

1. INTRODUÇÃO

Os vinte e dois anos da 7ª Constituição Brasileira demonstram que o regime jurídico por ela instituído propiciou uma estabilidade institucional jamais alcançada, sob as Constituições anteriores.

A de 1891 formatou sistema político, em que as eleições eram dirigidas pelos grupos dominantes, com predomínio de São Paulo e Minas, pouco possibilitando escolha democrática dos presidentes. Não resistiu¹, quando eleito Julio Prestes, à reação de Getúlio Vargas, que, todavia, implantou uma ditadura não amainada pela Constituição de 34². Esta Carta durou apenas 3 anos e

1. *Claudio Pacheco lembra que a Constituição de 1891 "carece de um fundamento de legitimidade popular e, além disto, não alcançou uma satisfatória realização na sua rota de vivências políticas.*

Faltou-lhes essa legitimidade porque o seu fato gerador – a proclamação da República, resultou de um seco golpe militar, que não veio pela onda de um movimento coletivo. O povo foi literalmente surpreendido por um ataque de comando e tropa do Exército isolado do Rio de Janeiro.

Não se objetará que naquele tempo o nosso povo ainda não estava dotado de sensibilidade e agilidade políticas. Ora não estaria assim incapacitado um povo mas saído da empolgação nacional e torrencialidade do movimento abolicionista.

E faltou-lhe a realização política porque o aparato democrático da Constituição de 1891 ficou inerte, em sua maior parte, durante o longo período da sua vigência, em que somente vigorou e predominou o poder presidencial do regime executivo que ela introduziu por sua preceituação constitucional" (Curso sobre as Constituições do Brasil, organizadores: Walter Costa Porto e João Paulo M. Peixoto, edição do Instituto Tancredo Neves/Fundação Friedrich Naumann, Brasília, 1987).

2. *Josaphat Marinho sobre a Constituição de 34 ensina: "A Constituição de 1934, proveniente como as outras de um processo de rebelião, consagrou inovações e singularidades irrecusáveis.*

Sobrevindo a dois momentos revolucionários contrastantes, -1930, em que se implantou, com o Governo Provisório, a ditadura Vargas, sem nenhum freio ou contrapeso, e 1932, que significou reação ao prolongamento do regime de fato- o novo instrumento constitucional, já por essa gênese assim como em razão de tendências emergentes da primeira grande guerra, haveria de conciliar e condensar idéias em ascensão e de dar a outras dimensão compatível com as circunstâncias históricas.

Admitidas por transação entre tendências e correntes políticas diversas, como ocorre na generalidade das assembleias constituintes democráticas, as cláusulas elaboradas não retratavam a rigidez de princípios teóricos. Espelhavam, naturalmente, espírito de entendimento e de prudente transigência, para que se estabelecesse, quanto antes, a ordem legal" (ob. cit. p. 42/3).

foi substituída pela mais totalitária das Constituições brasileiras, a de 1937³, elaborada por Francisco Campos — que passou a merecer dos advogados da época o conhecido e irônico comentário: “quando as luzes de Chico Ciência acendem, todos os fusíveis da democracia entram em curto circuito”.

A Constituição de 46, democrática, não afastou dois golpes — contra os presidentes Café Filho e Carlos Luz — e a queda de Jango, tendo o País convivido com a instabilidade, durante todo o período em que viveu⁴.

A de 1967⁵, que recebeu 28 emendas, consagrou um regime de exceção mais brando que o regime de Getúlio e que permitiu, com a emenda 26, a convocação da Constituinte de 87, gerando a Constituição de 88⁶.

De lá para cá, o Brasil conheceu: um “impeachment” presidencial; diversos escândalos no Congresso Nacional; diversos no Executivo; alguns no Poder Judiciário; o recebimento de denúncia, pelo Supremo Tribunal Federal, contra inúmeras autoridades governamentais; uma fantástica crise inflacionária até 94, os impactos da crise asiática e russa; a crise econômica global de 1997 a 2002, no mundo; a alternância de poder no Brasil, e a monumental recessão de fins de 2008 e começos de 2009. Em nenhum momento, entretanto, falou-se em golpe de Estado, em regime forte ou na mudança do sistema.

Em outras palavras: o regime democrático funcionou perfeitamente, o que, a meu ver, se deveu ao fato de a Constituição de 1988 ter conformado um equilíbrio de Poderes, desconhecido, por exemplo, de nossos vizinhos

3. Walter Costa Porto lembra o que Francisco Campos falou sobre a Constituição de 1937: “O primeiro problema posto pela Constituição de 10 de novembro de 1937 é o da sua vigência.

Francisco Campos — reconhecido como o principal autor do texto — quando seu rompimento espetacular com o Ditador, em entrevista de março de 1945, disse exatamente que ela era um documento que não poderia “invocar em seu favor o teste da experiência” pois não foi “posta à prova” permanecendo “em suspenso desde o dia de sua outorga” (ob. cit. p. 56).

4. Manoel Gonçalves Ferreira Filho apesar da instabilidade política explica: “Entre as constituições brasileiras, salienta-se a de 1946. Por um lado, apresenta o mérito de ser uma constituição bem feita, tecnicamente correta, cientificamente avançada. Por outro, é uma constituição democrática, que presidiu o período mais democrático da história brasileira” (ob. cit. p. 73).

5. Pontes de Miranda ao comentar a Constituição de 1967 escreve: “O que hoje mais importa ao Brasil é que se cumpra a Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional n. 1, salvo se o Poder Legislativo, o Poder Executivo, ou o Poder Judiciário, quer que só se cumpra em parte, a seu talante, porque, então, é preciso que se reentregue, sem depressões, ao povo, o poder estatal. Ter-se-ia de conceber Constituição rígida e in infringível pelos poderosos.

É de reconhecer-se que, com os dois golpes de 1964 e 1968, se tornou difícil a volta à democracia e à liberdade; mas, a despeito das dificuldades, a volta é necessária, quer para que se evitem ditaduras da direita ou da esquerda, quer para que se consiga o desenvolvimento científico, econômico e técnico do Brasil” (Comentários à Constituição de 1967, tomo I, Forense, 1987, Rio de Janeiro, p.452).

6. Escrevi sobre os poderes que: “Esse sistema que hipertrofiou, na Constituição de 1967, o poder executivo e aniquilou os poderes legislativo e judiciário, precisaria ser reexaminado” (Curso sobre as Constituições do Brasil, ob. cit. p. 87).

(Venezuela, Equador e Bolívia), cujas Constituições, mais recentes do que a nossa, não foram capazes de instituir. Com efeito, nestes países, as Constituições privilegiam apenas o Poder Executivo – são quase ditaduras- tornando os outros 2 Poderes (Legislativo e Judiciário) vicários e subordinados ao Executivo⁷.

Talvez tenha sido este o grande mérito da Lei Suprema de 1988, que, nada obstante as 62 emendas (56 no processo ordinário e 6 no revisional) e os 1.600 projetos de emenda em trânsito no Congresso, mantém a estabilidade democrática, graças a estabilidade das instituições.

Neste particular, a efetividade da Constituição é inequívoca.

No campo tributário, todavia, permanecem indiscutíveis impasses, que têm levado a sucessivas modificações.

2. O SISTEMA ATUAL

O Sistema Tributário Brasileiro encontra-se plasmado nos arts. 145 a 156 da Constituição Federal.

O capítulo foi dividido em cinco partes, a primeira delas dedicada aos princípios gerais, que, de rigor, são três: o princípio das espécies tributárias, conformadas em cinco tipos diferentes (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios); o princípio da lei complementar e o princípio da capacidade contributiva.

Estes dois últimos objetivam proteger o contribuinte contra o Poder Público. O primeiro determina que as normas gerais, os conflitos de competência entre os poderes tributantes e as limitações constitucionais do poder de tributar sejam formatados por lei complementar, que passa a ter caráter de lei nacional. O artigo 146 foi acrescido de novas disposições pela E.C. n. 42/03.

O princípio da capacidade contributiva exige que a imposição tributária respeite a capacidade econômica dos contribuintes, sendo, os impostos, pes-

7. No artigo "VINTE ANOS DE CONSTITUIÇÃO", publicado no *Jornal do Brasil* - 07/10/2008) escrevi: "O mérito destes 20 anos é que, apesar de ter permitido um excessivo custo político e burocrático para o povo, com as estruturas públicas constantemente alargadas em função dos humores dos detentores do poder para acomodar aliados e amigos, tem resistido.

Norberto Bobbio na "Era dos Direitos" afirmava que o Século XX permitiu a descoberta para toda a humanidade de uma gama enorme de direitos. Afirmava, todavia, que o grande desafio para o Século XXI consistiria em ofertar a garantia necessária para que estes direitos pudessem ser exercidos pela sociedade.

No que diz respeito a sua enunciação, a Constituição Brasileira encontra-se entre os melhores textos do mundo, apesar da teimosia de todos os governos em desrespeitá-la, pontual ou globalmente, quando seu interesse está em jogo.

A luta pelo exercício da cidadania é fazer com que tais direitos venham a ser garantidos no século XXI".

soais ou reais (diretos ou indiretos). Veda o efeito de confisco bem como a tributação sobre os ganhos daqueles que apenas auferem o mínimo para sua sobrevivência e de seus familiares, não possuindo capacidade econômica suficiente para arcar com a carga tributária.

A seção segunda do capítulo do sistema faz menção às limitações constitucionais ao poder de tributar, assegurando seis princípios básicos, a saber: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não limitação de tráfico, da não confiscatoriedade, das imunidades fiscais e a chamada substituição tributária para frente, cuja inclusão no tópico das limitações ao poder de tributar constitui uma flagrante impropriedade, já que, consistindo em antecipação do fato gerador ainda não ocorrido, não representa uma limitação, mas alargamento do poder impositivo.

Tais princípios já estão, em parte, explicitados pelo Código Tributário Nacional, que ainda vige, no que diz respeito às normas gerais.

As três últimas partes do capítulo são dedicadas aos impostos federais, estaduais e municipais.

Pelo texto original, passou, a União, a ter competência impositiva sobre sete impostos (importação, exportação, renda, propriedade territorial rural, operações financeiras, produtos industrializados e grandes fortunas).

Com a EC nº 3, foi acrescido o IPMF (imposto provisório sobre operações financeiras), de vida curta, pois, por força das ECs. nºs. 12, 21 e 42, logo foi substituído por uma Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), destinada à Assistência Social e à Previdência, mas extinta em 31/12/07.

Hoje, portanto, voltou a União a possuir competência para instituir e regular sete impostos, lembrando, todavia, que repassa quase metade da arrecadação concernente ao IPI e ao Imposto de Renda para Estados e Municípios, jamais tendo chegado a instituir o imposto sobre grandes fortunas.

A Emenda nº 33/01 alterou, em parte, o perfil das contribuições, com notável desfiguração desta que é uma quinta espécie tributária, visto que os empréstimos compulsórios precedem-na topograficamente no texto constitucional.

Os Estados receberam, em 1988, competência para instituir e legislar sobre quatro impostos (transmissões imobiliárias não onerosas, operações relativas à circulação de mercadorias, adicional de imposto de renda e veículos automotores).

A EC nº 3/93 retirou-lhes o adicional do imposto de renda, remanescendo, hoje, apenas 3 impostos e as transferências que recebe da União.

Aos Municípios cabiam, originalmente, também, quatro impostos (sobre serviços, predial e territorial urbano, vendas a varejo e transmissões imobiliá-

rias onerosas). A EC nº 3 retirou-lhes o imposto sobre vendas a varejo, estando, hoje, com três impostos, além das transferências de Estados e União.

O sistema é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltrataram, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Necessita, urgentemente, ser mudado.

3. O SISTEMA QUE PROPUS

Objetivando simplificar tal sistema caótico, redigi projeto de emenda que considero mais racional e singelo, por ocasião da Revisão Constitucional de 1993. Essa proposta foi encampada por várias instituições – Federasul, Instituto dos Advogados de São Paulo, Comissão de Estudos Constitucionais do Governo do Estado de São Paulo e Sindicato Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – e apresentada ao Congresso Nacional, naquela oportunidade, tendo sido subscrita, posteriormente, pelos deputados Germano Rigotto, Renata Gordilho e Victor Faccioni.

Como, de rigor, a revisão constitucional não ocorreu – as seis emendas que sobrevieram não constituíram uma revisão – a proposta foi arquivada.

Não creio que o projeto que hoje se encontra em tramitação no Congresso Nacional – com as alterações que já recebeu e as discussões de que já foi objeto, na Comissão Especial, realçado o bom trabalho do deputado Sandro Mabel – venha a ter tramitação fácil, em face dos inúmeros interesses divergentes entre os entes da Federação brasileira e do total desconhecimento dos impactos que sua implantação causará ao País, em período de crise econômica e pré-eleitoral.

Minha crítica maior ao projeto original, que já recebeu alterações pontuais, pode ser resumida nas considerações que seguem:

4. A REFORMA TRIBUTÁRIA PROPOSTA

De rigor, o Governo Federal encaminhou ao Congresso Nacional seu projeto de reforma tributária, seguindo a tradição de todos os governos anteriores.

Todas as tentativas passadas trouxeram frustração e as poucas modificações realizadas pioraram a lei suprema.

Estou convencido de que o Governo Federal nunca teve interesse numa reforma profunda, pois, tendo assegurado, com o texto atual, em torno de 70%

do bolo tributário, teme que possa vir a perder receita, se Estados e Municípios se unirem para elevar a partilha fiscal. É de se lembrar que, na Constituição de 88, a União, que repassava apenas 33% da receita do IPI e Imposto de Renda, para Estados e Municípios, passou a repassar 47%, o que a obrigou a criar a COFINS e aumentar sua alíquota de 0,5% (antigo FINSOCIAL) para 7,6% e do PIS de 0,65% para 1,65%.

Assegura, contudo, o Governo que, agora, é para valer.

As cinco grandes novidades são: 1) compactar COFINS, PIS, Salário educação, num grande IVA Federal; 2) compactar I.Renda e Contribuição social sobre o lucro num só tributo; 3) reduzir a contribuição previdenciária sobre a mão-de-obra; 4) reformular o ICMS para evitar a guerra fiscal, introduzindo o regime de destino; 5) ressuscitar Imposto sobre Grandes Fortunas, — decadente nos pouco países em que foi adotado, dada sua notória ineficiência e efeito deletério de fuga de capitais — repartindo sua receita entre Estados e Municípios.

A propalada simplificação, com redução da carga tributária, é meta cujo alcance se mostra impossível de ser avaliado, se a proposta de reforma não vem acompanhada de quantificação das alíquotas e dos projetos de leis complementares e ordinárias para sua eventual implementação.

De outro lado, é preciso levar em conta que qualquer reforma constitucional em profundidade gerará, necessariamente, reformulações conceituais que poderão ser questionadas perante os Tribunais. Na mudança do IVC para o ICMS, por exemplo, o STF levou 20 anos para definir, conceitualmente, o que significam “operação”, “circulação” e “mercadoria”.

O perfil do IVA, por exemplo, certamente ensejará dificuldades, pois, sendo “imposto”, espécie tributária que, fora as exceções constitucionalmente previstas, tem sua receita desvinculada de qualquer finalidade específica, incorporará “contribuições”, espécie de tributo vinculada a determinada finalidade. Certamente, a definição do perfil constitucional dessa figura levará tempo para ser conformada pelo Judiciário.

Finalmente, a manutenção do artigo 149 da C.F. não impedirá que o Governo crie, no futuro, por legislação ordinária, outras contribuições — tal como as que hoje, a pretexto de simplificação, estariam sendo reunidas no novo IVA — independentemente da alteração no artigo 195 das contribuições previdenciárias. Assim, a reunião das contribuições hoje existentes num novo imposto sem a retirada do art. 149, prenuncia, tão somente, o aumento do arsenal tributário.

Muito mais simples seria a compactação de COFINS, PIS e Salário Educação em uma única contribuição, o que poderia ser feito por lei ordinária, sem necessidade de modificação constitucional. Diga-se o mesmo a propósito do

Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro, que já possuem regime jurídico idêntico.

É de se louvar a redução da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, desde que não implique aumento de outras imposições.

No ICMS, haverá Estados ganhadores e Estados perdedores, sendo estes últimos aqueles que produzem e enviam, para outras unidades da federação, mais mercadorias do que recebem. O programa do Governo, de criar um Fundo de Estabilização – sem perfil definido – para compensar as unidades que saíam perdendo, é compromisso em que poucos acreditam, pois a tradição das autoridades federais, em matéria tributária, é não cumprir suas promessas, que comprometem apenas as pessoas que as recebem.

Nesse cenário, admitindo que os Estados ganhadores não vão abrir mão das receitas acrescidas – têm a maioria do Congresso, o que é necessário para aprovar a emenda à lei suprema –, e que os Estados perdedores precisarão recuperar as suas, se tais recursos não vierem de aumentos internos, terão que vir, em valores consideráveis, da União, a qual deverá também partilhar com os Estados o IVA, imposto que resultará da integração da COFINS e do PIS, que hoje não são partilhados.

O mais grave, todavia, é que toda a regulamentação do ICMS – à luz de uma lei complementar, possivelmente, mais abrangente que a LC 87 – será elaborada pelo CONFAZ. Em outras palavras, os Estados “importadores líquidos” (que são a maioria) imporão aos “Estados exportadores líquidos” (a minoria), uma regulamentação que terá que ser seguida por estes. Até mesmo a definição das alíquotas será de competência do CONFAZ, cabendo ao Senado aceitá-las ou rejeitá-las, mas não modificá-las.

Em resumo: se o fundo de compensação não funcionar, dificilmente os Estados perdedores terão como recuperar as receitas perdidas com a instituição do regime de destino.

Outra preocupação é que caberá também ao CONFAZ definir a forma de fiscalização. Nada impedirá, portanto, que esse órgão autorize que os fiscais dos Estados importadores líquidos fiscalizem os contribuintes localizados nos Estados exportadores líquidos, criando, pois, um “inferno astral” para todas as empresas nestes sediadas e que promovam operações interestaduais.

Para um órgão que, por seu notório fracasso, gerou a guerra fiscal, parece-me que o projeto outorga um “prêmio indevido” ao CONFAZ, ao dar-lhe força excessiva, que chega às raias de uma delegação de competência legislativa, manifestamente violadora dos princípios da independência e harmonia entre os Poderes e da legalidade (cláusulas pétreas). O próprio regime de destino proposto já não é tão de destino assim, pois, parte do tributo, correspondente a uma alíquota de 2%, seria cobrada na origem.

Quanto ao obsoleto imposto sobre grandes fortunas, se for reintroduzido não mais sairá do sistema, pois será partilhado entre 5.500 entidades federativas.

Seria - como ocorreu nos países que o adotaram e abandonaram -, um fantástico desestímulo à poupança e investimentos, podendo gerar fuga de capitais. E nem se argumente que representaria um instrumento de redistribuição de riquezas, pois, no Brasil, o custo da carga tributária beneficia mais os detentores do poder, do que o povo. Prova disso é que o "Bolsa família", que atende a 11 milhões de brasileiros, é suportado por menos de 1,5% do orçamento federal!!!⁸

Qualquer avaliação do projeto, todavia, só será possível com a apresentação dos textos de leis ordinárias e complementares que devem implementá-lo e disciplinar o funcionamento dos Fundos Compensatórios para recompor as perdas dos Estados lesados pela alteração do regime do ICMS.

De qualquer forma, alguns pontos já preocupam, decididamente.

O primeiro deles é que, embora o IVA (imposto) resulte da junção de quatro contribuições, o artigo 149 da Constituição Federal, assim redigido:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo",

continua intangível, nada impedindo que, com base nele - e não no artigo 195 -, criem-se novas contribuições semelhantes ao COFINS ou PIS, com regime jurídico próprio, objetivando, exclusivamente, o aumento da arrecadação. A prova é que o governo deseja criar uma nova contribuição sobre movimentação financeira (CSS), independentemente da reforma!

Mais do que isto, os dois fundos cuja instituição se propõe (Desenvolvimento Regional e de Equalização) não têm perfil definido e poderão resultar numa frustração semelhante àquela da promessa não cumprida do governo federal, de compensar os Estados que perderam receita em virtude da imunidade de exportação dos produtos semi-elaborados, não obstante o disposto na Lei Complementar n. 87/96.

Por fim, a não definição de um perfil da "não-cumulatividade", que poderá agora ser alterada por lei infraconstitucional, é mais um elemento de preo-

8. No orçamento de 2008 foram destinados a 11 milhões de famílias 9,6 milhões de reais e a menos de 2 milhões de servidores públicos ativos e inativos 126,9 bilhões de reais!!!

