

# REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO: Considerações e Perspectivas

---

*Saete Oro Boff*

*“A estabilidade constitui condição fundamental da eficácia da Constituição.”*

Hesse

**A** Reforma Tributária ocorrida em 1966 privilegiou uma tributação mais racional do ponto de vista econômico e propiciou a introdução de impostos modernos para a época. Nesta linha pode-se citar a criação de impostos do tipo valor agregado, como o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Essa nova forma de desempenho tributário eliminou a tributação em cascata. Com relação ao federalismo fiscal, a Reforma fixou as competências tributárias dos entes federativos e também as transferências intergovernamentais, mediante a criação dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios. Essas definições contribuíram para tornar o sistema mais racional.

Contudo, o que representou um avanço na década de 60 não continuou a evoluir. Na década de 80, a estrutura tributária brasileira passou a se adequar ao processo de redemocratização do país. Neste clima, estados

Ano X n° 15 jan./jun. 2001

e municípios conquistam espaços e têm ampliados os critérios de partilha da receita da União. Com o aumento das transferências e a conseqüente redução de receitas, a União se utiliza de outros meios para fazer frente à necessidade crescente de recursos para o desempenho de suas funções. A forma utilizada para suprir a arrecadação foram os ajustes fiscais (aumento de alíquotas) e a maior utilização de fontes de receita provenientes das contribuições sociais cumulativas.

## **CENÁRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

---

A Constituição de 1988 pretendeu reforçar o federalismo brasileiro com uma descentralização política e financeira. Como conseqüência do fortalecimento dos estados e municípios, a União teve redução de parcela ponderável de seus recursos. Perdeu receitas e ganhou atribuições<sup>1</sup>. Isso se constata na elevação dos percentuais repassados pela União aos estados e municípios através dos fundos, definidos constitucionalmente. Só em relação ao IPI, a partir de 1993, os repasses da União aos estados e municípios aumentaram de 33% para 47%. Deve-se considerar, também, que a União não dedicou a devida atenção à administração dos tributos sob sua competência, que seriam compartilhados com os demais entes federativos. Outro fato que veio reforçar a descentralização tributária, foi o aumento da abrangência de incidência do ICMS, de competência estadual, sobre bases anteriormente tributadas pela União.

Quanto aos municípios, principalmente os de menor porte, passaram a depender quase que exclusivamente dos recursos repassados por outras esferas de governo, deixando em segundo plano a arrecadação dos

---

<sup>1</sup> Os encargos de cada esfera não ficaram claramente definidos no texto constitucional de 1988, o que leva os entes a procurarem transferir para os outros os custos políticos e fiscais. De igual modo, as atribuições da União aumentaram porque passou a ter um Legislativo maior, graças à criação de novos estados; um Judiciário maior, em razão dos novos Tribunais e também um Executivo maior, com uma Previdência maior, devido a todos os direitos à seguridade que foram colocados na Constituição.

tributos sob sua competência. Essa atitude gera prejuízo sobre a eficiência arrecadatória. Sulamis Dain (1995, p. 46), comentando sobre a participação dos municípios, indica que estes foram os maiores beneficiados na Constituição de 1988, tendo sua participação na receita tributária ampliada de 6,5%, em 1960, para 18% em 1988.

Entretanto, o incremento na repartição das receitas não foi suficiente para que estados e municípios atingissem a estabilidade de suas finanças. A criação do Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e a Lei Kandir<sup>2</sup> subtraíram parte das receitas dos estados e municípios, representando centralização fiscal e quebrando a regularidade dos mecanismos de transferência de receitas intergovernamentais<sup>3</sup>. Aliadas a esse complexo contexto político de juros incidentes sobre as dívidas dos estados e municípios, deixaram muitos em situação financeira crítica. A renegociação das dívidas com a União, com o pagamento em parcelas mensais, antes de solucionar os problemas das administrações estaduais e municipais, vem comprometendo parcela significativa da receita que, somada aos custos da folha de pagamento de seus funcionários, quase impede que os governantes implementem seus projetos de governo.

Não satisfeita com o montante da arrecadação através dos impostos, a União passa a servir-se das contribuições como forma de aumentar o volume de receitas necessárias para desempenhar as suas funções. Um

<sup>2</sup> A Lei número 87, de 13.09.96 – conhecida como Lei Kandir, introduziu duas alterações significativas na legislação do ICMS: a generalização da desoneração tributária sobre as exportações de bens e o pleno aproveitamento dos crédito pela entrada de bens do ativo permanente (máquinas e equipamentos).

<sup>3</sup> Segundo Raul Machado Horta, a revisão de 1993 centralizou receitas, deixando em situação crítica os Estados e Municípios. A Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de março de 1994, criou o Fundo Social de Emergência, integrado por parte da arrecadação dos impostos anteriormente repassados aos Estados e Municípios. Esse Fundo, inicialmente, foi criado para ter vigência por dois anos e, após, prorrogado até 31.12.99. (HORTA, Raul Machado. *Crise institucional: o problema federativo*. Conferência apresentada no Seminário “Governabilidade em Debate”, patrocinado pelo Iargs, em 20.5.94, em Porto Alegre. *Advogado*, n.21, 1996. p.55).

ponto importante a destacar com relação às contribuições sociais é que, a partir de 1988, ocorreu a separação do orçamento da Seguridade Social do orçamento da União. A Previdência Social ficou com o papel de retribuir em benefícios os direitos dos contribuintes, assim como oferecer uma assistência mínima, mesmo aos que não contribuam com o sistema. Tamanho é o papel a desempenhar que praticamente se inviabiliza qualquer programa de redistribuição de benefícios. Para sanar esta questão opta-se pela elevação de alíquotas nas receitas não partilhadas e na adoção de medidas de emergência.

Vale salientar que a questão da incidência cumulativa de contribuições aumenta o custo dos produtos. Contribuições como: PIS/Pasep, Cofins e CPMF, incidem em todas as fases da produção (“efeito cascata”). A instituição de novas contribuições, bem como a alteração de suas alíquotas têm sido prática constante da União. Como elas não entram na composição dos Fundos repassados aos estados e municípios, toda a receita fica para o poder central e nem sempre cumprem os fins para que foram criadas, apesar da vinculação constituir-se em fator essencial. Como apresenta Ubaldo Cesar Baltazar:

*O art. 149, da constituição federal, estabelece a competência da União para instituir as chamadas Contribuições Especiais, envolvendo as Contribuições Sociais propriamente ditas, as Contribuições Interventivas (de intervenção no domínio econômico) e as Corporativas (no interesse de categorias profissionais). Já desde a Carta de 67 é prevista tal competência.*

*Foi com base neste dispositivo que os sucessivos governos militares, e depois deles os quatro civis que os sucederam, passaram a criar as mais diversas contribuições, muitas delas por meio de decretos-lei, hoje através de medidas provisórias, com nomes estranhos (fundo, salário, adicional, programa), verdadeiros impostos não previstos na Lei Maior, a maioria delas, portanto, inconstitucionais. (1998, p.201-02)*

É importante considerar também que na década de 90 as mudanças na área tributária tiveram por fim disponibilizar recursos para a União, pretendendo fazer frente ao déficit público. Como medidas adotadas na tributação com esse fim, Sulamis Dain (1995, p. 49) indica as resultantes do Plano Collor: “fim do anonimato, inclusive dos títulos ao portador, corte nos incentivos dos impostos sobre a renda, produtos industrializados e importação, suspensão temporária dos incentivos regionais à exportação e à agricultura”.

Porém, o aumento na arrecadação não se manteve. Sua redução se deu paralelamente à do consumo, da produção e da renda, uma vez que a oscilação da arrecadação tributária está estreitamente vinculada à variação do nível da atividade econômica. O desempenho econômico afeta as receitas tributárias de acordo com a natureza do tributo, sendo que a resposta da arrecadação dos impostos sobre consumo e produção é observada em um espaço menor de tempo.

Aliada a isso, ocorre a evasão fiscal<sup>4</sup>, amparada em diversos fatores, como os problemas de complexidade das leis tributárias, bem como devido à grande quantidade de normas que indivíduos e empresas têm que conhecer para cumprir as obrigações principais e as acessórias; à falta de confiança no governo, no tocante à adequada aplicação dos recursos públicos; à falta de equidade, dado que algumas leis abrem exceções para conceder tratamento privilegiado, como isenções, incentivos, parcelamento e até anistias fiscais; o descrédito do contribuinte à efetiva conversão do imposto em bens e serviços públicos por parte do Estado; à inexistência de contrapartida imediata ao pagamento do tributo; a baixa eficácia da má-

<sup>4</sup> Configura-se a evasão fiscal quando há a intenção firme do contribuinte de praticar atos ou de se omitir da sua prática com o objetivo de utilizar-se de meios ilícitos e assim incorrer em fraude fiscal.

quina administrativa; à falta de conscientização dos contribuintes; à sua não-participação na elaboração do orçamento e, em conseqüência, ao não exercício pleno da cidadania. Apesar de pouco desenvolvidos, os estudos sobre a sonegação fiscal apontam um crescente grau de desvio de receita.

O governo procura saída para compensar a redução das receitas. As alternativas encontradas contribuem para o aumento da carga tributária, tornando-a mais “injusta e concentrada” (Dain, 1995, p. 50), deslocando o papel da tributação de minimizador das desigualdades sociais, através da redistribuição de rendas, para promotor da concentração da renda e favorecendo o aumento das desigualdades sociais.

Como se observa, a questão tributária não se encontra em situação pacífica. De um lado se posicionam os interesses da União pretendendo recuperar e ampliar suas receitas, indicando que os atuais parâmetros conduzem o país à ingovernabilidade; por outro, os estados e municípios não abrindo mão de suas receitas e continuando endividados; e, por fim, apresenta-se o contribuinte, aspirando reduzir sua participação no montante da arrecadação. Não bastasse esse conjunto de interesses contraditórios, a complexidade do atual sistema tributário não favorece o setor produtivo e reduz a competitividade dos produtos em nível interno e externo. Para exemplificar, observe-se a multiplicidade de impostos e contribuições que incidem sobre o consumo no Brasil: o governo federal administra o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e a contribuição para o PIS/Pasep. Os estados arrecadam o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e os municípios, por sua vez, o Imposto sobre Serviços (ISS). Com essa estrutura, o Brasil detém a característica de possuir dois impostos do tipo valor agregado (IPI e ICMS).

Mesmo com a desoneração dos bens de capital e das exportações pela Lei Complementar nr. 87<sup>5</sup>, de setembro de 1996, o IPI e o ICMS possuem uma estrutura com vários níveis de alíquotas, com bases de cálculos e legislação diferenciadas aplicáveis a estados e regiões de forma diversa<sup>6</sup>. A sistemática do cálculo “por dentro” do valor do ICMS amplia a carga tributária e dificulta precisar a incidência efetiva sobre cada produto.

Diante desse quadro, pretende-se discutir e encontrar o caminho para a Reforma Tributária. Várias propostas<sup>7</sup> de reforma do Sistema Tributário foram elaboradas, em sua maioria pretendendo a racionalização da tributação, a sua redução e a integração com outros países, mais precisamente com os países integrantes do Mercado Comum do Sul-Mercosul. Apesar da existência de outras propostas, o presente trabalho se limitará a analisar a Proposta de Reforma Tributária número 175/95 e alterações, cuja autoria é do governo federal.

<sup>5</sup> A Lei Complementar nr. 87/96, elaborada pelo deputado federal Antonio Kandir, causou polêmica desde o início. Na verdade, a Lei Kandir foi artifício utilizado para restabelecer em parte o equilíbrio na balança comercial do Brasil. Vendida como iniciativa de ‘interesse nacional’ para garantir a estabilidade, a iniciativa do deputado Antonio Kandir angariou o apoio do governo federal. Porém, passado algum tempo, os efeitos da Lei Kandir transformaram-se numa avalanche capaz de enterrar os sonhos de equilíbrio nas finanças públicas de estados e municípios. O Rio Grande do Sul por exemplo, indica uma perda na ordem de R\$ 467 milhões, cerca de 15,2% de toda a receita projetada do ICMS (<http://www.sindaf.com.br/fina-n09>).

<sup>6</sup> Com relação ao ICMS, existem 27 diferentes regulamentos, um por estado e o do Distrito Federal.

<sup>7</sup> Entre as Propostas de Reforma Tributária pode-se citar: a) a “Proposta Ponte” que sugere a simplificação do atual Sistema Tributário, substituindo-o por outro composto por cinco impostos e uma contribuição social. A vantagem dessa proposta se apresenta na concentração de grande parte da arrecadação no consumo sobre bens e serviços específicos, não declaratórios, com a quase desoneração das empresas; b) o “Projeto Fiesp/Fipe”, cujo objetivo é reduzir a tributação incidente nas empresas e, conseqüentemente, a que recai sobre a pessoa física. Reduz o número de impostos para cinco, sendo um deles com finalidade extrafiscal; c) o “Projeto da Força Sindical”, o qual prevê a criação de um imposto sobre vendas finais de mercadorias e serviços (IVVS), a divisão do IPI, a ampliação das contribuições a aposentados e pensionistas; d) a “Proposta da Receita Federal”, fundada na criação de um IVA federal, que incluiria até as contribuições sociais hoje existentes e transforma o CPMF em imposto permanente (IMF) (Dain, 1995, p.62-70).

## A FEDERAÇÃO E O PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA Nº 175/95

---

Preliminarmente deve-se considerar que a Constituição brasileira tem um programa tributário praticamente completo. Pode-se afirmar que o texto constitucional, em matéria tributária, é rígido e minucioso. O nosso legislador não tem a liberdade que têm os legisladores dos outros países e isso se deve à estrutura federal, também rígida e prevista no texto constitucional.

Em matéria de impostos a Constituição estabelece, no artigo 153, os de competência da União; no artigo 155, os de competência dos estados e Distrito Federal; e, no artigo 156, e os de competência do município. É como se o Sistema Tributário Nacional fosse um imenso “bolo” dividido em três partes e cada uma delas representasse a competência de uma esfera federativa. Essa divisão delimita os campos de atuação da União, dos estados, Distrito Federal e municípios em matéria tributária. Nesse sentido, dispositivo legal da União que eventualmente tome total ou parcialmente um fato qualquer que esteja no campo material de competência do estado ou do município, será inconstitucional, por invasão de competência em outra esfera federativa.

Da mesma forma que a Constituição fixou competência tributária, também inscreveu as limitações ao poder de tributar. A atribuição de competências próprias no que se refere à instituição, majoração e arrecadação de tributos aos membros da Federação, leva a distinguir diversas hipóteses de incidência, que resumidamente estão centradas no patrimônio, no consumo e na renda. Dada a existência das diversas competências, a diversidade de tributos e o imenso conjunto normativo, o que se presencia é a complexidade do atual Sistema Tributário.

Prescinde destacar a dinâmica que envolve o assunto e os rumos que o mesmo tem tomado no decorrer do tempo. Há mais de dez anos cogita-se a necessidade de reformulação das normas tributárias. Anual-



mente, o assunto vem à tona, especialmente a partir do segundo semestre do ano, quando surgem os problemas de “caixa” do governo. Até o presente momento, soluções imediatas foram adotadas para resolver problemas urgentes, os chamados “ajustes fiscais”, que resultam no aumento da carga tributária paga pelo contribuinte sem resolver efetivamente a questão e sem racionalizar o sistema tributário.

Naturalmente que, quando se fala em reforma, não se espera que as decisões sejam tomadas de uma hora para outra. Necessário se faz que o tema seja amplamente debatido, com o envolvimento do maior número de pessoas possível. A participação da sociedade é fundamental, uma vez que todos, de uma forma ou de outra, acabam sendo contribuintes e, por outro lado, dependem de um Estado com condições financeiras de desempenhar as suas funções primordiais nas diversas áreas: saúde, educação, segurança e outras.

É importante reconhecer que não existe um modelo ideal de Sistema Tributário a ser seguido e nem sempre os modelos implementados por outros países têm o mesmo sucesso no Brasil. Essa constatação reforça a idéia de que o papel da sociedade é fundamental na decisão sobre a estrutura do Sistema Tributário, que deverá buscar a eficiência econômica, a simplicidade administrativa, a adaptação às mudanças econômicas e a justiça social.

A Proposta de Reforma Tributária nº 175/95, que será objeto de análise, parte do princípio de que o atual Sistema Tributário Nacional tem sua estrutura obsoleta, prejudica a competitividade, é demasiadamente complexo e induz à sonegação. Além desses pontos, leva em conta a busca da harmonização tributária, especialmente com os países do Mercado Comum dos Sul.

Conforme observa Fernandes (1997, p.137), a Proposta de Reforma Tributária objetiva:

- a) simplificar o referido sistema, sua economicidade para o fisco e para o contribuinte;*
- b) facilitar o combate à sonegação e às injustiças por ela criadas;*
- c) diminuir o Custo-Brasil e ampliar a competitividade de nossa economia;*
- d) permitir uma distribuição social mais justa da carga tributária.*

Essa proposta surgiu em agosto de 1995, de autoria do Poder Executivo. Basicamente a PEC nº.175-A fixava-se na criação de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) federal, e tinha como principais metas a simplificação da tributação sobre vendas, eliminando o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); a transformação do ICMS num IVA abrangendo apenas bens de consumo e deixando a cada estado a base impositiva apenas sobre o consumo de bens e serviços de seus cidadãos (IVA de destino), assim como o fim da competição por investimentos entre os estados (guerra fiscal).

Em 1996 o relator da Proposta, deputado Mussa Demes, apresentou mais um parecer sobre a matéria, sem sucesso. Novamente em 1998 o governo federal resolveu divulgar uma nova proposta de Reforma Tributária, sob a forma de subsídio ao relator da Comissão Especial de Reforma Tributária.

Entre os principais pontos da proposta estão a modificação profunda na forma de tributação sobre o consumo, com a extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição Social do Salário-Educação e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); com a instituição de um Imposto da Federação, sobre Circulação de Bens, Mercadorias e Serviços (novo ICMS), com características de im-

posto sobre valor agregado, partilhado entre a União e os estados e entre estes e seus respectivos municípios na forma de fundo de participação, regulamentado pela União e estados; com a criação de órgão que, dentre outras atribuições, poderá padronizar procedimentos e fomentar a integração e cooperação entre as administrações tributárias estaduais e federal; delegando aos estados a instituição de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; substituindo a Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira por Imposto sobre a Movimentação Financeira, dedutível de outros tributos ou contribuições federais; racionalizando e simplificando as contribuições sociais; desonerando as exportações e dos bens de capitais, sobre os quais deixam de incidir tanto os tributos pagos em decorrência da circulação de bens e das prestações de serviços quanto as contribuições cobradas com base na receita ou no faturamento; criando um Fundo de Equalização constituído com recursos provenientes de parcela da receita do Imposto da Federação sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços, destinado à compensação de eventuais quedas da receita disponível à União, dos estados e do Distrito Federal, bem como a estimular o incremento da eficiência da arrecadação nas unidades federadas.

Relativamente à estrutura tributária a proposta traz duas novidades: um Imposto Seletivo Federal e o novo ICMS Federal. O Imposto Seletivo seria unifásico, potente no sentido de geração de receita, fácil de administrar e com incidência limitada a um pequeno número de bens (bebidas, fumo, veículos, combustíveis, energia elétrica e telecomunicações). O ponto de maior relevância é a criação do ICMS Federal que passaria a ser o mais importante do país, apresentando como principais características a não-cumulatividade; a repartição da receita entre União, estados e DF, garantindo também aos municípios a sua participação na divisão das receitas; a competência para legislar a cargo da União, conjuntamente aos Estados e a possibilidade de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do produto, entre outras.

Como a questão não se definiu, em novembro de 1999, foi apresentado um novo Projeto de Emenda Constitucional, com algumas mudanças em relação ao texto anterior, cujas premissas são: a manutenção do nível da carga tributária brasileira; a manutenção da partilha vertical de receitas e a manutenção, nos três primeiros anos, da partilha horizontal, com gradativa transição para a tributação no destino. As principais alterações nas competências centram-se na instituição compartilhada pela União, estados e Distrito Federal do novo ICMS, cuja incidência se dará considerando-se o valor agregado na produção, distribuição, circulação, transferência, alienação ou consumo de bens corpóreos e na prestação de serviços. A instituição será através de Resolução do Senado Federal, de forma uniforme para todos os bens e serviços, admitindo-se a existência de uma alíquota reduzida para alguns bens e não incidirá sobre as exportações. A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) será transformada em Imposto sobre Movimentação Financeira (IMF), com caráter permanente; a transformação do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural em contribuição de intervenção no domínio econômico. Os estados e o Distrito Federal passam a ter competência para instituir o Imposto sobre Vendas a Varejo e Prestação de Serviços a Consumidores ou Usuários Finais (IVV).

As receitas do novo ICMS serão partilhadas entre a União, Estados e Distrito Federal. Aos estados e Distrito Federal caberá 35% da arrecadação do IVA e mais 12% da arrecadação do IVA a título de Fundo de Equalização Federativa. Os municípios serão contemplados com 25% da cota parte estadual do IVA, 25% da arrecadação do Imposto Seletivo e 25% do Fundo de Equalização Federativa.

Os Fundos de Participação dos Estados e Municípios passam a contar com a seguinte composição: Fundo de Participação dos Estados (FPE): 21,5% da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e 1,8% da arrecadação

do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA); Fundo de Participação dos Municípios: 22,5 % da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e 1,8% da arrecadação do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA). Além desses dois fundos, a PEC prevê Fundos Regionais formados por 3,5% da arrecadação do Imposto de Renda (IR).

Com relação à fiscalização e arrecadação, cobrança da arrecadação da dívida ativa e execução fiscal compartilhadas, serão observados critérios de integração e especialização de acordo com Lei Complementar. Da mesma forma, a organização dos órgãos responsáveis pelo julgamento administrativo de litígios e pela interpretação da legislação observará a composição paritária da União, estados e Distrito Federal, de acordo com Lei Complementar.

## **A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

---

Dentre as alterações pretendidas com a Reforma Tributária, as mais significativas são, sem dúvida, a extinção do ICMS e do IPI e das contribuições sociais, o primeiro de competência estadual e os demais de competência da União.

Antes de avançar a outras considerações, é necessário que se tenha claro o que representam em percentuais esses dois tributos. O ICMS, isoladamente, é o tributo que maior soma arrecada. Em termos percentuais, o ICMS soma os demais tributos que também serão alterados. Sua base de incidência é extensa e a alíquota significativa. O IPI também representa uma excelente fonte de arrecadação, principalmente em vista da incidência de alíquotas elevadas sobre os produtos supérfluos (princípio da essencialidade).

Deve-se ter presente que as maiores alterações pretendidas com a reforma situam-se na esfera estadual, extinguindo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Igualmente tem-se claro que a forma como é tratada a matéria na Proposta de Reforma Tributária retira a competência exclusiva estadual de legislar sobre o imposto, assim como pretende alocar para a União o maior percentual dos recursos arrecadados, cerca de 65% (sessenta e cinco por cento).

Inicialmente, a Proposta de Reforma Tributária, apresentada em 1995, pretendia retirar da esfera estadual integralmente o imposto sobre o consumo e repassá-lo à União, para que o instituisse e arrecadasse, sob as mesmas justificativas postas atualmente. Essa Proposta foi amplamente rejeitada pelos estados, que resistiam frente à redução das conquistas no campo financeiro, alcançadas com a Constituição de 1988. Os estados só aceitam discutir Reforma Tributária se mantidas as suas competências e os níveis de arrecadação. Durante esse período, a Proposta foi debatida e evoluiu até a versão atual, apresentando um modelo de ICMS compartilhado. Além das três esferas com poder para instituir e arrecadar tributos, cria-se um artifício permitindo que a Federação institua um tributo que será legislado pela União e estados, fiscalizado e arrecadado pelos estados, a quem competirá repassar parte aos Municípios.

Dessa forma, o governo justifica a alteração pretendida, argumentando que: o imposto, embora da mesma natureza que o ICMS, tem amplitude maior, pois incidirá sobre todos os serviços (*caput*); o imposto será compartilhado entre a União, os estados e o Distrito Federal (inciso I), e os municípios participarão do produto de sua arrecadação na forma do atual ICMS (inciso II); a competência para legislar sobre o tributo passa a ser da União, dos estados e do Distrito Federal. Sua incidência se dará sobre valor agregado na produção, distribuição, circulação, transferência, alienação ou consumo de bens corpóreos e nas prestações de serviços, nelas incluída a cessão ou exploração de bens incorpóreos.

A partir dessas justificativas, verifica-se a amplitude da reforma pretendida, uma vez que altera significativamente as competências tributárias inscritas no atual texto constitucional. A reforma ampla de todo o sistema de tributação do consumo de mercadorias e dos serviços é o principal ponto desse projeto e o mais polêmico, uma vez que implicará a extinção de impostos em nível federal, estadual e resultará na criação do ICMS-C.

Um possível argumento contrário à criação do IVA em nosso país é a organização federativa, onde Estados-Membros, Distrito Federal e municípios possuem competências distintas para instituir e arrecadar impostos, resultando em uma autonomia assegurada pela Constituição. Sob esta ótica, adotar um imposto indireto, de competência da União, seria reduzir a competência tributária dos demais entes públicos tributantes.

No que se refere aos estados, a preocupação dos governos gira em torno de sua fragilização, como consequência de uma reforma tributária que retire competência legislativa exclusiva dos estados relativamente ao ICMS, sua principal fonte de receita própria, deixando-os na dependência da União.

Muito embora as justificativas apresentadas pelo governo na tentativa de amenizar os efeitos das alterações pretendidas, através de simulações e com a ampliação da base do novo tributo, fica claro que a União terá sob sua jurisdição o imposto que mais arrecada no momento e, em consequência, os estados terão sua capacidade tributária reduzida, mesmo participando da instituição e arrecadação do tributo.

Um questionamento possível é se pode ser revogada a competência estadual para instituir o ICMS, ou isso será inconstitucional, pois implicará retirar a autonomia financeira e, portanto, a autonomia política e administrativa dos estados? Uma vez instituído pelo Poder Constituinte Originário, o princípio federativo sofreria algum abalo no seu equilíbrio com a implementação dessas alterações? Até que ponto pode-se alterar o Sistema Tributário Nacional e manter a Federação? Estaríamos, assim, frente a uma tendência de abolir uma das cláusulas pétreas (CF, artigo 60)?

Com efeito, a proposta visa essencialmente a reformar os impostos sobre o consumo e traz significativas mudanças. As alterações pretendidas ferem o pacto federativo, culminando em pouco tempo com a federalização total do novo ICMS-C. A proposta de reforma tributária diminui, a princípio, a autonomia dos estados, através da redução da competência legislativa sobre o ICMS.

Pela Proposta, o novo imposto é de competência legislativa federal e estadual, com arrecadação compartilhada e fiscalização tendente à federalização. Isso se observa quando a Emenda determina que o imposto, embora seja da competência da União, dos Estados-Membros e do Distrito Federal será instituído através de Lei Complementar, de iniciativa da União. Portanto, quem instituirá o ICMS é a União (inciso I, do parágrafo 1º, do art. 154). Outra questão é a que se refere à fixação das alíquotas pelo Senado Federal, mediante resolução do Presidente da República ou de um terço dos senadores (inciso IV, do parágrafo 1º, do art. 154).

Sobre este fato, pode-se concluir que a União passará a gerir o imposto dos estados e do Distrito Federal. No tocante à fiscalização, cabe salientar que a Emenda atribui competência para que os Estados-Membros e o Distrito Federal possam exercer a fiscalização, deixando a cargo da União a fiscalização suplementar, sem fixar os limites e as regras através das quais se dará essa fiscalização. Ora, a partir dessa permissão, a União poderá passar a fiscalizar tudo o que o estado deveria fiscalizar, traduzindo-se em uma centralização excessiva, ou em uma intromissão da União nas esferas estaduais e, em consequência, limitando a autonomia jurídica e financeira dos estados. Na mesma linha, ficará com a União a expedição de regulamentos e de atos administrativos normativos, com a prévia audiência do órgão colegiado (inciso XIV, do parágrafo 1º, do art. 154). Como se constata, aos estados e ao Distrito federal somente restará a possibilidade de se pronunciar sobre a matéria. Assim, o projeto é inconstitucional porque fere cláusula pétrea que preserva o federalismo, traduzindo-se na redução da autonomia jurídica e financeira dos estados e Distrito Federal.



Deve-se ter presente que o poder constituído, o Poder de Reforma constitucional não pode revogar a Constituição. A emenda promoverá a inovação do texto, modificando as normas constitucionais, ultrapassando os limites previstos no texto constitucional.

Em vista disso, é procedente que, frente a alterações tão significativas como as pretendidas pela Proposta de Reforma Tributária, se questione sobre a possibilidade de abalo ao princípio federativo. Para maior clareza, é importante ter presente o que preceitua o artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, da Constituição: “Não será objeto de deliberação a proposta tendente a abolir I – a forma federativa de Estado”.

Como se percebe, não há necessidade de que aconteçam significativas mudanças para infringir as cláusulas pétreas, somente a “tendência a abolir” já está em conflito com a ordem constitucional. Dificilmente atenderão ao preceito constitucional emendas que possuam como objetivos alterar a competência dos entes federativos.

É de se ponderar também que a Federação subsiste se os Estados possuem autonomia, correspondendo ao poder de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. A Federação é um pacto permanente e decorre da Lei Maior do país. Segundo Carl Schmidt (1982, p.348), o sistema federativo é sempre cláusula pétrea, mesmo que o texto não o indique como tal.

Assim a dúvida surge quando se questiona que tipo de alterações poderão ser implementadas sem ofender o princípio federativo. Afora estes extremos, a questão que se coloca é se a unificação do IPI com o ICMS, com a criação de um novo imposto, o ICMS-C, cuja competência para legislar ficará conjuntamente a cargo da União, estados e Distrito Federal, será inconstitucional. O estudo realizado aponta para a inconstitucionalidade da reforma pretendida, tendo em vista que as mudanças retiram dos estados a competência exclusiva de auto-regular a imposição do ICMS. Em outras palavras, reduzem a autonomia dos Estados-Membros, que é o ponto fundamental na configuração do Estado Federal. (Horta, 1995, p.423)

Este posicionamento se solidifica na argumentação apresentada por Raul Machado Horta (1995, p.424), tomando por base os publicistas italianos, que, segundo o autor, destacam-se na conceituação do termo autonomia, entre os quais Massimo Severo Gianini, afirmando que a autonomia que se atribui aos Estados-Membros é a autonomia normativa; Santi Romano para quem o conceito de autonomia se individualiza no poder de autolegislação; Constantino Mortani, identificando que o conceito de autonomia é composto por dois elementos: a auto-organização e a autonormatização. A partir da análise desses doutrinadores, Horta (1995, p.426) define a autonomia como “a revelação da capacidade para expedir normas que organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes públicos”. E acrescenta:

*Essas normas variam na qualidade, na quantidade, na hierarquia e podem ser, materialmente, normas estatutárias, normas legislativas e normas constitucionais, segundo a estrutura e as peculiaridades da ordem jurídica.*

*A autonomia não é conceito metajurídico ou inapreensível ao conhecimento jurídico. O cosmo jurídico é o cenário de sua atividade normativa.*

*A relação necessária entre a autonomia e a criação de normas próprias, para constituir ordenamento típico, é suficiente para justificar a noção jurídica de autonomia. (Horta, 1995, p.426)*

Trata-se de cláusula pétrea a proibição de emenda tendente à abolição da Federação e uma mudança nas competências tributárias alteraria o pacto federativo, dando nascimento a uma nova Federação. O pacto federativo garante a cada ente competências tributárias exclusivas e essas não podem ser invadidas. Proposta de Reforma Tributária que retire dos estados a competência para legislar sobre o ICMS, significa reduzir a autonomia legislativa dos estados e, por conseguinte, contrariar o princípio federativo. Alterar as competências tributárias é modificar os preceitos básicos

da Federação. E isso é o que se pretende com as alterações no maior imposto de consumo do país, maior fonte de arrecadação dos estados. A alteração da ingerência do imposto representa o ingresso da União como “sócia” na partilha do imposto e, conseqüentemente, a redução das competências tributárias das esferas subnacionais de governo.

Ricardo Varsano<sup>8</sup>, economista, técnico em estudos tributários e auxiliar da Comissão de Reforma Tributária, foi questionado sobre o assunto durante o II Congresso Sul-Brasileiro de Direito Tributário. Varsano afirmou que a limitação existe, contudo no seu entendimento, vale a pena os Estados-Membros trocarem parcela de sua autonomia por uma melhor distribuição da arrecadação dos tributos. O economista acredita ser correto abrir mão da possibilidade de legislar em troca de uma tributação mais equacionada. E, de forma contraditória, expôs que é necessário manter a Federação e não centralizar.

Também presente no mesmo evento o relator da Comissão de Reforma Tributária, deputado Mussa Demes, que, referindo-se sobre o assunto, atribuiu a dificuldade da implementação da Reforma Tributária à grande extensão territorial do país, bem como à impossibilidade de atender a todos os segmentos. O relator da Reforma Tributária considera como premissa que não é possível reduzir a carga tributária no momento; que o Estado não devolve em serviços o que arrecada; que é necessário redistribuir a carga tributária; a desoneração das exportações; a extinção dos tributos em cascata e a uniformização das alíquotas do ICMS em todo o país, inclusive alterando o princípio de origem para o de destino. Indagado sobre a inconstitucionalidade de que se reveste a PEC 175/95, limitou-se a atribuir a análise do questionamento à alçada do Supremo Tribunal Federal, a quem cabe definir sobre a constitucionalidade ou não das alterações.

<sup>8</sup> VARSANO, Ricardo. In: *Congresso Sul-Brasileiro de Direito Tributário*, II, Florianópolis, agosto/1999.

Pode-se constatar em relação à Comissão encarregada de elaborar a Proposta de Reforma Tributária, composta por parlamentares, que a mesma não está considerando a amplitude da supremacia constitucional como ponto de partida na formulação da Proposta. Não há dúvida que qualquer alteração no Sistema Tributário Nacional é complexa. Os constituintes de 1988 garantiram a descentralização da tributação, reafirmando o ideal federativo e revestindo o texto constitucional de mecanismos de proteção (cláusulas pétreas, fixação de competências), que inviabilizam até a “tendência a abolir” os princípios constitucionais.

Ao que tudo indica, a repartição de receitas e encargos implicaria uma revisão na estrutura do atual federalismo brasileiro, resultante da vontade política da sociedade brasileira (poder constituinte). É típico do federalismo a existência de tributos poderosos a cada um dos entes que compõem a Federação. Assim, passar também para o plano federal o poder de legislar sobre o imposto mais poderoso dos estados (ICMS), significa centralização de poder e qualquer alteração, nos níveis pretendidos, deveria ser submetida à vontade da Nação<sup>9</sup>.

Outro argumento, sustentado pelos que defendem a Reforma Tributária, é a harmonização da legislação tributária com os demais países do Mercado Comum do Sul – Mercosul. É importante salientar que, com exceção do Brasil, os demais membros do Mercado Comum possuem sistemas tributários que unificam o ICMS estadual, o ISS municipal e o IPI federal, em um único tributo: o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Este imposto, segundo a opinião de especialistas na área, evita disputas por arrecadação entre municípios, estados e União Federal.

---

<sup>9</sup> Em entrevista ao Jornal Zero Hora, Osiris Lopes Filho pondera sobre a proposta de reforma tributária considerando-a como equivocada. Segundo ele: “O governo, quando fala em reforma, pensa em aumentar a arrecadação e seu poder tributário. A população, quando ouve, pensa em diminuir sua carga, na racionalização da carga tributária e na simplificação da legislação. A proposta do governo, que nunca foi apresentada e redigida adequadamente, é de destruir o federalismo do Brasil, ao criar o Imposto sobre valor Agregado (IVA) federal”.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

Da análise realizada, percebe-se que há controvérsias a respeito do assunto e uma posição definitiva pode suscitar dúvidas, porém o que se deve considerar, no momento, são os preceitos consagrados no texto constitucional. O sistema tributário aparece engessado a princípios. Alterações nos níveis pretendidos só serão possíveis a partir de um novo texto constitucional, sob outro pacto.

Na verdade, a amplitude dessa reforma é que deverá ser analisada e provavelmente trará insegurança tanto para contribuintes, governo e profissionais do Direito. Qualquer procedimento que se tome em descompasso com a Constituição de 1988, nas matérias consagradas como cláusulas pétreas (limitações), poderá ser considerado, a posterior, como inconstitucional. Ou, quem sabe (a experiência brasileira mostra), alguns fatos serão considerados como inconstitucionais e outros não. A segurança e a certeza do Direito serão relativas. Se se considerar que a autonomia dos estados será reduzida, em razão da revogação de seu poder de legislar sobre o ICMS, é clara a concretização da “tendência a abolir” o princípio federativo.

Ademais, uma reforma nos níveis pretendidos e revestida de tamanha complexidade carece de maior participação popular, de esclarecimentos sérios e de projeções que indiquem claramente qual será o novo perfil tributário brasileiro, suas conseqüências para os contribuintes e para o país. Não existem fórmulas simplistas para a alteração do Sistema Tributário Nacional, uma vez que o contexto da reforma é complexo, levando-se em conta, além das peculiaridades internas, a tendência internacional de globalização das economias, na qual o Brasil está inserido.

**BIBLIOGRAFIA**

---

BALTAZAR, Ubaldo Cesar. Reforma tributária, Mercosul e IVA. *Revista da Faculdade de Direito da UFSC*, v.1, 1998.

DAIN, Sulamis. *Reforma tributária e federação*. São Paulo: UNESP, 1995.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do mercosul*. São Paulo: RT, 1997.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

\_\_\_\_\_. Crise institucional: o problema federativo. Conferência apresentada no Seminário "Governabilidade em Debate", em Porto Alegre. *Advogado*, n.21, 1996.

SCHMIDT, Carl. *Teoría de la constitución*. Trad. Francisco Ayola. Madrid: Alianza, 1982.

VARSANO, Ricardo. In: CONGRESSO SUL-BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, II, Florianópolis, agosto/1999.

LOPES FILHO, Osires. Imposto alto derruba receita. *Zero Hora*, Caderno de Economia, Porto Alegre, 10/98.