande diversidade de legislações. Realmente, os quatro primeiros tributos retrocitados são de natureza federal e por isso jazem compendiados em legislações unificadas, ao passo que o ICMS reveste natureza estadual e distrital, pelo que comporta vinte e sete legislações, enquanto o ISS municipal e distrital encontra-se espreado em 5.561 legislações municipais.

O Projeto assinala que esse modelo, mercê de sua complexidade, gera elevados custos para as empresas no gerenciamento e no cumprimento dos tributários, bem como enseja uma imensurável quantidade de litígios administrativos e judiciais.

Em face dessas considerações, a proposta do Executivo mantém o imposto sobre produtos industrializados, bem assim o imposto sobre a renda que, a seu turno, encamparia a atual incidência da contribuição social sobre o lucro. Ademais, sugere a instituição de um Imposto sobre o Valor Agregado Federal, IVA-F, o

qual substituiria as contribuições PIS, Cofins, CIDE, CSSL e contribuição para o salário-educação, esta incidente sobre a folha de salários, afora a tenção de criar um IVA-S Estadual em substituição ao ICMS, este com o intuito de por fim á chamada guerra fiscal. Outrossim, alvitra ressuscitar o anacrônico imposto sobre grandes fortunas, com a peculiaridade de partilhas suas receitas com os Estados e Municípios, por óbvio, como forma de contar com o apoio político necessário a viabilizar a aprovação desse gravame.

Ponderações

O tópico em questão hospeda três aspectos a serem sopesados, dois de natureza formal e um de natureza material.

Os primeiros consistem na inadequada comparação entre as peculiaridades do Brasil e outros países de um lado e, de outra parte, na existência de uma confusa e complexa produção do direito tributário, a qual se desenvolve na legislação subconstitucional e não no plano constitucional onde querem realizar a Reforma Tributária.

Quanto ao mérito, a seu turno, a Proposta é inócua porque passa ao largo das exigências burocráticas impertinentes e inúteis na seara tributária, além de iníqua, porquanto injusta na dimensão em que acaraterá inexorável elevação de carga tributária.

No tocante à açodada inspiração em modelos tributários adotados alhures, torna-se de mister levar em conta as peculiaridades brasileiras, seja sua dimensão continental, seja a forma federativa de Estado, o que, torna despropositada a comparação sugerida no Projeto.

Deveras, não se pode olvidar que o nosso país abriga complexidades incontornáveis, a exemplo de sua grandeza territorial,

conjugada com uma população de aproximadamente 200 milhões de habitantes, dotada de culturas sobremodo peculiares, necessidades extremamente distintas, com Estados e Municípios pujantes e prósperos convivendo com outros extremamente carentes, enfim, um país permeado de contrastes de toda a sorte.

Destarte, as políticas públicas, bem assim a tributária, haverá de levar em conta as realidades dos vinte e sete Estados, senão também dos cinco mil, quinhentos e sessenta e um Municípios, respeitadas as suas autonomias que são imanentes ao pacto federativo.

Sobremais, merece reparos a apontada comparação entre o Brasil e outros países, a qual inclui Estados Unitários, os quais, mercê de sua natureza, podem implantar sistemas tributários destituídos da complexidade inerente àquela dos Estados Federais. Realmente, naqueles a centralização de Poderes propicia a existência de um sistema tributário sem desdobres estaduais, distritais e municipais, a exemplo do que ocorre entre nós, daí o equívoco em comparar realidades tão distintas.

No atinente à positivação do nosso Direito Tributário, impende sublinhar que as vicissitudes encontram-se no plano legislativo e não no altiplano constitucional, pelo que seria o caso de aprimorar a legislação e não reformar a Constituição. Não se olvide que os tributos não são criados pela Constituição, sem contar que o Texto Máximo prevê a instituição de um tributo sobre o faturamento e não dois, caso das contribuições PIS/Cofins, obra do legislador e não do constituinte.

Merece diatribes, também, a CIDE concebida pelo legislador em caráter totalmente contrário à sua gênese constitucional, máxime porque a sua natureza ontológica seria a de

um tributo atípico de vigência fugaz, exatamente para atender a uma situação emergencial que exigisse a intervenção da União na economia.

Destarte, tirante essas três aberrações inconstitucionais, seria de mister a manutenção do IPI, do ICMS e do ISS, até como forma de assegurar a concreção da autonomia dos entes federativos, donde, num confronto comparado, nada teríamos a dever em relação a qualquer outra nação.

Verdade seja, a legislação desses tributos é sobremodo intrincada, obscura, contraditória, por vezes, só que, a bem da verdade, essas vicissitudes são da lavra do legislador e não da Constituição, donde, por esse prisma, improcede por completo o designio reformista.

O IVAS, a bem ver, será objeto de análise em tópico específico, dado tratar-se de proposta que, além de pretender simplificar o sistema, cogita também abolir a chamada guerra fiscal.

Já no que respeita a questão de fundo, é imperioso observar que apesar da anunciada neutralidade da Reforma em termos de carga tributária,afigura-se inevitável a possibilidade de majoração dos tributos federais a curto prazo, uma vez que a União perderá a receita de 100% das contribuições PIS,Cofins, CIDE e CSSL, as quais encontram-se plasmadas no novo IVA Federal, que, por sua vez, será objeto da partilha federativa. Ao propósito, foi exatamente o que aconteceu com o advento da Carta de 1988, pois, na medida em que a União foi instada a elevar a transferências das receitas do IR e do IPI em prol dos Estados e dos Municípios, por certo, houve perda de receitas, donde, por via de consequência, sobreveio a instituição de novos tributos federais ou majoração de outros com a finalidade de manter os níveis de arrecadação.

Portanto, a elevação da carga tributária desponta como inexorável, seja pela implicação lógica e matemática do novo modelo, seja pela experiência revelada em recente história de nosso direito.

Na esfera estadual, a seu turno, o novo ICMS ou IVAS abolirá as alíquotas menores do atual ICMS e, no seu intuito de acabar com a chamada guerra fiscal estabelecerá percentagens de incidências mediante a manutenção das alíquotas mais elevadas ora existentes. Noutros dizeres, será extinta a guerra fiscal e a sociedade brasileira pagará mais imposto estadual e distrital.

Por conseguinte, em que pese ao país conviver com uma carga tributária elevadíssima, a Reforma trará uma inexorável majoração de tributos, frustrando, assim, a expectativa da sociedade que acalenta esperanças com uma simplificação na ineficiente burocracia relativa ao cumprimento dos encargos tributários e, esperanças, também, de uma redução da conta “tributos” que é a mais onerosa das contas do povo brasileiro.

5.2 Cumulatividade

Denomina-se cumulatividade tributária aquela em que o tributo é cobrado integralmente sobre o valor da operação em cada fase do ciclo produtivo. Com efeito, quaisquer tributos incidentes sobre produtos, mercadorias ou serviços desdobrados em etapas entre a primeira fonte e o consumidor assujeitar-se-iam a esse regime, não fosse a adoção do regime da não-cumulatividade, a qual consiste na compensação do gravame pago na operação anterior. Dito de outro modo, o tributo pago numa determinada etapa gera crédito na etapa seguinte.

Entre nós, há incidências cumulativas, conforme bem captado pelo Projeto, a teor do ISS e da CIDE, afora a

cumulatividade pontual existente no ICMS e na PIS/Cofins, o que, por sem dúvida, causa distorções na economia, pois eleva o custo dos investimentos, donde, por conseqüência, compromete a competitividade das exportações e estimula as importações, culminando, por outro lado, por elevar os preços internos com riscos inflacionários e com nefastas repercussões no mercado de trabalho.

Observações

Mais uma vez o raciocínio governamental é falacioso, pois se é verdade que a cumulatividade reveste cores negativas em relação à economia e ao interesse social, não menos verdade é também que o aludido regime é desenhado e normatizado no

plano infra-constitucional, daí a censurável cinca dos reformistas, enquanto cogitam por fim a um mecanismo instituído por lei, mediante a modificação do Texto Excelso.

5.3 O ICMS e a Guerra Fiscal

O Projeto pretende por fim à diversidade de legislações do ICMS, unificando-as, numa verdadeira federalização do aludido imposto estadual e distrital. Aponta inúmeros problemas, a exemplo de sua incidência nas operações interestaduais. Onde uma parte do imposto é devido no Estado de origem e outra no respectivo destino.

Nas dobras dessa operações exsurtem problemas no ressarcimento de crédito acumulado relativamente a imposto recolhido noutra Estado da Federação.

Outrossim, o mais grave no ver do Governo é a guerra fiscal pela qual um Estado reduz o imposto com o fito de atrair investimentos em seu território.

Ante essa visão, o Executivo quer criar IVAs estadual em substituição ao ICMS, numa legislação unificada, pondo à questionada guerra fiscal no âmbito dos Estados.

Obtemperações

Conforme prefalado, na diferentes unidades da federação, há vinte e sete legislações versando sobre tributos estaduais, senão também mais de seis mil legislações sobre tributos municipais, cada qual guardando peculiaridades típicas da autonomia estadual, distrital e municipal. Logo, despontam inevitáveis traços diferenciais, os quais, por vezes, adotam mecanismos fiscais, a teor de incentivos ou alíquotas reduzidas, tendentes a potencializar a captação de recursos e a geração de riquezas. É a chamada guerra fiscal, segundo o sentido com que os utentes empregam a expressão, na exata dimensão do aspecto pragmático da linguagem. Essa é a guerra que o Projeto do governo pretende acabar, fazendo-o por meio de uma verdadeira federalização do ICMS, cristalizando o referido imposto numa única legislação.

Outrossim, é necessário ponderar que a guerra fiscal é altamente benéfica para o cidadão, ao contrário do discurso oficial, máxime porque representa um dos raros momentos em que o Estado vê-se instado a competir, sob pena de perder contribuintes.

Apesar das virtudes da questionada guerra fiscal, o Governo pugna pela sua extinção, a qual seria efetivada por meio da unificação da legislação do ICMS, onde, ao parecer, a uniformização das incidências será pautada pela adoção das alíquotas mais elevadas, sobre reduzir a autonomia dos governos regionais!

Em apertada síntese, impende advertir que, dentre outras impropriedades, a excogitada extinção da guerra fiscal significará

majoração de tributos, como sói acontecer, em qualquer modalidade de reforma, inclusive aquela que pôs fim à cumulatividade das contribuições PIS/Cofins mediante a elevação das alíquotas de 3,25% do sistema cumulativo para 9,25% em relação ao não-cumulativo.

Impende retomar a questão nuclear do aludido projeto, a qual repousa no descompasso entre o fim da guerra fiscal e a autonomia dos Estados e do Distrito Federal.

Consoante comum sabença, num pacto federativo as pessoas constitucionais desfrutam de autonomia financeira, política e administrativa, podendo, para tanto, criar direito próprio, dentro dos balizamentos firmados pelo Texto Excelso.

Ademais, ressalta à evidência que as unidades federativas somente podem se organizar política e administrativamente se tiverem receitas próprias, as quais são obtidas por meio de seus tributos, donde, a pretensa unificação da legislação do ICMS representa uma forma de reduzir a autonomia dos Estados e do Distrito Federal, hipótese, a bem ver, conflitante com a forma federativa de Estado.

Nem se diga que os Estados exercerão o gerenciamento do novo ICMS, titularizando a capacidade tributária ativa, cobrando, fiscalizando, lançando, autuando e executando, quando for o caso, pois o projeto lhes retira o poder de normatizar sobre o ICMS, seja firmando alíquotas, seja estabelecendo incentivos, enfim, tudo aquilo que é imanente à autonomia das pessoas jurídicas de direito público interno num pacto federativo.

Nas dobras do projeto matriz, aquele remetido pelo Ministério da Fazenda ao Congresso Nacional em fevereiro de 2008, despontam outras proposituras, a exemplo da proposta do Senador

Francisco Dornelles que defende a extinção do ICMS estadual e distrital, mediante a criação de um único Imposto sobre o Valor Adicionado/IVA , o qual substituiria o atual ICMS e outros cinco tributos federais – o IPI, a Cofins, o PIS, o Pasep e a Cide.

Ora, a extinção do ICMS configura uma verdadeira mutilação da autonomia dos Estados e do Distrito Federal que perderiam a titularidade de sua mais importante fonte de receita e instrumento de ação política que representa o ICMS, tudo na flagrante contramão desse requisito essencial da forma federal de Estado, transformando o país num Estado Unitário, hipótese vedada pelo art. 60, § 4º, inciso I, da Carta Magna.

Merece censura, ademais, a incoerência da Reforma, pois enfatiza o combate à guerra fiscal entre os Estados, mesmo atropelando o pacto federativo e, por outro lado, é omissa em relação à mesma guerra na amplitude de 5.561 municípios.

5.4 A tributação excessiva sobre a folha de salários

Em veras, a tributação incidente sobre a folha de salários é sobremodo gravosa entre nós, fato, diga-se de passo, reiteradamente censurado pelo autor deste Estudo de há muito, tanto em escritos, como em aulas, palestras e conferências.

A bem ver, o problema tematizado já mereceu reproches , no átrio deste Estudo, quando versado o item sobre as vicissitudes do Direito Tributário Brasileiro no plano subconstitucional.

Conquanto prefalado, não demasia retilhar o assunto e lembrar que a tributação questionada é indubitavelmente excessiva conforme consta do título em epígrafe, seja à luz do direito interno e da capacidade contributiva do contribuinte e da capacitação

financeira do cidadão que suporta o ônus indireto do gravame, o qual repercute no preço, seja ao lume do direito comparado.

A propósito, guardadas algumas peculiaridades pontuais em face da natureza da empresa, o percentual de incidência das contribuições sobre a folha de salários no Brasil é de 38,5%, quando nos Estados Unidos é de 12,4%, enquanto no Japão é de 16,9% e na Alemanha é 17,8% e no Reino Unido é de 18,8%. Em nenhum país do mundo há incidência tão gravosa como entre nós, cujos números retrocitados, não raro, representam mais do que o dobro dos demais países.

Entrementes, cumpre advertir, alto e bom som, que a referida tributação excessiva não traduz imposição constitucional, ao contrário, pois exprime matéria positivada no plano legislativo que, pela sua própria intensidade implica desobediência ao Texto Magno. Assim sendo, é falacioso e, por que não dizer, absurdo, pretender reformar impropriedades legislativas mediante reforma do figurino constitucional!

5.5 Instituição do imposto sobre grandes fortunas e outros exotismos

Censurável por todas as luzes a propositura de criação do imposto sobre grandes fortunas no plano de reforma constitucional. Conquanto não conste do Projeto original, a desafortunada proposta fora suscitada nos debates sobre o tema, daí merecer uma breve avaliação crítica.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que o aludido imposto já se encontra previsto no art. 153, inciso VII, da Carta Magna e, por isso, sua criação representa mister do legislador subconstitucional e não de Emenda ao Texto Supremo. Por considerar que a PEC, quando muito, poderia estabelecer poderes

para a instituição do referido imposto, caso não existisse, razão por que a inutilidade dessa cogitação é realmente incrível e despropositada.

Outrossim, ao contrário de estabelecer o imposto sobre grandes fortunas, apesar dos erros formais apontados, andaria melhor o Congresso Nacional se cuidasse da revogação do art. 153, inciso VII, da Constituição, o qual prevê a possibilidade de sua instituição, máxime porque trata-se de imposto retrógrado e contrário aos postulados de justiça tributária e social.

Por um lado, o aludido imposto incide sobre o patrimônio qualificado como grande fortuna, o qual, a seu turno, já foi tributado em sua formação, revelando-se, assim, um indesejável e injusto bis in idem.

De outra parte, desponta à evidência que um tributo desse jaez afigura-se incompatível com um país em desenvolvimento, pois, ao revés de atrair investimento, antes os afugenta, daí a impertinência desse imposto num país emergente como o Brasil.

À época da produção do presente Estudo, cogitava-se recriar a CPMF, medida, a bem ver, duplamente reprochável, pois, de um lado a arrecadação de tributos federais vem apresentando recordes sem precedentes, tornando, assim, injustificável aquela providência, enquanto, de outro lado, o Governo Federal majorou outros tributos com a finalidade de obter as receitas perdidas com a extinção da aludida contribuição de seguridade social. Em suma, revogada a CPMF, houve manutenção da elevada carga tributária entre nós e, agora, se recriada, haverá mais um aumento efetivo da conta tributos para a população brasileira e, o que é pior, tudo sem qualquer contrapartida, quer na área da saúde, quer em qualquer segmento do serviço público.

À derradeira, merece desaprovação a recente Medida Provisória que, no plano ordinário embora, é editada na contramão de uma das colunas mestras da Reforma, pois, ao contrário de combater a guerra fiscal, antes a estimula. Deveras, o aludido diploma criou as Zonas de Processamento de Exportação, as quais desfrutam de isenção fiscal e, com isso, obviamente, geram tratamento diferenciado em relação aos contribuintes que operam fora daquelas zonas e, por via de consequência, suportam uma elevadíssima carga tributária.

6. CONCLUSÕES

I) O Sistema Tributário Nacional instrumentou a União, Estados, Distrito Federal e Municípios com o Poder Tributário necessário à geração de recursos financeiros necessários à consecução do bem comum, bem assim limitou o exercício desse Poder, senão também versou a matéria tributária de modo exaustivo, comunicando clareza solar ao sistema e prestigiando de maneira singular o primado da segurança jurídica, motivo por que não merece reformado.

II) O único ponto merecedor de Reforma consiste na excessiva percentagem de receitas tributárias que a União repassa aos Estados, Distrito Federal e Municípios, por força do disposto no art. 159, I, alíneas a e b, da Carta da República, no caso 21,5 e 22,5% respectivamente, partilha, diga-se de passo, sobremodo gravosa para a União Federal que, a seu turno, se vê instada a manter uma carga tributária muito elevada, enquanto, por outro lado, os expressivos recursos financeiros da referida partilha rendem margem à existência de municípios mantido tão somente pelos repasses dessas receitas, gravando, assim o custo Brasil.

III) A única possibilidade de alteração do Sistema Tributário encontra-se prevista no art. 154,I, do Diploma Magno, a qual consiste na instituição de outros impostos ou contribuições, afora aqueles enumerados no Texto original, daí o seu caráter pétreo e a inexorável impossibilidade da Reforma ora questionada.

IV) A limitação ao exercício do Poder de Tributar representa direito e garantia do destinatário da tributação, pelo que torna-se insusceptível de modificação por força do comando inserto no art. 60,§ 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

V) Tributos, cujas receitas pertencem integralmente à União, caso da CIDE, Salário-educação, CIDE, PIS e Cofins e CSSL seriam substituídos por um novo imposto sobre o valor agregado, o IVA-Federal, este objeto de partilha federativa, o que acarretaria inevitável majoração de tributos federais a curto prazo.

VI) Configura-se falaciosa a premissa substanciada em modificar a Constituição com o desígnio de por fim à tributação cumulativa, como quer o Projeto, uma vez que a cumulatividade, vedada embora na Carta Magna, é positivada no plano infra-constitucional, na contramão, a bem ver, do Texto Supremo.

VII) Por fim a chamada Guerra Fiscal traduz uma afronta ao pacto federativo, pois mutila a autonomia dos Estados que é imanente ao Estado Federal, além de uniformizar o atual ICMS ou novo IVA-S por meio de alíquotas iguais, só que adotando por parâmetro as mais elevadas.

VIII) Ilógico o propósito de por fim à guerra fiscal estadual e distrital e sua persistência nas esferas municipais.

IX) A tributação excessiva da folha de salários é matéria da lavra do legislador subconstitucional, daí a impertinência em tratar do tema por meio de Emenda à Constituição.

X) O Projeto de Reforma não cogita dar um mínimo de agilidade à morosidade de qualquer procedimento administrativo, senão também não cogita eliminar o retrocesso e o anacronismo de exigências desnecessárias e absurdas, a exemplo da comprovação de regularidade fiscal por meio de certidão negativa de débito, algo inimaginável em países como Alemanha, Argentina, Estados Unidos, Canadá e França, dentre outros.

XI) Por vezes, exsurtem proposituras incidentais exóticas e estrambóticas, a exemplo do imposto sobre grandes fortunas, já previsto e, por isso, desnecessário por representar matéria de legislação infra-constitucional, senão também a esquipática recriação da CPMF que representaria inconcebível majoração de carga tributária e, como sói acontecer, sem qualquer contrapartida em prol do cidadão.

XII) A Reforma pugnada neste Estudo encontra-se cifrada na redução das percentagens dos Fundos de Participação, conjugada com o gerenciamento minimamente competente das finanças públicas, reduzindo as despesas e, na sera tributária bastaria cumprir a Constituição, lembrando a máxima de Ruy Barbosa, segundo a qual fora do Direito não há solução!

PESQUISA PARA IMPLEMENTAR O ESTUDO:

Grandes Fortunas na França- Droit Fiscal, Trotabas
Federação e autonomia/ PONTES DE MIRANDA,ROQUE, PBC e
outros
Seletividade/roque e outros

SINÔNIMOS

CARGA TRIBUTÁRIA

MAJORAR

ELEVAÇÃO

ⁱ Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.Sócio de Eduardo Jardim e Advogados Associados.