Revista de Direito Tributário

69

P
R D Trib
n.69
1995

SUPERIOR TRIBUNAL
DE
JUSTIÇA
BIBLIOTECA

MALHEIROS
EDITORES

Revista de Direito Tributário

Publicada sob os auspícios do

Instituto Geraldo Ataliba — IDEPE — Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial e do IBET — Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

ISS 0102-7956

Diretores: Aires Barreto, Eduardo Botallo, Paulo de Barros Carvalho (coordenador)

Diretores Executivos: Pedro Luciano Marrey Júnior, Fernando Albino e J. Artur Lima Gonçalves

Fundadores: Aliomar Baleeiro (†), Antonio Roberto Sampaio Dória (†), Cléber Giardino (†), Geraldo Ataliba (†)

Conselho Editorial: Alberto Xavier, Alcides Jorge Costa, Alfredo Augusto Becker (†), Carlos Mário Velloso, Celso Antônio Bandeira de Mello, Gilberto de Ulhôa Canto (†), José Souto Maior Borges, Luciano da Silva Amaro, Misabel Abreu Machado Derzi, Osiris Azevedo Lopes Filho, Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho

REVISTA DE DIREITO TRTIBUTÁRIO
publicação trimestral de
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, 17º andar - conj. 171 - CEP: 04531-940
São Paulo, SP - Brasil - Tels. 822-9205 - 820-9718 - 820-5549 - Fax. 829-2495

Assinaturas e comercialização:
CATAVENTO DISTRIBUIDORA DE LIVROS S.A.
Rua Conselheiro Ramalho, 928 - CEP 01325-000 - São Paulo - SP
Tel. 289-0811 - Fax. 251-3756

Diretor Responsável: Álvaro Malheiros
Diretora: Suzana Fleury Malheiros
Supervisão Gráfica: Vânia Lúcia Amato

Composição: EDITORA FRASE LTDA.
Impressão: Gráfica e Editora FCA (Fundação de Ciências Aplicadas)

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
BIBLIOTECA

SUMÁRIO

X CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SESSÃO SOLENE DE ABERTURA 7

MESA DE DEBATES (A) — **REFORMA TRIBUTÁRIA — CLÁUSULAS PÉTREAS — SIGILO BANCÁRIO — ICMS — PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO — PROJETO DA UNIÃO** 18

CONFERÊNCIA — **ENUNCIADOS, NORMAS E VALORES JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS**
— Paulo de Barros Carvalho 43

MESA DE DEBATES (B) — **ICMS, FINANCIAMENTO E BASE DE CÁLCULO — ICMS E IPI, NÃO-CUMULATIVIDADE E DIREITO AO CRÉDITO — LIMITES** 57

MESA DE DEBATES (C) — **ICMS E ISS — PROGRAMA DE "SOFTWARE". TRIBUTAÇÃO — REFEIÇÕES E TRIBUÇÃO. "BUFFETS" — INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS QUE SE AGREGAM AO SOLO — TRATADOS INTERNACIONAIS E ISENÇÃO DE IMPOSTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS** 90

MESA DE DEBATES (D) — **CONCESSÃO DE SERVIÇO, REGIME TRIBUTÁRIO, TAXA, TARIFA** 113

CONFERÊNCIA — **FUNÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**
— Min. Sepúlveda Pertence 142

MESA DE DEBATES (E) — **IMPOSTO DE RENDA — BASE DE CÁLCULO** 156

MESA DE DEBATES (F) — **LEGALIDADE E MORALIDADE** 179

SESSÃO SOLENE DE ENCERRAMENTO — **REFORMA CONSTITUCIONAL, CLÁUSULAS PÉTREAS, ESPECIALMENTE A DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS, E A REFORMA TRIBUTÁRIA**
— Min. Carlos Mário Velloso 208

COMISSÃO DE TRABALHO — **PLENÁRIO — PROPOSIÇÕES** 229

TRABALHO DO X CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO APROVADO COM MENÇÃO HONROSA — **A REVOGAÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO PELA LEI N. 9249/95 E A REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO DAS PESSOAS JURÍDICAS — IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**
— João Dácio Rolim 231

Numa palavra: o art. 1º da Medida Provisória 1.518/96 e o art. 15 da Lei 9.424/96 são inconstitucionais no tocante à dicção que elegeu a folha de salários como base de medida da contribuição do salário-educação.

A folha de salários só pode ser aspecto financeiro da hipótese de incidência das contribuições de seguridade social (art. 195, I) e daquelas, existentes quando da promulgação da Constituição de 1988, explicitamente nela ressalvadas. (Art. 240.)

Entre as rubricadas no Texto Maior não se encontra a contribuição do salário-educação.

Curitiba, março de 1997

REFORMA TRIBUTÁRIA

ESTEVÃO HORVATH
Professor de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo
— Doutor em Direito pela Universidade Autônoma de Madri

Muito se tem falado sobre reformas no sistema tributário. É raro passar um ano sem que esteja em pauta a modificação do referido sistema. As opiniões, também, são as mais variadas possíveis e provêm dos mais diversos setores da sociedade.

É salutar que assim seja, que sobre tal assunto haja um amplo debate, já que as decisões a esse respeito tomadas afetarão a sociedade como um todo e refletirão, positiva ou negativamente, no bolso de todos.

Entretanto, é preciso cautela para que, a pretexto de reformar, não se atinja indevidamente alguns princípios que são fundamentais para a cidadania e para o próprio Estado.

É nesta linha que procederemos às nossas considerações, tomando como referência o texto da proposta de emenda constitucional que altera o Capítulo do Sistema Tributário Nacional, apresentada ao Congresso pelo Sr. Presidente da República (PEC 175/95), bem como o Substitutivo do Deputado Mussa Demes, o que, segundo cremos, fornecerá material suficiente para dissertarmos sobre o assunto.

Sigilo de informações

Iniciaremos nosso percurso cuidando de dispositivo que se pretende acrescentar ao artigo 145 da Constituição da República, segundo o qual seria "facultado na forma da lei (e da lei *complementar*, segundo o Substitutivo), à autoridade tributária federal requistar informações sobre as operações financeiras dos contribuintes".

Este é um tema de infindável discussão, de vez que diz de perto com o chamado "sigilo bancário". Não é nossa intenção — e nem seria o caso, aqui, de fazê-lo — aprofundar assunto tão polêmico, tarefa que, ademais, deixaremos para outros mais doutos abraçarem. Contudo, não podemos nos furtar de manifestarmos nossa opinião, que passa pelo seguinte:

1. É desnecessário o acréscimo do parágrafo acima transcrito, porquanto a parte final do § 1º do art. 145 da vigente Constituição já contempla, a nosso ver, a regulamentação implícita da matéria. Com efeito, ao rezar o texto constitucional que, "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, *facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*", já está dizendo que o Fisco pode, com as devidas cautelas, requisitar — ou ir atrás de — informações dos

contribuintes, inclusive aquelas relativas a operações financeiras.

Ora, seria descabível pretender que o Fisco pode realizar todo o procedimento de fiscalização e arrecadação do tributo, sem lhe conferir os instrumentos necessários para tanto. Convém sempre recordar a lição de Ruy Barbosa sempre lembrada e reforçada pelo saudoso professor Geraldo Ataliba — segundo quem o que a Constituição dá com u'a mão, não retira com a outra. Assim, se a pessoa política tem competência para instituir certo tributo, deve ter também a possibilidade de exercer essa competência integralmente, até final arrecadação do tributo.

O parágrafo que se pretende incluir diz que a requisição das informações se dará na forma da lei, segundo o projeto original e da lei complementar, conforme o substitutivo. Seja como for, repisamos, a matéria já está — ainda que implicitamente — tratada no § 1º retrotranscrito.

2. Não vemos sentido, por outra parte, para que referida faculdade seja dada somente a "autoridade federal". É possível que tal escolha tenha sido feita pela circunstância de que é de competência da União o imposto incidente sobre "operações financeiras". Ainda assim, este pretexto não se justificaria, de vez que, justamente por ser tributo de competência daquela pessoa política, o Fisco da União já tem a faculdade de exercer todos os procedimentos necessários — dentro da lei e do Direito, é claro — para apurar o *quantum* de imposto devido por aqueles que praticam operações financeiras, pela mesma razão mencionada no item 1, acima.

De todo modo, para além do que restou dito atrás, vislumbramos clara ofensa ao princípio da isonomia das pessoas políticas, já que não se justifica a outorga dessa faculdade somente à autoridade tributária federal, excluindo-se as estaduais, municipais e distritais.

3. Insta observar, quanto a este último aspecto, que, em que pese à circunstância de a modificação estar sendo proposta por via de emenda constitucional, não se deve olvidar o fato de que a isonomia entre os entes integrantes da Federação foi dada pelo poder constituinte originário dentro de uma determinada moldura. Esta moldura contém a própria forma engendrada de Federação, é dizer, a Federação brasileira é aquilo que resultou do poder constituinte originário e ficou sedimentado no texto constitucional. Destarte, menoscabar a isonomia originariamente concebida quebra, ainda que parcialmente, o "pacto federativo", o que não pode ocorrer em nosso sistema jurídico, por força do art. 60, § 4º, I, da Constituição da República.

Empréstimo compulsório

Importante acréscimo pretende a proposta do Executivo fazer ao art. 148 do texto ora vigente, incluindo dentro dos pressupostos para a instituição de empréstimo compulsório aquele que já constava do Código Tributário Nacional e não fora recebido pela Constituição de 1988, ou seja, "em razão de conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo" (art. 15, III, do CTN).

Tal possibilidade, muito criticada quando existia, foi oportunamente retirada pela Constituição atual e agora corre o risco de voltar a existir. É fácil de perceber o perigo que isso encerra, pois sob a invocação da presença de conjuntura econômica que exija absorção temporária do poder aquisitivo podem-se ocultar inúmeras outras razões que nem sequer se aproximam desse motivo, isto é, quase tudo cabe debaixo desse verdadeiro "abre-te sésamo". Imagine-se, no Brasil, percorrendo simplesmente a história recente, quantos empréstimos compulsórios podiam haver sido criados sob esse fundamento. A cada seis meses, pelo menos, haveria a possibilidade de invocar-se aquela conjuntura. De qualquer forma, o autor do substitutivo cumpriu o grande dever cívico de retirar esse retrocesso do texto do projeto.

Interessante, a título de curiosidade que seja, a inclusão, no Substitutivo, de parágrafo (2º) ao art. 148, proibindo a instituição de empréstimo compulsório se a União estiver inadimplente em relação a outro. Tal casuísmo, absolutamente desnecessário em qualquer Estado de Direito, onde devem prevalecer os princípios éticos em todo o desenrolar das atividades do Estado, pareceu importante ao autor do substitutivo. Infelizmente, talvez tenha ele razão — conhecendo como deve conhecer a forma como se passam as coisas em nosso País — de exigir, por lei, a boa-fé do Estado para com o povo.

Outra inovação no que atina aos empréstimos compulsórios é que todas as suas hipóteses deixariam de sujeitar-se ao princípio da anterioridade, mediante alteração ao § 1º do art. 150 da CF. Em que pese a ser esta solução a mais racional em se tratando de empréstimos compulsórios, de vez que, pela sua própria razão de existir — veja-se os fundamentos que lhe autorizam a criação —, deveriam ser instrumentos para situações graves e urgentes que se não compadecem com a espera do exercício financeiro subseqüente para poderem ser cobrados.

Contudo, em vista de precedente decisão do Supremo Tribunal Federal, com a qual nos colocamos de pleno acordo, o princípio da anterioridade, apesar de não constar do rol trazido pelo art. 5º da Lei Maior, é como se nela estivesse expresso, como garantia do cidadão — neste caso como contribuinte —, não podendo, portanto, ser retirado do texto constitucional, por consistir em "cláusula pétrea" (art. 60, § 4º, IV). Assim, pelo menos o empréstimo compulsório instituído "no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional" deveria ter mantida a exigência de respeito à anterioridade.

Princípio da anterioridade

Interessantíssima e extremamente significativa, também, a inclusão de alínea ao art. 150, III da Lei das Leis, com a seguinte redação:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

"(...);

"III — cobrar tributos:

"(...);

"b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que os instituiu ou aumentou;

"c) *antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, ainda que observado o disposto na alínea anterior.*"

É realmente lamentável o ponto a que se chegou, que parece demonstrar que, dentro em breve, teremos uma Constituição com no mínimo quinhentos artigos, quando muito menos artigos bastam

e bastariam para regular o que se quer regular. Noutro giro, muito do que se pretende, às vezes, fazer já consta da Constituição ou das leis infraconstitucionais. O que sucede é a pura e simples não aplicação destas e daquela. Isto se dá, diuturnamente, quando são expressos, literais e diretos os seus mandamentos. Que se dirá, então, ao tratar-se de princípios?

É evidente que o princípio da anterioridade, insculpido no art. 150, III, *b)*, da atual Carta Magna, já quer dizer que a tributação nova ou a majoração de tributação já existente não pode colher o contribuinte de surpresa. É o que Sacha Calmon Navarro Coêlho chama de princípio da "não-surpresa", onde estaria também compreendida a irretroatividade da lei tributária, por exemplo. Se é assim, também reflete clareza meridiana a circunstância de que não adianta cumprir de modo simplesmente formal o que reza a Constituição: publicar lei tributária inovadora no dia 28, 29 ou 30 de dezembro de um ano, para produzir efeitos já no dia 1º de janeiro do ano seguinte, com a *vacatio* de 3, 4 ou 5 dias apenas. É solarmente claro que, nessas situações, o contribuinte não terá tempo hábil para planejar seu futuro enquanto empresário ou mesmo enquanto cidadão.

A toda evidência, a Constituição nada mais precisaria dizer para obter esse resultado; bastaria ser cumprida da forma como foi posta, dando-se-lhe a interpretação que ela merece, não a interpretação tacanha que dela extraem vários aplicadores do Direito, mas, especialmente, alguns agentes do Poder Executivo.

Por essas e outras razões, não concordamos com autores que dizem, *v.g.*, que às contribuições sociais não se aplica o princípio da anterioridade, de vez que elas estão sujeitas ao que alguns denominam de "noventalidade" ou "noventariedade" (art. 195, § 6º, da CF). É que esses 90 dias não deixam de ser "anterioridade", e, na prática do que sucede freqüentemente, representam "maior anterioridade" que aquela que se deveria aplicar às demais espécies tributárias, sujeitas ao art. 150, III, *b*) da Lei Maior.

Louvável, portanto, a iniciativa do relator do projeto de reforma sob comento, pois, embora não fosse necessária tal inclusão, reforçará a cidadania, porquanto o contribuinte terá ao menos 90 dias, *obrigatoriamente*, para conhecer a nova disciplina tributária que poderá afetar sensivelmente o rumo a dar à sua vida.

Extinção do IPI

Talvez a mais profunda modificação pretendida com o projeto em apreço diga respeito à extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), já que, para o substituir, seria criado o "ICMS Federal", consoante se verá de seguida.

Antes, contudo, faremos uma breve digressão no que se refere ao IPI. Este imposto, com o nome que lhe deu a Emenda n. 18/65, era o velho "imposto de consumo", denominação esta que derivava da idéia de que o tributo era suportado pelos consumidores, graças ao fenômeno da repercussão.

Conforme nos dá notícia Baleeiro, "restrito a pouquíssimas mercadorias na Colônia e no Império, esse imposto se expandiu rápida e amplamente no campo da competência concorrente deixado pela Constituição de 1891, passando a ser o mais produtivo dos tributos do país. Todavia, o Ministério da Fazenda afirma que em 1975 o imposto de renda superou o IPI".[1]

Não obstante o alargamento de sua incidência, em rigor esse tipo de imposto foi imaginado para recair somente sobre alguns produtos, de preferência sobre "produtos de luxo" ou supérfluos. Mais ou menos na linha em que era aplicado na época colonial e imperial, deveria ter sido deixado unicamente para certas mercadorias ou produtos, como ainda é em certos países europeus, onde é chamado de "imposto sobre o luxo". De qualquer forma, isto nos leva àquela que talvez seja a maior das novidades do projeto de reforma, qual seja, a criação do "ICMS Federal", sobre o qual falaremos a breve trecho.

Isenção de tributos estaduais e municipais pela União

Na proposta inicial, temos a alteração do inciso III do art. 151 da *Lex Legum,* que passaria a ter a seguinte redação:

"Art. 151. É vedado à União:

"(...);

"III— instituir isenções de *tributo da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, salvo quando prevista em tratado, convenção ou ato internacional do qual o Brasil seja signatário".*

Tal iniciativa, que não consta, não se sabe bem por quê, do substitutivo do Relator, é digna de encômios porquanto toca diretamente numa das *vexata quaestio* do nosso Direito Tributário. Resumidamente, podemos formulá-la da seguinte maneira, que, aliás, já fora objeto de debate no VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE (hoje Instituto Geraldo Ataliba-IDEPE) — Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial: "Tratado Internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais (e também municipais e distritais)?".

O debate doutrinário é aceso e vigoroso, existindo duas linhas fundamentais e diametralmente opostas, que entendem: *a)* uma — formada em geral pelos juristas dedicados ao Direito Internacional — no sentido de que a União, ao firmar um tratado ou acordo internacional, o faz em nome do Estado Nacional e, portanto, seus termos aplicam-se (após terem ingressado no ordenamento jurídico mediante decreto legislativo aprovado pelo Congresso Nacional) também aos Estados e Municípios, inclusive quando disponham sobre isenção de tributos destes entes; *b)* outra (à qual nos filiamos) — geralmente encabeçada por constitucionalistas — advoga que, em sendo o Brasil uma Federação, suas entidades integrantes possuem autonomia que, em matéria tributária, se poderia resumir dizendo que os entes federados detêm competência *privativa* e *exclusiva* para tributar *e para isentar* (afora a forma peculiar e própria como isso é feito com relação ao ICMS — art. 155, § 2º, XII, *g*).[2]

O que importa ressaltar é a louvável tentativa de inserir-se no texto constitu-

1. Baleeiro, Aliomar, in *Direito Tributário Brasileiro*", 10ª ed., Forense, RJ 1983.

2. Confira-se a propósito nosso artigo, elaborado conjuntamente com o professor Nélson Ferreira de Carvalho, intitulado exatamente "Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais?", publicado na *Revista de Direito Tributário,* v. 64, p. 262.

cional o ponto final da discussão, a menos que se entenda — o que também se nos afigura perfeitamente defensável — que nem mesmo por emenda se poderia cogitar da possibilidade de tratado referendado pelo Congresso Nacional trazer norma vinculante para os Estados, Distrito Federal e Municípios, já que isso acarretaria quebra do equilíbrio federativo desejado pelo legislador constituinte originário.

Imposto sobre a Renda/Fonte

A proposta em comento, neste ponto mantida pelo Relator do Substitutivo, acrescenta inciso ao § 2º do art. 153, com a seguinte redação:

"Art. 153. (...).

"(...).

"§ 2º. O imposto previsto no inciso III (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza):

"(...).

"III — *poderá ser exigido antecipadamente, dentro do período de apuração, nos termos da lei, sem prejuízo da compensação ou restituição do valor que exceder ao efetivamente devido no encerramento do mesmo período.*"

Trata-se, ao que parece, de tentativa de dirimir dúvidas quanto à constitucionalidade da tributação na fonte pelo imposto sobre a renda. Ou seja, o período de apuração continuaria sendo, em princípio, o anual (ou — desde que se entenda ser isso possível — período diverso, como, p. ex., semestral), mas haveria possibilidade do ser *exigido antecipadamente,* com a subseqüente compensação ou restituição do valor pago a maior com referência ao apurado naquele período aquisitivo.

É exatamente a hipótese da chamada "incidência na Fonte", que alguns reputam inconstitucional, já que o fato imponível somente ocorreria ao final do período de apuração (em regra, anual) e, destarte estar-se-ia cobrando tributo antes da ocorrência do fato, o que viria de encontro aos direitos do contribuinte fixados pela própria Constituição (em que pese estar isso hoje "autorizado" pela inclusão do § 7º ao art. 150 da CF, por intermédio da Emenda Constitucional n. 3/93 — nesta parte, ao menos, inconstitucional).[3]

Seja como for, no dia-a-dia, a retenção de imposto de renda na fonte é praticada pelos sujeitos passivos e tolerada pela jurisprudência. Não se deve olvidar, ademais, que, segundo oportuna lembrança de Luciano Amaro, não pode ser inconstitucional aquilo que a própria Constituição prevê, e ela se reportou à incidência na fonte do imposto sobre a renda nos artigos 157, I, e 158, I, que cuidam da repartição das receitas tributárias.

Não é demais reforçar a legitimidade de tal procedimento, apesar de ser desnecessário, a nosso ver, sua inclusão no texto constitucional.

3. O § 7º mencionado tem o seguinte teor: "a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido." Sobre esta emenda já nos manifestamos, juntamente com a profa. Diva Malerbi, em artigo publicado pela *Revista de Direito Tributário*, em *Separata*, denominado "Responsabilidade Tributária (Emenda 3/93: inclusão do § 7º ao art. 150 da Constituição)", pp. 80 e ss.

Competência residual da União para instituir impostos

A este respeito, parece necessário transcrever a redação dada ao art. 154, I, quer pelo projeto original da proposta de reforma, quer pelo substitutivo, que é a seguinte:

"Art. 154. A União poderá instituir:

"I — impostos não previstos nos arts. 153 e 155, desde que não compreendidos na competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. (projeto original)

"Art. 154. (...)

"I — mediante lei complementar, impostos não previstos nos artigos anterior e seguinte, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição". (substitutivo)

Pode-se perceber que em ambos transparece a idéia de retirar a exigência, atualmente existente, de que imposto novo criado pela União dentro de sua competência residual deva ser não-cumulativo. A pergunta que se faz é a seguinte: isto pode ser feito, mesmo por via de emenda à Constituição? Parece-nos que não.

Deveras, ao cercar com tantas exigências a competência impositiva residual, quis o texto constitucional assegurar o contribuinte contra o impulso do governo federal no sentido de optar pela criação de novas exações todas as vezes que se ressente da falta de receitas (causada muita vez pela má administração dos recursos públicos existentes). Ao prever que o novel imposto engendrado devesse ser criado por meio de lei complementar e fosse, ao mesmo tempo, diferente daqueles já existentes e não-cumulativo, estabeleceu a Constituição regra que passou a integrar aquilo que, com extrema felicidade, já se denomina de "Estatuto do Contribuinte".

Ao prescrever o poder constituinte originário dessa maneira, estabeleceu verdadeiro direito fundamental do contribuinte de não poder ser tributado por meio de novo imposto que fosse cumulativo e de não ser "bitributado", afora a exceção do art. 154, II (impostos extraordinários). Para mais, com o intuito de que a nova imposição fosse debatida de forma mais ampla e fosse cercada de maior legitimidade, determinou a Lei das Leis que o novo tributo tivesse por veículo a lei complementar, que requer, como se sabe, maioria absoluta para sua aprovação.

Dir-se-á: é impossível, com tais peias, a instituição de novo imposto, pela União. Ora, há que se presumir que, se assim quis o constituinte, assim deve ser, porquanto ao menos em tese espelha a vontade popular na sua primeira e mais legítima forma de expressão.

O que se quer significar é que nem mesmo por emenda pode-se alterar a Constituição para dela retirar as garantias acima relatadas, pois que tal proceder violaria, a todas as luzes, parcela importante do rol de direitos fundamentais do contribuinte, previstos estes no seu "Estatuto". Em outras palavras, afronta-se, novamente, o art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

Mais uma vez se estará casuisticamente buscando modificar o Texto Básico da nação, a pretexto de "adequá-lo às necessidades do dia-a-dia", quando se deveria, ao contrário, procurar dele — e da legislação infraconstitucional — extrair todas as suas possibilidades, para resolver essas "necessidades", nem sempre bem explicadas.

ICMS Federal

Passamos agora à grande novidade da proposta de reforma tributária, qual seja, a criação do "ICMS Federal". Reza o art. 155 da proposta:

"Seção IV — Do Imposto da União, dos Estados e do Distrito Federal

"Art. 155. As operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, ficarão sujeitas a imposto, instituído e regulado em lei complementar (federal),[4] obedecido o seguinte:

"(...)."

A primeira indagação que ocorre formular é se é possível atribuir-se à União, ainda que mediante emenda constitucional, imposto que a Constituição Federal colocou na competência dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Se seguirmos o raciocínio exposto linhas atrás, exsurge evidente que a resposta há de ser negativa. Se não, vejamos.

O art. 154, I, da Constituição da República, ainda vigente, estabelece, conforme já referimos, que a União não poderá criar imposto novo se este tiver "base de cálculo e fato gerador próprios dos discriminados nesta Constituição". Ora, basta passar os olhos na redação do artigo proposto para se verificar que se está pretendendo outorgar à União o ICMS que é hoje privativo dos Estados e do Distrito Federal.

Pelas mesmas razões utilizadas para afirmar que a obediência ao princípio da não-cumulatividade é requisito imutável, intangível, imodificável, até mesmo por emenda constitucional, quer-nos parecer que o exercício da competência impositiva residual pela União depende também de a nova exação pretendida não coincidir com outra já existente, de competência dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios.

Do contrário, de que adiantaria a Lei Fundante fechar as possibilidades de novas tributações por meio de impostos se, a qualquer momento, obtendo politicamente maioria mais expressiva que a necessária para a aprovação de leis ordinárias, estes limites, adredemente traçados por quem poderia fazê-lo — o constituinte originário —, pudessem alterar o quadro competencial estabelecido, ainda mais em prejuízo do cidadão-contribuinte?

Em outras palavras, poderíamos resumir nosso pensamento dizendo que a criação do ICMS Federal por intermédio de emenda constitucional supre e supera apenas o primeiro dos três requisitos exigidos pela Constituição da República para que a União possa criar imposto novo, quais sejam: lei complementar, não-cumulatividade e materialidade e base de cálculo diferentes das já existentes. Este raciocínio nos parece válido, a menos que entendamos que a emenda à Constituição tudo pode, o que, consoante já referimos, não é proposição verdadeira na ordenação jurídica brasileira (v. art. 60 da Lei das Leis).

No que diz com os projetos que serviram de pretexto para este estudo, afigura-se-nos suficiente o tratamento pontual dado. Mesmo sabendo que outros

4. O vocábulo entre parênteses corresponde à redação do substitutivo.

itens seriam merecedores de atenção, cingir-nos-emos aos já relacionados e passaremos, na seqüência, a abordar a visão doutrinária acerca do que uma reforma desse jaez deveria buscar.

A reforma tributária, seus fundamentos e bases, segundo a doutrina

Resta examinar a questão da reforma tributária pelo prisma doutrinário, buscando responder às indagações acerca do porquê de uma reforma tributária e o que esta deve buscar.

Os economistas costumam justificar as propostas de reformas invocando que elas constituem "prioridade" para a Nação — e, de fato, às vezes realmente o são, como é o caso da pretendida reforma administrativa e da reforma previdenciária.

Na proposta debatida há poucos anos, envolvendo entidades como a CUT, a FIESP e o PNBE, foram invocados alguns argumentos para justificar a reforma tributária, tais como:

- constituir-se em condição essencial para a consolidação da economia;
- forma de superação da crise de financiamento do Estado;
- ser vital para a retomada do crescimento econômico, com a conseqüente geração de empregos;
- servir para garantir a competitividade de produtos produzidos no país;
- consistir em instrumento para reduzir o dramático problema da redistribuição de renda.

Seria realmente necessário alterar-se a Constituição para se obter ao menos alguns dos efeitos pretendidos?

Parece-nos que não. Tais objetivos poderiam, sem grandes traumas, ser alcançados mediante certas modificações na legislação ordinária.

Tomemos somente uma das hipóteses, a título de exemplo.

Fala-se muito da péssima distribuição de renda no Brasil, o que, aliás, é notório. A tributação é, sem dúvida, uma das maneiras de se buscar uma melhor distribuição de riquezas. Contudo, nosso sistema jurídico-positivo já propicia que isso seja conseguido, *v.g.*, por intermédio do imposto sobre a renda. É na legislação desse tributo que melhor se pode fazer valer, ademais, o princípio da capacidade contributiva, já que é o imposto pessoal e direto por excelência.

A Constituição da República já traz, até mesmo de forma expressa, entre outros critérios que se lhe deve aplicar, o da progressividade (art 153, § 2º, I). Este princípio é, talvez, a forma mais eficaz de tornar efetiva a mensuração e aplicação da capacidade contributiva, é dizer, em poucas palavras, "quem aufere mais rendimentos deve pagar progressivamente mais imposto de renda". Ora, se isso não é o que ocorre na realidade, não é por falta de autorização legal — no caso, da Lei Maior, mais propriamente —, e sim por falta de vontade política.

Do mesmo modo, está dentro da competência da União a instituição do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII), que não depende de nenhum dispositivo constitucional novo, nem da alteração de qualquer outro existente, bastando simples edição de legislação infraconstitucional. Novamente, inexiste vontade política.

Ressalte-se, contudo, que não estamos afirmando que as possibilidades

retro-referidas seriam a panacéia para o mal da má distribuição de renda, apesar de constituírem um paliativo necessário. Não se consegue uma redistribuição de riquezas somente com uma tributação mais justa, se não houver justiça também na aplicação dos recursos, ou seja, a fórmula completa para o atingimento de tal objetivo é: justiça na tributação + justiça no gasto do dinheiro público.

Objetivos que deveram ser perseguidos com uma reforma tributária

Prega a moderna doutrina alguns fatores que seriam desejáveis para serem perseguidos com uma reforma tributária,[5] a saber:

• *A clareza legislativa.* É por demais óbvio, mesmo para um leigo, que não se pode pretender a total aplicação do princípio da segurança jurídica, numa de suas facetas mais evidentes, a que diz com a certeza do direito, se muita vez não se sabe sequer qual o Direito existente.

É claro, por outra parte, que a interpretação jurídica deverá ser deixada para aqueles nela especializados, porque possuem o instrumental necessário para tanto. Contudo, o que se verifica na realidade fática é que, nos dias que ora correm, a lei impõe ao contribuinte uma série de obrigações e deveres tributários, sujeitando-o, inclusive, a pesadas sanções pelo seu descumprimento ou pelo cumprimento equivocado, sem que este mesmo contribuinte tenha condições mínimas para efetivamente saber qual a legislação a cumprir e qual a forma de fazê-lo.

Com efeito, mormente nas hipóteses de tributos sujeitos ao chamado "lançamento por homologação" (ou "autolançamento"), a lei determina que o sujeito passivo verifique quando se enquadra na regra-matriz de incidência tributária, apure o *quantum debeatur* e recolha a exação aos cofres da pessoa política competente. Ocorre que, dada a complexidade cada vez maior da legislação tributária, nem sempre é tarefa fácil para o contribuinte, geralmente leigo, dar cumprimento a tais desígnios legais.

Assim, ressalta evidente a importância de se ter uma legislação mais clara, na medida do possível, para que ambos os sujeitos da relação tributária sejam beneficiados: o contribuinte, ao evitar a imposição de sanções pelo descumprimento de deveres legais, e o Fisco por contar com uma probabilidade maior de receber o importe que lhe é devido, em decorrência do comportamento, por parte do contribuinte, adequado à lei.

• *Legislação enxuta.* Intimamente conectado ao item anterior encontra-se este. Deveras, não só a legislação tributária se torna cada dia mais complexa, senão que também mais prolixa.

Tome-se como exemplo a legislação do ICMS. Ao menos uma vez por semana, compulsando-se o *Diário Oficial do Estado*, podem ser encontradas diversas alterações ao Regulamento desse imposto, cabendo indagar se é realmente crível que o cidadão comum tem, em primeiro lugar, tempo disponível para acompanhar tais alterações. Outra coisa é ele compreendê-las na sua complexidade e especificidade.

5. Veja-se, a respeito, Adonnino, Pietro: "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", trabalho apresentado por ocasião das XVI Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, em setembro de 1993, Lima, Peru.

É lógico, então — somente a Administração Tributária não percebe —, que urge enxugar a legislação tributária, como condição básica para propiciar minimamente ao contribuinte o conhecimento da lei e a sua correta aplicação. Uma forma simples de contribuir para tanto seria a obrigatoriedade de que esse enxugamento fosse estudado todos os anos e nesse mesmo intervalo de tempo fosse feita uma Consolidação de todos os regulamentos de impostos existentes (em todas as esferas de competência)

O grande mestre Geraldo Ataliba propugnava, com sua peculiar (e infelizmente incomum em nosso país) lucidez:

"Duas linhas de ação impõem-se, para realizar a simplicidade, a parcimônia equilibrada e o harmonioso esquema da Constituição de 1988, em matéria tributária:

"a) enxugar a legislação, simplificar os procedimentos e reduzir a burocracia 'de contorno' (Renato Alessi) que envolve os tributos (...)." [6]

Esta é uma receita absolutamente simples, que não requer nenhum grande esforço para ser posta em prática, mas que, no entanto, parece não encontrar eco na mente de nenhuma autoridade fiscal, governamental ou parlamentar. Talvez não se observe com a clareza que seria desejável a fundamental relevância de propostas desse jaez para o asseguramento de direitos básicos do cidadão.

6. In "Excesso de Impostos no Sistema Constitucional de 1988", "Conferências e Debates", publicado na *Revista de Direito Tributário* v. 66, p. 185. A segunda linha de ação referida pelo ilustrado professor é: "(b) *enquanto isso não aconteça, pugnar por obter declaração judicial de inconstitucionalidade de boa parte da legislação ordinária, por desconformidade com o espírito ou a letra da Constituição".*

• *A simplificação das obrigações dos contribuintes.* Também estreitamente ligado ao item acima desenvolvido acha-se o agora referido.

Mais uma vez é o caso de ressaltar que, pela simples circunstância de ser o contribuinte, cada vez mais, quem realiza funções antes correspondentes à Administração Tributária, deve-se buscar a simplificação das suas obrigações e deveres.

E a razão para tanto é elementar: o contribuinte é, muito freqüentemente, o simples cidadão, que não tem por quê ser especializado em matéria tributária, e, não obstante, além de realizar funções que, em princípio, caberiam à Administração, quando se equivoca, sofre as conseqüências dos seus erros. Isto nos leva a mais um item, de desejável implantação toda vez que se pense em reforma tributária, qual seja:

• *O princípio da informação.* Da mesma forma que com relação aos itens anteriores, dever-se-ia prestigiar este princípio, que se nos afigura de fundamental importância no Estado de Direito, especialmente quando se reporta às relações fisco-contribuinte.

É patente a falta de que se ressente o cidadão-contribuinte de informações por parte dos órgãos fiscais no que diz com a melhor forma de cumprir suas obrigações tributárias. É ele, por imposição legal, que muitas vezes tem de desempenhar o papel em linha de princípio correspondente à Administração Tributária. Por esta simples razão, dever-se-lhe-ia assegurar o acesso total a todas as informações necessárias para o correto adimplemento de seus deveres de caráter tributário.

Estabilidade da legislação

Ao invés de procurar sempre a reforma tributária, talvez fosse o caso de se parar para meditar acerca dos inconvenientes que a alteração dessa legislação traria para o cidadão enquanto tal.

Com efeito, pelo menos tendo em conta o que se viu até agora, com as diferentes propostas de reforma, parece que todas elas, apesar de não o confessarem, pouco se preocupam com o contribuinte e sim, quase que exclusivamente, com os recursos que serão acrescidos ao Tesouro do Estado. Aqui e acolá percebe-se algum dispositivo que denota interesse pelo cidadão-contribuinte, às vezes até dando a impressão de que se trata de dar-lhe uma "colher de chá", de um lado, para poder "assaltá-lo" mais à frente, de forma mais ou menos desapercebida.

O que não parece ter ficado claro à cidadania até hoje é aquilo que o grande mestre Geraldo Ataliba reiteradamente advertia: não haverá progresso (nem mesmo o econômico) sem que haja segurança jurídica. Em palavras sobremodo significativas, alertava o insigne professor:

"Os ingênuos ou despreparados não sabem que na Europa ou nos Estados Unidos há também riqueza de idéias e sugestões; não faltam imaginosos propugnadores de fórmulas inovadoras e mais racionais. Entretanto, na sua prudência política invejável, as elites dos países dotados de sólida cultura preferem a estabilidade, a continuidade — a segurança jurídica, enfim —, às aventuras comprometedoras do clima de produção, emprego, progresso.

"Nesses países há desenvolvimento, riqueza e emprego, exatamente porque há segurança jurídica. Até países sem recursos naturais são ricos, porque têm cultura amadurecida. Há dois séculos, Lorde Bagehot dizia sabiamente *institutions are not made, they grow*. Enquanto não atingirmos condições de compreender isso, seremos subdesenvolvidos, gesticuladores, sonhadores."[7]

Não se quer com isso dizer que o sistema existente nunca possa ser objeto de alteração para o seu aprimoramento. Quer-se ponderar que deve haver maior meditação — quiçá até de ordem filosófica — à hora de se propor qualquer tipo de reforma estrutural. No caso da reforma fiscal, talvez se devesse buscar, de modo mais efetivo, a aplicação da ordem constitucional existente, em lugar de simplesmente mudar o texto constitucional somente por mudar.

Seja como for, as reiteradas propostas de reforma tributária parecem ir de encontro aos anseios dos cidadãos, na busca por uma sociedade mais justa, o que implicaria uma tributação também mais justa e um dispêndio de dinheiro público idem.

Respeito à capacidade contributiva

Para se obter uma repartição mais equânime da carga tributária deve-se atentar para o respeito ao princípio da capacidade contributiva. É exatamente isso o que costuma faltar nos anteprojetos de mudança da Constituição.

Com efeito, para se prestigiar tal cânone, é necessário dar preferência à tributação pelos impostos denominados "pessoais e diretos", o que não ocorre. Aliás, é o próprio texto da Constituição da República que determina: "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)" (art. 145, § 1º).

O reformador, ao contrário, além de não parar sequer para pensar no assunto — é o que, ao menos, transparece —, inclui na competência da União outro imposto da categoria dos indiretos, onde não se pode levar em conta quem será tributado para o fim de se fixar o *quantum* devido (apesar de se propor que o ICMS passe a ser obrigatoriamente seletivo).

Temos para nós que o princípio acima referido é a própria materialização, ou, se se quiser, a juridicização da tão propalada *justiça fiscal*. Não é a única forma de obtenção desta, mas talvez seja o instrumento mais eficaz para tanto. A repartição justa da carga tributária começa pela aplicação desse postulado.

Em suma, talvez esteja latente nessa ordem de discussão exatamente a questão de se prestigiar o Estado de Direito e os direitos do cidadão e não os interesses do Fisco, ou vice-versa, e, em última análise, atender o País aos reclamos da chamada "nova ordem internacional", olvidando-se — ou, pelo menos, relegando a um segundo plano — as conquistas obtidas pelo cidadão-contribuinte através dos séculos. Isto, entretanto, é muito cedo para se concluir e só o tempo dirá.

7. Idem, pp. 183-184.